

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.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	E. Grundsätze der Gewinnermittlung (Abs. 4)	36
I. Regelungsgegenstand	1	I. Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr (Abs. 4 Satz 1)	36
II. Bedeutung und Telos	2	1. Verpflichtung, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen	36
III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	3	2. Gewinnermittlung nach dem Wirt- schaftsjahr, für das der Stpfl. regel- mäßig Abschlüsse macht.	42
1. Geltungsbereich	3	II. Gewinnzurechnung bei abweichen- dem Wirtschaftsjahr (Abs. 4 Satz 2)	49
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften und zum höherrangigen Recht	6	1. Abweichen des Wirtschaftsjahrs, für das Stpfl. regelmäßig Abschlüsse machen, vom Kalenderjahr	49
IV. Rechtsentwicklung	11	2. Zuordnung des Gewinns aus Gewer- betrieb zum Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr endet	50
B. Bemessungsgrundlage der Körper- schaftsteuer (Abs. 1)	19	III. Umstellung auf abweichendes Wirt- schaftsjahr (Abs. 4 Satz 3)	54
C. Zu versteuerndes Einkommen (Abs. 2)	21	1. Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum.	54
D. Besteuerungszeitraum (Abs. 3)	25	2. Steuerliche Wirksamkeit nur bei Einvernehmen des FA	57
I. Körperschaftsteuer als Jahressteuer (Abs. 3 Satz 1)	25		
II. Ermittlung der Besteuerungs- grundlagen für ein Kalenderjahr (Abs. 3 Satz 2)	27		
III. Abgekürzter Ermittlungszeitraum (Abs. 3 Satz 3)	30		
1. Unbeschränkte/beschränkte Stpfl. nicht während des gesamten Kalen- derjahres	30		
2. Maßgeblichkeit des Zeitraums der inländischen Stpfl.	35		

Literatur: Von Groll, Irrungen und Wirrungen um die Organshaft im Körperschaftsteuerrecht – mit Folgen auch im formellen Recht, DStR 2004, 1193; Wassermeyer, Widersprüchlichkeiten bei der Organshaft, DStR 2004, 214; Kempf/Zipfel, Offene Fragen der Einkommenszurechnung bei abweichendem Wirtschaftsjahr im Organkreis, DStR 2005, 1303; Orth, Zurechnungsfragen bei Organshaft, Konzern 2005, 79; Suchanek, Die Rechtsfolgen des § 8c KStG in der Organshaft, FR 2013, 349.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Regelungsgegenstand

- 1 § 7 KStG gehört zum Ersten Kapitel des Zweiten Teils des KStG und regelt schon seiner Überschrift nach die „**Grundlagen der Besteuerung**“, also zentrale Fragen des Besteuerungsverfahrens nach §§ 7 ff. KStG iS. allgemeiner Grundsätze der Einkommensermittlung und zeitlicher Vorgaben der Besteuerung der unter das KStG fallenden und zur KSt zu veranlagenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.¹ Die Norm enthält dazu überwiegend eigene normative Festlegungen,² indem sie zunächst in **Abs. 1** als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips und in Anlehnung an das Einkommensteuerrecht (§ 2 Abs. 5 EStG) das zu versteuernde Einkommen als Bemessungsgrundlage der KSt bestimmt. Zu versteuerndes Einkommen ist nach **Abs. 2** das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1 KStG, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25 KStG, wodurch klargestellt wird, dass die in § 7 KStG enthaltenen Regelungen zur Einkommensermittlung in den §§ 8 ff. KStG weiter konkretisiert und ausgekleidet werden.³ Abs. 3 und 4 regeln die zeitlichen Vorgaben für die Besteuerung nach dem KStG im Allgemeinen (Abs. 3) und für HGB-Buchführungspflichtige im Besonderen (Abs. 4). **Abs. 3** stellt dazu klar, dass die KSt eine Jahressteuer ist (Satz 1), weshalb ihre Festsetzungsgrundlagen jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln sind (Satz 2). Anstelle des Kalenderjahres tritt allerdings ggf. der abgekürzte Zeitraum des Bestehens der inländischen Steuerpflicht, falls diese nicht während des ganzen Kalenderjahres besteht (Satz 3). **Abs. 4** enthält Sonderregelungen⁴ für Steuerpflichtige, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen. Bei diesem Personenkreis ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen (Satz 1). Bei abweichenden Wirtschaftsjahren gilt der Gewinn aus Gewerbebetrieb als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (Satz 2), wobei die Umstellung auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr steuerlich nur wirksam ist, wenn sie im Einvernehmen mit dem FA erfolgt (Satz 3).

II. Bedeutung und Telos

- 2 § 7 KStG kommt sowohl eine **rechtliche** als auch eine **wirtschaftliche Bedeutung** zu: Seine rechtliche Bedeutung liegt darin begründet, dass er in sachlicher und zeitlicher Hinsicht grundsätzliche Regeln für die Besteuerung von Körperschaften aufstellt (vgl. Rz. 1). Dadurch wird auch der **Normzweck** beschrieben: Die Norm dient im Rahmen der Veranlagung zum einen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Stpfl. iSd. §§ 1 und 2 KStG⁵ sowie zum anderen der Bestimmung des maßgeblichen Bemessungs- bzw. Einkünfteermittlungszeitraums.⁶ Ihre wirtschaftliche Bedeutung ergibt sich demgegenüber zum einen mit Blick auf die Höhe der den Stpfl. treffenden Steuerlast aus dem Zusammenspiel mit § 23 Abs. 1 KStG, zum anderen aus der in den Abs. 3 und 4 eingeräumten Möglichkeit der zeitlichen Einkünfteverlagerung (durch Wahl eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres), etwa zur Ausnutzung von Steuersatzveränderungen⁷ oder (Vor-)Verlagerung von Verlusten⁸. Allerdings folgt aus dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung, dass unterjährige Steuerverschärfungen, so sie denn verfassungskonform ausgestaltet sind, zu einer Erhöhung der Steuerlast führen.⁹

III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Geltungsbereich

- 3 **Persönlicher Anwendungsbereich.** § 7 KStG erfasst nur Körperschaften, die zur KSt veranlagt werden. Dabei erfassen die Abs. 1 bis 3 grds. alle kstpfl. Rechtsträger, während Abs. 4

1 *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 1; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 1; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 3; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 1.

2 Vgl. *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 1.

3 Vgl. *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 3; auch *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 3.

4 *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 12, der aber in Rz. 79 missverständlich von „branchenspezifischen Besonderheiten“ spricht.

5 *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 3; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 5.

6 Vgl. dazu *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 6 f.

7 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 3.

8 Vgl. zu entsprechenden Gestaltungsüberlegungen *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 77 f.

9 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 3.

auf solche Stpfl. begrenzt ist, die nach den Vorschriften des HGB verpflichtet sind, Bücher zu führen. Die Norm betrifft auch Körperschaften, die mit ihren Betrieben gewerblicher Art nur partiell stpfl. sind.¹ Körperschaften, die nicht zur KSt zu veranlagen sind, weil bei ihnen die Steuer nach § 32 Abs. 1 KStG durch Steuerabzug an der Quelle mit Abgeltungswirkung erhoben wird, werden dagegen nicht von § 7 KStG erfasst.² Angesprochen sind insoweit insbesondere die ansonsten steuerbefreiten Körperschaften mit inländischen Kapitalerträgen (§§ 5 Abs. 2 Nr. 1, 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG), die nur mit Kapitalerträgen beschränkt stpfl. öffentlich-rechtlichen Körperschaften (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 und 7 EStG, §§ 2 Nr. 2, 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) sowie die nur mit Kapitaleinkünften im Inland beschränkt stpfl. Körperschaften, die weder ihren Sitz noch den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland haben (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG, §§ 2 Nr. 1, 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).³

Sachlicher Anwendungsbereich. § 7 KStG gilt für sämtliche Bestandteile des zu versteuernden Einkommens, legt also den sachlichen Rahmen für diejenigen Sachverhalte fest, die in die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage eingehen.⁴ Erfasst werden danach auch solche Einkünfte ausländischer Körperschaften, die denjenigen einer inländischen Körperschaft nach §§ 7 ff. AStG hinzuzurechnen sind.⁵ Abs. 4 betrifft lediglich den Gewinnermittlungszeitraum für Körperschaften, die nach den Vorschriften des HGB verpflichtet sind, Bücher zu führen.

Zeitlicher Anwendungsbereich. § 7 KStG gilt seit dem VZ 1990 (§ 54 Abs. 1 KStG idF des StReformG 1990⁶). Die seinerzeit in § 7 Abs. 1 KStG verankerte Sonderregelung für das ZDF (dazu Rz. 15) wurde durch das Solidarpaktfortführungsgesetz⁷ mit Wirkung ab dem VZ 2001 aufgehoben (dazu Rz. 17). Seither gilt eine Sonderregelung zur Bemessung des Einkommens für alle inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten (§ 8 Abs. 1 Satz 2 KStG).

2. Verhältnis zu anderen Vorschriften und zum höherrangigen Recht

Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG. Abs. 2 der Vorschrift stellt zunächst klar, dass das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1 KStG die Vorstufe⁸ für das zu versteuernde Einkommen darstellt, wobei aber ggf. noch die Freibeträge iSd. §§ 24 und 25 KStG abgezogen werden müssen. Soweit Abs. 4 an den „Gewinn“ anknüpft, besteht ein inhaltlicher Zusammenhang⁹ zu § 8 Abs. 2 KStG, weil die danach zu ermittelnden Einkünfte insgesamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, was § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG wieder aufgreift. § 11 KStG geht § 7 Abs. 3 und 4 Satz 1 KStG mit Blick auf den Einkünfteermittlungs-, nicht aber den Steuerbemessungszeitraum als *lex specialis* vor.¹⁰ Insoweit verdrängt der Abwicklungszeitraum nach § 11 KStG die in § 7 Abs. 3 und Abs. 4 Satz 1 KStG enthaltenen Regelungen über den Besteuerungs- und Ermittlungszeitraum und gibt es im Abwicklungszeitraum auch kein Wirtschaftsjahr iSd. § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG.¹¹ Dies folgt daraus, dass im Fall der Liquidation lediglich für die Zeit vom Ende des letzten regulären Wirtschaftsjahres bis zum Beginn der Liquidation ein Rumpf-Wirtschaftsjahr entsteht,¹² welches seine Ursache handels- und steuerrechtlich in dem für den vorgenannten Zeitraum zu bildenden Rumpf-Geschäftsjahr hat.¹³ Allerdings räumt die FinVerw. insoweit den Stpfl. ein Wahlrecht ein, (steuerlich) den Beginn des Abwicklungszeitraums auf den Beginn des Wirtschaftsjahres zu legen.¹⁴ Auch die §§ 14 ff. KStG gehen als *lex specialis* § 7 KStG vor, soweit dort abweichende Regelungen enthalten sind

1 Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 1; Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 7.

2 Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 7; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 10 f.; Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 4; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 13.

3 Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 1; Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 4.

4 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 4.

5 GIA Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 14; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 18.

6 G v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1043 = BStBl. I 1988, 224.

7 G v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3955 = BStBl. I 2002, 60.

8 Vgl. Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 6; auch Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 15;

Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 80.

9 GIA Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 6.

10 Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 16.

11 Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 11; Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 6; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 81.

