

Die Kapitalgesellschaft und Ihre Anteilseigner
Prof. Dr. Michael Scheel, StB
Sachverhalt: Autohandel SGE GmbH

Ein Studiengang der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit





A. Zielsetzung



B. Informationen zur Kapitalgesellschaft



C. Geschäftsbeziehungen Gesellschafter/Gesellschaft



A. Zielsetzung



B. Informationen zur Kapitalgesellschaft



C. Geschäftsbeziehungen Gesellschafter/Gesellschaft



Autohandel SGE GmbH



Zur Geschäftsführung berechtigt
und verpflichtet ist der
Fremdgeschäftsführer D

Informationen zur Kapitalgesellschaft



Aus dem **handelsrechtlichen Jahresabschluss** für das Geschäftsjahr X2 sind der Jahresüberschuss sowie weitere Informationen zu entnehmen.



Sabine Schwarz



Ehegatten Weiß



Emil Rot GmbH

Zinsaufwand:	EUR	800.000
davon für das Gesellschafterdarlehen Sabine Schwarz:	EUR	40.000
Mietaufwand für das Geschäftsgrundstück der Ehegatten Weiß:	EUR	36.000
Lizenzzahlungen an Fremde Dritte:	EUR	964.000
Gewinnausschüttung der EF-GmbH als Beteiligungsertrag:	EUR	30.000



A. Zielsetzung



B. Informationen zur Kapitalgesellschaft



C. Geschäftsbeziehungen Gesellschafter/Gesellschaft



Autohandel SGE GmbH



a) Darlehensvertrag

- Schwarz gewährt GmbH am 01.07.X1 ein Darlehen zu üblichen Konditionen über EUR 1.000.000
- Zinssatz 4 %
- Darlehen ist in einer Summe am 30.06.X7 zurückzubezahlen
- Zinsen sind vierteljährlich jeweils am 30.09, 31.12., 31.03. und 30.06. zu entrichten



Autohandel SGE GmbH



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

b) Mietvertrag

- Ehegatten vermieten ab dem 01.07.X2 das bebaute Grundstück (Schwarzwaldstraße 1) für EUR 6.000 an die GmbH
- Monatsmiete wird auf ein privates Bankkonto der Ehegatten jeweils zu Beginn eines Monats überwiesen



Autohandel SGE GmbH



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Emil Rot GmbH

c) Keine Geschäftsbeziehungen

Ende Teil 1

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft und Ihre Anteilseigner

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft: Ein selbständiges Steuersubjekt?

Ein Studiengang der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit



A. Rechtfertigung der Körperschaftsteuer



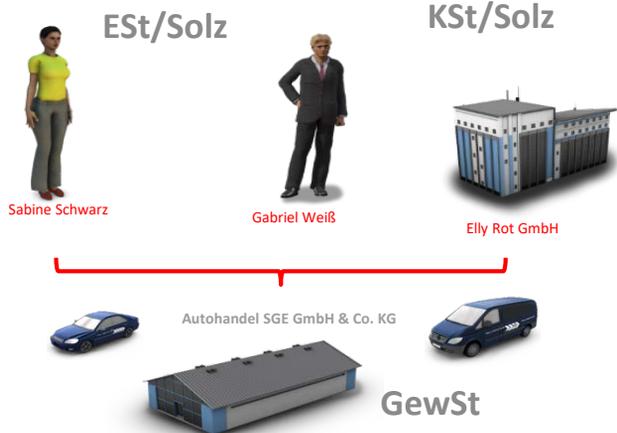
B. Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung



C. Das Wesen der Körperschaftsteuer

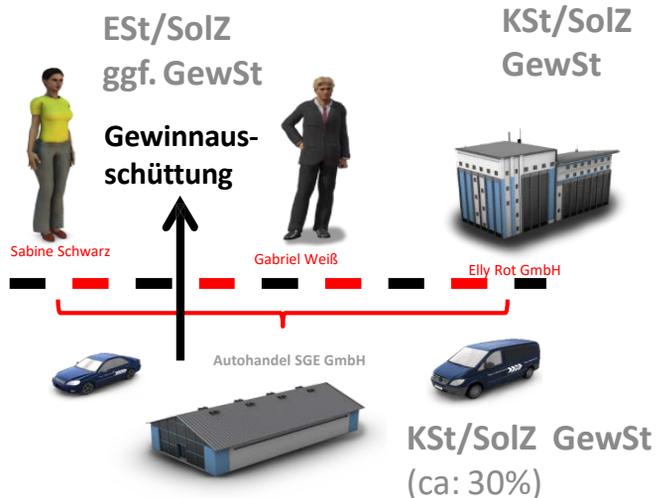


Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Entnahme
(nicht steuerbar)

Autohandel SGE GmbH



Gesellschaft und Gesellschafter werden unabhängig voneinander besteuert (stand alone).

Gesellschaft und Anteilseigner sind selbständige Steuersubjekte und werden getrennt voneinander betrachtet.



Warum soll das Einkommen von Körperschaften bei diesen besteuert werden?



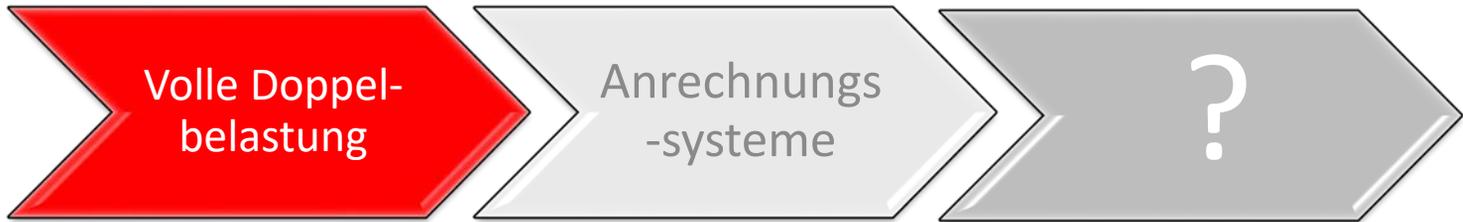
Hinter Körperschaften stehen – unmittelbar oder mittelbar – natürliche Personen, deren Einkommen, also auch Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinne, besteuert wird. Die Besteuerung von Körperschaften ist somit nicht notwendig.



Steht hinter einer Körperschaft die öffentliche Hand, würde ein Besteuerungsverzicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Stehen hinter einer Körperschaft ausländische Gesellschafter, kann der Fiskus aufgrund bestehender Doppelbesteuerungsabkommen nicht ohne weiteres die Ausschüttungen besteuern.

Durch die Körperschaftsteuer sichert der Fiskus auch bei Nichtausschüttung den zeitnahen Steuerzugriff. Ansonsten ergäbe sich eine Ungleichbehandlung zur unmittelbaren Besteuerung bei natürlichen Personen.



Anrechnungssystem – in BRD von 1977 - 2001

- Die KSt wird auf die Steuer des Gesellschafters angerechnet.
- Problem: (1) komplex und (2) keine grenzüberschreitende Anrechnung
- EuGH v. 7.9.2004, C-319/02, Manninen, IStR 2004, 680ff.
- EFTA-Gerichtshof v. 23.11.2004, Fokus Bank ASA, IStR 2005, 55ff
- EuGH-Vorlage, C-262/09, Meilicke: FG Köln v. 14.5.2009, 2 K 2241/02, IStR 2009, 472ff.



Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft erfolgt heute unabhängig von der des Anteilseigners (Trennungsprinzip, Abschirmwirkung).

Unterschied zur Behandlung der Personengesellschaft: Deren Gewinne werden den Gesellschaftern **unmittelbar zugerechnet**.

Solange der von der Kapitalgesellschaft erzielte und versteuerte Gewinn nicht an die Anteilseigner ausgeschüttet wird, erfolgt keine Versteuerung beim Anteilseigner.

Dieser erzielt einkommensteuerpflichtige Einkünfte erst mit der **Ausschüttung** von Gewinnen / Dividenden durch die Körperschaft.





Damit entsteht das Problem einer doppelten Belastung des Einkommens aus Kapitalgesellschaften. Wie kann die Doppelbelastung vermieden bzw. auf ein angemessenes Niveau reduziert werden?



Besteuerung mit einem ermäßigten Körperschaftsteuersatz auf der Ebene der Gesellschaft und einem ermäßigten Einkommenssteuersatz beim Gesellschafter.



Umgesetzt im „Halbeinkünfteverfahren“ in Deutschland von 2001/2002 bis 2008 und im „Teileinkünfteverfahren“ bzw. mit der „Abgeltungssteuer“ ab 2009.

Definitivbelastung auf Ebene der Gesellschaft



Der Gewinn der Kapitalgesellschaft unterliegt der Körperschaftsteuer. Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer. Die Definitivbelastung auf Gesellschaftsebene beträgt somit für den Fall der Identität von Gewerbeertrag und zu versteuerndem Einkommen:

$$s_{\text{KapG}}^{\text{gesamt}} = m \cdot h + 0,15 \cdot 1,055 \quad s_{\text{KapG}}^{\text{gesamt}} = m \cdot h + 0,15 \cdot 1,055 \quad s_{\text{KapG}}^{\text{gesamt}}$$
$$= 0,035 \cdot h + 0,15825 \quad = 0,035 \cdot h + 0,15825$$

Bei $h = 200\%$ (Mindesthebesatz, § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG): 22,83%

Bei $h = 400\%$: 29,83%

Bei $h = 460\%$ (Frankfurt/Main): 31,93%

Bei $h = 490\%$ (München): 32,98%



Ende Teil 2

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



Die Kapitalgesellschaft und Ihre Anteilseigner

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft: Besteuerung der Anteilseigner

Ein Studiengang der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit



A. Wie erfolgt der Erfolgzurechnung an die Gesel'ter?



B. Gewinntransfer mittels Dividenden



C. SGE GmbH und ihre Anteilseigner



Sabine Schwarz



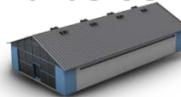
Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH



Autohandel SGE GmbH



Wer ist Gesellschafter?

Kapitalgesellschaft
(immer Betriebsvermögen)

Natürliche Person
im Betriebsvermögen 

Natürliche Person
im Privatvermögen

Wie hoch ist die Beteiligung?

10 % und mehr
für KSt

kleiner 10%
für KSt

Keine sonstigen
Voraussetzungen

Grundsatz

95 %

Freistellung

volle

Steuerpflicht

Teileinkünfteverfahren

Abgeltungssteuer



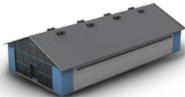
Elly Rot GmbH

größer /
gleich 10 %

Div.



Autohandel
SGE GmbH



Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) sind grundsätzlich nach § 8b Abs. 1 KStG zu **100% von der Besteuerung ausgenommen** (Freistellungsverfahren)

5% der Dividende gelten als **nicht abziehbare Betriebsausgabe**, § 8b Abs: 5 KStG. Es kommt also effektiv zu einer 95 % Freistellung,

Die **tatsächlichen Betriebsausgaben** (Finanzierungszinsen) sind unbeschränkt abziehbar (§ 8b Abs. 5 S. 2 KStG)

Trotz der Freistellung ist die **Kapitalertragsteuer** zu erheben § 43 Abs. 1 S. 3 EStG

Die Freistellung gilt grundsätzlich auch für **Veräußerungsgewinne**, § 8b Abs. 2, Abs.3 KStG

Gewerbesteuerliche Behandlung:

Beteiligung mind. **15%**, § 9 Nr. 2a GewStG: Kürzung der 5 % nicht zulässig;

Beteiligung < 15%: § 8 Nr. 5 GewStG: 95 % Hinzurechnung



Elly Rot GmbH

kleiner
10 %

Div.

Bezüge aus einer Streubesitzbeteiligung sind von der Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG ausgenommen und daher voll steuerpflichtig,

§ 8b Abs. 4 KStG: Die Hinzurechnung von 5 % der Dividende als nicht abziehbare Betriebsausgabe entfällt, § 8b Abs. 4 S. 7 KStG

Die tatsächlichen Betriebsausgaben (Finanzierungszinsen) sind abziehbar.

Gewerbsteuerliche Behandlung: Beteiligung < 15% zu Beginn des Erhebungszeitraums, § 8 Nr. 5 GewStG: 95 % Hinzurechnung



Autohandel
SGE GmbH





Sabine Schwarz

Div.

Für natürliche Personen mit Anteilen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen gilt das Teilfreistellungsverfahren. Dividenden sind grundsätzlich zu 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 EStG.

