

Körperschaftsteuergesetz: KStG

Streck

10. Auflage 2022
ISBN 978-3-406-76348-9
C.H.BECK

Dies hängt davon ab, wie die Beiträge des Trägers zu behandeln sind. Die FVerw hat die Beiträge des Trägers und die Leistungen der Kasse – im Gegensatz zur PKa (→ Rn. 6) – weder als Betriebseinnahmen noch als Betriebsausgaben qualifiziert (FVerw 1963 BB 1964, 26; 982 StEK KStG 1977 § 5 Nr. 47; A 35 II KStR vor 1995; krit. *Heissmann* BB 1964, 26; die Ansicht der Verwaltung betraf zwar die voll stpfl. Kasse; da die Überdotierung jedoch auf Seiten des Trägerunternehmens der Nicht-abzugsfähigkeit entsprach, konnte die Ansicht auch auf die Beiträge an UKa übertragen werden, die partiell stpfl. sind). Ist dies richtig, so muss die Kasse nicht zwingend gewerbl. Einkünfte beziehen, soweit solche nicht wegen der Rechtsform (zB GmbH) vorliegen; in diesem Fall werden regelmäßig Einkünfte aus KapVermögen oder VuV bezogen (FVerw 1982 StEK KStG 1977 Nr. 47; *Haug* DB 1980, 511). Der **BFH** I R 68/89, BStBl. II 1992, 744 ist dem nicht gefolgt; aus der Sicht des leistenden Unternehmens sind Aufwendungen bei UKa in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft im Rahmen des § 4d EStG Betriebsausgaben (Bestätigung durch BFH I R 110/09, BStBl. II 2014, 119). Dem müssen **Betriebseinnahmen** auf Seiten der UKa entsprechen (zustimmend BFH I R 110/09, BStBl. II 2014, 119). Der BFH ließ es jedoch ausdrücklich dahinstehen, wie solche Leistungen zu beurteilen sind, die § 4d EStG übersteigen, oder Leistungen, die an UKa gewährt werden, die andere Arbeitnehmer eines Konzerns versorgen. Inzwischen ist der Betriebsausgabenabzug durch BFH VIII R 100/04, BStBl. II 2007, 930 und I R 110/09, BStBl. II 2014, 119 bejaht. Die Qualifikation hatte auch für das AnrV Bedeutung: Einlagen eines GmbH-AnteE waren innerhalb des verwendbaren EK in EK₀₄ einzuordnen; bei Rückgewähr (= Ausschüttung) entfiel die Herstellung der Ausschüttungsbelastung (§ 40 Nr. 2 aF). Das **StÄndG 2015** (→ Rn. 2) hat durch eine Änderung des Abs. 5 S. 2 der vorgenannten Rechtsprechung des BFH den Boden entzogen, dies um die unterschiedlichen Rechtsformen der UKa gleich zu behandeln.

H. Übergangsregelung (Abs. 5a)

Abs. 5a, eingefügt durch das StÄndG 2015 (→ Rn. 2), ist eine **Übergangsregelung** zur vorstehend dargestellten gesetzgeberischen Abkehr von der BFH-Rspr. 18
 Ab dem VZ 2016 können UKa in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft Leistungen an Versorgungsberechtigte nicht mehr einkommensmindernd geltend machen. Dagegen können Zuwendungen des Trägerunternehmens in den VZ zuvor als stpfl. Einnahmen erfasst worden sein, die dann anteilig in dem überdotierten, dh partiell stpfl. Kassenvermögen enthalten waren. Zum Ausgleich dieser unterschiedlichen steuerl. Handhabung der Zuwendungen einerseits und Leistungen andererseits wird der Kasse die Möglichkeit eingeräumt, Zuwendungen abzüglich Versorgungsleistungen, soweit diese in den zehn VZ vor 2016 anteilig im stpfl. Einkommen enthalten waren, auf den Antrag gesondert feststellen zu lassen. Der festzustellende Betrag darf nicht negativ sein. Im Übrigen wird fingiert, dass „Versorgungsleistungen in dieser Zeitspanne vornehmlich aus Zuwendungen aus dieser Zeitspanne geleistet werden“ (BR-Drs. 121/15, 51). Der amtliche Vordruck zur gesonderten Feststellung eines positiven Zuwendungsbetrags nach Abs. 5a auf den 31.12.2015 ist in BStBl. II 2016, 465 veröffentlicht.

