

Dritter Teil
Tarif; Besteuerung bei ausländischen Einkunftsteilen

§ 23

Steuersatz

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007
(BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630)

- (1) Die Körperschaftsteuer beträgt 15 Prozent des zu versteuernden Einkommens.**
- (2) Wird die Einkommensteuer auf Grund der Ermächtigung des § 51 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes herabgesetzt oder erhöht, so ermäßigt oder erhöht sich die Körperschaftsteuer entsprechend.**

Autor: Dr. Gero **Burwitz**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht,
McDermott Will & Emery Rechtsanwälte Steuerberater LLP, München
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 23

		Anm.		Anm.
I.	Grundinformation zu § 23	1	6. Rechtsentwicklung der Ermächtigungsnorm zur Steuersatzvariierung (Abs. 2)	8
II.	Rechtsentwicklung des § 23		III. Bedeutung des § 23	
	1. Steuersätze 1920 bis 1952 ..	2	1. Bedeutung des Abs. 1	
	2. Steuersätze 1953 bis 1976: Gespaltener Körperschaftsteuersatz, Teilentlastung für Gewinnausschüttungen ..	3	a) Rechtliche Bedeutung ..	9
	3. Steuersätze 1977 bis 2000: Vollanrechnungsverfahren bei Gewinnausschüttungen ..	4	b) Wirtschaftliche Bedeutung ..	10
	4. Körperschaftsteuersätze seit 2001: Einheitliche Definitivsteuersätze		2. Bedeutung des Abs. 2	11
	a) Entwicklung der Steuersätze	5	IV. Geltungsbereich des § 23	
	b) Zeitlicher Geltungsbereich der Definitivsteuersätze	6	1. Sachlicher Geltungsbereich ..	13
	5. Tabellarischer Überblick über die Steuersätze seit 1977	7	2. Persönlicher Geltungsbereich ..	14
			V. Verhältnis des § 23 zu anderen Vorschriften	
			1. Verhältnis zu § 5: Persönliche und sachliche Steuerbefreiungen	15
			2. Verhältnis zu §§ 24, 25: Freibeträge für bestimmte Körperschaften	16

	Anm.		Anm.
3. Verhältnis zu spezielleren Steuersätzen	17	6. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag	20
4. Verhältnis zu § 26: Besteuerung ausländischer Einkunftsteile	18	7. Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung	21
5. Verhältnis zu § 32 Abs. 1: Abgeltung durch Steuerabzug	19		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Definitiver Körperschaftsteuersatz von 15 %**

	Anm.		Anm.
I. Höhe des Definitivsteuersatzes	24	III. Aufteilung des zu versteuernden Einkommens bei Anwendung von Sondersteuersätzen	26
II. Begriff des zu versteuernden Einkommens	25		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Herabsetzung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer aus konjunktopolitischen Gründen 27**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 23

Schrifttum: RÄDLER, Die geplante Unternehmenssteuerreform – Wirkungen bei Aktiengesellschaft, GmbH und Aktionär, DB 2006, 1695; BERGEMANN/MARKL/ALTHOF, Die Gewerbesteuer im Lichte des Regierungsentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, DStR 2007, 693; BLUMENBERG/BENZ, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007; BRUSCH, Unternehmensteuerreformgesetz 2008: Abgeltungsteuer, FR 2007, 999; ECKHOFF, Abgeltungsteuer, Steuersystematische und verfassungsrechtliche Aspekte, FR 2007, 989; ERNST & YOUNG/BDI (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, Bonn/Berlin 2008; MELCHIOR, Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer, DStR 2007, 1229; HERZIG, Reform der Unternehmensbesteuerung, WPg 2007, 7; HERZIG, Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer, DB 2007, 1541; SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, Gesetze, Materialien, Erläuterungen, München 2007; WATRIN/STROHM/WITTKOWSKI, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008 auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2007, 785; WIESE/KLASS/MÖHRLE, Der Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform, GmbHR 2007, 405; BECKER/LOOSE, Zur geplanten Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips auf hybride Finanzierungen, IStR 2012, 758; EILERS/NÜCKEN/VALENTIN/DANIEL-MAYEUR, Das „Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit – Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung“, DB 2012, 535; HAISCH/HELIOS/NIEDLING, AmtshilfeRLUMsG: Änderungen im Finanzierungsbereich, DB 2013, 1444.

I. Grundinformation zu § 23

1

§ 23 bestimmt den KStSatz. Dabei setzt Abs. 1 den KStSatz, der auf das zu versteuernde Einkommen (zvE) der KStPfl. anzuwenden ist, auf 15 % fest. Abs. 2 regelt die Herabsetzung oder Erhöhung des KStSatzes entsprechend der im Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft v. 8.6.1967 (BGBl. I 1967, 582; BStBl. I 1967, 266) enthaltenen Ermächtigung zur Steuersatzvariierung durch RechtsVO als konjunkturpolitisches Steuerungsinstrument.

II. Rechtsentwicklung des § 23

1. Steuersätze 1920 bis 1952

2

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. I 1920, 393): Die Besteuerung von Körperschaften wird von der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen getrennt. Der proportionale KStSatz beträgt 10 %, bei Erwerbsgesellschaften zuzüglich einer progressiv bis auf 10 % ansteigenden Zuschlagsteuer auf den ausgeschütteten Gewinn. Bei den Anteilseignern unterliegen ausgeschüttete Gewinne ohne Anrechnungsmöglichkeit der ESt.

KStG 1922 v. 8.4.1922 (RGBl. I 1922, 472): Anhebung des proportionalen KStSatzes für Erwerbsgesellschaften auf 20 % und der Zuschlagsteuer auf Gewinnausschüttungen auf 15 %. Die Anteilseigner können einen mit steigendem Einkommen degressiv gestalteten Teil der Ausschüttungen auf ihre persönliche ESt anrechnen.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Die Zuschlagsteuer auf Gewinnausschüttungen von Erwerbsgesellschaften wird beseitigt, ebenso die Anrechnungsmöglichkeit beim Anteilseigner. Für kleinere GmbH sowie für Genossenschaften wird ein ermäßigter Staffeltarif eingeführt, der zu einer Besteuerung des Einkommens zwischen 10 % und 20 % führt. Für KStPfl., die keine Erwerbsgesellschaften sind, sowie für beschränkt KStPfl. gilt ein ermäßigter Satz von 10 %.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031) **bis KStG idF des MilRegGes. Nr. 64 v. 22.6.1948** (AMBlFin. 1948/49, 3): Der Staffeltarif für kleinere GmbH und Genossenschaften wird wieder aufgehoben. Alle Körperschaften (mit Ausnahme derjenigen, die der Kreditversorgung dienen; dann 10 %) unterliegen einem KStSatz von 20 % für ausgeschüttete und nicht ausgeschüttete Gewinne; bei der Doppelbelastung bleibt es. Der KStSatz wird 1936 auf 25 % und 1937 auf 30 % erhöht. Ab 1938 wird ein Staffeltarif nach der Höhe des Einkommens eingeführt. Nach dem Zweiten Weltkrieg setzt der Alliierte Kontrollrat den Staffeltarif ab dem VZ 1946 auf 35–65 % fest (KRG Nr. Mr. 12). Ab der Währungsreform (21.6.1948) beträgt der KStSatz einheitlich 50 % (MilRegGes. Nr. 64). Diese KStSätze führten in Kombination mit den teilweise noch höheren EStSätzen (Spitzensteuersatz zeitweise bei 95 %) und der ungemilderten Doppelbelastung dazu, dass kaum noch Gewinnausschüttungen vorgenommen wurden. Zusätzlich wird ab November 1948 die Abgabe „Notopfer Berlin“ erhoben.