Die tatsächlichen Betriebsausgaben (Finanzierungszinsen) dürfen nur zu 60 % abgezogen werden, § 3c Abs. 2 EStG

Trotz der Teilfreistellung ist die Kapitalertragsteuer zu erheben § 43 Ab. 1 S. 3 EStG

Die Teilfreistellung gilt grundsätzlich auch für Veräußerungsgewinne.

Wenn die Voraussetzung von § 9 Nr. 2a GewStG (Beteiligung mind. 15% zu Beginn des Erhebungszeitraums) erfüllt ist, ist die Dividende für Zwecke der GewSt zu kürzen. Falls die Voraussetzung nicht erfüllt ist, ist der steuerfreie Teil (40%) nach § 8 Nr. 5 GewStG hinzuzurechnen („Alles oder Nichts“)



Autohandel
SGE GmbH





Gabriel Weiß

Div.

Abgeltungsteuer i.H.v. 25 % zzgl. SolZ, § 32d Abs. 1 EStG für Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen einer natürlichen Person, § 43 Abs. 5 EStG

Finanzierungskosten nicht mehr abziehbar, § 20 Abs. 9 S. 1 EStG.

Auf Antrag Veranlagung bei niedrigerem persönlichem Steuersatz, § 32d Abs. 6 EStG.

Gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG auf Antrag Veranlagung und Teileinkünfteverfahren, wenn Beteiligung zu mind. 25% oder Beteiligung zu mind. 1 % und maßgebliche berufliche Tätigkeit für die KapG



Autohandel
SGE GmbH





SGE GmbH und ihre Anteilseigner

Die Autohandel SGE GmbH schüttet eine Dividende in Höhe von 300.000 € an ihre Anteilseigner aus!

Steuerpflichtiger Anteil

60.000 € - § 32a EStG
0 € - GewStG



Sabine Schwarz

100.000 € - § 32d EStG
oder
60.000 € - § 32a EStG



Gabriel Weiß

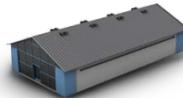
5.000 € - KStG
5.000 € - GewStG



Elly Rot GmbH



Autohandel SGE GmbH





Sabine Schwarz

Div.

Sabine Schwarz hat ihre Beteiligung durch ein Bankdarlehen refinanziert! Zinsaufwand pro Jahr 10.000 EUR

Kann Sabine Schwarz die Zinsen als Betriebsausgaben geltend machen?

Da die Darlehensverbindlichkeit zu einem **Betriebsvermögen gehört**, werden gem. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG 60% des Zinsaufwandes als Betriebsausgaben anerkannt. Der Rest sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.



Autohandel
SGE GmbH

Bezüge: 100.000 € x 60% = 60.000 EUR
./ BA: 10.000 € x 60% = 6.000 EUR
= Steuerpflichtig: 54.000 EUR



Gabriel Weiß

Div.

Abgeltungsteuer oder Teileinkünfteverfahren?

Eine weitere Ausnahme vom gesonderten Tarif des § 32d EStG besteht gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Fällen von „typischerweise unternehmerischen Beteiligungen“** (BT-Drucksache 16/7036, S. 20). Der Anteilseigner kann zur Anwendung des progressiven Tarifs gemäß § 32a EStG unter Eröffnung des Werbungskostenabzugs optieren (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG), wenn er im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar:

- a) zu mindestens 25 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- b) zu mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt und maßgeblich beruflich für diese tätig ist.

Der pauschale Werbungskostenabzug gemäß § 20 Abs. 9 EStG sowie die eingeschränkte Verlustverrechnung gemäß § 20 Abs. 6 EStG finden in keine Anwendung. Die Erträge unterliegen dem Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d-e EStG und die WK dem Teilabzugsverfahren gemäß § 3c Abs. 2 EStG. (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG)



Autohandel
SGE GmbH



Gabriel Weiß



Was wäre, wenn Gabriel Weiß seine Beteiligung durch ein Bankdarlehen refinanziert hätte!
Zinsaufwand pro Jahr 10.000 EUR

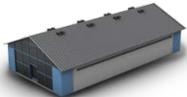
Div.

Soweit es sich um eine Darlehensverbindlichkeit im **Privatvermögen** handelt, scheidet gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG grundsätzlich der Abzug als Werbungskosten aus. Durch eine Option zur Veranlagung gem. § 32d Abs. 6 EStG kommt es zu keiner Berücksichtigung des Refinanzierungsaufwandes.

Die steuerliche Geltendmachung des Refinanzierungsaufwandes zu 60% (wie bei Betriebsvermögen) kann nur durch die Ausübung des **Veranlagungswahlrechtes gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG** erreicht werden.



Autohandel
SGE GmbH



Bezüge:	100.000 € x 60% = 60.000 EUR
./. WK:	10.000 € x 60% = 6.000 EUR
= Steuerpflichtig:	54.000 EUR



Autohandel SGE GmbH



Darlehensvertrag

- Sabine Schwarz gewährt GmbH am 01.07.X1 ein Darlehen zu **fremdüblichen** Konditionen über EUR 1.000.000, Zinssatz 4 %, Darlehen ist in einer Summe am 30.06.X7 zurückzubezahlen. Zinsen sind vierteljährlich jeweils am 30.09, 31.12., 31.03. und 30.06. zu entrichten

Welche Einkünfte erzielt Sabine Schwarz aus der Darlehensgewährung?

§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG → § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG → § 32a EStG



Grundsätzlich unterliegen sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG), dem gesonderten Tarif des § 32d EStG. Um zu verhindern, dass auf Grund der Steuersatzspreizung durch Gestaltungen z.B. **betriebliche Gewinne in Form von Darlehenszinsen abgesaugt werden**, schließt § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG die Anwendung des gesonderten Tarifs in bestimmten Fällen aus. Danach unterliegen Einkünfte aus **Darlehensvereinbarungen** (§ 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Nr. 7 EStG) und Einkünfte aus **Beteiligungen als stiller Gesellschafter** (§ 20 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 2 Nr. 4 EStG) dem progressiven Tarif gemäß § 32a EStG:

- a. wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind, mithin einer den anderen beherrscht oder einer ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat,
- b. **wenn sie von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens zehn Prozent an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist, oder der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahe stehende Person ist,**
- c. soweit bestimmte back-to-back Finanzierungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. c Sätze 1, 2 EStG) vorliegen und ein Zusammenhang zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung besteht (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. c Sätze 3-6 EStG).



Mietvertrag

- Ehegatten vermieten ab dem 01.07.X2 das bebaute Grundstück (Schwarzwaldstraße 1) für EUR 6.000 an die GmbH, Monatsmiete wird auf ein privates Bankkonto der Ehegatten jeweils zu Beginn eines Monats überwiesen

Welche Einkünfte erzielt Gabriel Weiß aus der Vermietung?

§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG → § 32a EStG

Staat

€

Beratung

Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft
Gewinnausschüttungen – Einlagen – Fremdübliche Rechtsgeschäfte

Finanzamt

Geld

Abgaben

E. Rückte



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft Gewinnausschüttungen – Ein Überblick



Schüttet die Kapitalgesellschaft ihren Gewinn nach Abzug der KSt (sowie SolZ und GewSt) an ihre Gesellschafter aus, hängt die sekundäre Besteuerung davon ab, ob Gesellschafter eine natürliche Person, eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft ist.

Empfängt eine natürliche Person die Gewinnausschüttung, kommt es darauf an, ob diese ihre Beteiligung im Betriebsvermögen (BV) oder im Privatvermögen (PV) hält.

Hält sie die natürliche Person im BV, ist die Gewinnausschüttung zu 40 % steuerbefreit (§ 3 Nr. 40 d) EStG) und unterliegt dem allgemeinen Einkommensteuertarif (§ 32a EStG). Hiermit korrespondierend sind 40 % der mit der Beteiligung wirtschaftlich zusammenhängenden Betriebsausgaben (bspw. Zinsen) nicht abziehbar (§ 3c Abs. 2 EStG).

Hält die natürliche Person die Beteiligung hingegen im PV, ist die Dividende vollständig steuerpflichtig, unterliegt aber grundsätzlich nur dem pauschalen Abgeltungssteuersatz i. H. v. 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG - Ausnahmen: § 32d Abs. 2 Nr. 3 u. Abs. 6 EStG). Wirtschaftlich mit ihr zusammenhängende Werbungskosten sind nicht abziehbar (§ 20 Abs. 9 EStG).



Beispiel: An der A-GmbH sind die Gesellschafter B und C zu je 50 % beteiligt. Für das Jahr 01 schüttet die A-GmbH in 02 insgesamt 10.000 € an ihre Gesellschafter aus. Während sich der Anteil des B in dessen Einzelunternehmen befindet, hält C seine Beteiligung privat. Beide haben den Beteiligungserwerb fremdfinanziert und dafür in 01 Zinsen i. H. v. jeweils 2.000 € gezahlt

Die auf B - BV - entfallende Ausschüttung i. H. v. 5.000 € ist bei diesem nur i. H. v. 3.000 € steuerpflichtig (§ 3 Nr. 40 d) EStG) und unterliegt dem allgemeinen Einkommensteuertarif. Im Gegenzug kann B die Zinsen nur i. H. v. 1.200 € steuerlich geltend machen (§ 3c Abs. 2 EStG).

Die auf C - PV - entfallende Ausschüttung i. H. v. 5.000 € ist hingegen vollständig steuerpflichtig (§ 3 Nr. 40 S. 2 EStG), unterliegt aber grundsätzlich dem Abgeltungssteuersatz i. H. v. 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG). Der Zinsaufwand ist nicht abziehbar (§ 20 Abs. 9 EStG).



Empfängt eine Kapitalgesellschaft die Gewinnausschüttung, ist diese grundsätzlich von der Steuer befreit (§ 8b Abs. 1 S. 1 KStG). Diese Regelung bezweckt nicht die Privilegierung von Kapitalgesellschaften gegenüber natürlichen Personen. Sie ist vielmehr systematisch erforderlich, weil Ziel des deutschen Besteuerungssystems ist, erwirtschaftete Gewinne exakt einmal auf Ebene der Körperschaften und einmal auf Ebene der natürlichen Personen zu erfassen. Wären Dividenden von Kapitalgesellschaften an andere Kapitalgesellschaften steuerpflichtig, würden Gewinne auf Ebene der Körperschaften mehrfach besteuert. Um dies zu vermeiden, bedarf es der Steuerfreistellung des § 8b Abs. 1 S. 1 KStG.

Angesichts der Steuerbefreiung der Dividenden wären tatsächliche Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung, wie Schuldzinsen für den Erwerb der Anteile, Depotkosten oder Beratungsaufwendungen, eigentlich nicht abziehbar (§ 3c Abs. 1 EStG). § 8b Abs. 5 S. 2 KStG ordnet aber die Nichtanwendbarkeit des § 3c Abs. 1 EStG und damit die vollständige Abziehbarkeit der tatsächlichen Betriebsausgaben an. Lediglich 5% der Dividende gelten als nicht abzehbare Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 5 S. 1 KStG).



Beispiel: Alleingeschafterin der A-GmbH ist die Z-AG. Für das Jahr 01 schüttet die A- GmbH in 02 insgesamt 10.000 € an ihre Gesellschafterin aus.

Die von der Z-AG vereinnahmte Gewinnausschüttung ist steuerfrei (§ 8b Abs. 1 KStG). Allerdings gelten 500 € als nicht abziehbare Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 5 KStG).

Eine Ausnahme von dieser Regelung gilt für Streubesitzdividenden. Hält ein Gesellschafter weniger als 10 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft, sind Dividenden entgegen § 8b Abs. 1 KStG voll steuerpflichtig (§ 8b Abs. 4 KStG). In dieser Konstellation gilt die 5%-Regelung des § 8b Abs. 5 S. 1 KStG nicht (§ 8b Abs. 4 S. 7 KStG).



Empfängt eine Personengesellschaft die Gewinnausschüttung, qualifiziert sie als transparent. Die Dividende wird den Mitunternehmern der Personengesellschaft anteilig zugerechnet (§ 8b Abs. 6 KStG).

Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften gilt indes § 39 AO: Je nachdem, ob es sich bei diesen um natürliche Personen oder Kapitalgesellschaften handelt, finden die oben beschriebenen Besteuerungsregeln Anwendung. Dies gilt gleichermaßen, falls mehrere Personengesellschaften zwischengeschaltet werden.