I. Wegfall der Bindung (Abs. 6)

- 19 Da die Überdotierung die StPflcht auslöst, muss insoweit die Bindung gem. § 5 I Nr. 3 Buchst. c entfallen. Für UKa entfällt die Bindung bereits im Laufe eines Wj, so dass rechtzeitig eine Rückübertragung an den Träger erfolgen kann. Eine entsprechende Betriebseinnahme (Bewertung bei Sachwertübertragungen: Teilwert) beim Träger kann ggf. durch Pensionszusagen oder Direktversicherungen kompensiert werden. Verluste des Trägerunternehmens hindern nicht die Rückübertragung. *Heubeck* BB 1978, 489 schlägt außerdem eine Verpflichtungserklärung der UKa gegenüber dem Träger vor, Überdotierungen zurückzugewähren; für eine entsprechende Satzungsklausel *Haug* DB 1980, 512; diese allgemeinen Verpflichtungen können allerdings einer Von-Fall-zu-Fall-Gestaltung im Wege stehen. Zur Rückübertragung bei einer UKa mit mehreren Trägerunternehmen (sog. Gruppenkasse) s. BFH I R 37/13, BStBl. II 2015, 813 – dazu *Höfer* DB 2015, 831; BFH I R 37/13, BFH/NV 2015, 761; I R 66/13, BFH/NV 2016, 67. Zur Beendigung der StBefreiung bei Übertragung des nahezu gesamten Vermögens einer UKa s. BFH I R 78/11, BStBl. II 2014, 44.

§ 6a Einkommensermittlung bei voll steuerpflichtigen Unterstützungskassen

Bei Unterstützungskassen, die voll steuerpflichtig sind, ist § 6 Absatz 5 Satz 2 und Absatz 5 a entsprechend anzuwenden.

§ 6a wurde durch StÄndG 2015 v. 2. 11. 2015 eingefügt.

	Übersicht	Rn.
A. Allgemeines	1
B. Geltungszeit	2
C. Inhalt	3

A. Allgemeines

- 1 § 6a ergänzt mit einem Satz § 6 V 2 und Va. Warum der Gesetzgeber hierfür einen eigenen Paragraphen benötigt, bleibt unerfindlich.

B. Geltungszeit

- 2 § 6a wird durch das StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. 2015 I 1834; BStBl. I 2015, 846) zusammen mit der Änderung des § 6 V 2 und der Einführung des § 6 Va geschaffen, und zwar ab VZ 2016 (§ 34 I idF des StÄndG 2015).

C. Inhalt

- 3 **Die Begründung** (BR-Drs. 121/15, 52) für die Vorschrift ist simpel. Was für partiell stpfl. UKa gelten soll, soll auch für vollstpfl. gelten.

Zweiter Teil. Einkommen

Erstes Kapitel. Allgemeine Vorschriften

§ 7 Grundlagen der Besteuerung

(1) Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen.

(2) Zu versteuerndes Einkommen ist das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25.

(3) ¹Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer. ²Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. ³Besteht die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahrs, so tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht.

(4) ¹Bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen, ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen. ²Weicht bei diesen Steuerpflichtigen das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen, vom Kalenderjahr ab, so gilt der Gewinn aus Gewerbebetrieb als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. ³Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum ist steuerlich nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem Finanzamt vorgenommen wird.

Körperschaftsteuerrichtlinien: KStR 7.1–7.3

DIE FACHBUCHHANDLUNG

	Übersicht	Rn.
A. Allgemeines		1
B. Geltungszeit		2
C. Bemessungsgrundlage (Abs. 1)		3
D. Zu versteuerndes Einkommen (Abs. 2)		5
E. KSt ist Jahressteuer (Abs. 3)		7, 8
F. Wirtschaftsjahr (Abs. 4)		9–21
I. Das Wirtschaftsjahr für Buchführungspflichtige		9–13
II. Zurechnung der gewerblichen Einkünfte (Abs. 4 S. 2)		14
III. Umstellung des Wirtschaftsjahrs (Abs. 4 S. 3)		17–21