ESt- und KStÄndG 1951 v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Für KapGes. wird der KStSatz auf 60 % erhöht, für die übrigen KStPfl. verbleibt es bei einem Satz von 50 %. Der KStSatz für bestimmte begünstigte Kreditinstitute wird auf 30 % festgesetzt.

3 2. Steuersätze 1953 bis 1976: Gespaltener Körperschaftsteuersatz, Teilentlastung für Gewinnausschüttungen

Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): Der KStStz für die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen von KapGes. wird von 60 % auf 30 % herabgesetzt; Ausnahmen: der Gewinn wird an Personen ausgeschüttet, denen das Schachtelprivileg des § 9 aF zusteht, und bei GmbH, soweit der Gewinn 8 % des Stammkapitals übersteigt. Für das restliche Einkommen verbleibt der KStStz bei 60 %. Begünstigte Kreditinstitute unterliegen unverändert einem Sondersteuersatz von 30 %. Mit der Einführung des gespaltenen StStzes wird die Doppelbelastung zumindest gemildert. Zu berücksichtigen ist jedoch die sog. Schattenwirkung des Ausschüttungssteuersatzes.

Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der allgemeine KStStz wird von 60 % auf 45 % gesenkt, der StStz für Ausschüttungen von 30 % beibehalten und auf die Ausschüttung von Schachteldividenden (allerdings verbunden mit einer als Nachsteuer bezeichneten besonderen KSt von 15 % beim Ausschüttungsempfänger) ausgedehnt. Bei GmbH werden nicht berücksichtigungsfähige Ausschüttungen nur noch insoweit angenommen, als die Gewinnausschüttung entweder 8 % des Stammkapitals (wie bisher) oder (wenn dieser Betrag höher war) 8 % des festgestellten Vermögens überschreitet. Die Halbierung des allgemeinen KStStzes für begünstigte Kreditinstitute (bisher 30 %, nunmehr 22,5 %) bleibt aufrecht erhalten.

Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuer vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Der allgemeine KStStz wird von bisher 45 % zzgl. zuletzt 4,09 % Notopfer Berlin auf 51 % erhöht, der KStStz für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen auf 15 % ermäßigt, das Notopfer Berlin wird ab dem VZ 1958 nicht mehr erhoben. Für personenbezogene KapGes. wird zur Unterstützung ihrer Selbstfinanzierung ein degressiver Vorstufentarif von 49 % für nicht ausgeschüttete Gewinne und von 26,5 % für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen eingeführt. Der allgemeine KStStz für begünstigte Kreditinstitute wird auf 27 % erhöht und für deren berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen auf 15 % festgesetzt.

StÄndG 1961 v. 13.7.1961 (BGBl. I 1961, 981; BStBl. I 1961, 444): Für personenbezogene KapGes. wird ein Tarifwahlrecht zur Besteuerung wie eine nicht personenbezogene KapGes. eingeführt.

2. StÄndG 1967 v. 21.12.1967 (BGBl. I 1967, 1254; BStBl. I 1967, 484): Der allgemeine KStStz für begünstigte Kreditinstitute wird auf 36,5 % angehoben, für deren berücksichtigungsfähige Ausschüttungen bleibt der StStz bei 15 %. Zudem werden weitere Sondersteuersätze für bestimmte Sparkassen und Kreditgenossenschaften festgelegt. Als zusätzliche Belastung wird eine Ergänzungsabgabe von 3 % auf die KStSchuld eingeführt, die bis einschließlich des KJ. 1976 erhoben wird. Für die KJ. 1973 und 1974 wird zusätzlich ein Stabilitätzuschlag von grds. 5 % auf die KStSchuld erhoben (StÄndG 1973 v. 26.6.1973, BGBl. I 1973, 676; BStBl. I 1973, 545).

HaushaltsstrukturG v. 18.12.1975 (BGBl. I 1975, 3091; BStBl. I 1976, 23): Der allgemeine KStStz für begünstigte Kreditinstitute wird von 36,5 % auf 45 % angehoben. Auch die Sondersteuersätze für bestimmte Sparkassen und Kreditgenossenschaften werden angehoben.

3. Steuersätze 1977 bis 2000: Vollanrechnungsverfahren bei Gewinnausschüttungen 4

Die Altcommentierung des § 23 unter Geltung des Anrechnungsverfahrens (Anm. 29 ff.) – Stand Januar 2008 – ist im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht/hhr_archiv.htm abrufbar.

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Einführung eines Vollanrechnungssystems zur Entlastung von Gewinnausschüttungen. Die tariflichen StSätze des § 23 unterscheiden nicht zwischen Thesaurierung und Gewinnausschüttung; für die Anwendung des Anrechnungsverfahrens erfolgt eine Verweisung in den Vierten Teil (§§ 27 ff.).

StÄndG v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): In Abs. 3 wird bei beschränkt KStPfl. der Halbsatz „soweit ihre Einkünfte in einem inländ. Betrieb anfallen“ gestrichen.

SubvAbbauG v. 26.6.1981 (BGBl. I 1981, 537; BStBl. I 1981, 523): Auf die unter Staatsaufsicht stehenden und in der Rechtsform der Stiftung geführten Sparkassen findet der ermäßigte KStStatz von 50 % Anwendung. Die ermäßigten KStSätze von 46 % und 44 % werden gestrichen.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Der Regelsteuersatz wird ab VZ 1990 auf 50 % gesenkt (Ausschüttungsbelastung gem. § 27 Abs. 1 unverändert bei 36 %). Der ermäßigte StStatz für Nichtanrechnungs-Körperschaften wird auf 46 % gesenkt, der Sondersteuersatz für das ZDF auf 7,4 %.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Der Regelsteuersatz wird ab VZ 1994 auf 45 % gesenkt (gleichzeitige Senkung der Ausschüttungsbelastung gem. § 27 Abs. 1 auf 30 %). Der ermäßigte StStatz für Nichtanrechnungs-Körperschaften wird auf 42 % gesenkt, der Sondersteuersatz für das ZDF auf 6,7 %.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Der Regelsteuersatz wird ab VZ 1999 auf 40 % gesenkt (Ausschüttungsbelastung gem. § 27 Abs. 1 unverändert 30 %). Der ermäßigte StStatz für Nichtanrechnungs-Körperschaften wird aufgehoben. Eingeführt wird ein 45 %-StStatz für Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG zzgl. der darauf entfallenden KSt, wenn dafür bei der ausschüttenden Gesellschaft EK 45 als verwendet gilt. Der Sondersteuersatz für das ZDF wird auf 6,4 % gesenkt.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Abs. 2 wird um einen neuen Satz 5 ergänzt; wonach ab dem VZ 1999 Abs. 2 Satz 1 entsprechend auf den auf das EK 45 entfallenden Anteil am Übernahmegewinn anzuwenden ist.