Beispiel: Alleingesellschafterin der A-GmbH ist die vermögensverwaltende P-KG. Gesellschafter der P-KG sind die K-GmbH (0 %), B (25 % - im BV), C (25 % - im PV) und die Z-AG (50 %). Für das Jahr 01 schüttet die A-GmbH in 02 insgesamt 10.000 € an ihre Gesellschafterin aus.

- Die P-KG ist weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig. Die Gewinnausschüttung wird ihren Gesellschaftern zugerechnet.
- Die auf B entfallende Ausschüttung i. H. v. 2.500 € ist bei diesem nur von 1.500 € steuerpflichtig und unterliegt dem allgemeinen Einkommensteuertarif (§ 3 Nr. 40 d) EStG).
- Die auf C entfallende Ausschüttung von 2.500 € ist hingegen vollständig steuerpflichtig, unterliegt aber grundsätzlich dem Abgeltungssteuersatz von 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG).
- Die von der Z-AG vereinnahmte Gewinnausschüttung ist steuerfrei. Allerdings gelten 250 € als nicht abziehbare Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 1 u. 5 KStG).



Zusammenfassung: Bezug von (Gewinn-) Ausschüttungen

➤ **Natürliche Personen als Gesellschafter**

- Beteiligung im Betriebsvermögen
 - ✓ Gewinnausschüttungen zu 40 % steuerbefreit (§ 3 Nr. 40 d) EStG)
 - ✓ Betriebsausgaben zu 40 % nicht abziehbar (§ 3c Abs. 2 EStG)
 - ✓ Allgemeiner Einkommensteuertarif (§ 32a EStG)
- Beteiligung im Privatvermögen
 - ✓ Gewinnausschüttungen voll steuerpflichtig
 - ✓ Werbungskosten nicht abziehbar (nur Pauschbetrag - § 20 Abs. 9 EStG)
 - ✓ Pauschaler (Abgeltungs-) Steuersatz i. H. v. 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG)

➤ **Kapitalgesellschaften als Gesellschafter**

- Grundsatz
 - ✓ Gewinnausschüttungen sind steuerfrei (§ 8b Abs. 1 KStG)
 - ✓ 5 % gelten als nichtabziehbare BA (§ 8b Abs. 5 KStG)
- Ausnahme: Beteiligung < 10 % (§ 8b Abs. 4 KStG)

➤ **Personengesellschaften als Gesellschafter**

Gewinnausschüttungen werden Gesellschaftern zugerechnet

- ✓ Mitunternehmerschaften - § 8b Abs. 6 KStG
- ✓ sonst § 39 AO



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft Gewinnausschüttungen – Natürliche Personen als Anteilseigner



Im **Betriebsvermögen** von Personenunternehmen findet statt das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d), § 3c Abs. 2 S. 1 EStG auf Gewinnausschüttungen (aber auch Veräußerungserlöse) Anwendung. Das bedeutet, dass die Einnahmen und die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben mit 60% angesetzt werden. Es wird der persönliche Einkommensteuersatz (maximal 45%) zuzüglich Solidaritätszuschlag und etwaiger Kirchensteuer angewendet.

Ausgeschlossen ist das Teileinkünfteverfahren, gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d) S. 2 EStG soweit eine verdeckte Gewinnausschüttung das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft gemindert hat.

Beispiel: A ist der einzige Gesellschafter der A-GmbH. Die Anteile gehören zum Einzelgewerbe des A. Mietzahlungen der A-GmbH an A wurden als Betriebsausgabe behandelt. Sie stellen aber eine verdeckte Gewinnausschüttung § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dar. Der KSt-Bescheid ist nicht mehr korrigierbar.

Die überhöhten Mieten sind zwar auf Ebene des A auch eine verdeckte Gewinnausschüttung und damit Bezüge, allerdings ist das Teileinkünfteverfahren durch § 3 Nr. 40 Buchst. d) S. 2 EStG ausgeschlossen. Dies sachgerecht, weil es an einer Vorbelastung mit KSt fehlt.

Entsprechendes gilt bei einer hybriden Finanzierung (im internationalen Kontext), wenn auf Ebene der Kapitalgesellschaft ein steuerlicher Betriebsausgabenabzug für die Vergütung gewährt und die Zahlung auf Ebene des Kapitalgebers als Bezug behandelt wird.



Im **Privatvermögen** werden Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG erzielt. Es greift für Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften (Bezüge) die Abgeltungsteuer gem. § 32d Abs. 1 EStG von 25%, zuzüglich 5,5% Solidaritätszuschlag. Es handelt sich dabei um einen besonderen Einkommensteuersatz (Tarifvorschrift), der letztlich die Einkommensteuer pauschal abgilt.

Nach der Konzeption des Gesetzgebers wird die Einkommensteuer soweit wie möglich bereits an der Quelle in Form eines Kapitalertragsteuerabzugs erhoben. Idealerweise – daher nicht uneingeschränkt in der Praxis – entfällt im Rahmen der Einkommensteuererklärung die Angabe der Kapitaleinkünfte gem. § 20 EStG.

Bei Kirchensteuerpflichtigen wird die Kirchensteuer gem. § 51a Abs. 2b EStG bereits im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs erhoben. Gem. § 51a Abs. 2c EStG wird ein automatischer Datenaustausch für Zwecke des Kirchensteuerabzugs mit dem Bundeszentralamt für Steuern erfolgen, es sei denn, der Kirchensteuerpflichtige widerspricht (Sperrvermerk).

Gem. § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG ist die Abgeltungsteuer jedoch ausgeschlossen, soweit eine verdeckte Gewinnausschüttung das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft gemindert hat. Gleiches gilt für das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d) S. 2 EStG.

In diesem Fall erfolgt also eine Besteuerung der gesamten verdeckten Gewinnausschüttung zum persönlichen Einkommensteuertarif. Dadurch soll die fehlende steuerliche Vorbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft durch den persönlichen Einkommensteuertarif ausgeglichen werden.

Natürliche Personen – Privatvermögen – Veranlagungspflicht



Gem. § 32d Abs. 3 EStG besteht eine **Veranlagungspflicht**, wenn die Kapitalerträge keiner Kapitalertragsteuer unterlegen haben. Besonders relevant kann dies bei ausländischen Kapitalgesellschaften werden.

Beispiel: G ist an der Hotel Limited mit Sitz und Geschäftsleitung auf den Bahamas beteiligt, die dort ein Hotel betreibt. Die Bezüge (Gewinnausschüttungen) werden einem Konto des G bei einer Bank auf den Bahamas ohne einen Abzug von Kapitalertragsteuer gutgeschrieben.

G **muss** gem. § 32d Abs. 3 EStG **veranlagt** werden.



Statt der Inanspruchnahme der Abgeltungsteuer kann der Steuerpflichtige verschiedene **Veranlagungswahlrechte** im Rahmen seiner Steuererklärung ausüben.

Gem. § 32d Abs. 6 EStG kann zu einer Veranlagung zum individuellen Steuersatz für die gesamten Einkünfte aus Kapitalvermögen optiert werden. Bei einer Zusammenveranlagung gem. § 26b EStG kann die Option nur gemeinschaftlich von den Ehegatten ausgeübt werden. Dies ist sinnvoll, wenn der **Grenzsteuersatz** unter Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen **unter 25%** liegt.

Werbungskosten können allerdings nicht im Rahmen dieser Veranlagungsoption angesetzt werden. Es bleibt bei dem Sparer-Pauschbetrag von 801 €/1.602 € gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG.

Natürliche Personen – Veranlagungswahlrecht – Unternehmerische Beteiligung



§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ermöglicht bei bestimmten („unternehmerischen“) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften den Werbungskostenabzug.

Allerdings erfolgt dann **für fünf Jahre** eine Besteuerung der Einkünfte aus dieser Beteiligung auf der Basis des Teileinkünfteverfahrens nach § 32a EStG

Letztlich steht der Gesellschafter dann mit einer **Beteiligung im PV** einkommensteuerlich genauso wie bei einer **Beteiligung im BV**.

Voraussetzung ist entweder

eine Beteiligung von 25% oder

eine Beteiligung von mindesten 1% bei gleichzeitiger maßgeblicher beruflicher Betätigung für die Kapitalgesellschaft.

Die berufliche Betätigung kann selbständig oder unselbständig, entgeltlich oder unentgeltlich ausgeübt werden. Nach Meinung der Finanzverwaltung ist eine **untergeordnete Tätigkeit** nicht ausreichend, weil dieser Regelung der Gedanke der „unternehmerischen“ Beteiligung zugrunde liegt.

Der **Antrag muss mit der Einkommensteuererklärung** gestellt werden und bindet für fünf Jahre. In den vier Jahren nach der Antragstellung muss nach Meinung der Finanzverwaltung – entgegen dem Wortlaut des Gesetzes – **in jedem Jahr die Beteiligungsquote erreicht werden**.

Der Antrag kann zwar widerrufen werden, allerdings ist eine weitere Antragstellung für diese Beteiligung in diesem Fall ausgeschlossen. Daher kann es sinnvoller sein, die Bindungsfrist abzuwarten. Danach kann wieder neu entschieden werden.

... – Veranlagungswahlrecht – Nachholung von Vorteilen der Abgeltungsteuer



Gem. § 32d Abs. 4 EStG kann eine Veranlagung zum Abgeltungssteuersatz erfolgen. Dies ist sinnvoll, wenn

- der Sparerpauschbetrag nicht ausgeschöpft,
- ausländische Quellensteuer nicht durch das depotführende Kreditinstitut berücksichtigt oder
- der Verlustverrechnungstopf aus Kapitalvermögen aufgrund eines Depotübertrages zu einem anderen Kreditinstitut nicht genutzt wurde.

Hinweis: Anders als bei Kapitalgesellschaften werden ausländische Quellensteuer (Kapitalertragsteuer) auf Gewinnausschüttungen (Bezüge) gem. § 32d Abs. 5 EStG angerechnet.

Natürliche Personen – Privatvermögen – Zuflusszeitpunkt



Gewinnausschüttungen (Bezüge) werden gem. § 11 Abs. 1 S. 1 EStG zeitlich nach dem **Zufluss zugeordnet**.

Dies ist der Zeitpunkt, in dem der Gesellschafter über den Betrag verfügen kann (z.B. Kontogutschrift).

Bei einem **beherrschenden Gesellschafter oder Alleingesellschafter** wird ein Zufluss bereits angenommen, wenn der **Gewinnausschüttungsbeschluss** gefasst wird und die Kapitalgesellschaft zur Zahlung in der Lage ist.



Hinsichtlich der Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften muss differenziert werden:

- Anteile gehören zu einem **Betriebsvermögen**
- Anteile gehören zum **Privatvermögen**
- Anteile gehören zu einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG (Privatvermögen)

Bei Anteilen im **Betriebsvermögen** eines Personenunternehmens findet gem. § 3 Nr. 40 Buchst. a) S. 1, § 3c Abs. 2 S. 1 EStG das Teileinkünfteverfahren Anwendung. Der Gewinn wird mit dem persönlichen Einkommensteuersatz besteuert. Die Abgeltungsteuer ist nicht anzuwenden.

Da Personenunternehmen 60% des Veräußerungsgewinnes versteuern müssen, sind sie gegenüber Kapitalgesellschaften bei einer Reinvestition des Veräußerungserlöses benachteiligt. **§ 6b Abs. 10 EStG** gleicht dies teilweise aus, in dem der steuerpflichtige Anteil aus der Aufdeckung der **stillen Reserven** durch den Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften auf bestimmte **andere Wirtschaftsgüter übertragen** werden kann.



Hinsichtlich der Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften muss differenziert werden:

- Anteile gehören zum **Privatvermögen**
- Anteile gehören zu einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG (Privatvermögen)

Die **Veräußerungsgewinne** aus Anteilen an Kapitalgesellschaften im **Privatvermögen** rechnen gem. § 20 Abs. 2 EStG grundsätzlich zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Voraussetzung ist jedoch, dass die Anteile nach dem 31.12.2008 erworben wurden. Von dem Veräußerungspreis werden Veräußerungs- und Anschaffungskosten abgezogen (=Veräußerungsgewinn). Die Abgeltungsteuer beträgt 25%, zuzüglich 5,5% Solidaritätszuschlag und etwaiger Kirchensteuer bei natürlichen Personen. Etwaige ausländische Quellensteuern werden nach Maßgabe des § 32d Abs. 5 EStG angerechnet.

Die Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die Eigentümerin von Anteilen an einer Kapitalgesellschaften ist, führt gem. § 20 Abs. 2 S. 3 EStG (fiktiv) zur anteiligen Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft.