12 BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692; v. 22.10.1998 – I R 15/98, BFH/NV 1999, 829.

13 GIA Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 6.

14 R 51 Abs. 1 KStR 2004.

(arg. e § 15 Satz 1 KStG).¹ § 23 Abs. 1 KStG weist insoweit einen wirtschaftlichen Zusammenhang (vgl. Rz. 2) zu § 7 Abs. 1 und 2 KStG auf, als sich die festzusetzende KSt in einem Vorhundertsatz des zu versteuernden Einkommens bemisst. § 31 Abs. 2 KStG regelt schließlich die Festsetzung von Vorauszahlungen in Fällen eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres (§ 7 Abs. 4 Satz 2 KStG).²

- 7 **Verhältnis zu Vorschriften des EStG.** § 7 Abs. 2 KStG hat den Begriff des „zu versteuernden Einkommens“ aus § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG übernommen; insoweit stimmen die wesentlichen Strukturprinzipien (Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten, Ermittlung der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte und des Einkommens) überein, während sich Abweichungen nur aus den unterschiedlich strukturierten Freibetragsregelungen (einerseits § 32 Abs. 6 EStG, andererseits §§ 24, 25 KStG) ergeben.³ § 7 Abs. 3 KStG entspricht weitgehend § 2 Abs. 7 EStG, wobei aber § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG in Fällen, in denen die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahrs besteht, als *lex specialis* den Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht für maßgeblich erklärt, während § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG (dazu auch Rz. 34) die Einbeziehung der inländischen Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten Stpfl. anordnet.⁴ § 7 Abs. 4 KStG verdrängt als *lex specialis* für Stpfl., die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 2 EStG, während die Normen ansonsten für nicht nach den genannten Vorschriften buchführungspflichtige Stpfl. über § 8 Abs. 1 KStG anwendbar bleiben.⁵ § 25 EStG gelangt als besondere Verfahrensvorschrift über § 31 Abs. 1 KStG zur Anwendung,⁶ während die §§ 8b und 8c EStDV über § 8 Abs. 1 KStG ergänzend zur Anwendung gelangen.
- 8 **Verhältnis zu Vorschriften des GewStG.** Der Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG entspricht § 10 Abs. 2 GewStG und ist insoweit auch für die Gewerbeertragsermittlung nach § 7 GewStG maßgebend.⁷
- 9 **Verhältnis zu Vorschriften des Handels- und Gesellschaftsrechts.** Der persönliche Anwendungsbereich des § 7 Abs. 4 KStG ist auf Stpfl. begrenzt, die nach den Vorschriften des HGB verpflichtet sind, Bücher zu führen (vgl. Rz. 3). Insoweit bestimmen letztlich die §§ 238 ff. HGB (Buchführungspflichten) bzw. die §§ 53 f. GmbHG und §§ 179, 181 AktG iVm. § 8 Abs. 1 KStG und § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG (Geschäftsjahr/Wirtschaftsjahr) über den Zugang zu § 7 Abs. 4 KStG.⁸
- 10 **Verhältnis zum Unionsrecht.** Da Unternehmen mit statutarischem Sitz im EU-/EWR-Ausland nach richtiger Auffassung (vgl. dazu Rz. 39) nicht der Buchführungspflicht nach dem HGB unterliegen, ist es ihnen verwehrt, nach § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG ein abweichendes Wirtschaftsjahr (hier iSd. Geschäftsjahres, das der ausländischen Buchführung zugrunde liegt) zu bilden. Darin liegt eine unionsrechtswidrige Diskriminierung,⁹ weil Unternehmen mit statutarischem Sitz im EU-/EWR-Ausland schlechter behandelt werden als inländische Unternehmen, ohne dass ein Rechtfertigungsgrund für diese Ungleichbehandlung ersichtlich wäre. Mit Blick auf die Ermöglichung eines abweichenden Wirtschaftsjahres dürfte insoweit die regelmäßig nach dem Recht des betroffenen EU-/EWR-Sitzstaates bestehende Buchführungspflicht derjenigen nach dem HGB vergleichbar sein.

IV. Rechtsentwicklung

- 11 Ein Teil des Regelungsgegenstands des § 7 KStG war bereits in den §§ 20, 22 und 23 des **KStG 1920**¹⁰ niedergelegt. Nach § 20 KStG 1920 war der Besteuerung das Einkommen des Wirtschaftsjahrs zugrunde zu legen, das der Stpfl. angenommen hatte; lag ein solcher Fall

1 *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 2; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 17; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 11; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 6.

2 *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 11; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 6.

3 *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 2; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 13; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 7; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 82.

4 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 7; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 28 u. 83.

5 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 7; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 84.

6 *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 10.

7 Dazu *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 8 mwN.

8 Vgl. *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 5; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 14; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 12.

9 Ebenso *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 4; *Rengers* in Blümich, § 7 KStG Rz. 27.

10 G v. 30.3.1920, RGBl. I 1920, 393.

nicht vor, war das Kalenderjahr maßgeblich. Dem lag bereits die Überlegung zugrunde, dass die meisten Stpfl. ein Wirtschafts- bzw. Geschäftsjahr hatten, nach welchem sie ihre Einkünfte feststellten. Das entsprechend festgestellte Einkommen sollte die Grundlage der Veranlagung bilden.¹ Dem Stpfl. war es nach § 22 KStG 1920 auch möglich, ein Wirtschaftsjahr zu wählen, welches kürzer oder länger als zwölf Monate war. Nach § 23 KStG 1920 konnte der Stpfl. zudem die Ergebnisse der ersten zwölf Monate nach dem Beginn der Steuerpflicht bzw. nach Ablauf des letzten Wirtschaftsjahres der Besteuerung zugrunde legen.

Während das **KStG 1922**² demgegenüber keine wesentlichen Änderungen brachte, führte das **KStG 1925**³ in § 12 Abs. 1 vor allem den Begriff des „Steuerabschnitts“ ein. Dieser richtete sich für Stpfl., die Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen hatten oder die solche ohne Bestehen einer gesetzlichen Verpflichtung tatsächlich führten, nach dem Wirtschaftsjahr, für das sie jährliche Abschlüsse machten. Steuerabschnitt war für Stpfl., die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen, der Zeitraum vom 1.7. eines Jahres bis zum 30.6. des Folgejahres, für alle übrigen Stpfl. das Kalenderjahr. § 12 Abs. 2 KStG 1925 sah im Übrigen vor, dass das Wirtschaftsjahr für das gesamte Einkommen des Stpfl. einheitlich sein und die Einkünfte in einheitlicher Rechnung zusammenfassen musste. Das Wirtschaftsjahr konnte in Ausnahmefällen weiter kürzer oder länger als zwölf Monate sein, wobei im letzten Fall das FA unabhängig vom Abschluss des Stpfl. einen Zeitraum von zwölf Monaten bestimmen konnte.

Der Begriff des „Steuerabschnitts“ wurde wegen diverser Ermittlungsschwierigkeiten bereits im Rahmen des **KStG 1934**⁴ wieder aufgegeben. § 5 Abs. 1 KStG bestimmte nunmehr als Bemessungsgrundlage der KSt das Einkommen, das der Stpfl. innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hatte. Bei Stpfl., die zur Führung von Büchern verpflichtet waren bzw. dies tatsächlich taten, galt nach § 5 Abs. 2 KStG der Gewinn eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, indem das Wirtschaftsjahr endete. Wer freiwillig Bücher führte oder keine ordnungsgemäße Buchführung hatte, musste den im Kalenderjahr erzielten Gewinn versteuern. Im Verwaltungswege wurden von diesen Regelungen allerdings für solche Körperschaften Ausnahmen zugelassen, die nach anderen Vorschriften als denen des HGB verpflichtet waren, Abschlüsse zu einem anderen Stichtag als dem 31.12. zu erstellen.⁵ Land- und forstwirtschaftliche Gewinne wurden wie gewerbliche Gewinne behandelt, wenn die entsprechenden Stpfl. Bücher führten; im Übrigen blieb es beim Wirtschaftsjahr vom 1.7. eines Jahres bis zum 30.6. des Folgejahres (§ 6 EStG 1934). Ein Wirtschaftsjahr von mehr als zwölf Monaten war allerdings nicht mehr vorgesehen, ein solches von weniger als zwölf Monaten nur noch in Ausnahmefällen.

Nach dem Ende des Zweiten Weltkriegs kam es zunächst zu zeitlichen Anpassungen zur Gewinnaufteilung bei abweichenden Wirtschaftsjahren in den Jahren 1948 bis 1950 (Gewinnaufteilung 1948/49 in § 3 des Zweiten Gesetzes zur vorläufigen Neuordnung von Steuern;⁶ Gewinnaufteilung 1949/50 in § 16 des Gesetzes zur Durchführung der Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer-Veranlagungen für die VZ vom 21.6.1948 bis 31.12.1948 – II. Halbjahr 1948 – und das Kalenderjahr 1949)⁷. § 5 Abs. 2 KStG idF des **Gesetzes zur Änderung des EStG und des KStG**⁸ sah weiterhin eine Trennung zwischen Gewinn- und Einkommensermittlung vor. Die Gewinnermittlung erfolgte dabei bei Stpfl., die nach dem HGB verpflichtet waren, Bücher zu führen, und dies auch tatsächlich taten, nach dem Wirtschaftsjahr; bei abweichendem Wirtschaftsjahr hatte allerdings für Zwecke der Einkommensermittlung eine nach Umsatzanteilen zu bemessende zeitliche Zuordnung auf das jeweilige Kalenderjahr zu erfolgen. Auch für buchführungspflichtige Land- und Forstwirte erfolgte eine zeitanteilige Gewinnaufteilung. Durch das **Gesetz zur Neuordnung von Steuern**⁹ sowie das **KStG 1955**¹⁰ entfiel allerdings das Erfordernis, dass auch tatsächlich eine ordnungsgemäße Buchführung erfolgen musste. Für die vom Kalenderjahr abweichende Gewinnermittlung in den Fällen

1 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 2.

2 G v. 8.4.1922, RGBl. I 1922, 351.

3 G v. 10.8.1925, RGBl. I 1925, 208.

4 G v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1031.

5 Dazu *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 2.

6 G v. 20.4.1949, WiGBl. 1949, 69.

7 G v. 23.3.1950, BGBl. 1950, 48.

8 G v. 29.4.1950, BGBl. 1950, 95.

9 G v. 16.12.1954, BGBl. I 1954, 373 = BStBl. I 1954, 575.

10 G v. 21.12.1954, BGBl. I 1954, 467 = BStBl. I 1954, 703.

der Buchführungspflicht nach HGB war somit nur noch entscheidend, dass der Steuerpflichtige regelmäßige Abschlüsse zu einem anderen Stichtag als dem 31.12. machte.¹

- 15 Mit dem **Gesetz zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften**² wurde aus Gründen der Praktikabilität die umsatzbezogene Gewinnaufteilung auf mehrere Kalenderjahre für buchführungspflichtige Körperschaften mit abweichendem Wirtschaftsjahr wieder abgeschafft. Seitdem gilt der Gewinn bei diesen Stpfl. als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 5 Abs. 2 Satz 2 KStG 1957). Darüber hinaus wurde in § 5 Abs. 2 Satz 3 KStG 1957 erstmals geregelt, dass die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr nur im Einvernehmen mit dem FA möglich ist. Eine eigenständige Regelung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ist seitdem im KStG nicht mehr enthalten.
- 16 Durch das **KStRefG**³ wurde der Inhalt des bisherigen § 5 Abs. 1 KStG in § 7 Abs. 1 bis 3 KStG überführt; so erhielt das Gesetz im Wesentlichen seine heutige Fassung.⁴ Dabei wurde in § 7 Abs. 1 Halbs. 1 KStG als Bemessungsgrundlage das zu versteuernde Einkommen definiert und zugleich in Halbs. 2 eine besondere Bemessungsgrundlage für das Zweite Deutsche Fernsehen (ZDF) geregelt. In § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG wurde zudem entsprechend der bis dahin geltenden Verwaltungsregelung⁵ vorgesehen, dass in Fällen der nicht ganzjährig bestehenden unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht der kürzere Zeitraum der Besteuerung zugrunde zu legen ist. § 7 Abs. 4 KStG entsprach im Übrigen dem bisherigen § 5 Abs. 2 KStG. In § 7 Abs. 5 KStG wurde zudem der Inhalt des § 16a Nr. 2 KStDV 1958 bis 1969 inkorporiert. Danach war vorgesehen, dass bestimmte Aufwendungen unabhängig vom Bestehen eines abweichenden Wirtschaftsjahrs im Zeitpunkt der Verausgabung zu berücksichtigen waren.
- 17 Nachdem durch das **SubvAbG**⁶ lediglich der in § 7 Abs. 1 KStG enthaltene Verweis auf § 23 KStG angepasst wurde (Verweis auf Abs. 7 statt auf Abs. 9), wurde durch das **StBereinG 1986**⁷ in § 7 Abs. 2 KStG das zu versteuernde Einkommen als das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1 KStG, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25 KStG, definiert. Dies sollte in erster Linie die bereits zuvor von der FinVerw. geäußerte Auffassung klarstellen, wonach im Rahmen von Organschaftsverhältnissen der abzuziehende Verlust mit dem saldierten organschaftlichen Ergebnis beim Organträger nach Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zu verrechnen ist.⁸
- 18 Seither erfolgten im Wesentlichen lediglich redaktionelle Änderungen: So wurde § 7 Abs. 5 KStG wegen der ausgelaufenen Lastenausgleichsabgabe im Rahmen des **StReformG 1990**⁹ aufgehoben, im Rahmen des **KStG 1991**¹⁰ und des **StSenkG**¹¹ jeweils der Verweis in § 7 Abs. 1 KStG auf den letztmals für den VZ 2000 relevanten § 23 KStG angepasst (Verweis zunächst auf Abs. 6 und dann auf Abs. 3 statt auf Abs. 7) und schließlich durch das **Solidarpaktfortführungsgesetz**¹² die in § 7 Abs. 1 KStG enthaltene Sonderregelung für das ZDF ganz gestrichen, nachdem sich der Gesetzgeber entschieden hatte, in § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG eine für alle inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten geltende besondere Einkommensdefinition zu schaffen, die erstmals ab dem VZ 2001 anzuwenden ist (§ 34 Abs. 6 KStG).

B. Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer (Abs. 1)

- 19 § 7 Abs. 1 KStG sieht vor, dass sich die KSt nach dem zu versteuernden Einkommen bemisst. Was als versteuerndes Einkommen iSd. Abs. 1 zu verstehen ist, wird dort nicht geregelt, sondern in Abs. 2 definiert, wo auf das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1 KStG, vermindert

1 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 2.

2 G v. 26.7.1957, BGBl. I 1957, 848 = BStBl. I 1957, 352.

3 G v. 31.8.1976, BGBl. I 1976, 2597 = BStBl. I 1976, 445.

4 *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 5; *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 5.

5 Abschn. 227 EStR 1972 ff.

6 G v. 26.6.1981, BGBl. I 1981, 537 = BStBl. I 1981, 523.

7 G v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436 = BStBl. I 1985, 735.

8 BT-Drucks. 10/4513, 25; dazu auch *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 18; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 2; *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 13.

9 G v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1043 = BStBl. I 1988, 224.

10 G v. 11.3.1991, BGBl. I 1991, 638 = BStBl. I 1991, Sonder-Nr. 1, 135.

11 G v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433 = BStBl. I 2000, 1428.

12 G v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3955 = BStBl. I 2002, 60.

um die Freibeträge nach §§ 24 und 25 KStG abgestellt wird. Sowohl die Verwendung des Begriffs des „zu versteuernden Einkommens“ als auch die Verweisungstechnik lassen sich auf die für natürliche Personen geltende Regelung in § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG zurückführen,¹ auch wenn die jeweils verwendeten Definitionen des zu versteuernden Einkommens voneinander abweichen (vgl. Rz. 7). Der materielle Regelungsgehalt des § 7 Abs. 1 KStG ist allerdings beschränkt² und letztlich nur iVm. den nachfolgenden Absätzen verständlich. Das zu versteuernde Einkommen, das als **einheitliche Bemessungsgrundlage für die KSt** sowohl in Fällen der unbeschränkten als auch der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht maßgeblich ist, bildet – bezogen auf das nach §§ 7 ff. KStG zu ermittelnde Einkommen – den Ausgangspunkt der Steuerfestsetzung.³ Abzustellen ist dabei – außer in Fällen der organschaftlichen Einkommenszurechnung nach §§ 14 ff. KStG – auf das vom Stpfl. als selbstständiges Rechtssubjekt erzielte Einkommen.

Das zu versteuernde Einkommen ist zugleich **Bezugsgröße⁴ für die tatsächliche steuerliche Belastung** des Stpfl.: Da nach § 23 Abs. 1 KStG die KSt 15 % des zu versteuernden Einkommens beträgt, hängt die Höhe der letztlich festzusetzenden KSt – vorbehaltlich etwaiger KSt-Erhöhungen oder Minderungen nach §§ 37, 38 KStG innerhalb des dort geregelten Übergangszeitraums – von der Höhe des zu versteuernden Einkommens ab. Erzielt der Stpfl. ein positives zu versteuerndes Einkommen, fällt darauf KSt iHv. 15 % an, während keine KSt anfällt, wenn das zu versteuernde Einkommen 0 Euro beträgt oder negativ ist.

C. Zu versteuerndes Einkommen (Abs. 2)

Zu versteuerndes Einkommen ist nach der in Abs. 2 enthaltenen Definition das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1 KStG, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25 KStG. Da die Freibetragsregelungen in §§ 24 und 25 KStG als Sonderregelungen nur einen stark begrenzten Anwendungsbereich haben (vgl. dazu die Kommentierungen zu §§ 24 und 25 KStG), entspricht das zu versteuernde Einkommen iSd. § 7 Abs. 2 KStG in den meisten Fällen dem Einkommen iSd. § 8 Abs. 1 KStG.⁵ Abgesehen davon, dass zwischen dem zu versteuernden Einkommen iSd. § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG und demjenigen des § 7 Abs. 2 KStG schon deshalb Unterschiede bestehen, weil unterschiedliche Freibetragsregelungen berücksichtigt werden müssen (vgl. Rz. 7), ist auch der Einkommensbegriff als solcher nicht kongruent. Zwar knüpft § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG an den Einkommensbegriff des EStG an, doch wird der Begriff durch die §§ 8 bis 22 KStG für Zwecke der KSt modifiziert (auch in Form der in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG verankerten Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft an den Organträger)⁶ und bestehen auch insoweit Unterschiede, als Körperschaften keine Privatsphäre kennen, weshalb etwa Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen dem KStG fremd sind.⁷

Aus Sicht der FinVerw.⁸ soll das zu versteuernde Einkommen **bei ausschließlich gewerblichen Einkünften** (Körperschaften, die nach § 8 Abs. 2 KStG nur gewerbliche Einkünfte haben können) wie folgt zu ermitteln sein:

- 1 Gewinn/Verlust lt. Steuerbilanz bzw. nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. Handelsbilanz unter Berücksichtigung der besonderen Gewinnermittlung bei Handelsschiffen nach § 5a EStG
- 2 + Hinzurechnung von vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)
- 3 – Abzug von Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit bereits in vorangegangenen VZ versteuerten vGA
- 4 + Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG
- 5 – Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)
- 6 + nichtabziehbare Aufwendungen (zB § 10 KStG, § 4 Abs. 5 EStG, § 160 AO)
- 7 + Gesamtbetrag der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

1 *Fehrenbacher* in *Schnitger/Fehrenbacher*, § 7 KStG Rz. 20.

2 *Suchanek* in *H/H/R*, § 7 KStG Rz. 10; *Lambrecht* in *Gosch*, § 7 KStG Rz. 16.

3 *Lambrecht* in *Gosch*, § 7 KStG Rz. 15.

4 Ähnlich *Fehrenbacher* in *Schnitger/Fehrenbacher*, § 7 KStG Rz. 21.

5 *Suchanek* in *H/H/R*, § 7 KStG Rz. 3 u. 15.

6 Vgl. *Fehrenbacher* in *Schnitger/Fehrenbacher*, § 7 KStG Rz. 24.

7 Vgl. die Nachweise bei *Schulte* in *Erle/Sauter*, § 7 KStG Rz. 17.

8 R 29 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004; *Pung* in *D/P/M*, § 7 KStG Rz. 10; vgl. auch *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, § 7 KStG Rz. 7.

- 8 +/- Kürzungen/Hinzurechnungen nach § 8b KStG und § 3c Abs. 1 EStG
- 9 - sonstige inländische steuerfreie Einnahmen (zB Investitionszulagen)
- 10 +/- Korrekturen bei Organschaft iSd. §§ 14, 17 und 18 KStG (zB gebuchte Gewinnabführung, Verlustübernahme, Ausgleichszahlungen iSd. § 16 KStG)
- 11 +/- Hinzurechnungen und Kürzungen bei ausländischen Einkünften, ua.
- Korrektur um nach DBA steuerfreie Einkünfte unter Berücksichtigung des § 3c Abs. 1 EStG
 - Hinzurechnung nach § 52 Abs. 3 EStG iVm. § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997
 - Abzug ausländischer Steuern nach § 26 Abs. 6 oder § 12 Abs. 3 AStG iVm. § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG, Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG einschließlich Aufstockungsbetrag nach § 12 Abs. 1 und 3 AStG
 - Hinzurechnungen und Kürzungen von nicht nach einem DBA steuerfreien negativen Einkünften nach § 2a Abs. 1 EStG
- 12 +/- Hinzurechnungen und Kürzungen bei Umwandlung, ua.
- nach § 4 Abs. 6 und 7 bzw. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nicht zu berücksichtigender Übernahmeverlust oder -gewinn
 - Hinzurechnungsbetrag nach § 12 Abs. 2 Satz 2 und 3 UmwStG
- 13 +/- sonstige Hinzurechnungen und Kürzungen, ua.
- nach § 52 Abs. 59 EStG iVm. § 50c EStG idF des Gesetzes vom 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen
 - nicht ausgleichsfähige Verluste nach § 8 Abs. 4 Satz 4 und nach § 13 Abs. 3 sowie nach §§ 2b, 15 Abs. 4, § 15a Abs. 1 EStG
 - Hinzurechnungen nach § 15a Abs. 3 EStG, § 13 Abs. 3 Satz 10
 - Kürzungen nach § 2b Satz 4, § 15 Abs. 4 Satz 2, 3 und 6, § 15a Abs. 2, 3 Satz 4 EStG, § 13 Abs. 3 Satz 7
 - Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 und 8, § 7g Abs. 5 EStG
- 14 = **steuerlicher Gewinn (Summe der Einkünfte in den Fällen der R 29 Abs. 2 Satz 1 KStR; Einkommen iSd. § 9 Abs. 2 Satz 1 KStG)**
- 15 - abzugsfähige Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
- 16 +/- bei Organträgern:
- Zurechnung des Einkommens von Organgesellschaften (§§ 14, 17 und 18 KStG)
 - Kürzungen/Hinzurechnungen nach § 8b KStG, § 3c Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 7 UmwStG, bezogen auf das dem Organträger zugerechnete Einkommen von Organgesellschaften (§ 15 Nr. 2 KStG)
- bei Organgesellschaften:
- Abzug des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens (§§ 14, 17 und 18 KStG)
- 17 = **Gesamtbetrag der Einkünfte iSd. § 10d EStG**
- 18 - bei der übernehmenden Körperschaft im Jahr des Vermögensübergangs zu berücksichtigender Verlust nach § 12 Abs. 3 Satz 2 bzw. § 15 Abs. 4 UmwStG
- 19 - Verlustabzug nach § 10d EStG
- 20 = **Einkommen**
- 21 - Freibetrag für bestimmte Körperschaften (§ 24 KStG)
- 22 - Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben (§ 25 KStG)
- 23 = **zu versteuerndes Einkommen**
- 23 Das **Ermittlungsschema ist allerdings ungenau**: Es berücksichtigt zB nicht, dass die nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG abziehbaren Spenden nicht erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, sondern bereits auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe abgezogen werden müssen, da ansonsten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für Gewerbesteuerzwecke ei-

ne Hinzurechnung nach § 8 Nr. 9 GewStG ausgeschlossen wäre.¹ Da der Gesetzeswortlaut von § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997 nicht eindeutig ist und ggf. die Hinzurechnungsbeträge der GewSt unterfallen würden, ist auch fraglich, ob der Hinzurechnungsbetrag nach § 52 Abs. 3 EStG iVm. § 2a Abs. 3 EStG 1997 nicht erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte und derjenige nach § 52 Abs. 3 EStG iVm. § 2a Abs. 4 EStG 1997 nicht erst bei der Ermittlung des Einkommens statt bereits bei der Gewinnermittlung zu erfassen ist.² Vor allem ist aber eine sachgerechte gewerbsteuerliche Erfassung des Einkommens der Organgesellschaft nur sichergestellt, wenn die Einkommenszurechnung von der Organgesellschaft an den Organträger bereits auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe und nicht erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte vorgenommen wird.³ Das ergibt sich daraus, dass nach § 7 GewStG nur der „Gewinn“ der Gewerbesteuer unterliegt. Letztlich vermischt die Fin-Verw. unzulässig die Begriffe „Einkommen“ und „Gewinn“ bzw. „Gewerbeertrag“ und ist richtigerweise das Zurechnungseinkommen beim Organträger außerhalb der Steuerbilanz auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung hinzuzurechnen.⁴