4. Körperschaftsteuersätze seit 2001: Einheitliche Definitivsteuersätze

a) Entwicklung der Steuersätze 5

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 23 wird aufgrund der Systemwechsels vom Vollanrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ab dem VZ 2001 (zur zeitlichen Anwendung s. Anm. 6) neu gefasst:

- ▶ *Abs. 1:* Senkung des KStSatzes von 40 % auf 25 %.
- ▶ *Bisheriger Abs. 2:* Aufhebung wegen der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens.

- ▶ *Bisheriger Abs. 4* (Steuersatzvariiierung aus konjunkturpolitischen Gründen) wird zum neuen Abs. 2.
- ▶ *Bisheriger Abs. 5*: Ersatzlose Aufhebung der Verweisung auf die Minderung oder Erhöhung der KSt unter dem Anrechnungsverfahren; damit wird der KStSatz des Abs. 1 zu einem einheitlichen Definitivsteuersatz unabhängig von Ausschüttung oder Thesaurierung.
- ▶ *Bisheriger Abs. 6/neuer Abs. 3*: Der StSatz für Werbesendungen des ZDF wird auf 4 % gesenkt; die Regelung wird rückwirkend durch das SFG v. 20.12.2001 aufgehoben.

SolidarpaktfortführungsG (SFG) v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3955; BStBl. I 2002, 60): Die Regelung des besonderen StSatzes für Werbesendungen des ZDF in Abs. 3 wird aufgehoben und durch eine inhaltlich vergleichbare Neuregelung für alle inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten in § 8 Abs. 1 Satz 2 ersetzt. Da die Neuregelung gem. § 34 Abs. 3b idF des SFG rückwirkend für den VZ 2001 erfolgte, fand der durch das StSenkG v. 23.10.2000 eingeführte StSatz von 4 %, der gem. § 34 Abs. 1 idF des StSenkG ab dem VZ 2001 gelten sollte, niemals Anwendung.

FlutopfersolidaritätsG v. 19.9.2002 (BGBl. I 2002, 3651; BStBl. I 2002, 865): Nach § 34 Abs. 11a idF des FlutopfersolidaritätsG wird der KStSatz einmalig für den VZ 2003 von 25 % auf 26,5 % erhöht. Grund für diese auf einen VZ beschränkte Erhöhung des KStSatzes war die Hochwasserkatastrophe in einigen Teilen Deutschlands im August 2002 mit großen finanziellen Belastungen für die öffentlichen Haushalte.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Durch Art. 4 Nr. 11 JStG 2007 werden die Wörter „vom Hundert“ durch das Wort „Prozent“ ersetzt.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Durch die Unternehmensteuerreform wird der KStSatz ab dem VZ 2008 auf 15 % reduziert. Dadurch soll die durchschnittliche StBelastung von Körperschaften von 38,65 % auf 29,83 % (jeweils bei einem angenommenen durchschnittlichen GewStHebesatz von 400 %) sinken (zur Reduzierung der nominalen Gesamtsteuerbelastung s. näher Anm. 10; zum zeitlichen Geltungsbereich s. Anm. 6).

▶ *Folgeänderungen aus der Absenkung des KStSatzes:*

- Die Höhe der Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre, die eine Organisationsgesellschaft oder der OT selbst zu versteuern hat, wird von 4/3 der Ausgleichszahlungen auf 20/17 verringert (§ 16);
- Der Abzugsteuersatz für bestimmte Einnahmen beschränkt stpfl. Körperschaften wird auf 15 % gesenkt (§ 50a Abs. 4 Sätze 4 und 6 EStG);
- Ebenso wird der Abzugsteuersatz für einen vom FA angeordneten StAbzug für Vergütungen an beschränkt stpfl. Körperschaften auf 15 % reduziert (§ 50a Abs. 7 EStG);
- Bei beschränkt stpfl. Körperschaften, die mit ihren Kapitalerträgen einem KapErtrStAbzug von 25 % unterlegen haben, kommt es zu einer Erstattung von 2/5 der KapErtrSt, so dass im Ergebnis ein Einbehalt in Höhe des tariflichen KStSatzes von 15 % erfolgt (§ 44a Abs. 9 EStG).

6 b) Zeitlicher Geltungsbereich der Definitivsteuersätze

Geltung des Definitivsteuersatzes beim Übergang vom Vollarrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren: Der KStSatz von 25 % findet gem. § 34 Abs. 1

idF des StSenkG vorbehaltlich abweichender Regelungen in den folgenden Absätzen sowie in § 54a (der Verweis hätte auf § 35 erfolgen müssen) erstmals für den VZ 2001 Anwendung. § 34 Abs. 1a idF des StSenkG (= § 34 Abs. 2 idF des UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) sieht vor, dass in Fällen, in denen bei einem vom Kj. abweichenden Wj. das erste im VZ 2001 endende Wj. der Körperschaft vor dem 1.1.2001 beginnt, der KStStatz von 25 % erstmals für den VZ 2002 anzuwenden ist.

► *Erstmals im Veranlagungszeitraum 2001* findet der KStStatz von 25 % damit in folgenden Fällen Anwendung:

- bei einem dem Kj. entsprechenden Wj.; dies umfasst auch die Fälle, in denen bei einem zunächst vom Kj. abweichendem Wj. noch in 2000 auf kalenderjahrgleiches Wj. umgestellt wurde und daher das in 2000 beginnende und endende Rumpf-Wj. das letzte noch altem Recht unterliegende Wj. ist;
- bei Umstellung in 2001 von kalenderjahrgleichem zu abweichendem Wj.; dann unterliegt das in 2001 beginnende und endende Rumpf-Wj. bereits neuem Recht;
- bei in 2001 neu gegründeten KapGes. unabhängig davon, ob deren Wj. mit dem Kj. übereinstimmt.

► *Erstmals im Veranlagungszeitraum 2002* findet der KStStatz von 25 % dagegen in folgenden Fällen Anwendung:

- für ein abweichendes Wj. 2000/2001; hier gilt noch das alte Recht vor der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens; der KStStatz von 25 % findet erstmals auf das Wj. 2001/2002 Anwendung (§ 34 Abs. 1a idF des StSenkG);
- bei Umstellung in 2001 von abweichendem zu kalenderjahrgleichem Wj.; das in 2001 beginnende und endende Rumpf-Wj. unterliegt uE altem Recht; neues Recht findet erst auf das dem Kj. entsprechende Wj. 2002 Anwendung. Mit dieser Auslegung des § 34 Abs. 1a idF des StSenkG wird vermieden, dass altes und neues Recht in einem VZ nebeneinander anzuwenden sind. Der Gesetzeswortlaut steht dem nicht entgegen, da er nur ein abweichendes Wj. 2000/2001 voraussetzt, nicht jedoch generell ein abweichendes Wj. der Körperschaft fordert.