Allerdings sind Gewinne aus der Veräußerung von **Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG (1% der Anteile)** gem. § 20 Abs. 8 EStG weiterhin mit dem persönlichen Einkommensteuersatz von maximal 45% zuzüglich Solidaritätszuschlag und etwaiger Kirchensteuer zu versteuern. Es handelt sich dabei um einen durch den Gesetzgeber für Veräußerungen etc. fingierten Gewerbebetrieb. Nach dem **Teileinkünfteverfahren** sind gem. § 3 Nr. 40 Buchst. c), § 3c Abs. 2 S. 1 EStG die Veräußerungspreise und die Anschaffungskosten mit 60% anzusetzen. Bei einem Spitzensteuersatz von 45% zuzüglich Solidaritätszuschlages sollten Gewinne vor einem Anteilsverkauf möglichst ausgeschüttet werden, weil die Abgeltungsteuer zu einer niedrigen Steuerbelastung führt.



Die **Refinanzierung** der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch eine natürliche Person wirft die Frage nach der steuerlichen Abzugsfähigkeit des Zinsaufwandes aus.

Gehört die Darlehensverbindlichkeit zu einem **Betriebsvermögen**, so werden gem. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG 60% des Zinsaufwandes als Betriebsausgaben anerkannt. Der Rest sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.

Soweit es sich um eine Darlehensverbindlichkeit im **Privatvermögen** handelt, scheidet gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG grundsätzlich der Abzug als Werbungskosten aus. Durch eine Option zur Veranlagung gem. § 32d Abs. 6 EStG kommt es zu keiner Berücksichtigung des Refinanzierungsaufwandes.

Die steuerliche Geltendmachung des Refinanzierungsaufwandes zu 60% (wie bei Betriebsvermögen) kann nur durch die Ausübung des **Veranlagungswahlrechtes gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG** erreicht werden.



Beispiel:

P erwirbt 1% der Anteile an der A-GmbH für 500.000 €. Er wird zeitgleich Geschäftsführer der A-GmbH und erhält ein angemessenes Geschäftsführergehalt von 100.000 €. P hat zur Finanzierung des Anteilserwerbes ein Darlehen in Höhe von 200.000 € bei der C Bank mit einem Zinssatz von 8 % (16.000 € p.a.) aufgenommen. P rechnet damit, dass die A GmbH aufgrund der beabsichtigten Innenfinanzierung nur 20.000 € p.a. an ihn als Gewinnausschüttung/Bezüge ausschütten wird. Sein Sparerpauschbetrag ist bereits durch andere Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgeschöpft. P optiert gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b) EStG für eine Veranlagung.

Er erfüllt die Voraussetzungen, weil der mit 1% an der A-GmbH beteiligt und als Geschäftsführer für diese tätig ist. Durch die Option kann P seine Schuldzinsen gem. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG zu 60% als Werbungskosten ansetzen, weil gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG der Ausschluss der tatsächlichen Werbungskosten gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG nicht eingreift.

Die Bezüge werden dafür gem. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d) EStG mit 60% angesetzt.

Bezüge:	$20.000 \text{ €} \times 60\% = 12.000 \text{ €}$
./. WK:	$16.000 \text{ €} \times 60\% = 9.600 \text{ €}$
= Steuerpflichtig:	2.400 €

Ohne Option wäre schon die Steuerbelastung nach dem Abgeltungssteuersatz höher ($20.000 \text{ €} \times 26.375\% = 5.275 \text{ €}$) als die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Beteiligung nach einer Option betragen.



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft Gewinnausschüttungen – Die Kapitalgesellschaft als Anteilseigner



Die Bezüge (**offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen**) sowie die Veräußerung von Gewinnansprüchen von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften und **Veräußerungsgewinne** aus solchen Anteilen bleiben bei einer Kapitalgesellschaft gem. § 8b Abs. 1, 2 KStG grundsätzlich steuerfrei. Da die Bezüge und Veräußerungsgewinne handelsrechtlich erfolgswirksam erfasst werden, müssen bei der Ermittlung des Einkommens grundsätzlich **außerbilanzielle Korrekturen** vorgenommen werden.

Der Veräußerungsgewinn wird gem. § 8b Abs. 2 S. 2 KStG ermittelt:

$$\begin{aligned} & \text{Veräußerungspreis} \\ & \text{./. Veräußerungskosten} \\ & \text{./. Buchwert lt. StB} \\ & = \text{Veräußerungsgewinn} \end{aligned}$$



§ 8b Abs. 6 KStG erfasst sowohl die Veräußerung von Anteilen an KapGes durch die MU als auch die Veräußerung des MU-Anteils oder eines Teils daran durch die KapGes (soweit der Kaufpreis auf die Anteile an der KapGes entfällt).

Beispiel: Die A-AG ist die einzige Kommanditistin der vermögensverwaltenden A-Holding GmbH & Co. KG. Sie ist auch die einzige Gesellschafterin der A-GmbH, die Geschäfte der KG führt. Der A-Holding GmbH & Co. KG gehört nur eine 100% Beteiligung an der B-GmbH. Alle Gesellschaften haben ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland. Die B-GmbH beschließt die Ausschüttung von Gewinnen an die A-Holding GmbH & Co. KG. Es wird dazu nicht das Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG verwandt.

Die KG ist gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt und damit eine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 8b Abs. 6 KStG. Folglich sind die Bezüge gem. § 8b Abs. 6 S. 1 i.V.m. § 8b Abs. 1 S. 1 KStG steuerbefreit.

„Mittelbare“ Bezüge über eine Personengesellschaft



Beispiel: Wie eben, allerdings erhält die A-AG als Kommanditistin auch Geschäftsführungsbefugnis. Dadurch ist die A Holding GmbH & Co. KG nicht gewerblich geprägt und § 8b Abs. 6 KStG scheidet aus.

Allerdings werden der A-AG die Anteile gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zugerechnet und damit auch gem. § 8b Abs. 1 S. 1 KStG befreit. Veräußerungsverluste führen zu Gewinnminderungen, die sich aber gem. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG nicht auf die Ermittlung des Einkommens auswirken dürfen. Daher ist der Veräußerungsverlust außerbilanziell wieder zu korrigieren.



Gem. § 8b Abs. 5 S. 1 KStG ist für steuerfrei Bezüge aus in- und ausländischen Kapitalgesellschaften eine (unwiderlegbare) Typisierung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben erfolgt. Diese betragen 5% der Bezüge ohne Minderung der damit in Verbindung stehenden Betriebsausgaben und erhöhen damit das Einkommen. Diese Erhöhung erfolgt außerbilanziell.

§ 3c Abs. 1 EStG findet gem. § 8b Abs. 5 S. 2 KStG keine Anwendung. Höhere Aufwendungen als 5% der Bezüge mindern also das Körperschaftsteuerliche Einkommen.

Beispiel:

Die B-GmbH ist die alleinige Gesellschafterin der A-Ltd. (London). Die Beteiligung wurde teilweise fremd finanziert und es fallen jährlich dafür 80.000 € Zinsen an. Die A-Ltd. schüttet 1.000.000 € an die B-GmbH aus. Kapitalertragsteuer wird im Vereinigten Königreich wegen der MT-Richtlinie der EU nicht erhoben.

Die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben betragen bei der B-GmbH gem. § 8b Abs. 5 S. 1 KStG 50.000 € (nicht 80.000 €).



Beispiel: Die C-GmbH ist an der A-AG beteiligt. Der Buchwert der Beteiligung beträgt laut Steuerbilanz 100.000 €. Die C-GmbH veräußert die Beteiligung für 1.000.000 €. Die Kosten im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung betragen 10.000 €.

Der Gewinn ist in Höhe von

$$1.000.000 \text{ €} \cdot / \cdot 100.000 \text{ €} \cdot / \cdot 10.000 \text{ €} = 890.000 \text{ €}$$

gem. § 8b Abs. 2 S. 1 KStG steuerfrei und wird außerbilanziell korrigiert.

Es werden gem. § 8b Abs. 3 S. 1 KStG $5\% \times 890.000 \text{ €} = 44.5000 \text{ €}$ als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe fingiert, die das Einkommen der C-GmbH außerbilanziell erhöhen.

Wirtschaftlich betrachtet sind damit nach den außerbilanziellen Korrekturen nur 845.500 € des Veräußerungsgewinns (95%) tatsächlich steuerfrei.



Buchung/Korrektur von Bezügen I

Die Bezüge (Gewinnausschüttungen) werden brutto, d.h. ohne Abzug der Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag als Ertrag gebucht. Die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag auf die Gewinnausschüttungen sind handelsrechtlich Steueraufwand.

Beispiel: Die A-AG ist die einzige Gesellschafterin der B-GmbH. Beide haben ihren Sitz und die Geschäftsleitung im Inland. Die B-GmbH beschließt die Ausschüttung von 1.000.000 €. Es wird dazu nicht das Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG verwandt. Sie überweist an die A-AG wie folgt:

Gewinnausschüttung	1.000.000
./ . 25% Kapitalertragsteuer	250.000
./ . 5,5% Solidaritätszuschlag	13.750
= Bankgutschrift	736.250



Buchung/Korrektur von Bezügen II

Die Bezüge werden bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns gem. § 8b Abs. 1 S. 1 KStG in voller Höhe (brutto) außerbilanziell korrigiert. Die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag werden dem Einkommen gem. § 10 Nr. 2 KStG als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben hinzugerechnet. Bei der Berechnung der Steuerrückstellung sind sie wie eine Steuervorauszahlung gem. § 31 KStG i.V.m. § 37 EStG zu berücksichtigen.

Bankgutschrift			736.250
./. Bezüge	1.000.000		
+ 5% Bezüge	50.000		
+ Kapitalertragsteuer	250.000		
+ Solidaritätszuschlag	13.750		
= Summe der Korrekturen	686.250	./. 686.250	
= Steuerliche Gewinnauswirkung			50.000

Kontrollüberlegung: Gewinnausschüttung (Bezüge) x 5%

$$1.000.000 \text{ €} \times 5\% = 50.000 \text{ €}$$

Ausnahmen von Steuerbefreiungen



Bezüge (Gewinnausschüttungen) aus **Streubesitzanteilen** sind gem. § 8b Abs. 4 S. 1 KStG grundsätzlich – mit Ausnahme von kreditwirtschaftlichen Verbundgruppen – voll körperschaftsteuerpflichtig.

Streubesitz ist gegeben, wenn der Anteil auf den 01.01. eines Jahres betrachtet weniger als 10% beträgt. Der unterjährige Erwerb einer Beteiligung in Höhe von 10% von einer anderen Person wirkt dabei auf den 01.01. zurück.

Werden die Anteile an einer Kapitalgesellschaft über eine **gewerbliche Personengesellschaft** (Mitunternehmerschaft) in deren GHV gehalten, kommt es auf den dem jeweiligen Gesellschafter (Mitunternehmer) zuzurechnenden Anteil (Maßstab: Gewinnverteilungsschlüssel) an. Anteile im SBV werden dem jeweiligen Eigentümer zugerechnet.

Werden Anteile über eine **vermögensverwaltende Personengesellschaft** gehalten, so erfolgt gem. § 39 Abs. 2 AO eine anteilige Zurechnung der Anteile.

Die **Veräußerung von Streubesitz** wird durch § 8b Abs. 4 KStG nicht erfasst, so dass eine Veräußerung steuerlich attraktiver sein kann als eine Gewinnausschüttung. Alternativ kann eine Bündelung von **Streubesitz in Holding-Kapitalgesellschaften** vorteilhaft sein.

Ausnahmen von Steuerbefreiungen



Verdeckte Gewinnausschüttungen werden gem. § 8b Abs. 1 S. 2 KStG allerdings voll besteuert, soweit diese das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft gemindert hat. Hintergrund ist fehlende Vorbelastung auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft.

Entsprechendes gilt bei einer hybriden Finanzierung (im internationalen Kontext), wenn auf Ebene der Kapitalgesellschaft ein steuerlicher Betriebsausgabenabzug für die Vergütung gewährt und die Zahlung auf Ebene des Kapitalgebers als Bezug behandelt wird.

Falls sich Abschreibungen auf die Gesellschaftsanteile früher steuerlich ausgewirkt haben, so sind Wertaufholungen und Veräußerungen **insoweit nicht steuerbefreit**.