A. Allgemeines

§ 7 normiert allgemeine Grundsätze der Besteuerung; er gilt für alle Körperschaften, seien sie partiell (Betriebe gewerblicher Art), beschränkt oder unbeschränkt stpfl. Nicht erfasst werden Körperschaften, bei denen nur Kapitalerträge, die dem Steuerabzug unterliegen (→ § 32 Rn. 5 ff.), zu versteuern sind (*Stalbold* in Gosch § 7 Rn. 6; *Herlinghaus* in RHN § 7 Rn. 3 mwN). Abs. 4 erfasst nur Körperschaften, die buchführungspflichtig sind. **1**

B. Geltungszeit

- 2 § 7 gilt seit 1977 (§ 54 I idF des KStG 1977). Zu den nachfolgenden Änderungen bis zum KStG 1991 s. 3. Aufl. Seitdem gilt § 7 unverändert. Das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. 2000 I 1433; BStBl. I 2000, 1428) hat Abs. 1 lediglich redaktionell angepasst, da die bis dahin in § 23 VI enthaltenen Regelungen (besondere Besteuerung von Werbesendungen des ZDF) in § 23 III übernommen werden sollten (→ § 23 Rn. 27). Das SolidarpaktfortführungsG v. 20.12.2001 (BGBl. 2001 I 3959; BStBl. I 2002, 60) kehrt mit Abs. 1 zur ursprünglichen Fassung zurück; die Bemessungsgrundlage der Besteuerung von Werbesendungen der Rundfunkanstalten wurde nach § 8 I übernommen (s. dort).

C. Bemessungsgrundlage (Abs. 1)

- 3 Besteuert wird das Einkommen der Körperschaft. Das KStG knüpft an die Begriffe des EStG an. → Rn. 7ff. Die Körperschaft hat – außer in den Fällen der Organschaft (→ § 14 Rn. 155ff.) – das von ihr erzielte Einkommen zu versteuern (auch → § 1 Rn. 5).

D. Zu versteuerndes Einkommen (Abs. 2)

- 5 Das Gesetz definiert das zu versteuernde Einkommen. Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens KStR 7.1; zur Berechnung der KStR 7.2.

E. KSt ist Jahressteuer (Abs. 3)

- 7 Die Grundlagen für die Besteuerung, dh die Summe der Besteuerungsgrundlagen, werden für das Kj. ermittelt (**Bemessungszeitraum**); die Körperschaft wird für das Kj. veranlagt (**Veranlagungszeitraum**), → § 31 Rn. 3. Die einzelnen Elemente des Einkommens, insbes. die Einkünfte, werden ebenfalls grundsätzlich für das Kj. ermittelt (**Ermittlungszeitraum**).

Ausnahmen: s. Abs. 4 (→ Rn. 9ff.). Nach KStR 7.3 I kann Abs. 4 auf kleine Körperschaften, die jur. Personen des öffentl. Rechts angeschlossen sind oder von ihr verwaltet werden, sowie auf TÜV entsprechend angewendet werden, soweit sie gezwungen sind, ihre Abschlüsse abweichend vom Kj. aufzustellen. Gleiches gilt nach KStR 7.3 II für gemeinnützigen Körperschaften mit einem abweichenden Wj., die ordnungsgemäß Bücher führen und regelmäßige Abschlüsse erstellen, ohne hierzu nach HGB verpflichtet zu sein (s. auch *Suchanek* in HHR § 7 Rn. 30 und *Herlinghaus* in RHN § 7 Rn. 47 mwN, die dies zu Recht auch für andere Steuerpflichtige fordern).

- 8 Für Land- und Forstwirte finden § 4a I Nr. 1 und 3, II EStG und § 8c EStDV (auch → § 8 Rn. 11) Anwendung. Gilt für eine ausländische Land- oder Forstwirtschaft nach dem Belegenheitsrecht ein hiervon abw. Wj., so ist es uE auch für die deutsche Besteuerung anzuerkennen; § 4a II EStG ist entsprechend anzuwenden.

Bei **unbeschränkter** oder **beschränkter StPfl.**, die nicht während eines ganzen Kj. besteht, gilt der verkürzte Zeitraum als Bemessungs- und Ermittlungszeitraum (III 3); dies hat keine Auswirkung auf den VZ in diesen Fällen (*Stalbold* in Gosch § 7 Rn. 32; zum Verhältnis zu § 32 II Nr. 1 für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen *Stalbold* in Gosch § 7 Rn. 37).