Für **Körperschaften**, die auch **andere Einkünfte als gewerbliche** haben können, gilt das vorgenannte Schema (Rz. 21) entsprechend,⁵ wobei jedoch die Einkünfte für jede Einkunftsart gesondert zu ermitteln und als Summe der Einkünfte zusammenzurechnen sind.⁶ Von der Summe der Einkünfte ist bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bei Vorliegen der Voraussetzungen auch der Abzug nach § 13 Abs. 3 EStG vorzunehmen.⁷ Der Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen und das zu versteuernde Einkommen sind aber einheitlich, also nicht mehr getrennt nach Einkunftsarten, zu berechnen.⁸ 24

D. Besteuerungszeitraum (Abs. 3)

I. Körperschaftsteuer als Jahressteuer (Abs. 3 Satz 1)

Wie § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG für die ESt bestimmt § 7 Abs. 3 Satz 1 KStG für die KSt, dass diese eine **Jahressteuer** ist, also das zu versteuernde Einkommen eines **zurückliegenden Kalenderjahres** (§ 7 Abs. 3 Satz 2 KStG) erfasst wird. Das in § 7 Abs. 3 Satz 1 KStG verankerte Jahressteuerprinzip ist Ausdruck des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung, also nicht nur eine technische Folge von Erhebungsnotwendigkeiten, sondern selbst materielles Rechtsprinzip der Körperschaftsbesteuerung.⁹ Das Jahressteuerprinzip verfolgt eine gleichmäßige Heranziehung der Stpfl. zur Sicherstellung der aktuellen staatlichen Finanzierungsbedürfnisse des Staates und gewährleistet insoweit – vorbehaltlich der Vornahme von Steuersatzänderungen und der Auswirkung von Verlustverrechnungsbeschränkungen¹⁰ –, „Gleichbehandlung in der Zeit“.¹¹ Das Periodizitätsprinzip des § 7 Abs. 3 Sätze 1 und 2 KStG beschränkt allerdings das Nettoprinzip (insbesondere bezogen auf den Verlustabzug nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 10d EStG) nicht.¹² 25

Zwar kann der maßgebliche Gewinnermittlungszeitraum unter den in § 7 Abs. 4 KStG genannten Voraussetzungen vom Kalenderjahr abweichen und können ggf. sogar zwei Wirtschaftsjahre in einem Kalenderjahr enden, das ändert aber nichts an der Geltung des Grundprinzips, dass sich die KSt nach dem Einkommen bemisst, welches der Stpfl. inner-

1 Wassermeyer, DStR 2004, 214; Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 15.

2 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 15.

3 Wassermeyer, DStR 2004, 214; Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 15; aA von Groll, DStR 2004, 1193; Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 10 – mit entsprechenden Schemata in Rz. 11 u. 12.

4 So überzeugend Wassermeyer, DStR 2004, 214 (215); Kempf/Zipfel, DStR 2005, 1303 f.; aA Orth, Konzern 2005, 79 (84).

5 R 29 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004; auch Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 15; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 7.

6 R 29 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStR 2004.

7 R 29 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004.

8 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 7.

9 Vgl. Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 25; Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 20; auch Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 10 („Bemessungszeitraum ist ein materieller Begriff“); für das EStG vgl. BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262 mwN.

10 Dazu Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 20.

11 BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262 – unter Verweis auf Müller-Franken, StuW, 2004, 109 (122).

12 BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512 (dagegen Verfassungsbeschwerde unter Az. 2 BvR 2998/12); Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 26.

halb eines Kalenderjahres bezogen hat.¹ Entsprechend bildet das gesamte zu versteuernde Einkommen eines bestimmten Kalenderjahres die Bemessungsgrundlage der KSt. Das in § 7 Abs. 3 Satz 1 KStG verankerte Jahressteuerprinzip hat im Übrigen Bedeutung auch für die Anwendung der §§ 24 und 25 KStG; die dort verankerten Freibeträge werden bezogen auf das Jahreseinkommen gewährt, also nicht zeitanteilig gekürzt, wenn die Stpfl. in dem betroffenen Kalenderjahr nicht ganzjährig bestanden hat² oder die betroffene Körperschaft oder Personenvereinigung iSd. § 1 Abs. 1 KStG (etwa wegen unterjähriger Neugründung oder Auflösung) nicht während des gesamten Kalenderjahres stpfl. war³. Allerdings können die Freibeträge nach §§ 24 und 25 KStG auch dann nur einmal angesetzt werden, wenn im Kalenderjahr (als Bemessungszeitraum) zwei Ermittlungszeiträume enden.⁴

- 26 Der **Bemessungszeitraum** deckt sich regelmäßig mit dem VZ, denn auch dieser entspricht grundsätzlich dem Kalenderjahr (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 25 Abs. 1 EStG) und wird § 7 Abs. 3 KStG durch die genannten Vorschriften insoweit verfahrensrechtlich flankiert. VZ ist danach der Zeitraum, für den das FA das förmliche Veranlagungsverfahren durchführt, während der in § 7 Abs. 3 KStG angesprochene Bemessungszeitraum derjenige ist, für den die Besteuerungsgrundlagen in Form des zu versteuernden Einkommens zu ermitteln sind; davon abzugrenzen ist wiederum der in § 7 Abs. 4 KStG angesprochene **Einkünfteermittlungszeitraum**, für den der Stpfl. seine Einkünfte zu ermitteln hat.⁵

II. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für ein Kalenderjahr (Abs. 3 Satz 2)

- 27 Nach § 7 Abs. 3 Satz 2 KStG sind die **Grundlagen** für die Festsetzung der KSt **jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln**. Danach ist – soweit kein Fall nach § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG vorliegt – das abgelaufene Kalenderjahr maßgeblicher Festsetzungszeitraum (Bemessungszeitraum). Das Kalenderjahr bildet außer bei Vorliegen eines abweichenden Wirtschaftsjahres nach § 7 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG zugleich den Veranlagungs- und Einkommensermittlungszeitraum (dazu Rz. 25). „Grundlagen“ iSd. § 7 Abs. 3 Satz 2 KStG sind gem. § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 2 Abs. 1 EStG die Einkünfte, die der Stpfl. erzielt und die sich schließlich zum Einkommen verdichten. Deren zeitliche Zuordnung auf das Kalenderjahr erfolgt iRd. Gewinnermittlung gem. §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 EStG nach dem Realisations- und Imparitätsprinzip.⁶ Da das Gesetz die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen „jeweils für ein Kalenderjahr“ vorsieht, kommt ein über ein Kalenderjahr hinausreichender Bemessungszeitraum nicht in Betracht.⁷ Allerdings schließt dies nicht aus, dass wirtschaftliche Vorgänge aus einem anderen Wirtschaftsjahr dem betreffenden Kalenderjahr steuerlich zugerechnet werden (also der Ermittlungszeitraum ggf. länger als ein Kalenderjahr ist)⁸. Dafür spricht nicht zuletzt das Wort „für“ in dem Passus „für ein Kalenderjahr“; dadurch macht der Gesetzgeber deutlich, dass nicht zwingend Einkünfte betroffen sein müssen, die der Stpfl. auch tatsächlich im betreffenden Kalenderjahr bezogen hat.⁹
- 28 Angesprochen sind insoweit drei Fälle, in denen **Abweichungen vom regulären Bemessungszeitraum „Kalenderjahr“** vorkommen:¹⁰ Zunächst ist der Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahres nach § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG gemeint, in dem der Gewinn kalenderjahrübergreifend ermittelt wird. § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG fingiert insoweit allerdings, dass die für das abweichende Wirtschaftsjahr ermittelten Einkünfte fiktiv als in dem Kalenderjahr bezogen gelten, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Ähnlich verhält es sich mit dem Fall der Liquidation, weil der Liquidationszeitraum (§ 11 Abs. 1 KStG) auch bei mehrjähriger Dauer im Wege der Fiktion dem Kalenderjahr als Bemessungszeitraum zugerechnet wird, in dem der

1 GIA Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 25 u. 29; Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 20.

2 Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 15; Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 29; Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 11; Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 20.

3 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 24; Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 11; Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 29.

4 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 24; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 11.

5 Zur Begriffsabgrenzung vgl. ansonsten Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 9; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 9 ff.; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 27 ff.

6 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 21 und FR 2013, 349 (350).

7 GIA Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 29.

8 Vgl. Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 23.

9 Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 29.

10 Dazu Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 17 ff.; Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 21.

Liquidationszeitraum endet.¹ Schließlich ist auf die zeitliche Bezugsfiktion in § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG für Stpfl. hinzuweisen, die Land- und Forstwirtschaft betreiben und kraft gesetzlicher Anordnung (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4a Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG) ein abweichendes Wirtschaftsjahr haben. Besteuerungszeitraum bleibt wegen des in § 7 Abs. 3 Satz 1 KStG verankerten Jahressteuerprinzips aber stets das Kalenderjahr iSd. Satzes 2.

Durch die Bezugnahme auf die **Steuerfestsetzung** („Festsetzung der KSt“) bringt der Gesetzgeber im Übrigen zum Ausdruck, dass die KSt in einem förmlichen Verfahren (§ 31 Abs. 1 KStG) durch Steuerbescheid iSd. §§ 155, 157 AO festzusetzen ist.² 29

III. Abgekürzter Ermittlungszeitraum (Abs. 3 Satz 3)

1. Unbeschränkte/beschränkte Stpfl. nicht während des gesamten Kalenderjahres

Zwar sind nach § 7 Abs. 3 Satz 2 KStG die Grundlagen für die Festsetzung der KSt grds. jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG enthält demgegenüber aber die Anordnung eines verkürzten Ermittlungszeitraums für Fälle, in denen die **unbeschränkte/beschränkte Stpfl. nicht während des gesamten Kalenderjahres besteht**. Dann tritt an die Stelle des Kalenderjahres der Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht (dazu Rz. 30), was der Tatsache Rechnung trägt, dass nur solche Einkünfte der KSt unterfallen, die im Rahmen der unbeschränkten/beschränkten Stpfl. des betreffenden Rechtsträgers bezogen worden sind. Angesprochen sind insoweit Fälle, in denen die unbeschränkte oder beschränkte KSt-Pflicht entweder erst im Verlaufe des Kalenderjahres begründet wird oder aber in denen eine von Anfang des Kalenderjahres an bestehende unbeschränkte oder beschränkte KSt-Pflicht im Verlauf des Kalenderjahres endet bzw. ein unterjähriger Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Stpfl. oder umgekehrt auftritt.³ Dann bleibt es zwar beim Jahressteuercharakter der KSt,⁴ allerdings tritt an die Stelle des Kalenderjahres als Ermittlungszeitraum für die Grundlagen der KSt-Festsetzung (Bemessungszeitraum) der Zeitraum, in welchem die Voraussetzungen der unbeschränkten/beschränkten KSt-Pflicht bestanden haben. Da § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 25 Abs. 1 EStG keine dem § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG entsprechende Anordnung enthält, kommt es – mit entsprechenden Auswirkungen für die nur einmal pro VZ zu gewährenden Freibeträge nach §§ 24 und 25 KStG⁵ – nicht zur Verkürzung des VZ;⁶ dafür besteht auch kein praktisches Bedürfnis, weil die Veranlagung auch nach Streichung des § 25 Abs. 2 EStG unmittelbar nach dem Ende der inländischen Stpfl. vorgenommen werden kann.⁷ 30

Die **unbeschränkte Stpfl.** erstreckt sich auf die in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Von § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG erfasst sind danach Fälle, in denen die unbeschränkte Stpfl. erst während des Kalenderjahres entsteht. Das ist der Fall, wenn ein KSt-pflichtiger Rechtsträger unterjährig erst gegründet wird, ein nicht der KSt unterfallender Rechtsträger in einen KSt-pflichtigen Rechtsträger umgewandelt wird oder aber ein grds. KSt-pflichtiger Rechtsträger mit Geschäftsleitung und Sitz im Ausland entweder seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz oder aber beides in das Inland verlegt. Eine bereits bestehende unbeschränkte KSt-Pflicht endet entsprechend, wenn ein KSt-pflichtiger Rechtsträger unterjährig in einen nicht der KSt unterfallenden Rechtsträger umgewandelt wird oder er, etwa durch Verschmelzung oder – vorbehaltlich der Sonderregelungen in § 11 KStG (dazu auch Rz. 6)⁸ – durch Abschluss der Liquidation, erlischt. Ebenso erfasst ist der Fall, dass der KSt-pflichtige Rechtsträger Geschäftsleitung und Sitz in das Ausland verlagert, wäh- 31

1 *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 19 ff.; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 29. Es stellt sich allerdings die Frage, ob in diesen Fällen VZ das Kalenderjahr oder der Liquidationszeitraum ist (für das Kalenderjahr *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 32; *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 9; für den Liquidationszeitraum dagegen *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 19; *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 10).