- Für **Kreditinstitute und Finanzunternehmen** gilt die Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 7 S. 1 KStG nicht für den Handelsbestand. Der Handelsbestand dürfte idR nur Aktien und nicht Anteile an GmbHs umfassen.
 - Finanzunternehmen i. S. d. § 8b Abs. 7 S. 2 KStG sind nicht nur Finanzdienstleistungsunternehmen, sondern auch Holding-, Factoring-, Leasing-, Anlageberatungsgesellschaften sowie grundsätzlich auch vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 3 KWG.
 - Dazu zählen Gesellschaften, deren Bruttoerträge zumindest 75% aus Beteiligungserträgen (einschließlich Gesellschafterdarlehen) stammen. Erfasst werden nur Beteiligungen, die zum Zwecke eines Eigenhandelserfolgs erworben wurden („Umlaufvermögen“, „Handelsbuch“). Finanzunternehmen sollten bereits beim Erwerb einer Beteiligung dokumentieren, ob ein Eigenhandelserfolg angestrebt wird.
- Für **Lebens- und Krankenversicherungen** gilt die Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 8 KStG nicht, soweit die **Anteile zu den Kapitalanlagen** rechnen. § 8b Abs. 9 KStG enthält eine Rückausnahme zu § 8b Abs. 7 und 8 KStG – und damit eine Steuerbefreiung – wenn es sich um **Anteile einer TU-KapGes** in der EU handelt.



Alles oder 5 %

- Die nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise bzw. nach § 8b Abs. 1 KStG vollständige Steuerbefreiung für **Dividenden** zur Vermeidung von Doppelbelastungen müsste nach § 7 Satz 1 GewStG auch für die Gewerbesteuer gelten. Hier sieht jedoch **§ 8 Nr. 5 GewStG die Hinzurechnung** der steuerfreien Dividendeneinnahmen vor.
- Das gilt allerdings nur für sog. **Streubesitzdividenden**, also bei Beteiligungen von unter 15%, wie sich aus dem Verweis auf die Schachtelprivilegien in § 9 Nr. 2a und 7 GewStG ergibt.
- Nach **§ 9 Nr. 2a GewStG** (gewerbesteuerliches Schachtelprivileg) gehören Gewinnanteile, die aus inländischen steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften zufließen, nicht zum Gewerbeertrag, wenn die Beteiligung mindestens 15 % beträgt. Die Vorschrift dient der Vermeidung der Doppelbelastung mit Gewerbesteuer, die ansonsten sowohl bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft als auch beim Empfänger anfielen.



- Gem. § 8b Abs. 3 S. 3 KStG sind Gewinnminderungen durch **Teilwertabschreibungen** auf Anteile an Kapitalgesellschaften nicht mehr zulässig. Eine Teilwertaufholung nach einer nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibung führt nach Auffassung der Finanzverwaltung zu nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 3 S. 1 KStG in Höhe von 5% des Aufholungsbetrages.
- Beides ist **außerbilanziell zu korrigieren**.
- Im Hinblick auf die Meinung der Finanzverwaltung zur Teilwertaufholung mit der Folge von 5% nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben sind die Gestaltungsmöglichkeiten einer eigenständigen Steuerbilanzpolitik gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG zu bedenken. Danach kann auf eine Teilwertabschreibung gem. § 6 EStG verzichtet werden. Folglich scheidet später eine Teilwertaufholung aus.



- Für **Darlehen und Bürgschaften** etc. enthält § 8b Abs. 3 S. 4 KStG eine weitere außerbilanzielle Korrekturvorschrift, soweit der Gesellschafter selbst eine Kapitalgesellschaft ist (siehe auch § 3c Abs. 2 S. 2 EStG für nat. Personen). Hintergrund ist, dass sich Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen und Rückgriffsansprüche nicht mehr steuermindernd auswirken sollen.
- Die Korrektur greift bei einer
 - mittel- oder unmittelbar Beteiligung am Stamm- oder Grundkapital von über 25% („beherrschender Gesellschafter“),
 - es sei denn, ein fremder Dritter hätte das Darlehen auch gewährt oder nicht zurückgefordert („**Drittvergleich**“),
 - also wenn dies nicht durch Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (z.B. als Hauptlieferant).
- Der **Drittvergleich** scheitert nach Meinung der Finanzverwaltung, wenn das Darlehen unverzinslich war oder ohne entsprechende Sicherheiten gewährt wurde. Eine spätere Teilwertaufholung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) ist gem. § 8b Abs. 8 KStG steuerfrei.



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft
Einlagen – Einlagenrückgewähr oder Gewinnausschüttung?



Damit die Kapitalgesellschaft ihr Geschäft betreiben kann, benötigt sie Kapital. Dieses Kapital stellen ihre Gesellschafter ihr im Wege von **Einlagen** zur Verfügung. Dabei kann es sich um Bar-, Sach- und Nutzungseinlagen handeln. Diese Einlagen dürfen den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht erhöhen, da sie nicht von ihr erwirtschaftet wurden (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG).

Beispiel: Alleingeschafterin der A-GmbH ist die Z-AG. Im Jahr 01 überweist sie der A-GmbH einen Betrag von 100.000 € zur Stärkung deren Eigenkapitals. Außerdem überträgt sie ihr ein Grundstück mit einem Verkehrswert von 200.000 € ohne Gegenleistung. Letztlich gewährt sie ihr ein zinsloses Darlehen von 50.000 €.

Die Überweisung qualifiziert als Bareinlage, die Grundstücksübergabe als Sacheinlage und die Zinslosigkeit der Darlehensgewährung als Nutzungseinlage.

Sofern die Bar- oder Sacheinlage im Rahmen der Gewinnermittlung nach HGB als Ertrag behandelt worden ist, bedarf es einer entsprechenden Kürzung (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG).



Das **steuerliche Einlagekonto** gem. § 27 KStG ist kein eigenständiges handels- oder steuerbilanzielles Konto, sondern wird als steuerliche Nebenrechnung geführt. Es dient der Abgrenzung der Eigenkapitalrückzahlung von der Gewinnausschüttung (Bezüge).

Beispiel: Die A-GmbH verwendet den Jahresüberschuss von 50.000 € zur Erhöhung des Stammkapitals von 25.000 € aus Gesellschaftsmitteln auf 75.000 €.

Bei einer später möglichen ordentlichen Herabsetzung des Stammkapital auf 25.000 € und der Ausschüttung an die Gesellschafter sind Bezüge der Gesellschafter gegeben.

Für die Frage ob und wann eine Rückzahlung steuerpflichtig ist, wird das steuerliche Einlagekonto gem. § 27 KStG geführt.

Das steuerliche Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft teilt sich in zwei große Bereiche, nämlich Einlagen und (thesaurierte) Gewinne. Es wird jedoch kein gesondertes Konto für jeden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft geführt.



Beispiel: A ist bislang der einzige Gesellschafter der A-GmbH. Das Stammkapital beträgt 25.000 €. Es sind stille Reserven von 75.000 € vorhanden. B soll als weiterer Gesellschafter aufgenommen werden. Dazu wird das Stammkapital um 25.000 € erhöht. Zur Abgeltung der stillen Reserven muss B 75.000 € in die Kapitalrücklage einzahlen.

Soweit es später zu einer Rückzahlung aus dem Einlagekonto an die Gesellschafter kommt, partizipiert A daran.

Das steuerliche Einlagekonto nimmt offene Einlagen gem. § 27 Abs. 1 S. 1 KStG auf, die nicht in das Nennkapital (Stamm- oder Grundkapital) geleistet werden.

Verdeckte Einlagen, wie z.B. der Verzicht auf bilanzierte werthaltige Forderungen durch Gesellschafter, werden nicht in das Nennkapital geleistet und erhöhen daher immer das steuerliche Einlagekonto. Als Zugang wird nur der **tatsächliche Zufluss** einer Einlage erfasst.

Durch Leistungen, die den ausschüttbaren Gewinn des vorherigen WJ übersteigen, kommt es gem. § 27 Abs. 1 S. 3 KStG zu einem entsprechenden Abgang aus dem Einlagekonto.



- Das steuerliche Einlagekonto wird gem. § 27 Abs. 1 S. 2 KStG – ausgehend vom Bestand Ende des vorherigen Wirtschaftsjahres – mit Zu- und Abgänge jährlich fortgeschrieben.
- **Beispiel:** A und B sind die beiden einzigen Gesellschafter der A-GmbH (jeweils $\frac{1}{2}$). Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Zur Finanzierung einer größeren Investition im nächsten Wirtschaftsjahres verpflichten sich beide in X1 zu einer Zahlung in die Kapitalrücklage zum 01.05.X2.
- Erst mit der **tatsächlichen Zahlung in X2** kommt es zu einem entsprechenden Zugang zum Einlagekonto.

Einlagenrückgewähr oder Gewinnausschüttung



Es kommt gem. § 27 Abs. 1 S. 3 KStG zu einer Rückzahlung von Einlagen aus dem Einlagekonto, soweit die Leistungen der Kapitalgesellschaft den **ausschüttbaren Gewinn** i.S.d. § 27 Abs. 1 S. 5 KStG des letzten Wirtschaftsjahres übersteigen.

Zu den Leistungen rechnen sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

EK lt. StB

./. Nennkapital = gezeichnetes Kapital (Stamm-, Grundkapital)

./. Einlagekonto

= ausschüttbarer Gewinn

Ausschüttungen aus dem Einlagenkonto gehören gem. § 20 Abs.1 Nr.1 S. 3 EStG nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen. Sie unterliegen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug.



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft Fremdübliche Rechtsgeschäfte



Die Kapitalgesellschaft wird zivilrechtlich wie steuerlich als eine von ihren Gesellschaftern getrennte Person behandelt. Daher werden Rechtsgeschäfte zwischen ihr und ihren Gesellschaftern grundsätzlich auch steuerlich anerkannt. Voraussetzung einer vollständigen Anerkennung ist allerdings, dass Bedingungen vereinbart werden, die die Kapitalgesellschaft auch gegenüber Nicht-Gesellschaftern, also fremden Dritten durchgesetzt hätte. Ist dies nicht der Fall, bedarf es Korrekturen nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage.

Bei diesen **fremdüblichen Rechtsgeschäften** handelt es sich insbesondere um Darlehen, Vermietungen, Dienstleistungen und Veräußerungen. In diesen vier Fällen kann jeweils entweder die Kapitalgesellschaft oder der Gesellschafter als Sachleister auftreten. Daher sind acht Standardbeispiele zu unterscheiden.



1. Die **A-GmbH erhält** von ihrem Gesellschafter B **ein Darlehen** i. H. v. 100.000 € zu einem fremdüblichen Zinssatz von 7 %. Der A-GmbH entsteht dadurch **Zinsaufwand** i. H. v. 7.000 €, während B in gleicher Höhe einen **Zinsertrag** erwirtschaftet.
2. Die **A-GmbH gewährt** ihrem Gesellschafter B **ein Darlehen** i. H. v. 100.000 € zu einem fremdüblichen Zinssatz von 7 %. Dem B entsteht dadurch **Zinsaufwand** i. H. v. 7.000 €, während die A-GmbH in gleicher Höhe einen **Zinsertrag** erwirtschaftet.
3. Die **A-GmbH mietet** von ihrem Gesellschafter B **ein Gebäude** zu einem fremdüblichen Mietzins i. H. v. 12.000 € p. a. Der A-GmbH entsteht dadurch **Mietaufwand** i. H. v. 12.000 €, während B in gleicher Höhe einen **Mietertrag** erwirtschaftet.
4. Die **A-GmbH vermietet** an ihren Gesellschafter B **ein Gebäude** zu einem fremd- üblichen Mietzins i. H. v. 12.000 € p. a. Dem B entsteht dadurch **Mietaufwand** i. H. v. 12.000 €, während die A-GmbH in gleicher Höhe einen **Mietertrag** erwirtschaftet.