Zum Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren vgl. auch OFD Koblenz v. 15.5.2001, GmbHR 2001, 594; OFD Koblenz v. 12.6.2001, GmbHR 2001, 684.

Der KStStatz von 25 % findet letztmals im VZ 2007 Anwendung (zur auf den VZ 2003 beschränkten Erhöhung s. sogleich).

Geltung des Definitivsteuersatzes von 26,5 % im Veranlagungszeitraum 2003: Nur für den VZ 2003 beträgt der KStStatz 26,5 % (§ 34 Abs. 11a idF des FlutopfersolidaritätsG). Da gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 bei buchführungspflichtigen Stpfl. mit einem vom Kj. abweichenden Wj. der Gewinn als in dem Kj. bezogen gilt, in dem das Wj. endet (s. § 7 Anm. 36), gilt die Erhöhung des KStStatzes auf 26,5 % bei einem vom Kj. abweichenden Wj. auch bereits für im Wj. 2002/2003 erzielte Gewinne.

Geltung des Definitivsteuersatzes von 15 % ab Veranlagungszeitraum 2008: Der KStStatz von 15 % findet erstmals im VZ 2008 Anwendung (§ 34 Abs. 11a idF des UntStReformG 2008). Da gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 bei buchführungspflichtigen Stpfl. mit einem vom Kj. abweichenden Wj. der Gewinn als in dem Kj. bezogen gilt, in dem das Wj. endet (s. § 7 Anm. 36), gilt der ermäßigte StStatz von 15 % bereits im Wj. 2007/2008.

7 5. Tabellarischer Überblick über die Steuersätze seit 1977

VZ	Regelsteuersatz § 23 Abs. 1	Ermäßigter StStz § 23 Abs. 2 idF vor dem StSenkG	Ausschüttungssteuersatz § 27 Abs. 1 aF
1977–1980	56 %	50/46 ¹ /44 ² %	36 %
1981–1989	56 %	50 % ³	36 %
1990–1993	50 %	46 %	36 %
1994–1998	45 %	42 %	30 %
1999–2000	40 % ⁴	–	30 %
2001–2002	25 % ⁵	–	–
nur 2003	26,5 %	–	–
2004 bis 2007	25 %	–	–
ab 2008	15 %		

- 1 Für bestimmte Kreditinstitute gem. § 23 Abs. 4 KStG 1977.
- 2 Für öffentliche oder unter Staatsaufsicht stehende Sparkassen gem. § 23 Abs. 5 KStG 1977.
- 3 Gilt auch für unter Staatsaufsicht stehende und in der Rechtsform der Stiftung geführte Sparkassen.
- 4 45 %, soweit Ausschüttungen aus dem EK 45 bezogen werden (§ 23 Abs. 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002).
- 5 Im VZ 2001: 45 % bzw. 40 %, soweit Ausschüttungen aus dem EK 45 bzw. EK 40 bezogen werden (§ 34 Abs. 12 Sätze 2 ff.); ab VZ 2002 bis VZ 2006 für empfangene Ausschüttungen, für die die leistende Körperschaft eine KStMinderung in Anspruch nimmt, Erhöhung der KSt und des KStGuthabens um den Minderungsbetrag bei der ausschüttenden Gesellschaft (§ 37 Abs. 3).

8 6. Rechtsentwicklung der Ermächtigungsnorm zur Steuersatzvariierung (Abs. 2)

Die Vorschrift wurde durch das Stabilitätsg v. 8.6.1967 (BGBl. I 1967, 582; BStBl. I 1967, 266) als § 19c in das KStG eingefügt und in das KStG 1977 als § 23 Abs. 7 (= Abs. 5 idF des SubvAbbauG v. 26.6.1981 = Abs. 4 idF des StReformG 1990 v. 25.7.1988 = Abs. 2 idF des StSenkG v. 23.10.2000) wortgleich übernommen. Abs. 2 hat bisher keine Relevanz erlangt, da die BReg. von der Ermächtigung des § 51 Abs. 3 EStG noch keinen Gebrauch gemacht hat.

III. Bedeutung des § 23

1. Bedeutung des Abs. 1

9 a) Rechtliche Bedeutung

Bedeutung des Systemwechsels zum Halbeinkünfteverfahren: Mit dem Systemwechsel vom Anrechnungs- zu einem klassischen KStSystem mit Halbeinkünfteverfahren durch das StSenkG v. 23.10.2000 erfuhr § 23 einen grundlegenden Bedeutungswandel. Der Regelsteuersatz des § 23 findet seitdem unabhängig davon Anwendung, ob Gewinne thesauriert oder ausgeschüttet werden.

Er stellt damit im Unterschied zum Anrechnungsverfahren eine Definitivbelastung dar. Zugleich wurde der KStSatz auf 25 % gesenkt. Damit sollte die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft gestärkt werden (BTDrucks. 14/2683, 93). Zu dieser Belastung auf Ebene der Körperschaft tritt die Belastung auf Ebene des Anteilseigners hinzu; eine Anrechnung der KSt findet nicht länger statt. Ist eine natürliche Person Anteilseignerin, unterlagen Gewinnausschüttungen und stpfl. Veräußerungsgewinne bei dieser zunächst zur Hälfte der ESt (§ 3 Nr. 40 Satz 1 EStG). Durch die hälftige StBefreiung sollte die Vorbelastung der Dividende mit KSt bei der Bemessung der ESt in angemessener Weise Berücksichtigung finden (BTDrucks. 14/2683, 94). Bei KapGes. als Anteilseignern wurden Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne von der Steuer freigestellt (§ 8b Abs. 1 und 2), wobei 5 % der Ausschüttungen und der Veräußerungsgewinne als nicht abzichbare BA galten (§ 8b Abs. 3 und 5).

Mit der Absenkung des KStSatzes auf 15 % durch das UntStReformG 2008 ab dem VZ 2008 blieb dieses System erhalten.

Bedeutung für die Abgeltungsteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2009:

Auch mit der ab dem VZ 2009 anzuwendenden Abgeltungsteuer (eingeführt durch das UntStReformG 2008) bleibt es im Grundsatz beim durch das StSenkG eingeführten Konzept eines klassischen KStSystems mit einer systematischen Trennung zwischen der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene. Auch die stl. Vorbelastung auf Ebene der Körperschaft mit 15 % KSt wurde nicht geändert. Das Konzept des Halbeinkünfteverfahrens, die kstl. Vorbelastung der Dividende von privaten Anteilseignern bei der Bemessungsgrundlage zur ESt zu berücksichtigen, wird jedoch für im PV gehaltene Anteile aufgegeben. Statt der hälftigen Einbeziehung nach dem Halbeinkünfteverfahren wird die Dividende in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einbezogen und damit ebenso wie unbelastete Zinserträge versteuert. Die schedulenartige Steuer von grds. 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG idF des UntStReformG 2008) wird durch abgeltenden StAbzug vom Kapitalertrag erhoben (§§ 43 ff. EStG). Werden die Anteile dagegen im BV gehalten, bleibt das bisherige Konzept modifiziert erhalten. Das Halbeinkünfteverfahren wird zu einem Teileinkünfteverfahren, demzufolge 60 % der Dividende in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und mit dem individuellen StSatz des Anteilseigners zu versteuern sind; 40 % bleiben stfrei (§ 3 Nr. 40 EStG idF des UntStReformG 2008). Bei KapGes. als Anteilseignerin blieb § 8b unverändert anwendbar. Allerdings sind ab dem 1.3.2013 zufließende Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen an weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals (sog. Streubesitzdividenden) gem. § 8b Abs. 4 in voller Höhe stpfl.