Im Fall der Liquidation hat § 11 I Vorrang (→ § 11 Rn. 8ff.).

F. Wirtschaftsjahr (Abs. 4)

I. Das Wirtschaftsjahr für Buchführungspflichtige

Abs. 4 S. 1 verdrängt § 4a I Nr. 2 EStG, der keine Anwendung findet. Voraussetzung ist **Buchführungspflicht** nach den Vorschriften des HGB; steuerl. Buchführungspflicht nach der AO genügt nicht. HGB-Buchführungspflicht gilt für alle Kaufleute, §§ 238ff. HGB, damit kraft Rechtsform für die AG (§ 3 AktG, § 6 HGB) und SE (Art. 15 I SE-VO, § 3 AktG, § 6 HGB), KGaA (§§ 278, 3 AktG, § 6 HGB), GmbH (§ 13 GmbHG, § 6 HGB), Genossenschaft (§ 17 II GenG) SCE (Art. 8 I Buchst. c, ii SCE-VO, § 17 II GenG) und VVaG (§ 16 VAG).

Sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach § 1 I Nr. 4–6 unterliegen der Buchführungspflicht, wenn sie nach §§ 1, 2, 3, 5 HGB Kaufmann sind oder als Kaufmann gelten (s. BFH I R 33/02, BFH/NV 2004, 445 zum Verein); zum Betrieb gewerbl. Art auch → § 4 Rn. 52.

Inländische Zweigniederlassungen ausländischer Körperschaften iSv § 13e HGB sind ebenfalls nach §§ 238ff. HGB buchführungspflichtig (s. *Streck* BB 1972, 1364; *Merkel* in Baumbach/Hopt HGB § 238 Rn. 10; streitig – mit der Folge der Nichtanwendbarkeit des Abs. 4 – für inländische Zweigniederlassungen von EU-/EWR-Gesellschaften s. *Suchanek* in HHR § 7 Rn. 4 und 26; *Stalbold* in Gosch § 7 Rn. 42; *Herlinghaus* in RHN § 7 Rn. 41 mwN).

Die Buchführungspflicht, der inländische Kaufleute und Körperschaften nach Handelsrecht unterliegen, umfasst auch ausländische Vermögenswerte, zB auch ausländische Betriebsstätten. Unterliegt ein Ertrag der inländischen KSt und ist die Körperschaft nicht nach inländischem Handelsrecht, wohl aber nach ausländischem Handelsrecht buchführungspflichtig, so kann dieser Ertrag uE ebenfalls nach einem gewählten Wj. ermittelt werden; das gilt erst recht, wenn der ausländische Ertrag nur zur Anwendung eines Progressionsvorbehalts ermittelt werden muss.

Die Buchführungspflichtigen ermitteln ihren Gewinn, dh die gewerbl. Einkünfte, s. § 8 II und → § 8 Rn. 80ff., nach dem **Wirtschaftsjahr**, für das sie **regelmäßig Abschlüsse machen**; abw. von § 4a I Nr. 2 EStG ist Firmeneintragung nicht Bedingung; Wj. ist der steuerl. Ermittlungszeitraum, (handelsrechtl.: Geschäftsjahr; eingehend *Jürgenmeyer*, Zur Bestimmung des Geschäftsjahrs, Diss Berlin, 2015, Schriften zum Wirtschaftsrecht Band 272). Dies gilt nur, falls gemäß §§ 238ff. HGB regelmäßig auf einen Stichtag im 12-Monats-Rhythmus Abschlüsse gemacht werden. Der Stichtag wird bei HandelsGes idR in der Satzung festgelegt; gleichwohl knüpft Abs. 4 nicht an die Vereinbarung, sondern an die tatsächliche Handhabung an. Mit der ersten Schlussbilanz – nicht Eröffnungsbilanz – wird das Wj. festgelegt, sofern damit die regelmäßigen Abschlüsse begonnen werden; die Folgezeit ist also noch von Bedeutung. Mehrfache grundlose Änderung des Stichtags führt zum Kj. als Ermittlungszeitraum (RFH VI A 817 und 818/31, RStBl. 1931, 531). Die erste Schlussbilanz muss nicht ordnungsgemäß sein; sie muss nur klar den

Willen der Körperschaft ausdrücken, zu dem Ende eines Wj. eine Schlussbilanz zu erstellen.