5. Geschäftsführer der A-GmbH ist der Gesellschafter B, der für diese Tätigkeit ein fremdübliches Gehalt von 100.000 € erhält. Der A-GmbH entsteht dadurch **Personal-aufwand** i. H. v. 100.000 €, während B in gleicher Höhe **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** erzielt.
6. Die A-GmbH erbringt im Rahmen ihres Geschäftsbetriebs Dienstleistungen an ihren Gesellschafter B für eine fremdübliche Vergütung von 100.000 €. Dem B entsteht dadurch **sonstiger Aufwand von 100.000 €**, während die A-GmbH in gleicher Höhe **Umsatzerlöse** erwirtschaftet.
7. Die A-GmbH erwirbt von ihrem Gesellschafter B einen PKW für ein fremdübliches Entgelt von 20.000 €. B erzielt einen **Veräußerungsgewinn** in Höhe des Entgelts abzüglich seiner eigenen Anschaffungs- und Veräußerungskosten. Die A-GmbH aktiviert den PKW mit ihren **Anschaffungskosten** von 20.000 € (AfA über bgND).
8. Die A-GmbH veräußert an ihren Gesellschafter B einen PKW für ein fremdübliches Entgelt i. H. v. 20.000 €. Die A-GmbH erzielt einen **Veräußerungsgewinn** in Höhe des Entgelts abzüglich ihrer eigenen Anschaffungs- und Veräußerungskosten. B aktiviert den PKW mit seinen **Anschaffungskosten** von 20.000 € (AfA über bgND).



Zusammenfassung: Abschluss fremdüblicher Rechtsgeschäfte

➤ Steuerliche Grundsätze

- Trennungsprinzip
- Anerkennung fremdüblicher Rechtsgeschäfte

➤ Zusammenfassung

- Darlehen
 - ✓ RF Auftragnehmer: Zinsertrag
 - ✓ RF Auftraggeber: Zinsaufwand
- Vermietung
 - ✓ RF Auftragnehmer: Mietertrag
 - ✓ RF Auftraggeber: Mietaufwand
- Dienstleistung
 - ✓ RF Auftragnehmer: Ertrag
 - ✓ RF Auftraggeber: Aufwand
- Veräußerung
 - ✓ RF Veräußerer: Gewinn/Verlust
 - ✓ RF Erwerber: Anschaffungskosten - AfA

Ende Teil 3

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft und Ihre Anteilseigner

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft: Die Last der Körperschaftsteuer!

Ein Studiengang der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit



A. Die Last mit der Körperschaftsteuer!



B. Bemessungsgrundlage x Steuersatz = Steuerlast



C. Die „Körperschaftsteuerlast“ der SGE GmbH!



Autohandel SGE GmbH



Rückgriff auf das Einkommensteuerrecht (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG):

„Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes.“

- Die sachliche Steuerpflicht von Körperschaften richtet sich nach § 2 EStG. Körperschaften können grundsätzlich Einkünfte aus **allen Einkunftsarten** erzielen mit Ausnahme von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, da dies mit dem Charakter von Körperschaften nicht vereinbar ist.
- Unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG erzielen stets **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** (§ 8 Abs. 2 KStG). Dies sind insbesondere **Kapitalgesellschaften** gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Daher ermitteln GmbH und AG ihre Einkünfte stets als **Gewinn** (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) unter Beachtung der **Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz** (§ 5 Abs. 1 Satz 1, 4 Abs. 1 EStG). Sie unterliegen **kraft Rechtsform der Gewerbesteuer** (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG).



Autohandel SGE GmbH



Rückgriff auf das Einkommensteuerrecht (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG):

„Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes.“

- Die Ermittlung des Einkommens erfolgt bei Kapitalgesellschaften zunächst wie die Einkünfteermittlung im Gesamthandsvermögen der gewerblichen Personengesellschaft.
- Sämtliche einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über steuerfreie Einkünfte oder nichtabziehbare Ausgaben (insbes. § 4 Abs. 5, 5b EStG) gelten auch für Kapitalgesellschaften, soweit diese auf Kapitalgesellschaften übertragbar sind und nicht den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes entgegenstehen.



Autohandel SGE GmbH



Rückgriff auf das Einkommensteuerrecht (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG):

„Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes.“

- Zusätzlich müssen die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes über die Einkommensermittlung (§§ 8 bis 13 KStG) beachtet werden. Als Ergebnis erhält man schließlich den Gesamtbetrag der Einkünfte (analog zu § 2 Abs. 3 EStG).
- Gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG wird der Gesamtbetrag der Einkünfte in den intertemporalen Verlustausgleich einbezogen. Als Ergebnis erhält man das Einkommen.
- Das Einkommen der Kapitalgesellschaft ist regelmäßig auch das zu versteuernde Einkommen.

Die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer



Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag nach HGB (§ 5 Abs. 1 EStG)

+././. Bilanzkorrekturen § 60 Abs. 2 EStDV

= **Gewinn/Verlust lt. Steuerbilanz**

+ verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)

./. verdeckte Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)

+ nichtabziehbare Betriebsausgaben (z.B. § 4 Abs. 5 EStG, §§ 8a, 10 KStG)

+ Spenden und Beiträge (vgl. R 12.5 EStR)

./. außer Ansatz bleibende Einnahmen nach § 8b Abs. 1, 2 KStG

+ nichtabziehbare Ausgaben nach § 8b Abs. 3, 5 KStG

./. steuerfreie Einnahmen

+././. Hinzurechnungen/Kürzungen aufgrund eines DBA

= **Summe der Einkünfte**

./. abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

+././. Einkommenszurechnung bei Organschaft

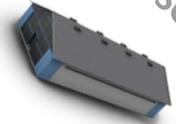
= **Gesamtbetrag der Einkünfte**

./. Verlustabzug (§ 10d EStG)

= **zu versteuerndes Einkommen**



Autohandel SGE GmbH





Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich



1.
Übernahme handelsrechtlicher
Wertansätze in die
Steuerbilanz;
Maßgeblichkeitsprinzip



2.
Modifizierung Ansätze und
Bewertungen in Steuerbilanz,
soweit steuerliche den
handelsrechtlichen
Bilanzierungsvorschriften
entgegenstehen; wahlweise
gesonderte Steuerbilanz



3.
Außerbilanzielle
Hinzurechnung/Kürzung
nichtabziehbarer
Betriebsausgaben bzw.
steuerfreier Einnahmen



4.
Ermittlung des zVE
und
der Körperschaftsteuer



Autohandel SGE GmbH



Wie hoch ist der Steuerbilanzgewinn?

- Der Steuerbilanzgewinn setzt sich zusammen aus dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss und der Veränderung des steuerlichen Mehrkapitals

Ausgangspunkt ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss in Höhe von:

EUR 1.142.661,43



Autohandel SGE GmbH



1. Selbsterstellte Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

- Handelsbilanz zum 31.12.X1: Gebrauch Wahlrecht nach § 248 Abs. 2 HGB
- Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens mit EUR 80.000
- betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 5 Jahre
- Ansatzverbot in Steuerbilanz

➤ steuerliches Minderkapital EUR 80.000 bzw. EUR 64.000





Autohandel SGE GmbH & Co. KG



2. Sonstige Rückstellungen

- divergierende Ansatz- und Bewertungsvorschriften des Handels- und Steuerrechts
 - steuerliches Mehrkapital in Höhe von EUR 400.000 (EUR 350.000) zum 31.12.X1 (31.12.X2)



Autohandel SGE GmbH



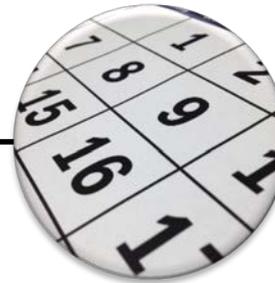
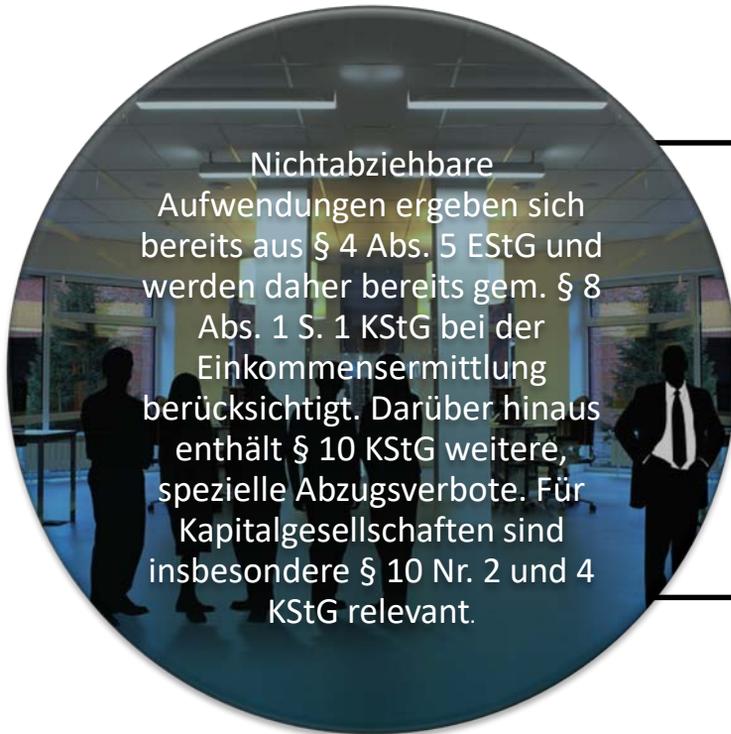
80.000 €



400.000 €

3. Zusammenfassung

- **Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.X1**
 - erfasst im sogenannten „Steuerlichen Ausgleichsposten“
in Höhe von **EUR 320.000** als **steuerliches Mehrkapital**
- Unter Berücksichtigung der steuerlichen Informationen beläuft sich der „Steuerliche Ausgleichsposten“ zum 31.12.X2 auf **EUR 286.000**
- Hieraus resultiert ein **steuerliches Minderergebnis** in Höhe von **EUR 34.000**



Nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 KStG:

Insbesondere die Steuern vom Einkommen, Geldstrafen und Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art bei denen der Strafcharakter überwiegt sowie die Hälfte der Vergütungen an Mitglieder des Aufsichtsrates oder Beirats



Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

Im Wesentlichen der Regelung des § 10b EStG nachgebildet.

Zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52-54 AO.



Autohandel SGE GmbH



Welche außerbilanziellen Korrekturen sind vorzunehmen?

- Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG: keine Betriebsausgabe
 - mindert weder ihre eigene noch die Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer
 - Erfolgswirkungen der Gewerbesteuer-Rückstellung bzw. des Erstattungsanspruchs sind außerbilanziell zu korrigieren
- Gewerbesteueraufwand: EUR 298.204,20 (siehe Jahresabschluss)





Autohandel SGE GmbH



Welche außerbilanziellen Korrekturen sind vorzunehmen?

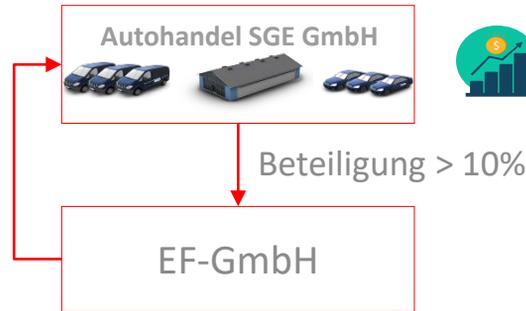
- Steuern vom Einkommen nach § 10 Nr. 2 KStG
 - mindert weder ihre eigene noch die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer
 - Erfolgswirkungen der Körperschaftsteuer-Rückstellung bzw. des Erstattungsanspruchs sind außerbilanziell zu korrigieren
- **Körperschaftsteuer-Aufwand: EUR 245.625,00 (siehe Jahresabschluss)**
- **Solidaritätszuschlag-Aufwand: EUR 13.509,37 (siehe Jahresabschluss)**



Steuerfrei Einnahmen nach § 8b KStG



Beteiligungserträge in Höhe von EUR 30.000



Welche außerbilanzielle Korrekturen sind vorzunehmen?



Die Bezüge von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften bleiben bei einer Kapitalgesellschaft gem. § 8b Abs. 1, 2 KStG grundsätzlich steuerfrei. Da die handelsrechtlich erfolgswirksam erfasst werden, müssen bei der Ermittlung des Einkommens grundsätzlich außerbilanzielle Korrekturen vorgenommen werden.