Eine weitere Einschränkung der Steuerfreiheit gem. § 8b Abs. 1 gilt ab dem VZ 2014, da durch das AmtshilfeRLUMsG das bis dahin nur auf vGA-Fälle anwendbare materielle Korrespondenzprinzip in § 8b Abs. 1 Satz 2 als allgemeines Prinzip verankert wurde (ebenso in § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG). Danach kommt es zur vollen Tarifbelastung (§ 23 Abs. 1) der in § 8b Abs. 1 Satz 1 genannten Bezüge, wenn die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben. Mit dieser Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips sollen „weiße Einkünfte“ bekämpft und insbesondere hybride Finanzierungen, die die ausländische leistende Körperschaft zum Betriebsausgabenabzug berechtigen, einer Einmalbesteuerung zugeführt werden.

Bedeutung des proportionalen Körperschaftsteuertarifs: Der KStTarif ist wie in den meisten Staaten proportional ausgestaltet. Die Gründe, die für einen progressiven Verlauf des EStTarifs ins Feld geführt werden (s. Einf. ESt.

Anm. 35), lassen sich uE auf den KStTarif nicht übertragen, insbes. weil juristischen Personen die Opferfähigkeit abzusprechen ist (s. Einf. KSt. Anm. 5).

Der Gesetzgeber besitzt bei der Bestimmung der Höhe des KStSatzes de jure eine weitreichende Gestaltungsfreiheit, denn eine Verpflichtung zur Kopplung des KStSatzes an den EStSpitzensatz wird weitgehend abgelehnt. Eine derartige Koppelungspflicht ließe sich allenfalls auf die Forderung nach Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität und damit auf den allgemeinen Gleichheitssatz stützen. Dies erscheint jedoch bereits deshalb zweifelhaft, weil dafür natürliche und juristische Personen vergleichbar sein müssten. Zudem handelt es sich beim progressiven EStTarif und beim proportionalen KStSatz um artverschiedene Tarife, so dass auch eine Festsetzung des KStSatzes in Höhe des EStSpitzensatzes keine generelle Rechtsformneutralität schaffen würde (eingehend dazu Einf. KSt. Anm. 28). De facto ist die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Festsetzung des KStTarifs gleichwohl eingeschränkt, denn um trotz des Dualismus der Unternehmensbesteuerung eine gewisse Rechtsformneutralität zwischen der Besteuerung von KapGes. und PersGes. zu gewährleisten (s. Einf. KSt. Anm. 5, 38), darf die Gesamtsteuerbelastung der Unternehmen unter Einbeziehung ihrer Anteilseigner nicht zu weit auseinander laufen. Der Gesetzgeber geht davon aus, mit der Unternehmensteuerreform 2008 und der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG eine weitgehende Belastungsgleichheit erreicht zu haben (BTDrucks. 16/4841, 32).

10 b) Wirtschaftliche Bedeutung

Durch die Absenkung des KStSatzes auf 15 % kommt es ab dem VZ 2008 zu einer durchschnittlichen Belastung der Gewinne von KapGes. mit KSt, SolZ und GewSt von 29,83 % (BTDrucks. 16/4841, 1, 31). Die Berechnung unterstellt einen GewStHebesatz von 400 %. Mit dieser Senkung der Nominalbelastung lag die Belastung deutscher KapGes. zunächst im Mittelfeld der alten EU-Staaten (BTDrucks. 16/4841, 31). Inzwischen befindet sich Deutschland mit dieser nominalen Belastungshöhe im letzten Drittel der EU-Staaten (Stand 2012; vgl. BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, Ausgabe 2013, 20). Im Rahmen der deutsch-französischen Überlegungen zur Konvergenz der Unternehmensbesteuerung wurde keine Änderung des Steuersatzes des § 23 Abs. 1 ins Auge gefasst (vgl. BMF, Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit, Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung, Stand: Februar 2012).

Die Senkung des KStSatzes ab dem VZ 2008 führte dazu, dass die GewSt gegenüber der KSt erheblich an Bedeutung gewann. In Verbindung mit den gewstl. Hinzurechnungen wurde sie zur dominierenden Unternehmensteuer (vgl. HERZIG, DB 2007, 1541). Die durch die Hinzurechnungen erweiterte Bemessungsgrundlage verstärkt GewStErhöhungseffekte bei höheren Hebesätzen als 400 %, die den Berechnungen der durchschnittlichen StBelastung durch den Gesetzgeber zugrunde liegt (vgl. ZIPFEL in ERNST & YOUNG, Unternehmensteuerreform 2008, 96 ff.).

11 2. Bedeutung des Abs. 2

Ökonomischer Hintergrund: § 51 Abs. 3 EStG und demzufolge auch § 23 Abs. 2 liegt die Vorstellung zugrunde, in Hochkonjunkturzeiten durch Erhöhung von Steuern und damit eine Schwächung der Massenkaufkraft, in wachstumsschwachen Phasen durch eine Senkung von Steuern und damit eine Stär-

kung der Massenkaufkraft konjunkturpolitisch gegensteuern zu können (vgl. KREILE, FR 1967, 308 [309]). Der Dämpfungseffekt einer Steuersatzerhöhung soll dadurch verstärkt werden, dass Bund und Länder das Mehraufkommen gem. § 15 Abs. 4 Stabilitätsgesetz ihren Konjunkturausgleichsrücklagen zuzuführen haben und dadurch die durch die StErhöhung erfasste Kaufkraft dem Wirtschaftsprozess entzogen wird. Der hinter § 51 Abs. 3 EStG und § 23 Abs. 2 stehende ökonomische Ansatz folgt somit der von JOHN MAYNARD KEYNES begründeten Theorie einer antizyklischen Fiskalpolitik.