2 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 21; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 28.

3 Dazu auch *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 12; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 33; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 22; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 36 ff.

4 *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 32; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 23; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 27.

5 *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 13.

6 *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 14; *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 13; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 26.

7 *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 26 mwN.

8 Dazu *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 29 ff. u. Rz. 37; auch *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 14.

rend der Fall, dass nur der Sitz oder die Geschäftsleitung in das Ausland verlagert werden, nicht erfasst wird.¹ Erfasst ist auch der Fall der Umstellung eines Wirtschaftsjahres auf ein anderes (§ 8b EStDV).²

- 32 Die **beschränkte Stpfl.** erstreckt sich nach § 2 Nr. 1 KStG auf die inländischen Einkünfte von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben; nach § 2 Nr. 2 KStG werden außerdem erfasst die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegenden inländischen Einkünfte von sonstigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG erfasst dementsprechend Fälle, in denen eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ohne inländischen Ort der Geschäftsleitung bzw. Sitz unterjährig erstmals Einkünfte iSd. § 49 EStG bezieht oder eine solche Einkünfte beziehende beschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unterjährig die entsprechende inländische Einkunftsquelle aufgibt.³ Gleiches gilt für sonstige nicht unbeschränkt stpfl. Körperschaften, die unterjährig einen Betrieb iSd. § 2 Nr. 2 KStG aufnehmen bzw. aufgeben.
- 33 Ein **unterjähriger Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Stpfl. oder umgekehrt** führt zwar nicht zur Beendigung der inländischen Stpfl., diese besteht aber nur unter qualitativ abweichenden Vorzeichen fort, weil unterschiedliche Bestimmungen zur Ermittlung des Einkommens greifen.⁴ § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG erfasst seinem Wortlaut und seinem Zweck nach auch diese Fälle, weil die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht „nicht während eines ganzen Kalenderjahrs“ bestanden hat und die getrennte Ermittlung des Einkommens geboten ist. Insofern folgt unmittelbar aus dem Regelungszweck der Norm das Entstehen zweier getrennter Bemessungszeiträume.⁵
- 34 **Davon weicht § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG ab** (vgl. dazu bereits Rz. 7), weil danach die innerhalb eines Kalenderjahres erzielten und der beschränkten Stpfl. unterfallenden inländischen Einkünfte den während der unbeschränkten Stpfl. erzielten Einkünften hinzuzurechnen sind und die Veranlagung nach den für unbeschränkt Stpfl. geltenden Vorschriften durchzuführen ist. Dadurch soll eine Ungleichbehandlung mit Blick auf den nach § 32a EStG progressiven Verlauf des ESt-Tarifs vermieden werden, während es eine entsprechende Notwendigkeit zur Vermeidung ungerechtfertigter Progressionsvorteile wegen des einheitlichen linearen Steuersatzes (§ 23 Abs. 1 KStG) im Bereich des KStG nicht gibt.⁶ § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG ist insoweit *lex specialis* gegenüber § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG.⁷

2. Maßgeblichkeit des Zeitraums der inländischen Stpfl.

- 35 Besteht die inländische Stpfl. nicht während des ganzen Kalenderjahrs, so tritt als **Rechtsfolge der Zeitraum der jeweiligen inländischen Stpfl. an die Stelle des Kalenderjahrs**. Der Einkünfteermittlungszeitraum beginnt in Fällen der Gründung/Errichtung eines inländischen Rechtsträgers spätestens mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit⁸ bzw. bereits mit dem Gründungsakt, wenn die Vorgesellschaft mit dem späteren rechtsfähigen Gebilde identisch ist.⁹ Bei Beendigung/Auflösung eines KSt-pflichtigen inländischen Rechtsträgers endet der Ermittlungszeitraum unabhängig von der Löschung im Handelsregister o.Ä. erst mit der Einstellung der werbenden Tätigkeit.¹⁰ Bei der Verlegung von Sitz und/oder Geschäftsleitung kommt es auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Verlegung an.¹¹ Bei Entstehen bzw. Entfallen der beschränkten Stpfl. ist der Zeitpunkt des erstmaligen Bezugs inländischer Einkünfte bzw. der Einstellung der inländischen Einkunftsquelle maßgeblich.¹²

1 Vgl. *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 22.

2 *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 21.

3 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 22.

4 *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 22; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 40.

5 *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 33; *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 13; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 27; *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 22; *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 15.

6 *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 33; *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 22; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 23; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 28; *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 16.

7 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 23.

8 BFH v. 13.12.1989 – I R 98/86, I R 99/86, BStBl. II 1990, 468.

9 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 23 – unter Verweis auf BFH v. 11.4.1973 – I R 172/72, BStBl. II 1973, 568.

10 BFH v. 18.3.1986 – VII R 146/81, BStBl. II 1986, 589.

11 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 23.

12 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 23.

E. Grundsätze der Gewinnermittlung (Abs. 4)**I. Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr (Abs. 4 Satz 1)****1. Verpflichtung, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen**

§ 7 Abs. 4 Satz 1 KStG enthält abweichend von dem Grundprinzip, dass Ermittlungszeitraum für die KSt grds. das Kalenderjahr ist, eine **Sonderregelung**, wonach bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen, der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln ist, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen. Die Vorschrift ist nur auf die explizit aufgeführten Stpfl. anwendbar und unterstreicht die Tatsache, dass die steuerliche Gewinnermittlung grds. an diejenige des Handelsrechts anknüpft (zu den begrifflichen Abweichung bezogen auf das Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr vgl. Rz. 43).¹

Tatbestandlich kommt es danach, bezogen auf den Kreis der privilegierten Stpfl., alleine auf die **Pflicht an, „Bücher nach den Vorschriften des HGB“ zu führen**. Dieser Passus bezieht sich nicht nur auf die „Technik“, sondern auch auf die Verpflichtung zur Gewinnermittlung. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass der Gesetzgeber die Änderungen in § 8 Abs. 2 KStG nicht in § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG nachvollzogen hat. Buchführungspflichten nach anderen Gesetzen (insbesondere nach § 141 AO) qualifizieren nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG nicht für dessen Anwendung, sodass es für die betroffenen Stpfl. beim Kalenderjahr als Einkünfteermittlungszeitraum bleibt.² Für die Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG ohne Belang ist es – soweit sich daraus nicht Auswirkungen auf die nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB maßgebliche Kaufmannseigenschaft (dazu Rz. 37 ff.) ergeben – auch, ob der Stpfl. tatsächlich Bücher führt, ob diese ordnungsgemäß sind bzw. ob der Stpfl. in das Handelsregister eingetragen ist.³

§ 238 Abs. 1 Satz 1 HGB **verknüpft die Buchführungspflicht mit der Kaufmannseigenschaft** des Betreibers der Handelsgeschäfte. Danach ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Lediglich für Einzelkaufleute macht das HGB davon unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahme (§ 241a HGB), von der aber Körperschaften nicht betroffen sind.⁴ Die handelsrechtliche Buchführungspflicht erstreckt sich – mit entsprechenden Auswirkungen auch auf die Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG – nicht nur auf die inländischen Betriebe, sondern auf das gesamte Unternehmen einschließlich ausländischer Betriebsstätten.⁵

Die **Kaufmannseigenschaft⁶ inländischer Kapitalgesellschaften** folgt als Ausfluss ihrer Rechtsform (Formkaufmann) bereits aus § 13 Abs. 3 GmbHG bzw. §§ 3, 278 Abs. 3 AktG iVm. § 6 Abs. 1 HGB, diejenige der **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften** und der **SCE** aus § 17 Abs. 2 GenG iVm. § 6 Abs. 1 HGB. Gleiches gilt nach §§ 16 Satz 1, 55 ff. VAG für **Versicherungs- und Pensionsvereine auf Gegenseitigkeit**. **Sonstige juristische Personen des privaten Rechts** (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG) sind Kaufleute und damit – bezogen auf die kaufmännischen Tätigkeiten – buchführungspflichtig, soweit sie ein voll kaufmännisches Gewerbe unterhalten (§ 1 HGB, Ist-Kaufmann), ein Gewerbe unterhalten und im Handelsregister eingetragen sind (§ 2, Kann-Kaufmann) bzw. ein land- und forstwirtschaftliches Unternehmen betreiben, das einen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, und in das Handelsregister eingetragen ist (§ 3 Abs. 2, Kann-Kaufmann). **BGA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts** sind Kaufmann und unterfallen mit ihrer kaufmännischen Betätigung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht,

1 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 25; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 61; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 39.

2 *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 24 u. 33; *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 15 u. 19; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 38; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 27; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 41; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 62; aA *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 23.

3 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 25; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 44 – zum Kaufmann kraft Eintragung nach § 5 HGB.

4 *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 16; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 25.

5 *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 28; ähnlich *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 26.

6 Dazu insgesamt *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 43 ff.; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 67 ff.; *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 16 ff.; *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 25 ff.; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 25; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 38; auch *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 28 ff.

wenn das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.¹

- 40 **Inländische Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften** (§§ 13d ff. HGB) erfüllen aufgrund ihrer Qualifikation als Handelsgesellschaften die Kaufmannseigenschaft und sind daher nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtet, für die inländische Zweigniederlassung Bücher zu führen.² Entsprechend unterfallen die ausländischen Gesellschaften mit den Einkünften ihrer inländischen Zweigniederlassung zwar § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG, allerdings erlangt ein im Ausland bestehendes abweichendes Wirtschaftsjahr nur dann Bedeutung, wenn es explizit auch für die inländische Zweigniederlassung gewählt wird.³ Existiert keine in das Handelsregister eingetragene inländische Zweigniederlassung, so unterfallen ausländische Unternehmen mit inländischen Betriebsstätten in Ermangelung einer entsprechenden Kaufmannseigenschaft und der dadurch ausgelösten Buchführungspflicht iSd. § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB nicht § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG.⁴

- 41 Für **inländische Zweigniederlassungen von EU-/EWR-Gesellschaften** ist strittig, ob sie nach den Vorschriften des HGB verpflichtet sind, Bücher zu führen. Soweit die FinVerw.⁵ dies bejaht, ist dem mit der Folge der Unanwendbarkeit des § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG nicht zuzustimmen,⁶ weil die Rechnungslegung insoweit – auch bei Bestehen einer inländischen Zweigniederlassung – einheitlich beurteilt werden und sich am Gründungsstaat ausrichten muss, in dem regelmäßig nach dem Recht des ausländischen EU-/EWR-Staates eine den Anforderungen der §§ 238 ff. HGB entsprechende Buchführungspflicht besteht. Die Annahme einer daneben bestehenden Verpflichtung zur Erstellung einer weiteren Buchführung nach den Vorschriften des HGB dürfte mit Unionsrecht nicht zu vereinbaren sein. Besteht aber eine Buchführungspflicht nach den Vorschriften des HGB nicht, so ist die Anwendung des § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG ausgeschlossen (zu den daraus entstehenden unionsrechtlichen Bedenken vgl. Rz. 10).

2. Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr, für das der Stpfl. regelmäßig Abschlüsse macht

- 42 Bei den Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen, ist der **Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr** zu ermitteln, für das sie **regelmäßig Abschlüsse** machen. Dem Wirtschaftsjahr (dazu Rz. 43) muss also ein regelmäßiger (Rz. 46) Abschluss (Rz. 45) zugrunde liegen. Erstellt ein Stpfl., der nach den Vorschriften des HGB zum Führen von Büchern verpflichtet ist, regelmäßig Abschlüsse, so hat die Gewinnermittlung nach dem Wirtschaftsjahr zu erfolgen, das zum Abschlussstichtag endet. Eine Gewinnermittlung auf einen anderweitigen Stichtag ist nicht zulässig.⁷ Das gilt auch dann, wenn die Abschlüsse formelle bzw. materielle Mängel aufweisen und in der Folge der Gewinn zu schätzen ist.⁸
- 43 Das für § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG maßgebliche steuerliche **Wirtschaftsjahr** ist grds. mit dem handelsrechtlichen Geschäftsjahr (§§ 240 Abs. 2, 242 Abs. 1 HGB) kongruent. Es darf – wie auch das Geschäftsjahr (§ 240 Abs. 2 HGB) – einen Zeitraum von zwölf Monaten nicht überschreiten (§ 8b Satz 1 EStDV).⁹ Die materielle Verbindung zwischen dem Wirtschafts- und dem Geschäftsjahr folgt aus § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 5 Abs. 1 EStG. Nach § 242 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann regelmäßig auf den Schluss des Geschäftsjahres einen Abschluss aufzustellen. Somit werden das handelsrechtliche Geschäftsjahr und das steuerliche Wirt-

1 BFH v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFH/NV 2004, 445.

2 BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076 Rz. 1.1.3.2; *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 28; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 70; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 45; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 26.

3 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 26.

4 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 26; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 71; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 40 f. u. 45.

5 BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076 Rz. 1.1.3.2.

6 Ebenso *Wachter*, FR 2006, 393 (395); *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 26; vgl. auch *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 71; aA *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 28.

7 *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 49; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 59.

8 R 4a Abs. 4 EStR 2008; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 28 u. 29; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 48; *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 29.

9 Zur Unzulässigkeit einer Buchführung, die auf einem längeren Wj. beruht, vgl. BFH v. 28.11.1978 – VIII R 146/76, BStBl. II 1979, 333; v. 11.3.1988 – III R 113/82, BStBl. II 1988, 636 = FR 1988, 482; auch *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 52; *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 30; *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 28.

schaftsjahr über den Abschlusszeitpunkt miteinander verknüpft. Eine Abweichung des Wirtschaftsjahres vom Geschäftsjahr kann es daher – auch nach Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG¹ – regelmäßig nicht geben.² Eine Abweichung zwischen handelsrechtlichem Geschäftsjahr und steuerrechtlichem Wirtschaftsjahr ist nur in Sonderfällen möglich, etwa wenn die Finanzbehörde der Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht zustimmt. Dann kann die Umstellung des Geschäftsjahres zwar handelsrechtlich wirksam sein, sie ist jedoch mangels Zustimmung der Finanzbehörde steuerrechtlich unwirksam. In einem solchen Fall gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nicht.³ Wirtschaftsjahr iSd. § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG ist zunächst das Regelwirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG). Daneben treten ein vom Stpfl. gewähltes abweichendes Wirtschaftsjahr (also ein Wirtschaftsjahr, das zwar zwölf Monate beträgt, aber nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt) und ein Rumpfwirtschaftsjahr von weniger als zwölf Monaten (§ 8b Satz 2 EStDV).⁴ Der verkürzte Zeitraum kommt vor allem bei Umstellungen auf betrieblicher Ebene (§ 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV) und bei einer Umstellung des Wirtschaftsjahres (§ 8b Satz 2 Nr. 2 EStDV) in Betracht. Weiterhin ist der Einkünfteermittlungszeitraum kürzer als ein Kalenderjahr, wenn etwa eine ausländische Kapitalgesellschaft ihren Ort der Geschäftsleitung ins Inland verlegt und auf diese Weise die unbeschränkte Steuerpflicht erstmals im Laufe eines Jahres begründet wird (§ 7 Abs. 3 Satz 3 KStG).⁵

Die **Umstellung des Wirtschaftsjahres** ist weder an eine bestimmte Form noch an eine bestimmte Frist gebunden. Die Entscheidung muss allerdings spätestens bei der Veranlagung getroffen sein⁶ und wird regelmäßig durch die Einreichung der entsprechenden ersten Schlussbilanz beim Finanzamt vorgenommen.⁷ Grundsätzlich darf die Umstellung des Wirtschaftsjahres lediglich zur Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres führen; dem Steuerpflichtigen ist es aber gestattet, zwei Rumpfwirtschaftsjahre hintereinander zu schalten, wenn diesem Vorhaben kein Fall des § 42 AO zugrunde liegt.⁸ Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts liegt aber nicht schon dann vor, wenn dadurch die Entstehung eines Rumpfwirtschaftsjahres vermieden wird.⁹ 44

Der in § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG verwendete Begriff des **Abschlusses** entspricht demjenigen des § 242 Abs. 1 HGB, während Konzernabschlüsse oder Abschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsstandards nicht umfasst sind.¹⁰ 45

Abschlüsse werden nicht nur dann **regelmäßig** iSd. § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG gemacht, wenn die Körperschaft ihre Abschlüsse alljährlich zum gleichen Stichtag erstellt, weil dann Fälle der Umstellung des Wirtschaftsjahres ausgeschlossen wären.¹¹ Maßgeblich ist vielmehr, dass der Stpfl. seinen Abschlüssen fortlaufend einen bestimmten zwölfmonatigen (oder im Falle der Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres kürzeren) Zeitraum zugrunde gelegt und die Abschlüsse unter Beachtung des Bilanzzusammenhangs (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) zur Erfüllung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsverpflichtung erstellt hat.¹² Dies schließt es nicht aus, dass der Steuerpflichtige sein Wirtschaftsjahr einmal oder auch mehrfach nach Maßgabe des § 8b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStDV umstellt.¹³ Der Ausdruck „regelmäßig“ schließt auch 46

1 G v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102 = BStBl. I 2009, 650.

2 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 27; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 55.

3 BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl. II 2000, 498 = FR 2000, 990 m. Anm. Kanzler.

4 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 28; Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 24; Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 26; auch Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 57.

5 Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 39.

6 Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 31.

7 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 50.

8 BFH v. 16.12.2003 – VIII R 89/02, BFH/NV 2004, 936; ebenso Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 28; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 50; Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 31; dagegen auf Gesamtplangrundsätze abhebend Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 39; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 80.

9 BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BStBl. II 2010, 230 = FR 2007, 788; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 50.

10 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 28.

11 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 25.

12 Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 40; Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 28; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 47; auch Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 25.

13 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 28; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 48; auch Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 54.

nicht aus, § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG bereits auf das erste Wirtschaftsjahr anzuwenden.¹ An regelmäßigen Abschlüssen mangelt es aber dann, wenn der Steuerpflichtige den Abschlusszeitpunkt mehrfach willkürlich, also ohne erkennbaren wichtigen Grund, ändert² bzw. wiederholt keinen Jahresabschluss einreicht³. Umwandlungs-, insolvenz- oder liquidationsbedingte Sonderbilanzen können schon deshalb nicht regelmäßig iSd. § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG sein, weil sie nur anlässlich der Umwandlung/Insolvenz/Liquidation anfallen.⁴

- 47 Zwar haben Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, welche nicht nach dem HGB zum Führen von Büchern verpflichtet sind, ihre Besteuerungsgrundlagen grds. nach § 7 Abs. 3 Satz 2 KStG nach dem Kalenderjahr zu ermitteln. Davon lässt die Verwaltung allerdings im Billigkeitswege zwei Ausnahmen zu,⁵ ohne dass erkennbar ist, warum anderen Stpfl. die entsprechenden Vorteile vorenthalten werden, wenn sie wirtschaftliche Gründe für eine vom Kalenderjahr abweichende Gewinnermittlung haben.⁶ Nach **R 31 Abs. 1 KStR 2004** kann auf kleine Betriebe, Stiftungen, Verbände und Vereine, die einer juristischen Person des öffentlichen Rechts angeschlossen sind oder von ihr verwaltet werden, sowie auf technische Überwachungsvereine § 7 Abs. 4 KStG entsprechend angewendet werden, soweit sie gezwungen sind, ihre Abschlüsse abweichend vom Kalenderjahr aufzustellen. Daneben kann nach **R 31 Abs. 2 KStR 2004** bei Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, die ohne Verpflichtung nach den Vorschriften des HGB ordnungsmäßig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, in entsprechender Anwendung des § 7 Abs. 4 KStG auf Antrag das Wirtschaftsjahr der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zugrunde gelegt werden.

- 48 Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die **Land- und Forstwirtschaft** betreiben, ohne nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet zu sein (das sind insbesondere **Vereine, Zweckverbände und Realgemeinden**)⁷, haben nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG kraft gesetzlicher Anordnung ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom ersten Juli eines Jahres bis zum 30. Juni des Folgejahres (bzw. nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStG und § 8c EStDV ein anderweitiges abweichendes Wirtschaftsjahr). Der entsprechende Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft ist (mit Ausnahme von Veräußerungsgewinnen) zeitanteilig auf beide betroffenen Wirtschaftsjahre aufzuteilen und gilt als in dem jeweiligen Kalenderjahr bezogen (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG).⁸ Allerdings unterfallen Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben und zugleich nach dem HGB buchführungspflichtig sind, § 7 Abs. 4 KStG.⁹ Wählen diese Körperschaften freiwillig das besondere Wirtschaftsjahr nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG, dann greift nicht die Bezugsfiktion des § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG, sondern vielmehr § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG.¹⁰ Betreibt eine juristische Person des öffentlichen Rechts einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, ist sie nach § 4 Abs. 1 KStG mit diesen Einkünften nicht steuerpflichtig, weil ein entsprechender Betrieb nicht zu den steuerpflichtigen BgA gehört.¹¹

II. Gewinnzurechnung bei abweichendem Wirtschaftsjahr (Abs. 4 Satz 2)

1. Abweichen des Wirtschaftsjahrs, für das Stpfl. regelmäßig Abschlüsse machen, vom Kalenderjahr

- 49 § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG regelt, dass in dem Fall, dass bei diesen Stpfl. das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen, vom Kalenderjahr abweicht, der Gewinn aus Gewerbebetrieb als in dem Kalenderjahr bezogen gilt, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Mit „die-

1 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 25.

2 Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 31; Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 40 mwN.

3 Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 32.

4 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 25.

5 Dazu Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 30; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 82; Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 34 f.; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 58 ff.; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 20 f.; Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 41.

6 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 30; eine Billigkeitsregelung trotz des „unbestreitbaren arbeitstechnischen Bedürfnisses“ für Organträger-GbR ablehnend Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 37.

7 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 24.

8 Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 42.

9 Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 36; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 61; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 22.

10 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 31.

11 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 23.

sen Stpfl.“ sind die Stpfl. gemeint, die in § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG angesprochen sind, dh., sie müssen nach den Vorschriften des HGB buchführungspflichtig sein und über ein Wirtschaftsjahr verfügen, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen.¹ Sachlich erstreckt sich § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG auf den Fall der Gewinnermittlung nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr,² also einen solchen, in dem **Steuerbemessungszeitraum und Einkünfteermittlungszeitraum nicht übereinstimmen**.³ Dann bedarf es einer Zuordnungsregelung im Sinne einer Fiktion, die bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr darüber entscheidet, welchem Kalenderjahr der Gewinn aus Gewerbebetrieb zuzuordnen ist.⁴

2. Zuordnung des Gewinns aus Gewerbebetrieb zum Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr endet

Diese Zuordnung wird in § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG vorgenommen, der unabhängig von der tatsächlichen Gewinnrealisierung fingiert, dass der **Gewinn aus Gewerbebetrieb in dem Kalenderjahr bezogen wird, in dem das Wirtschaftsjahr endet**. Dadurch wird eine Gewinnaufteilung auf mehrere VZ vermieden.⁵ Dadurch kann allerdings – anders als bei natürlichen Personen – keine Steuerpause eintreten,⁶ weil bei Körperschaften mit abweichendem Wirtschaftsjahr § 31 Abs. 2 KStG zu berücksichtigen ist und danach Vorauszahlungen bereits während des Wirtschaftsjahres zu entrichten sind, das in dem VZ endet.⁷

Die Bezugsfiktion⁸ in § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG bezieht sich lediglich auf die **zeitliche Gewinnzuordnung**,⁹ ohne jedoch weitere materielle Folgerungen zu ziehen. Insbesondere verdrängt die Norm im Fall des unterjährigen Wechsels von der unbeschränkten zu beschränkten Stpfl. und umgekehrt nicht die Rechtsfolgen des § 7 Abs. 3 Satz 3 KStG.¹⁰ Als speziellere Zuordnungsvorschrift geht allerdings § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG der Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG vor.