Zur Umstellung auf D-Markbilanzen für Körperschaften auf dem Gebiet der ehemaligen DDR s. 8. Aufl.

- 11 Die Wahl muss grundsätzlich auf ein **12-Monats-Jahr** gerichtet sein. Ein Rumpfwj., dh ein Wj., das kürzer als 12 Monate ist, ist in den Fällen des § 8b S. 2 EStDV zulässig, dh bei Beginn, Beendigung, Umstellung; allerdings ist die Aufzählung in § 8b EStDV nicht erschöpfend (BFH I R 233/71, BStBl. II 1974, 692 betr. Rumpfwj bei Beginn der Liquidation); zweifelhaft ist im Übrigen, ob § 8b EStDV mangels Ermächtigungsgrundlage im KStRecht gilt, → § 8 Rn. 11. Auch das Rumpfwj ist ein Ermittlungszeitraum; es erfolgt in diesen Fällen keine Umrechnung des Ergebnisses auf ein 12-Monats-Wj. oder auf das Kj.

- 12 Die Wahl des Wj. wird durch die regelmäßige Erstellung der Jahresabschlüsse ausgeübt, nicht durch vorbereitende Jahresabschlussarbeiten, nicht durch einmalige Abschlüsse (zB Eröffnungs- oder Schlussbilanz s. BFH IV R 307/84, BFH/NV 1990, 632) und auch nicht durch **Erklärung** gegenüber dem FA (aA FG Münster VI 191/75 F, EFG 1976, 379). Es gilt keine **Frist** für die Wahl des Wj.; Wahl ist also noch nach dem VZ und nach einer handelsrechtl. Bilanzstellungsfrist möglich. Beispiel: Beginnt die GmbH am 1.1.2017, so kann uE durch Bilanzierung im Juli 18 noch der 30.11. als Bilanzstichtag gewählt werden. UE hindert auch ein Rechtsbehelfsverfahren über die Besteuerung in dem VZ – etwa aufgrund von Schätzungsbescheiden – die Wahl nicht. Die BetriebsGes in der Betriebsaufspaltung kann das Wj. selbstständig wählen (BFH IV R 89/76, BStBl. II 1980, 94; zust. *Koewius* DB 1981, 1308).

Soweit das Wj. durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung festgelegt wird, was nicht zwingend ist, soll hiervon nur aufgrund einer gesellschaftsrechtl. wirksamen Änderung der Statuten abgewichen werden können (so die hM, s. *Stalbold* in Gosch § 7 Rn. 46; *Herlinghaus* in RHN § 7 Rn. 43, jeweils mwN; s. auch BFH I R 105/86, BFH/NV 1990, 326; I B 31/96, BFH/NV 1997, 378; uE ist dies für die erstmalige Wahl des Wj. nicht überzeugend, Abs. 4 stellt nur auf die tatsächlich regelmäßig erstellten Abschlüsse ab, nicht darauf, ob diese den Gesellschaftsstatuten entsprechen).

- 13 Ist das Wj. gewählt, ist es für die Ermittlung der Einkünfte maßgebend. Auch **Schätzungen** müssen für das Wj. vorgenommen werden, sofern die Körperschaft selbst einmal ein Wj. rechtswirksam bestimmt hat. Zweifelhafte, ob dies zeitlich unbeschränkt gilt. Liegen die Bedingungen eines Wj. als Ermittlungszeitraum nicht vor, lässt sich zB die Wahl eines Wj. nicht feststellen, ist der Gewinn grundsätzlich nach dem Kj. zu ermitteln.