Steuersatzfestlegung durch Rechtsverordnung und Parlamentsvorbehalt:

Die Variierung des StSatzes durch bloße RechtsVO ist wegen des Parlamentsvorbehalts verfassungsrechtlich problematisch, denn die wesentlichen Fragen eines Eingriffs in die Freiheitsrechte des Bürgers sind durch den förmlichen Gesetzgeber festzulegen. Im StRecht sind dies zumindest die Festlegung von StSchuldner, Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage und StSatz (vgl. BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 [267]; v. 14.3.1967 – 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 [215]; v. 28.2.1973 – 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348 [365 f.]; v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 [362]; im Ergebnis ebenso TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 128 f.). Die in § 51 Abs. 3 EStG vorgesehene Ausnahme vom Parlamentsvorbehalt hinsichtlich der Steuersatzfestlegung ist uE jedoch gerechtfertigt, da zum einen die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Steuersatzvariierung durch RechtsVO sehr eng und zeitlich begrenzt festgelegt sind und damit der Exekutive nur Raum für eine ökonomische Zweckmäßigkeitentscheidung zur Umsetzung eines gesetzgeberischen Willens verbleibt (vgl. § 51 EStG Anm. 25; SEILER in KSM, § 51 EStG Rn. C 310). Zum anderen müssen sowohl BTag als auch BRat der RechtsVO zustimmen. Der Gesetzgeber ist damit zwar nicht im Rahmen eines förmlichen Gesetzgebungsverfahrens beteiligt und kann daher auch keine Änderungen an einem RechtsVO-Entwurf vornehmen. Er kann jedoch durch Zustimmungsverweigerung eine RechtsVO zur Gänze verhindern.

Einstweilen frei.

12

IV. Geltungsbereich des § 23

1. Sachlicher Geltungsbereich

13

Der KStStatz von 15 % findet Anwendung auf das zVE der KStpfl., soweit keine Sondersteuersätze (s. Anm. 17) vorrangig eingreifen. Er gilt unabhängig davon, ob das zVE thesauriert oder ausgeschüttet wird. Ebenso findet der KStStatz Anwendung auf das Einkommen von Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie auf die inländ. Einkünfte beschränkt stpfl. Körperschaften, sofern bei diesen die KSt nicht durch StAbzug als abgegolten gilt (s. Anm. 19). Damit findet § 23 insbes. auf das von der inländ. Betriebsstätte einer beschränkt stpfl. Körperschaft erzielte Einkommen Anwendung.

2. Persönlicher Geltungsbereich

14

§ 23 findet Anwendung auf alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen unabhängig davon, ob diese unbeschränkt oder beschränkt stpfl. sind (§ 1 Abs. 1, § 2).

V. Verhältnis des § 23 zu anderen Vorschriften

15 1. Verhältnis zu § 5: Persönliche und sachliche Steuerbefreiungen

Der Regelsteuersatz ist vorbehaltlich der §§ 24, 25 (s. Anm. 16) und von Sondersteuersätzen (s. Anm. 17) auf das gesamte zVE von Körperschaften anzuwenden, sofern diese nicht nach § 5 eine persönliche (Abs. 1 Nr. 1, 2, 2a, 9 sowie 15) oder sachliche (Abs. 1 Nr. 3–8, 10–14 und 16–23) StBefreiung in Anspruch nehmen können. Die StBefreiungen nach § 5 Abs. 1 gelten gem. § 5 Abs. 2 nicht für inländ. Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, nicht für beschränkt KStpfl. und nicht, soweit § 38 Abs. 2 anzuwenden ist. Die StBefreiungen nach § 5 sind nicht abschließend; insbes. können DBA-Freistellungsregelungen zu einer sachlichen Befreiung führen (zu weiteren Befreiungen s. § 5 Anm. 491 ff.).

16 2. Verhältnis zu §§ 24, 25: Freibeträge für bestimmte Körperschaften

Der StSatz des § 23 ist anzuwenden auf das zVE gem. § 7 Abs. 2, dh. auf das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1, vermindert um die Freibeträge der §§ 24, 25.

§ 24 enthält für unbeschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen einen Freibetrag von 5000 €. Nicht in Anspruch nehmen können den Freibetrag jedoch Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG führen, sowie Vereine iSd. § 25.

§ 25 gewährt unbeschränkt stpfl. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen, deren Tätigkeit sich auf den Betrieb der LuF beschränkt, einen auf die ersten zehn VZ seit ihrer Gründung beschränkten jährlichen Freibetrag von 15000 €. Voraussetzung ist, dass eine bloß kapitalistische Beteiligung der Genossen bzw. Vereinsmitglieder ausgeschlossen ist.

17 3. Verhältnis zu spezielleren Steuersätzen

Verhältnis zu §§ 37, 38: Mit dem Systemwechsel vom Vollarrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (eingeführt durch das StSenkG v. 23.10.2000) wurden für einen Übergangszeitraum von zunächst 15 und später 18 Jahren Regelungen erforderlich, um die in den früheren EK 45 und EK 40 enthaltenen KStMinderungspotentiale fortschreiben und nutzen zu können. Ebenso galt es festzulegen, wie im Übergangszeitraum das KStErhöhungspotential, das im ehemaligen EK 02 enthalten ist, zu realisieren ist.

Die Realisierung erfolgte bis zum VZ 2006 in Abhängigkeit von den vorgenommenen Gewinnausschüttungen. Bei offenen Gewinnausschüttungen minderte sich – mit Ausnahme des sog. KStMoratoriums gem. § 37 Abs. 2a – die KSt gem. § 37 Abs. 2 um 1/6 des Ausschüttungsbetrags (vgl. § 37 Anm. 16 ff.). Galt dagegen EK 02 als für die Ausschüttung verwendet, erhöhte sich die KSt gem. § 38 Abs. 2 um 3/7 des Ausschüttungsbetrags (vgl. § 38 Anm. 41 ff.). Die festzusetzende KSt ergab sich demzufolge aus der KStTarifbelastung abzgl. der KStMinderung bzw. zzgl. der KStErhöhung.

Ab dem VZ 2007 wurde auf eine ausschüttungsunabhängige Realisierung umgestellt. Es erfolgt eine ratierte Auszahlung des restlichen auf den 31.12.2006 ermittelten KStGuthabens über zehn Jahre (§ 37 Abs. 5) sowie über diesen Zeit-

raum eine KStErhöhung um 3/100 des ebenfalls auf den 31.12.2006 ermittelten EK 02-Endbestands (§ 38 Abs. 5). Der Anspruch des KStpfl. auf jährliche Auszahlung des KStGuthabens sowie seine Verpflichtung zur Zahlung des KStErhöhungsbetrags ist unabhängig von der tariflichen KSt nach § 23 jeweils zum 30. September eines Jahres fällig (§ 37 Abs. 5 Satz 4, § 38 Abs. 6 Satz 5).

Allerdings besteht gem. § 34 Abs. 16 für bestimmte Wohnungsunternehmen und für stbefreite Körperschaften ein Antragswahlrecht, statt der ausschüttungsunabhängigen pauschalen KStErhöhung auf einen EK 02-Endbestand die ausschüttungsabhängige Vorgängerregelung weiter gelten zu lassen (s. § 38 Anm. 63). Zwingend gilt gem. § 34 Abs. 13e Sätze 3 und 4 in Fällen des § 40 Abs. 5 und 6 aF die Vorgängerregelung fort. Dies sind Fälle grenzüberschreitender Umwandlungen und Verlegungen des Sitzes bzw. des Orts der Geschäftsleitung (s. § 38 Anm. 64).