Die Fiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG gilt auch für ein **Rumpfwirtschaftsjahr**.¹¹ Stellt etwa ein Stpfl. mit Zustimmung des FA im Laufe eines Kalenderjahres sein Wirtschaftsjahr abweichend vom Kalenderjahr um, endet in dem betreffenden Kalenderjahr als maßgeblichem VZ lediglich ein Rumpfwirtschaftsjahr (1. Januar bis Umstellungsstichtag des neu gebildeten Wirtschaftsjahres) und ist dies der einzige Gewinnermittlungszeitraum, der nach § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG in diesem VZ endet.¹² Ist umgekehrt ein Rumpfwirtschaftsjahr einzulegen, weil die Körperschaft von einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr übergehen möchte, so sind in dem Kalenderjahr des Übergangs sowohl das Ergebnis des abweichenden Wirtschaftsjahres als auch das Ergebnis des Rumpfwirtschaftsjahres (also ggf. von 23 Monaten) zu versteuern.¹³ Dies widerspricht auch nicht § 8b Satz 1 EStDV, wonach ein Wirtschaftsjahr den Zeitraum von höchstens zwölf Monaten nicht überschreiten darf. Die Erfassung der Ergebnisse mehrerer Wirtschaftsjahre in einem VZ ist nämlich eine von der Dauer der Wirtschaftsjahre unabhängige Rechtsfolge des § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG.¹⁴ Wurde in einem der beiden Wirtschaftsjahre ein Verlust erzielt, so ist die Verrechnung des Verlusts als Verlustaus-

1 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 35.

2 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 35.

3 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 55; ähnlich Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 41.

4 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 31; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 84.

5 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 36.

6 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 55; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 31; Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 38.

7 Vgl. dazu BFH v. 13.11.1990 – VII R 27/90, BFH/NV 1997, 775.

8 Vgl. Suchanek, FR 2013, 349 (350).

9 Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 38; Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 46; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 31 („Phasenverschiebung“).

10 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 36.

11 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 57; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 85; Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 48.

12 Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 46; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 33; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 57.

13 BFH v. 29.7.1970 – I R 181/66, BStBl. II 1970, 788; v. 4.12.1991 – I R 140/90, BStBl. II 1992, 750; v. 12.7.2007 – X R 34/05, BStBl. II 2007, 775 = FR 2008, 27; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 33; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 57.

14 Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 49 – unter Verweis auf BFH v. 4.12.1991 – I R 140/90, BStBl. II 1992, 750.

gleich innerhalb eines VZ und nicht als Verlustvor- oder -rücktrag zu werten.¹ Für einen Verlustabzug gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 10d EStG ist also kein Raum.²

- 53 Problematisch sind Fälle, in denen eine **Körperschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr an einer Personengesellschaft mit nicht identischem abweichendem Wirtschaftsjahr** bzw. dem Kalenderjahr entsprechendem Wirtschaftsjahr beteiligt ist. Hier stellt sich die Frage nach dem Verhältnis von § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG zu § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG. Richtigerweise sind die Einkünfte aus der Personengesellschaft in dem Wirtschaftsjahr der Körperschaft zu erfassen, das am Bilanzstichtag der Personengesellschaft läuft.³ Dies folgt daraus, dass der Beteiligungsgewinn im Gewinn der Körperschaft aufgeht, sodass ausschließlich die Bezugsfiktion des § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG für die Zuordnung zum richtigen VZ entscheidend ist.⁴ Entsprechend sind auch Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an einer Personengesellschaft, für welche § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG ohnehin nicht gilt, in dem VZ zu versteuern, in dem das Wirtschaftsjahr der Körperschaft endet. Es ist also nur das Ergebnis dieses verkürzten Zeitraums als Gewinn des Kalenderjahres, in welchem der Stpfl. die Umstellung vorgenommen hat, zu erfassen.⁵

III. Umstellung auf abweichendes Wirtschaftsjahr (Abs. 4 Satz 3)

1. Umstellung des Wirtschaftsjahres auf vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum

- 54 Nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG ist die **Umstellung des Wirtschaftsjahrs** auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum steuerlich nur wirksam, wenn sie im Einvernehmen mit dem FA vorgenommen wird. Das Wort „Umstellung“ impliziert, dass der Stpfl. zuvor seinen Gewinn nach einem anderen (kalenderjahrgleichen oder von diesem abweichenden) Wirtschaftsjahr ermittelt hat. Liegt keine Umstellung des Wirtschaftsjahres vor, so ist entsprechend § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG nicht anwendbar.⁶ Entsprechend unterliegt die erstmalige Wahl eines Wirtschaftsjahres (etwa bei erstmaliger Entstehung einer juristischen Person, Betriebseröffnung) mangels Umstellung auch keinen Restriktionen nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG.⁷ Gleiches gilt für ein sich (etwa bei Beendigung der inländischen Stpfl. oder der Umwandlung, Liquidation oder Insolvenz des Stpfl.) automatisch ergebendes Rumpf-Wirtschaftsjahr.⁸
- 55 Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 EStG notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung für die Umstellung des steuerlichen Wirtschaftsjahres ist es, dass ebenfalls eine wirksame (dh. im Fall des Abweichens vom Kalenderjahr unter Beachtung der §§ 53, 54 GmbHG, § 181 AktG, § 8 Abs. 1 Nr. 3 GenG und § 33 Abs. 1 BGB durch Satzungsänderung und deren Eintragung in das Handelsregister⁹ vorzunehmende) **Umstellung des handelsrechtlichen Geschäftsjahres** erfolgt.¹⁰ Eine rückwirkende Änderung des Geschäftsjahrs ist dabei wegen §§ 54 Abs. 3 GmbHG, § 181 Abs. 3 AktG ausgeschlossen.¹¹ Deshalb muss die Eintragung in das Handelsregister vor Ablauf des betreffenden neuen Wirtschaftsjahres erfolgen, weil ansonsten Kapitalerhaltungsvorschriften durch Bildung eines Rumpf-Wirtschaftsjahres umgangen werden können¹² und eine rückwirkende Heilung durch die Eintragung ausgeschlossen ist.¹³ Das gilt auch steuerrechtlich, sodass es auch in-

1 Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 49.

2 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 57 mwN.

3 BFH v. 30.9.1964 – I 231/62 U, I 232/62 U, BStBl. III 1965, 54; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 32; Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 39; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 56; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 86.

4 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 36.

5 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 36.

6 BFH v. 27.9.1979 – IV R 89/76, BStBl. II 1980, 94 = FR 1980, 48; vgl. auch Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 88.

7 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 36; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 89; Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 40.

8 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 40; auch Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 91.

9 Dazu die Nachweise bei Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 66; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 94 f.; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 37; auch Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 44a f.; Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 62 ff.

10 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 40; Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 93; Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 52; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 66.

11 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 66.

12 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 66.

13 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 38 mwN.

soweit ausreicht, wenn die Eintragung in das Handelsregister innerhalb des ersten von der Änderung betroffenen Wirtschaftsjahres erfolgt.¹

Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs muss nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG **auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum**, also entweder vom Kalenderjahr auf einen von diesem abweichenden Zeitraum oder von einem vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum auf einen anderen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum,² erfolgen, um das Einvernehmen des FA erforderlich zu machen. Die Umstellung auf ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr unterfällt nach dem eindeutigen Wortlaut des § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG nicht seinem Anwendungsbereich, insoweit ist deshalb auch kein Einvernehmen des FA erforderlich.³ Allerdings muss wegen § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG das Wirtschaftsjahr, das auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum umgestellt wird, den Anforderungen an regelmäßige Abschlüsse genügen.⁴

2. Steuerliche Wirksamkeit nur bei Einvernehmen des FA

Die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum (Umstellung von kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr oder von einem bereits vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein anderes vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr) ist nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG steuerlich nur wirksam, wenn sie **im Einvernehmen mit dem FA** vorgenommen wird. Es ist also – sei es im Vorfeld oder erst nachfolgend⁵ – die Zustimmung des FA zur Umstellung erforderlich.⁶ Dies dient nach der Vorstellungswelt des Gesetzgebers⁷ der Vermeidung willkürlicher (und damit also missbräuchlicher)⁸ Änderungen des Wirtschaftsjahres durch den Stpfl.; es sollen also keine Änderungen des Wj. ohne ernsthafte betriebliche Gründe und nur steuermotiviert vorgenommen werden können.⁹

Die Erklärung des Einvernehmens steht im (von den FG nur im Rahmen des § 102 FGO auf Ermessensüberschreitung und Ermessens Fehlgebrauch überprüfbar)¹⁰ **Ermessen des FA** (§ 5 AO),¹¹ das zur ordnungsgemäßen Ermessensausübung zunächst den entscheidungserheblichen Sachverhalt zu ermitteln hat.¹² Im Rahmen seiner Ermessensausübung hat es sodann zunächst zu überprüfen, ob die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Umstellung (insbesondere die Wirksamkeit der handelsrechtlichen Geschäftsjahrsumstellung und das Vorliegen regelmäßiger Abschlüsse iSd. § 7 Abs. 4 Satz 1 KStG)¹³ vorliegen. Sodann hat das FA die für die Umstellung des Wirtschaftsjahres vorgebrachten wirtschaftlichen Erwägungen des Stpfl. einerseits und die steuerlichen Auswirkungen gegeneinander abzuwägen und eine Sachentscheidung zu treffen.¹⁴

1 BFH v. 18.9.1996 – I B 31/96, BFH/NV 1997, 378; ebenso *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 67; *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, § 7 KStG Rz. 38; *Lang* in *Ernst & Young*, § 7 KStG Rz. 65; aA FG Nürnberg v. 6.10.1998 – I 243/96, EFG 1998, 1693: Eintragung vor Beginn des Rumpf-Wj.

2 *Pung* in *D/P/M*, § 7 KStG Rz. 42; *Lambrecht* in *Gosch*², § 7 KStG Rz. 52; *Schulte* in *Erle/Sauter*³, § 7 KStG Rz. 65; *Suchanek* in *H/H/R*, § 7 KStG Rz. 41.

3 *Lang* in *Ernst & Young*, § 7 KStG Rz. 67; *Pung* in *D/P/M*, § 7 KStG Rz. 42 u. 44a.

4 *Suchanek* in *H/H/R*, § 7 KStG Rz. 41; *Schulte* in *Erle/Sauter*³, § 7 KStG Rz. 64.

5 *Suchanek* in *H/H/R*, § 7 KStG Rz. 42.

6 BFH v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85; v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238; v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50.

7 BT-Drucks. II/481, 72.

8 Vgl. BFH v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50; auch *Pung* in *D/P/M*, § 7 KStG Rz. 48.

9 *Suchanek* in *H/H/R*, § 7 KStG Rz. 43; *Lambrecht* in *Gosch*², § 7 KStG Rz. 53; *Lang* in *Ernst & Young*, § 7 KStG Rz. 78 f.; *Schulte* in *Erle/Sauter*³, § 7 KStG Rz. 70.

10 Dazu und zu Fällen der „Ermessensreduzierung auf null“ vgl. *Suchanek* in *H/H/R*, § 7 KStG Rz. 44; auch *Fehrenbacher* in *Schnitger/Fehrenbacher*, § 7 KStG Rz. 110; *Lambrecht* in *Gosch*², § 7 KStG Rz. 53; *Pung* in *D/P/M*, § 7 KStG Rz. 46; *Lang* in *Ernst & Young*, § 7 KStG Rz. 76; *Schulte* in *Erle/Sauter*³, § 7 KStG Rz. 69; aA im Sinne einer gebundenen Entscheidung (Rechtsanwendung aufgrund unbestimmter Rechtsbegriffe) aber *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, § 7 KStG Rz. 41.

11 BFH v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50; v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672 = FR 1983, 566; v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5 = FR 2000, 101 m. Anm. *Kanzler*.