- 30.000 EUR



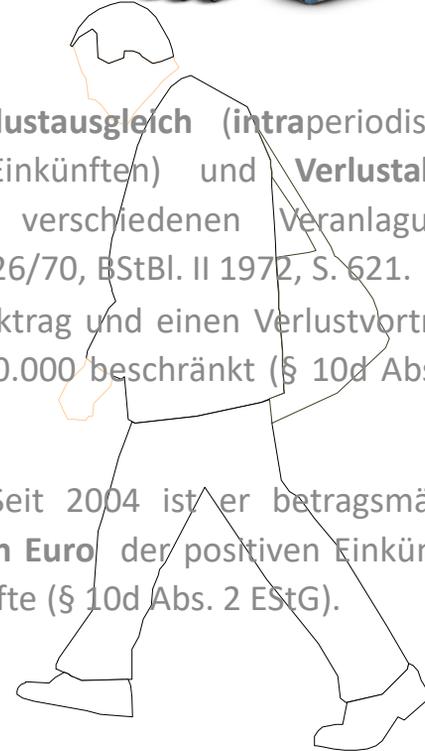
Gem. § 8b Abs. 5 S. 1 KStG ist für steuerfrei Bezüge eine (unwiderlegbare) Typisierung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben erfolgt. Diese betragen 5% der Bezüge ohne Minderung der damit in Verbindung stehenden Betriebsausgaben und erhöhen damit das Einkommen. Diese Erhöhung erfolgt außerbilanziell.

+ 1.500 EUR



Verlustnutzung

§ 10d EStG



Begrifflich wird unterschieden zwischen **Verlustausgleich** (intra-periodischer Ausgleich von positiven und negativen Einkünften) und **Verlustabzug** (inter-periodischer Verlustausgleich zwischen verschiedenen Veranlagungszeiträumen). Vgl. BFH-Urteil vom 17.5.1972, I R 126/70, BStBl. II 1972, S. 621.



Der **Verlustabzug** erfolgt durch einen Verlustrücktrag und einen Verlustvortrag. Der Verlustrücktrag ist auf ein Jahr und € 1.000.000 beschränkt (§ 10d Abs. 1 EStG).



Der Verlustvortrag ist zeitlich unbeschränkt. Seit 2004 ist er betragsmäßig beschränkt auf einen **Sockelbetrag von 1 Million Euro** der positiven Einkünfte und darüber hinaus auf 60% der positiven Einkünfte (§ 10d Abs. 2 EStG).



Verlustuntergang - § 8c KStG



Verlustnutzung

§ 10d EStG



Aus den nachfolgend dargestellten zu versteuernden Einkommen vor Gewerbesteuer und Verlustabzug (z.v.E. vor § 10d EStG) ergeben sich unter Ausschöpfung des höchstmöglichen Verlustrücktrags folgende zu versteuernde Einkommen (z.v.E. nach § 10d EStG):

	X1	X2	X3	X4
zvE vor 10 d EStG	1.000.000	- 10.000.000	8.000.000	4.000.000
Verlustabzug	- 1.000.000	1.000.000	- 5.200.000	- 2.800.000
Verlustvortrag		9.000.000	3.800.000	1.000.000
zvE nach § 10d EStG	0	0	2.800.000	1.200.000

Verbleibender körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag zum 31.12.X4: 1.000.000



Wie hoch ist das zvE der SGE GmbH?

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag nach HGB (§ 5 Abs. 1 EStG)	1.142.661,43
+././. Bilanzkorrekturen § 60 Abs. 2 EStDV	-34.000,00
= Gewinn/Verlust lt. Steuerbilanz	1.108.661,43
+ verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)	
./. verdeckte Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)	
+ nichtabziehbare Betriebsausgaben (z.B. § 4 Abs. 5 EStG, §§ 8a, 10 KStG)	557.338,57
+ Spenden und Beiträge (vgl. R 12.5 EStR)	
./. außer Ansatz bleibende Einnahmen nach § 8b Abs. 1, 2 KStG	- 30.000,00
+ nichtabziehbare Ausgaben nach § 8b Abs. 3, 5 KStG	+ 1.500,00
./. steuerfreie Einnahmen	
+././. <u>Hinzurechnungen/Kürzungen aufgrund eines DBA</u>	
= Summe der Einkünfte	1.637.500,00
./. abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG	
+././. Einkommenszurechnung bei Organschaft	
= Gesamtbetrag der Einkünfte	1.637.500,00
./. Verlustabzug (§ 10d EStG)	
= zu versteuerndes Einkommen	1.637.500,00





Autohandel SGE GmbH



Der Körperschaftsteuertarif beträgt gem. § 23 Abs. 1 KStG einheitlich 15 %. Dabei wird die KSt gem. § 31 Abs. 1 S. 2 KStG zugunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro gerundet.

Tarifliche Körperschaftsteuer: 245.625,00 EUR

Kapitalgesellschaften unterliegen gem. § 2 Nr. 3 SolZG mit ihrem Einkommen dem Solidaritätszuschlag, der nach der festzusetzende Körperschaftsteuer bemessen wird. Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe zu einer nichtabziehbaren Personensteuer und mindert daher nicht das Einkommen.

Solidaritätszuschlag: 13.509,37 EUR

Abbildung der Steuerlast in der Handels- und Steuerbilanz



Handelsrechtlich handelt es sich bei der KSt um Steuern vom Einkommen und Ertrag.

Gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB ist eine Rückstellung zu bilden, wenn die Vorauszahlungen niedriger sind als die ermittelte KSt.

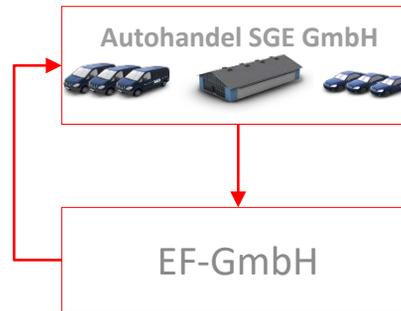
Soweit die Vorauszahlungen höher sind als die ermittelte KSt, wird eine **sonstige Forderung** ausgewiesen.

Es handelt sich noch nicht um eine Verbindlichkeit, weil noch kein KSt-Bescheid vorliegt.

tarifliche KSt
./ . Tarifiermäßigungen
= Festzusetzende KSt
./ . anzurechnende KapEst
./ . anzurechnende ausl. Steuer
= verbleibende KSt
./ . geleistete KSt-VZ
= KSt-Zahlung oder Erstattung
= Positive Bemessung x 5,5 % (SolZ)



Beteiligungserträgen in Höhe von EUR 30.000 der EF-GmbH



Schuldnerin der Kapitalertragsteuer

„nur“ zur Einbehaltung verpflichtet

Anrechnung der Kapitalertragsteuer

SGE GmbH verbucht den Beteiligungsertrag brutto, d.h. den Betrag von 30.000 EUR. Die Kapitalertragsteuer von 7.500 EUR zuzüglich 412,50 EUR Solz werden als Steuer vom Einkommen und Ertrag gebucht (7.912,50 EUR). Auf dem Bankkonto der SGE GmbH werden 22.087,50 EUR gutgeschrieben.

Die Kapitalertragsteuer und der Solz sind gem. § 10 Nr. 2 KStG nicht abzugsfähig. Da beides gem. § 31 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 u. § 51a Abs. 1 EStG auf die KSt bzw. den darauf entfallenden Solz angerechnet wird.

Hinweis: Die Erstattung von nicht abzugsfähigen Personensteuern durch den Fiskus wird als Umkehrfall gem. § 10 Nr. 2 KStG von der Besteuerung ausgenommen. Entsprechend wird bei der Auflösung von Steuerrückstellung verfahren.

Abbildung der Steuerlast in der Handels- und Steuerbilanz



	tarifliche KSt	245.625,00
./.	Tarifermäßigungen	0
=	Festzusetzende KSt	245.625,00
./.	anzurechnende KapESt	-7.500,00
./.	anzurechnende ausl. Steuer	
=	verbleibende KSt	238.125,00
./.	geleistete KSt-VZ	-220.000,00
=	KSt-Zahlung oder Erstattung	18.125,00

	"tariflicher SolZ"	13.509,37
./.	Tarifermäßigungen	0
=	"Festzusetzende SolZ"	13.509,37
./.	anzurechnender SolZ auf KapESt	-412,50
=	verbleibender SolZ	13.096,87
./.	geleistete SolZ-VZ	-12.100,00
=	SolZ-Zahlung oder Erstattung	996,87



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Zuwendungen und nichtabziehbare Aufwendungen



Zuwendungen bei der Einkommensermittlung

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag nach HGB (§ 5 Abs. 1 EStG)

+././. Bilanzkorrekturen § 60 Abs. 2 EStDV

= **Gewinn/Verlust lt. Steuerbilanz**

+ verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)

./. verdeckte Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)

+ nichtabziehbare Betriebsausgaben (z.B. § 4 Abs. 5 EStG, §§ 8a, 10 KStG)

+ **Spenden und Beiträge (vgl. R 12.5 EStR)**

./. außer Ansatz bleibende Einnahmen nach § 8b Abs. 1, 2 KStG

+ nichtabziehbare Ausgaben nach § 8b Abs. 3, 5 KStG

./. steuerfreie Einnahmen

+././. Hinzurechnungen/Kürzungen aufgrund eines DBA

= **Summe der Einkünfte**

./. **abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG**

+././. Einkommenszurechnung bei Organschaft

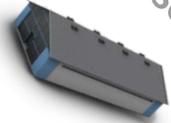
= **Gesamtbetrag der Einkünfte**

./. Verlustabzug (§ 10d EStG)

= **zu versteuerndes Einkommen**



Autohandel SGE GmbH





Für die Abziehbarkeit von Spenden und Mitgliedsbeiträgen sieht § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bestimmte Höchstbeträge vor, die sich u. a. nach der Höhe des Einkommens der Kapitalgesellschaft richten. Daher sind diese Zuwendungen zur Berechnung des Einkommens **zunächst dem Gewinn wieder hinzuzurechnen**. Erst anschließend im Rahmen der zVE-Ermittlung können sie **im Rahmen der Höchstgrenzen abgezogen** werden.

Sofern die Kapitalgesellschaft in einem Wirtschaftsjahr Spenden und Mitgliedsbeiträge erbracht hat, sind diese zunächst, wie oben erläutert, dem Gewinn vollständig hinzuzurechnen. Im Rahmen der zVE-Ermittlung können sie in begrenztem Umfang wieder abgezogen werden. Voraussetzung eines solchen Abzugs ist dem Grunde nach, dass

es sich um Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52-54 AO (mit bestimmten Ausnahmen - § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KStG) handelt,

diese Zuwendungen

- an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle innerhalb der EU oder dem EWR,
- an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
- an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse innerhalb der EU oder dem EWR, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde, geleistet werden und
- ein Zuwendungsnachweis des Empfängers vorliegt (§ 50 EStDV).



Der Höhe nach können die Spenden bis

- 20 % des Einkommens oder
- 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter abgezogen werden.

Soweit die Zuwendungen in einem Wirtschaftsjahr diese Höchstbeträge überschreiten, mindern sie in den folgenden Veranlagungszeiträumen das Einkommen der Kapitalgesellschaft nach Maßgabe derselben Regeln (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 9 KStG).

Beispiel: Die A-GmbH leistet in 03 eine Spende i. H. v. 250.000 € an Greenpeace. Ihr Gewinn nach HGB und EStG beträgt 750.000 €. Weitere Modifikationen nach KStG sind nicht erforderlich.

Die Spende ist dem Grunde nach abziehbar, da Greenpeace als nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft qualifiziert und steuerbegünstigte Zwecke i. S. d. § 52 AO verfolgt.

Das Einkommen der A-GmbH (vor Spendenabzug) beträgt 1.000.000 (750.000 € + 250.000 €). Ihr Spendenhöchstbetrag beläuft sich daher auf 200.000 € (20 % x 1.000.000 €).

In dieser Höhe kann sie die Spende von ihrem Einkommen abziehen. Ihr zvE in 03 beträgt daher 800.000 €. Den übersteigenden Spendenbetrag i. H. v. 50.000 € kann sie nach 04 vortragen.



Darüber hinaus sind im Aufwand berücksichtigte Steuern vom Einkommen, Umsatzsteuer sowie Nebenleistungen zu diesen Steuern dem Gewinn wieder hinzuzurechnen (§ 10 Nr. 2 KStG, R 10.1 KStR).

- Was dabei die Steuern vom Einkommen betrifft, handelt es sich um KSt- und SolZ-Vorauszahlungen für den laufenden Veranlagungszeitraum sowie um entsprechende Nachzahlungen für vorangegangene Jahre, die den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres nach HGB gemindert haben.
- Rührt die KEST hingegen aus einer Gewinnausschüttung der steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter ist § 8 Abs. 3 KStG Rechtsgrundlage der Nichtabziehbarkeit, da die KEST Teil der Gewinnausschüttung ist.
- **Umsatzsteuer** ist im Wesentlichen nur hinzuzurechnen, soweit sie auf nichtabziehbare Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 5 EStG entfällt. Die anderen beiden Fallgruppen der Entnahme und der verdeckten Gewinnausschüttung haben lediglich einen begrenzten Anwendungsbereich.