Für den Anteilseigner gilt ab dem VZ 2002 unabhängig davon, ob an ihn Gewinne, die die ausschüttende Gesellschaft bis zum VZ 2000 erzielt hat, oder danach erzielte Gewinne ausgeschüttet werden, das neue System der Freistellung von Gewinnausschüttungen. Allerdings wurde nach § 37 Abs. 3 eine Nachversteuerungsregelung eingeführt, wenn Ausschüttungen bei der leistenden Gesellschaft zu einer KStMinderung geführt haben (§ 37 Anm. 66 ff.). Bei der empfangenden Körperschaft erhöht sich deren KSt und deren KStGuthaben um den KStMinderungsbetrag der ausschüttenden Körperschaft. Die Nachversteuerungsregelung findet letztmals Anwendung auf empfangene Gewinnausschüttungen, die vor dem 1.1.2007 vorgenommen wurden. Sie findet keine Anwendung bei bestimmten stbefreiten Körperschaften (§ 37 Abs. 3 Satz 6).

Kalamitätsnutzungen (Holznutzungen infolge höherer Gewalt): Nach R 71 Satz 1 KStR 2004 kann die KSt, soweit sie auf Kalamitätsnutzungen iSd. § 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG entfällt, auf die Hälfte, dh. 7,5 % ermäßigt werden, wenn die volle Besteuerung zu Härten führen würde. Unter Kalamitätsnutzungen sind nach § 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG Holznutzungen infolge höherer Gewalt zu verstehen, nicht dagegen in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehende Schäden (s. § 34b EStG Anm. 51 ff.). Gemäß R 71 Satz 2 KStR 2004 sind R 34b. 1 Abs. 6 bis R 34b. 5 EStR 2008 sinngemäß anzuwenden.

Die von R 71 KStR 2004 vorgesehene einheitliche Halbierung des KStSatzes bei Kalamitätsnutzungen steht uE einer Differenzierung des KStSatzes in Abhängigkeit vom Umfang des Überschreitens des sog. Nutzungssatzes, wie dies § 34b Abs. 3 EStG für die ESt vorsieht, entgegen (aA DÖRSCH in DPM, § 23 Rn. 12), denn bei § 34b EStG handelt es sich um eine auf Körperschaften nicht übertragbare EStTarifermäßigungsvorschrift.

R 71 KStR 2004 ordnet eine abweichende StFestsetzung aus Billigkeitsgründen an, denn bei Kalamitätsnutzungen werden zusammengeballt gegen den Willen des Stpfl. in erheblichem Umfang stille Reserven realisiert (vgl. die uE auf R 71 KStR 2004 übertragbare Begründung des Gesetzgebers zu § 34b EStG, BTDrucks. 14/443). Für die Prüfung, ob Härten vorliegen, ist uE auf die zu § 163 AO entwickelten allgemeinen Billigkeitsgrundsätze in Festsetzungsverfahren zurückzugreifen. Allerdings wird bei Vorliegen von Kalamitätsnutzungen regelmäßig von einer Ermessensreduzierung auf Null und damit von einem Anspruch auf die Billigkeitsmaßnahme auszugehen sein.

Wasserkraftwerke: Nach der Verordnung über die stl. Begünstigung von Wasserkraftwerken (WakrabegStV) v. 26.10.1944 (RGBl. I 1944, 278; zuletzt geändert durch das StBereinG 1985 v. 14.12.1984, BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984,

659) kann unter bestimmten Voraussetzungen für Einkünfte aus dem Betrieb von Wasserkraftwerken, mit deren Bau vor dem 1.1.1991 begonnen wurde, der KStSatz auf 7,5 % halbiert werden.

18 4. Verhältnis zu § 26: Besteuerung ausländischer Einkunftsteile

§ 26 ermöglicht zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung eine direkte Anrechnung ausländ. Steuern, die der deutschen KSt entsprechen, auf die nach § 23 ermittelte deutsche Steuer. Statt der Anrechnung ist auch ein Abzug der ausländ. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte zulässig (§ 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG). Eine Anrechnung ausländ. Steuern kommt dann in Betracht, wenn Deutschland bei unbeschränkt Stpfl. ein Besteuerungsrecht für die zugrunde liegenden ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG zusteht und die Einkünfte nicht aufgrund eines DBA freigestellt sind. Hinsichtlich der direkten Anrechnung ausländ. Steuern stellt § 26 eine Tarifvorschrift dar (vgl. BFH v. 7.12.1962 – VI 83/61 S, BStBl. III 1963, 123), die unmittelbar an § 23 anknüpft. Erfolgt stattdessen ein Abzug der ausländ. Steuern nach § 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG, gehört § 26 systematisch zu den Einkünfteermittlungsvorschriften.

19 5. Verhältnis zu § 32 Abs. 1: Abgeltung durch Steuerabzug

Keine Anwendung findet der Regelsteuersatz des Abs. 1, wenn die KSt gem. § 32 Abs. 1 durch den StAbzug als abgegolten gilt. Erfasst sind neben den Kapitalerträgen iSd. §§ 43 ff. EStG bzw. § 7 InvStG die unter § 50a EStG fallenden Vergütungen von beschränkt Stpfl. Die KSt ist gem. § 32 Abs. 1 durch den StAbzug abgegolten, wenn

- die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der StBefreiung des § 5 Abs. 1 ausgenommen sind; dies ist der Fall, wenn eine von der KSt befreite Körperschaft inländ. Einkünfte erzielt, die dem StAbzug unterliegen, oder
- die Einkünfte einem beschränkt KStpfl. zuzurechnen und diese nicht in einem inländ. gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind.

Rechtsfolge der Abgeltung ist, dass die betreffenden Einkünfte nicht mehr im Rahmen einer KStVeranlagung zu berücksichtigen sind (s. § 32 Anm. 16). Die Belastung durch den Quellensteuerabzug wird damit definitiv. Ausnahmen von der Abgeltungswirkung regelt § 32 Abs. 2 (s. § 32 Anm. 17 ff.).

20 6. Verhältnis zum Solidaritätszuschlag

Auf ESt und KSt wird als Ergänzungsabgabe ein Solidaritätszuschlag (SolZ) von 5,5 % der Bemessungsgrundlage erhoben (§ 1 Abs. 1, § 4 SolZG 1995). Für KStpfl. ist Bemessungsgrundlage die festgesetzte KSt, vermindert um eine anzurechnende oder vergütete KSt, wenn ein positiver Betrag verbleibt (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG). Damit wird der SolZ auf die nach § 23 Abs. 1 festgesetzte KSt von 15 % angewandt.

7. Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung

21

Nach §§ 7 ff. AStG kommt es bei Erfüllung bestimmter Beteiligungsvoraussetzungen grundsätzlich dann zu einer Hinzurechnungsbesteuerung beim unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilsinhaber einer ausländischen Gesellschaft, wenn diese gem. § 8 Abs. 1 AStG passive Einkünfte erzielt und diese einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Eine Niedrigbesteuerung liegt bei einer Ertragsteuerbelastung der ausländischen Gesellschaft von weniger als 25 % vor (§ 8 Abs. 3 AStG). Damit nimmt der Gesetzgeber eine schädliche Niedrigbesteuerung bereits bei einem ausländischen Steuersatz an, der deutlich über dem deutschen KStSatz liegt. Trotz der Absenkung des KStSatzes von 25 % auf 15 % durch das UntStReformG 2008 erfolgte im Rahmen des JStG 2008 keine Absenkung des Niedrigsteuersatzes des § 8 Abs. 3 AStG, der bei 25 % verblieb. Nach der Gesetzesbegründung sei eine Absenkung nicht gerechtfertigt gewesen, da die nominale Belastung von KapGes. bei knapp unter 30 % liege (BT-Drucks. 16/6290, 91). Der Gesetzgeber bezieht damit die deutsche GewStBelastung bei einem durchschnittlichen Hebesatz von 400 % in die Beurteilung der Niedrigbestimmungsgrenze ein.