12 BFH v. 22.2.1972 – VII R 80/69, BStBl. II 1972, 544; v. 31.3.1976 – I R 51/74, BStBl. II 1976, 499; *Lang* in *Ernst & Young*, § 7 KStG Rz. 77.

13 *Suchanek* in *H/H/R*, § 7 KStG Rz. 44.

14 BFH v. 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87; v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672 = FR 1983, 566; *Lang* in *Ernst & Young*, § 7 KStG Rz. 75.

- 59 Das FA hat sein Einvernehmen zu erteilen, wenn der Stpfl. **ernsthafte** (nicht hingegen zwingende oder besonders dringliche)¹ **betriebliche bzw. wirtschaftliche Gründe** für die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum vorweisen kann.² Dazu ist es ausreichend, wenn die Umstellung eine auf Dauer nützliche Maßnahme für den Betrieb des Stpfl. darstellt.³ Als anzuerkennende wirtschaftliche Gründe kommen etwa in Betracht (speziell zu Organschaftsfällen vgl. Rz. 62): die Vermeidung eines Rumpf-Wirtschaftsjahres⁴ bzw. die Anpassung an geänderte gesetzliche Bestimmungen⁵, das Ausräumen von personellen oder technischen Inventurschwierigkeiten⁶, die Rationalisierung von Betriebsabläufen⁷ (insbesondere zur Kostensenkung, Effizienzsteigerung oder Verbesserung von Konzernstrukturen)⁸, die Verbesserung der Gewinnermittlung bei Umstellung des Wirtschaftsjahres eines Pächters auf ein davon abweichendes Pachtjahr⁹ bzw. der Aussagekraft von Betriebsvergleichsrechnungen¹⁰ bzw. die Vereinheitlichung des Abschlussstichtags im Konzern¹¹. Ob die Erlangung eines erweiterten safe haven iSd. § 8a KStG als ernsthafter betriebswirtschaftlicher Grund anzuerkennen ist, ist unklar,¹² dürfte aber mit Blick auf die dadurch erreichbare größere Finanzierungsfreiheit zu bejahen sein.¹³ Nicht ausreichend ist es hingegen, wenn ausschließlich steuerliche Vorteile (etwa in Form einer Steuerpause) erlangt bzw. entsprechende Nachteile vermieden werden sollen.¹⁴ Sind neben Steuervorteilen aber auch gewichtige wirtschaftliche Gründe ausschlaggebend, so ist die Zustimmung des FA zu erteilen.¹⁵ Ansonsten ist die Zustimmung des FA auch dann zu erteilen, wenn das Entstehen eines Rumpf-Wirtschaftsjahres und eines abweichenden Wirtschaftsjahres Folge eines anderweitigen Gesetzesbefehls ist (so insbesondere in Fällen der Insolvenz nach Maßgabe des § 155 Abs. 2 InsO¹⁶)¹⁷.
- 60 **Verfahren.** Um das Einvernehmen des FA für die Umstellung des Wirtschaftsjahres zu erhalten, muss der Stpfl. einen entsprechenden Antrag stellen. Er setzt keine bestimmte Form voraus und kann auch erst konkludent mit Abgabe der Steuererklärung gestellt werden¹⁸, muss aber – und sei es konkludent – die Erklärung enthalten, dass und in welcher Weise das Wirtschaftsjahr umgestellt werden soll¹⁹. Auch sind dem FA die für seine Sachentscheidung erforderlichen Tatsachen (wirtschaftliche Gründe für die Umstellung) mitzuteilen sowie die zur Prüfung erforderlichen Unterlagen (insbesondere zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Umstellung) beizufügen (Darlegungslast des Stpfl.).²⁰ Das FA hat nach erfolgter Ermessensentscheidung sein Einvernehmen oder dessen Versagung gegenüber dem Stpfl. zu erklären, wobei auch diese Erklärung keiner bestimmten Form unterliegt und entweder im

1 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 44; Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 47; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 70.

2 BFH v. 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87; v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672 = FR 1983, 566; Fehrenbacher in Schmitzger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 106.

3 BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238.

4 BFH v. 9.11.2006 – IV R 21/05, BFH/NV 2007, 1002 = FR 2007, 788; dazu auch Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 36.

5 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 41.

6 BFH v. 12.3.1965 – VI 109/64 U, BStBl. III 1965, 287.

7 BFH v. 15.6.1983 – I R 76/82, BStBl. II 1983, 672 = FR 1983, 566.

8 Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 52.

9 BFH v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85.

10 BFH v. 8.9.1971 – I R 165/68, BStBl. II 1972, 87.

11 Suchanek in H/H/R, § 7 KStG Rz. 44; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 70.

12 Vgl. Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 85; Fehrenbacher in Schmitzger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 107.

13 AA Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 49.

14 BFH v. 9.1.1974 – I R 141/72, BStBl. II 1974, 238; v. 24.4.1980 – IV R 149/76, BStBl. II 1981, 50; v. 18.12.1991 – XI R 40/89, BStBl. II 1992, 486 = FR 1992, 374; auch Fehrenbacher in Schmitzger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 107; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 71; Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 36 u. 42; Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 49; Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 80; kritisch aber mit Blick auf steuerliche Subventionstatbestände Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 52.

15 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 72; Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 79; Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 52.

16 Frotscher in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 45; Pung in D/P/M, § 7 KStG Rz. 51; Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 74.

17 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 74.

18 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 68; Lang in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 69; Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 52.

19 Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 52.

20 Schulte in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 68; Lambrecht in Gosch², § 7 KStG Rz. 52.

Veranlagungsverfahren oder aber durch gesonderten Verwaltungsakt ergehen kann.¹ Der Stpfl. hat insoweit einen Anspruch auf eine Entscheidung. Die Einvernehmenserklärung bzw. die Versagung des Einvernehmens stellt einen (selbstständig anfechtbaren) Grundlagenscheid iSd. § 171 Abs. 10 AO dar, der für das Veranlagungsverfahren und bei unverändertem Sachverhalt auch für jedes nachfolgende Veranlagungsverfahren Bindungswirkung entfaltet.²

Rechtsfolgen der Erteilung/Verweigerung des Einvernehmens. Stimmt das FA der Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum zu, ist bei der Gewinnermittlung fortan das neu gewählte Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen. Der erste Gewinnermittlungszeitraum stellt dabei regelmäßig ein Rumpf-Wirtschaftsjahr dar.³ Versagt das FA seine Zustimmung zur Umstellung, ist der steuerliche Gewinn weiter nach dem bereits vor der Umstellung maßgebenden Wirtschaftsjahr zu ermitteln.⁴ Soweit der Stpfl. seinen handelsrechtlichen Abschluss auf den wegen § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG steuerlich unzulässigen Zeitpunkt erstellt, kommt es zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes,⁵ die aber (vorbehaltlich der ggf. nicht stichtagsgerecht durchgeführten Inventur)⁶ nicht die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung berührt. Das FA ist auch nicht zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO) berechtigt, soweit der Stpfl. im Weiteren einen Abschluss auf das Ende des bisherigen Wirtschaftsjahrs vorlegt.⁷ Ansonsten hat das FA in der Form zu schätzen, dass der Gewinn zeit- oder umsatzanteilig auf die steuerlich maßgeblichen Gewinnermittlungszeiträume aufgeteilt wird,⁸ wobei einmalige Vorgänge dem VZ zuzuordnen sind, in den sie fallen.⁹

In **Organschaftsfällen**¹⁰ gelten mit Blick auf die Umstellung von Wirtschaftsjahren folgende Besonderheiten: Die FinVerw. sieht in der Beendigung von Organschaftsverhältnissen einen ausreichenden Grund für die Umstellung des Wirtschaftsjahres, um die fortbestehende Erfüllung des Kriteriums der finanziellen Eingliederung abschließend zu gewährleisten; entsprechend ist die erforderliche Zustimmung iSd. § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG zu erteilen.¹¹ Das durch die Umstellung entstehende Rumpf-Wirtschaftsjahr ist dann Wirtschaftsjahr iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG;¹² mithin kann auf das Ende dieses Rumpf-Wirtschaftsjahres der Gewinnabführungsvertrag wirksam beendet und die Beteiligung an der Organgesellschaft unschädlich für das Organschaftsverhältnis zum Veräußerer verkauft werden.¹³ Wird die Beteiligung an der OG zum Ende des Rumpf-Wirtschaftsjahres veräußert, so erlangt der Erwerber zu Beginn des anschließenden Wirtschaftsjahres das wirtschaftliche Eigentum an der Organgesellschaft,¹⁴ sodass die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung ebenfalls ab Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft im Verhältnis zum neuen Organträger erfüllt ist. Das Wirtschaftsjahr kann sogar bei Begründung des Organschaftsverhältnisses direkt im Anschluss erneut umgestellt werden,¹⁵ um den Abschlussstichtag der Organgesell-

1 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 45; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 103 und 109; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 75; *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 40; vgl. auch *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 45; *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 70 ff.

2 BFH v. 18.3.1964 – IV 284/63 U, BStBl. III 1964, 306; v. 23.9.1999 – IV R 4/98, BStBl. II 2000, 5 = FR 2000, 101 m. Anm. *Kanzler*; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 52; *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 45; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 104; aA *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 43 wegen des nicht vorhandenen Umstellungszwangs für den Stpfl.

3 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 46.

4 BFH v. 7.2.1969 – VI R 88/67, BStBl. II 1969, 337; v. 8.10.1969 – I R 167/66, BStBl. II 1970, 85; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 52; *Fehrenbacher* in Schnitger/Fehrenbacher, § 7 KStG Rz. 111; *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 52.

5 BFH v. 18.5.2000 – IV R 26/99, BStBl. II 2000, 498 = FR 2000, 990 m. Anm. *Kanzler*; *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 46.

6 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 47; auch *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 73; *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 76.

7 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 47; *Lambrecht* in Gosch², § 7 KStG Rz. 54.

8 BFH v. 23.9.1999 – IV R 41/98, BStBl. II 2000, 24 = FR 2000, 202 m. Anm. *Kempermann*.

9 *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 46.

10 Vgl. allgemein zur Umstellung von Wj. in Organschaftsfällen *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 48 f.; *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 7 KStG Rz. 44; *Pung* in D/P/M, § 7 KStG Rz. 50 ff.; *Lang* in Ernst & Young, § 7 KStG Rz. 86 ff.

11 Fall der „Ermessensreduzierung auf null“: R 59 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004.

12 R 59 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004.

13 R 59 Abs. 2 KStR 2004.

14 R 59 Abs. 2 KStR 2004.

15 Vgl. zu Fällen mehrfacher Umstellung ansonsten *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 48; auch *Schulte* in Erle/Sauter³, § 7 KStG Rz. 73.

schaft dem im Organkreis üblichen Abschlussstichtag anzupassen.¹ Kommt es im Rahmen der Umwandlung der Organgesellschaft (insbesondere wegen ihres umwandlungsbedingten Untergangs) zur Beendigung ihrer Stpfl., entsteht auf den steuerlichen Übertragungstichtag automatisch ein Rumpf-Wirtschaftsjahr, für das es weder der gesellschaftsrechtlichen Wirksamkeit noch (mangels „Umstellung“) der Zustimmung des FA bedarf.² Soll die Organgesellschaft in einen anderen Rechtsträger eingebracht werden, so bedarf es der Umstellung des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, zu der – vorbehaltlich der handelsrechtlichen Geschäftsjahrsumstellung³ – das FA seine Zustimmung zu erteilen hat.⁴ Für die wirksame Begründung eines Organschaftsverhältnisses zum neuen Organträger bedarf es mit Blick auf die erforderliche Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags dann keiner Umstellung des Wirtschaftsjahres, wenn der Organträger qua Rechtsnachfolge oder Besitzzeitanrechnung in die Rechtsposition der Überträgerin einrückt.⁵ Andernfalls bedarf es zwar der Umstellung des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, das FA hat aber seine Zustimmung zu erteilen.⁶

1 R 59 Abs. 3 Satz 2 u. 3 KStR 2004.

2 BFH v. 21.12.2005 – I R 66/05, BStBl. II 2006, 469 = FR 2006, 604.

3 *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 49.

4 R 59 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004.

5 So mit Blick auf BFH v. 28.7.2010 – I R 111/09, BFH/NV 2011, 67, richtig *Suchanek* in H/H/R, § 7 KStG Rz. 49.

6 R 59 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004.