II. Zurechnung der gewerblichen Einkünfte (Abs. 4 S. 2)

- 14 Gewerbliche Einkünfte gelten bei abweichendem Wj. als in dem VZ bezogen, in dem das Wj. endet. Das Ergebnis des Wj. 1.3.2016–28.2.2017 gilt als im VZ 2017 bezogen; keine Aufteilung. Das gilt für positive Einkünfte ebenso wie für negative. Einkünfte aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft mit nicht identischem Wj. sind bei der Körperschaft in dem Wj. zu erfassen, in dem der Bilanzstichtag der Personengesellschaft liegt (*Herlinghaus* in RHN § 7 Rn. 53; *Suchanek* in HHR § 7 Rn. 36 jeweils mwN). Die gleiche Rechtsfolge gilt bei Rumpfwj. In diesen Fällen können zwei Wj. in einem VZ enden (BFH I R 181/66, BStBl. II 1970, 788; X R 34/05, BStBl. II 2007, 775). **Beispiel:** Umstel-

lung des Wj. 1.6.–31.5. auf das Kj. in 2017; im VZ 2017 enden das Wj. 1.6.2010–31.5.2017 und das Rumpfwj 1.6.–31.12.2017. Zu KSt-Vorauszahlungen bei abweichendem Wj. → § 31 Rn. 9 und BFH VII R 27/90, BFH/NV 1991, 775.

III. Umstellung des Wirtschaftsjahrs (Abs. 4 S. 3)

Umstellung des Wj. auf das Kj. ist stets möglich. Zur Berücksichtigung der Erträge aus einer Beteiligung an einer ausländischen PersGes in diesem Fall s. BFH I R 140/90, BStBl. II 1992, 750. Die Umstellung eines Wj. auf ein Wj., das vom Kj. abweicht, ist grundsätzlich nur möglich, wenn wieder auf ein 12-Monats-Wj. umgestellt werden soll; Umstellung auf zwei hintereinander geschaltete Rumpfwj ist unzulässig (BFH VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337). Ist allerdings in einem ersten Schritt die Umstellung auf einen 12-Monats-Zeitraum ernsthaft gewollt und stellt sich im Laufe des neuen Wj. heraus, dass das alte oder ein anderes Wj. optimaler ist, so kann das Wj. grundsätzlich erneut umgestellt werden, auch wenn zwei Rumpfwj, die hintereinander liegen, entstehen; dabei ist die Umstellung auf das Kj. stets zulässig (vgl. *Streck/Schwedhelm* BB 1988, 679; zur Änderung des Wj. bei Begründung oder Beendigung einer Organshaft → § 14 Rn. 48; BFH IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230; KStR 14.4; *Suchanek* in HHR § 7 Rn. 48). Ist das Wj. in der Satzung der KapGes festgelegt, ist die Umstellung erst nach ins Handelsregister eingetragener Satzungsänderung möglich (FG Nürnberg I 243/96, EFG 1998, 1693; BFH I B 31/96, BFH/NV 1997, 378; OLG Schleswig 2 W 69/00, BB 2000, 1488). Die Umstellung auf ein vom Kj. abw. Wj. ist in allen Fällen nur im Einvernehmen mit dem FA möglich; das gilt sowohl, wenn ein Wj. = Kj. auf ein abw. Wj. umgestellt wird, als auch, wenn ein abw. Wj. auf ein anderes vom Kj. abw. Wj. umgestellt wird.

Das **Einvernehmen** oder seine Ablehnung ist ein selbstständiger VA, der nach § 348 I Nr. 2 AO selbstständig mit dem Einspruch angefochten werden kann; BFH IV 46/62 S., BStBl. III 1963, 142 lässt zusätzlich die Entscheidung und Anfechtung innerhalb des Veranlagungsverfahrens zu; uE bleibt die Entscheidung über das Einvernehmen auch in diesem Fall selbstständig und selbstständig anfechtbar, mag sie auch mit der Veranlagung ergehen und mit der Veranlagung angefochten werden; so kann der Einspruch gegen die Veranlagung zurückgenommen werden, während der Einspruch gegen die Ablehnung des Einvernehmens bestehen bleibt. Die Entscheidung über das Einvernehmen ist uE kein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung (aA BFH IV 46/62 S., BStBl. II 2000, 5). Das Einvernehmen kann schriftlich, mündlich oder konkludent erklärt oder abgelehnt werden, zB durch entsprechende Veranlagung (§ 119 I AO). Gegen die Auslegung eines Vorauszahlungsbescheides als Einvernehmen BFH I R 141/72, BStBl. II 1974, 238. Eine unanfechtbare Ablehnung des Einvernehmens ist bei gleichem Sachverhalt auch für die Zukunft bindend (BFH IV 284/63 U, BStBl. III 1964, 304). Rücknahme oder Widerruf durch das FA richtet sich nach §§ 130, 131 AO.