Dies wird uE. zu Recht kritisiert. Die Niedrigsteuergrenze liegt über der Gesamtbelastung, der der Gesetzgeber mit dem Mindesthebesatz von 200 % (§ 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG) als Untergrenze festgelegt hat (vgl. WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FWB, § 8 AStG, Anm. 701). Zudem kann es wegen der vollständigen gewerbsteuerlichen Erfassung des Hinzurechnungsbetrags bei einer Anrechnung der ausländischen Steuer nur auf die deutsche KSt. zu anrechnungserhöhenden kommen, wenn die steuerliche Belastung im Ausland zwischen 15 % und 25 % liegt. Dies ist sowohl verfassungsrechtlich unter dem Gesichtspunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips als auch europarechtlich wegen der Schlechterstellung einer Auslandsinvestition gegenüber dem vergleichbaren Inlands Sachverhalt bedenklich (vgl. KÖHLER/HAUN, Ubg 2008, 73 [74]; SCHNITZER, IStR 2011, 328; BLÜMICH/VOGT, § 8 AStG, Rn. 182).

Einstweilen frei.

22–23

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Definitiver Körperschaftsteuersatz von 15 %**

I. Höhe des Definitivsteuersatzes

24

Der KStSatz beträgt 15 % des zvE (zum Begriff des zvE s. Anm. 25; zu vorrangigen Sondersteuersätzen s. Anm. 17).

II. Begriff des zu versteuernden Einkommens

25

Der KStSatz von 15 % ist anzuwenden auf das „zu versteuernde Einkommen“. Damit knüpft § 23 systematisch wie terminologisch an §§ 2 Abs. 5, 32a Abs. 1 Satz 1 EStG an, wonach ebenfalls das zvE die Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt bildet. Das zvE ist gem. § 7 Abs. 2 das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25. Was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 nach den Vorschriften des EStG und des KStG.

26 **III. Aufteilung des zu versteuernden Einkommens bei Anwendung von Sondersteuersätzen**

Treten neben oder an die Stelle des Regelsteuersatzes von 15 % Sondersteuersätze (s. Anm. 17), ist das zunächst als einheitlicher Betrag ermittelte zVE entsprechend dem Grund für die Anwendung der Sondersteuersätze aufzugliedern, um auf den jeweiligen Einkommensbestandteil den zutreffenden StStz anwenden zu können. Um eine zutreffende Besteuerung zu gewährleisten, sind den verschiedenen Einkommensteilen auch die damit zusammenhängenden BA zuzuordnen, die bereits bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt wurden. Ein bereits erfolgter BA-Abzug ist insofern zu korrigieren. Die BA sind dann entsprechend ihrer Veranlassung von den mit unterschiedlichen StStz zu belastenden Einkommensbestandteilen abzuziehen.

Für die Behandlung solcher Abzugsbeträge, die nicht unmittelbar mit bestimmten Einkommensbestandteilen zusammenhängen, sah Abschn. 24 Abs. 2, Abschn. 82a Abs. 2 und 3 KStR 1995 im Grundsatz eine vorrangige Zuordnung zu den am höchsten besteuerten Einkommensbestandteilen vor (vgl. auch BFH v. 25.6.1959 – IV 617/56 U, BStBl. III 1959, 404). Derartige Abzugsbeträge sind Verluste des VZ, die mit positiven Einkommensteilen desselben VZ auszugleichen sind (Verlustausgleich), abziehbare Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2, der Verlustabzug nach § 10d EStG und Freibeträge nach §§ 24, 25.

Die KStR 2004 enthalten keine den Abschn. 24 Abs. 2, 82a Abs. 2 und 3 KStR 1995 entsprechende Regelung, mutmaßlich, weil die Frage der Zuordnung von Abzugsbeträgen zu unterschiedlich belasteten Einkommensteilen mit der Abschaffung des KStAnrechnungsverfahrens und damit der EK-Gliederung entsprechend den unterschiedlichen Tarifbelastungen gem. § 30 idF vor StSenkG viel von seiner praktischen Bedeutung verloren hat. Gleichwohl ist uE der dort festgelegte Grundsatz, wonach nicht einem bestimmten Einkommensbestandteil zuzuordnende Abzugsbeträge von den am höchsten besteuerten Bestandteilen abzuziehen sind, weiterhin anzuwenden.

Zu den Besonderheiten der Aufteilung in Fällen des Abs. 2 idF des Abs. 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 (Sondersteuersatz von 45 %) vgl. Altcommentierung des § 23 (Anm. 25) mit Stand Januar 2008 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht/hhr_archiv.htm.

27

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Herabsetzung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer
aus konjunkturpolitischen Gründen**

Schrifttum: KREILE, Steuerliche Vorschriften des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft, FR 1967, 308; LÄNGSFELD, Die steuerlichen Vorschriften des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft, DB 1967, 1052; NISSEN, Die steuerlichen Vorschriften des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft, BB 1967, 787; NISSEN, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer als Konjunkturinstrumente nach dem Konjunkturgesetz, DStR 1967, 500.

Ermächtigung zum Erlass einer DurchführungsVO für Abs. 2: § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b.

Abs. 2 ordnet eine entsprechende Herabsetzung oder Erhöhung der KSt dann an, wenn von der Ermächtigung des § 51 Abs. 3 EStG Gebrauch gemacht wird. § 51 Abs. 3 EStG ermächtigt die BReg., durch RechtsVO mit Zustimmung von BRat und BTag eine Herabsetzung oder Erhöhung der ESt um höchstens 10 % für die Dauer eines Jahres vorzunehmen, wenn eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet (s. § 51 EStG Anm. 25). Die einjährige Dauer der Steuersatzvariierung soll sich mit dem Kj. decken.

Zur Frage der verfassungsrechtl. Zulässigkeit der unechten Rückwirkung bei einer Abweichung von dieser Sollvorschrift vgl. die ähnlich gelagerten Fälle der Einführung des Stabilitätzuschlags (BFH v. 12.4.1983 – VIII R 80/79, BStBl. II 1983, 576) und des Solidaritätzuschlags (BFH v. 25.6.1992 – IV R 9/92, BStBl. II 1992, 702).

Wegen der Anknüpfung an § 51 Abs. 3 EStG folgt aus einer Variierung der ESt automatisch eine entsprechende Variierung auch für die KSt. Demzufolge ermächtigt § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b. die BReg. nur noch, mit Zustimmung des BRat eine DurchführungsVO für die KSt zu erlassen.