Einvernehmen ist **Ermessensentscheidung** des FA, allerdings stark gebundenes Ermessen. Die Ermessensentscheidung setzt voraus, dass das FA den Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt (BFH I R 76/82, BStBl. II 1983, 672). Einvernehmen ist zu erteilen, falls wirtschaftl. einleuchtende, ernsthafte betriebliche **Gründe** vorliegen; wirtschaftl. zwingende oder betriebsnotwendige Gründe sind nicht Voraussetzung (vgl. BFH IV 46/62 S., BStBl. III 1963, 142; VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287; I R 167/66, BStBl. II 1970, 85; I R 141/72, BStBl. II 1974,

238). Es muss sich um eine für den Betrieb auf die Dauer nützliche Maßnahme handeln (BFH I R 141/72, BStBl. II 1974, 238); entscheidend ist also die Begründung aus der Sicht des Betriebs, nicht diejenige aus der Sicht des FA. Durch das Erfordernis des Einvernehmens sollen Missbräuche verhindert werden (BFH VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287; I R 141/72, BStBl. II 1974, 238); daher nicht ausreichend, wenn die Umstellung alleine aus steuerl. Gründen zB zur Erreichung einer Steuerpause oder eines Verlustrücktrag erfolgt (BFH VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287; IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50; I R 76/82, BStBl. II 1983, 672; XI R 40/89, BStBl. II 1992, 486); wegen der Möglichkeit des § 31 II scheidet dieses Motiv bei Körperschaften jedoch regelmäßig aus; es kann auch nicht vom FA vermutet werden. Ausreichende Gründe: Bessere Inventurmöglichkeiten (BFH VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287 unter Hinweis auf die WjR-Regelung bei den Landwirten; BFH VI 303/65, BStBl. III 1967, 111); bessere Personalauslastung (BFH VI 303/65, BStBl. III 1967, 111; IV 244/65, BStBl. II 1969, 71); die Ermöglichung von Betriebsvergleichen (BFH I R 165/68, BStBl. II 1972, 87); Gleichschaltung von PächterWj. mit VerpächterWj. und umgekehrt (BFH I R 167/66, BStBl. II 1970, 85); einheitliches Wj. in der Organshaft; einheitlicher Abschluss bei verbundenen Unternehmen, in einem Konzern oder in einer Unternehmensgruppe; bei Umgründungen kann ein fortbestehendes Unternehmen sein Wj. auf den Beginn der neuen Unternehmensform – zB Beginn der Betriebsaufspaltung – umstellen; jede Umstellung ist ausreichend begründet, wenn durch die Umstellung ein gesetzl. gewollter Vorteil, eine StErmäßigung oder -Vergünstigung ausgenutzt werden kann.

- 20 Wird das **Einvernehmen nicht erteilt**, ist die Umstellung steuerl. nicht anzuerkennen, auch wenn sie handelsrechtl. rechters ist. Der Gewinn ist weiterhin nach dem bisherigen Wj. – eventuell durch Schätzung – zu ermitteln (BFH VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337). Da zu dem bisherigen Wj. aber keine Abschlüsse mehr gemacht werden, ist das bisherige Wj., sofern es vom Kj. abweicht, nur für eine Übergangszeit, uE etwa 3 Jahre, wirksam; sodann ist das Kj. Ermittlungszeitraum. Für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist das handelsrechtl. zulässige Geschäftsjahr, nicht das steuerl. Wj. maßgebend (BFH VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337; *Herlinghaus* in RHN § 7 Rn. 61 mwN).
- 21 Das **Finanzamt** kann nur zustimmen oder ablehnen; es kann **nicht** von sich aus ein **Wirtschaftsjahr festsetzen**.

§ 8 Ermittlung des Einkommens

(1) ¹Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. ²Bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 sind die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich. ³Bei den inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 Prozent der Entgelte (§ 10 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes) aus Werbesendungen. ⁴Bei Körperschaften im Sinne des § 1 Absatz 1 mit Sitz im Ausland, deren Ort der Geschäftsleitung im Inland belegen ist und die nach inländischem Gesellschaftsrecht mangels Rechtsfähigkeit nicht als juristische Person zu behandeln sind, sind Leistungen und Leistungsversprechen zwischen der