Sofern die Kapitalgesellschaft Nebenleistungen auf Ertrag- oder Umsatzsteuer zu entrichten hat, teilen diese im Hinblick auf ihre Abziehbarkeit das Schicksal der Hauptleistung.

- Daher sind Zinsen (§§ 233a-236 AO), Zuschläge (§§ 240, 152, 162 Abs. 4 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO) und Kosten (§§ 89 Abs. 3, 337-345 AO) grundsätzlich nicht abziehbar, soweit sie diesen Steuern zuzuordnen sind.
- Zu beachten sind in diesem Zusammenhang Nebenleistungen auf KESt, die die Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Gewinnausschüttung an ihre Gesellschafter einbehalten hat. Da diese KESt nicht nach § 10 Nr. 2 KStG, sondern gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht abziehbar ist, müssen Nebenleistungen im Zusammenhang mit ihr nicht hinzugerechnet werden.
- Beispiel: Die A-GmbH hat in 01 Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge im Hinblick auf ihre KSt-Schuld des Jahres 00 i. H. v. 1.000 € geleistet. In ihrer HGB- Bilanz sind diese Abflüsse als den Gewinn mindernde Aufwendungen erfasst. Daher sind sie für die Ermittlung des kst-pflichtigen Gewinns wieder hinzuzurechnen (§ 10 Nr. 2 KStG).



Obwohl § 10 Nr. 2 KStG explizit nur Steueraufwendungen hinzurechnet, ist die Regelung sinngemäß anzuwenden, sofern die Kapitalgesellschaft Steuererträge, **also Steuererstattungen**, erwirtschaftet.

Diese Erträge sind außerbilanziell wieder zu eliminieren, sofern sie den Gewinn zuvor erhöht haben.

Einzige Ausnahme von diesem Grundsatz sind Erstattungszinsen (§ 233a AO, § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG, R 10.1 Abs. 2 S. 2 KStR). Begründet wird dies mit dem Grundsatz, dass private Schuldzinsen nicht abzugsfähig, Guthabenzinsen aber steuerpflichtig sind (so bereits BMF, Schr. v. 5.10.2000 - IV C 1 - S 2252 - 231/00, BStBl. I 2000, S.1508).

Abschließend ist zu beachten, dass, ungeachtet dieser strengen Abzugsbegrenzungen für Steueraufwendungen, Gerichts- und Beratungskosten im Zusammenhang mit diesen Steuern stets vollständig abzugsfähig.



Gegen Kapitalgesellschaften können von inländischen Gerichten keine Geldstrafen verhängt werden.

Da dies aber nach ausländischen Rechtsordnungen zum Teil möglich ist, regelt § 10 Nr. 3 deren Nichtabzugsfähigkeit. Nichtabziehbar ist der Aufwand infolge eines Eigentumsverlustes gem. § 75 i.V.m. § 74 StGB.

Die Nichtabziehbarkeit der in der Praxis viel häufigeren Geldbußen und Ordnungswidrigkeiten folgt hingegen bereits gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG.



Gem. § 10 Nr. 4 KStG sind **50% der Beirats- und Aufsichtsratsvergütung** nicht abzugsfähig. Ob es sich um ein obligatorisches Organ handelt oder nicht, ist für die Nichtabzugsfähigkeit unerheblich. Allein entscheidend ist, dass der Schwerpunkt der übertragenden Tätigkeit in der Überwachung der Geschäftsführung bestehen soll.

Ob die Vergütungsempfänger die Aufgabe tatsächlich ausfüllen, ist wiederum unerheblich. Ebenso unerheblich ist für das Abzugsverbot, wenn ein Arbeitnehmer aufgrund der gesetzlichen Unternehmensmitbestimmung Aufsichtsrat wird.

Soweit die Kapitalgesellschaft gem. § 15 Abs. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist nur 50% des Nettobetrages der Vergütung nicht abziehbar.

Nachgewiesene und gesondert erstattete Reisekosten sind vom Abzugsverbot allerdings ausgenommen.



Abziehbar sind auch Entgelte für zusätzliche Tätigkeiten des Bei- oder Aufsichtsrates, die

- von der Überwachungstätigkeit eindeutig abgegrenzt sind,
- gesondert vereinbart und
- vergütet werden.

Beispiel: Rechtsanwalt R gehört dem Beirat der A-GmbH an. Dem Beirat obliegt die Überwachung der Geschäftsführung. Die A-GmbH schließt mit B einen wegen eines komplizierten Patentstreits ab. Es ist eine gesonderte Vergütung vereinbart.

Diese Vergütung des B unterliegt nicht der Abzugsbeschränkung gem. § 10 Nr. 4 KStG.

Ende Teil 4

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft und Ihre Anteilseigner

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Gewerbesteuerlast der Kapitalgesellschaft

Ein Studiengang der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit



A. Zur Gewerbesteuerlast der Kapitalgesellschaft



B. Bemessungsgrundlage x Steuersatz = Steuerlast



C. Die Gewerbesteuerlast der SGE GmbH!

Zur Ermittlung des Gewerbeertrags



körperschaftsteuerliches Einkommen bei Kapitalgesellschaften (§ 7 Satz 1 GewStG)

= **Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)**

+ Hinzurechnungen i.S.d. § 8 GewStG

./. Kürzungen i.S.d. § 9 GewStG

= **Gewerbeertrag**

./. Ausgleichbarer Gewerbeverlust (§ 10a GewStG)

= **maßgebender Gewerbeertrag**

./. Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG (**nur bei Personenunternehmen**)

= **Besteuerungsgrundlage**

x Gewerbesteuer-Messzahl i.H.v. 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG)

= **Gewerbesteuer-Messbetrag** (Bemessungsgrundlage, § 16 Abs. 1 GewStG)

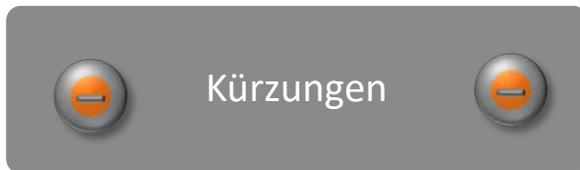
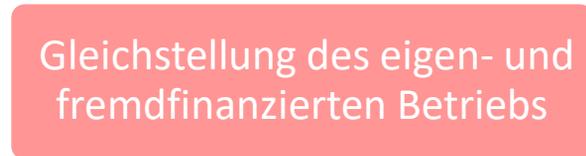
x Gewerbesteuer-Hebesatz, mindestens 200% (§ 16 Abs. 4 GewStG)

= **festzusetzende Gewerbesteuer**



1. Ausgangspunkt

- § 7 GewStG definiert Gewerbeertrag als den um Hinzurechnungen und Kürzungen modifizierten Erfolg aus dem Gewerbebetrieb, wie er sich nach Vorschriften des EStG bzw. KStG ergibt
- Entsprechend dem Objektsteuercharakter: Hinzurechnungen und Kürzungen sind vorzunehmen





2. Ausgewählte gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen

(1) Finanzierungskosten i.w.S.

- Zunächst sind 25 % der Entgelte für die folgenden Nutzungsüberlassungen dem Gewinn wieder hinzuzurechnen, soweit die Summe aller Entgelte den Betrag von 200.000 € übersteigen

25 %





Grund: Besteuerung der Gewerbeunternehmen nicht nach tatsächlich erzielten, sondern nach ihrem objektiv erzielbaren Gewerbeertrag



Fremd- oder Eigenfinanzierung soll keinen Unterschied machen



Bei Kapitalgesellschaften zu beachten: Verdeckte Gewinnausschüttungen werden von den Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG nicht erfasst, denn sie zählen bereits zum Gewerbeertrag der Kapitalgesellschaft

Fragestellung zum Sachverhalt:



Autohandel SGE GmbH



Wie hoch ist der Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG?

Zinsaufwand der SGE GmbH	800.000,00		
= Summe Entgelte für Schulden		800.000,00	
= hinzurechnungspflichte Entgelte			800.000,00



+ Mietaufwand der SGE GmbH	36.000,00		
= Summe Entgelte für Schulden		36.000,00	
= hinzurechnungspflichte Entgelte			36.000,00





Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

1.	Entgelte für Schulden, Renten und dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	800.000,00 0,00 0,00	800.000,00 100,00%	 800.000,00	
2.	Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	964.000,00	25,00%	241.000,00	
3.	Mieten, Pachten & Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter des ALV	0,00	20,00%	0,00	
4.	Mieten, Pachten & Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter des ALV	36.000,00	50,00%	18.000,00	
			Summe	1.059.000,00	
			- Freibetrag	-200.000,00	
					859.000,00
				davon 25%	214.750,00



Unter Berücksichtigung der weiteren Finanzierungskosten ergibt sich ein Hinzurechnungsbetrag in Höhe von EUR 214.750



Eigener Grundbesitz

- Eine weitere Kürzung bezieht sich auf den Grundbesitz des Gewerbetreibenden
- Zu unterscheiden: reguläre und erweiterte Kürzung
- Regulär: Gewerbeertrag wird um einen Betrag von 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt, Einheitswert mit 140 % anzusetzen



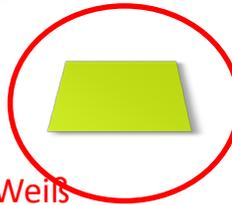
Autohandel SGE GmbH



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Der reguläre Kürzungsbetrag ermittelt sich wie folgt:

Einheitswert Betriebsgrundstücke nicht GrSt befreit EUR 300.000,00

davon 1,2% vom 1,4-fachen Einheitswert EUR 5.040,00



Eine Grundstückskürzung kann nicht erfolgen, da das Grundstück nicht im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft ist.



Gewerbsteuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen

- hängt grundsätzlich davon ab, ob der Gesellschafter - die Kapitalgesellschaft - zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % der Anteile an der anderen Kapitalgesellschaft hält



Voraussetzungen erfüllt



der noch im Gewinn verbliebene Teil der Dividende ist zu kürzen



Keine Relevanz



Einmalbesteuerung auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft

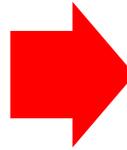


etwaige Aufwendungen mindern im unmittelbaren Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung den Kürzungsbetrag



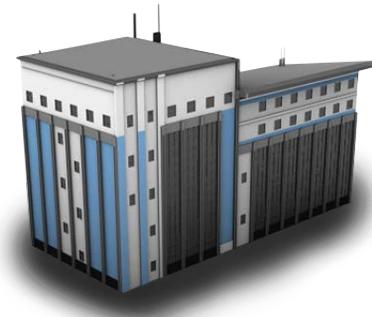


§ 8b Abs. 1 KStG



befreit Dividenden an Kapitalgesellschaften als Anteilseigner vollständig von der Steuer

- bedarf gewerbesteuerlich in dieser Hinsicht keiner weiteren Kürzung
- Dass 5 % der Gewinnausschüttungen als nicht abziehbare Betriebsausgaben qualifizieren, bleibt unberücksichtigt





**Voraussetzungen nicht erfüllt
(Streubesitzanteile)**



auf Ebene des KStG vorgenommene Kürzungen werden im Hinblick auf Dividenden wieder hinzugerechnet



Doppelbesteuerung auf Ebene des Gesellschafters und der Gesellschaft



Gesellschafter kann tatsächlich angefallene Betriebsausgaben, deren Abzug nach § 8b Abs. 5 KStG begrenzt ist, gewerbesteuerlich voll geltend machen





Kommt es zu einer Kürzung oder Hinzurechnung?

- Da die SGE GmbH zu 35 % (seit Beginn des Erhebungszeitraums) an ausschüttender EF GmbH beteilig → eigentlich Kürzungsvorschrift

Wie hoch ist der Kürzungsbetrag?

- EUR 0





Gewerbsteuerlich werden Gewinne und Verluste einer Mitunternehmerschaft jedoch nur auf Gesellschaftsebene erfasst



Es erfolgt lediglich eine Einmalbesteuerung



Deshalb ordnet § 9 Nr. 2 GewStG die Kürzung des Ergebnisses des Gewerbetreibenden um dessen Gewinnanteil an



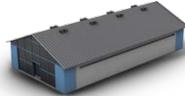
Korrespondierend sieht § 8 Nr. 8 GewStG die Hinzurechnung eines Verlustanteils zum Ergebnis des Gewerbetreibenden vor



Autohandel SGE GmbH



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Kommt es zu einer Kürzung oder Hinzurechnung?

- Auf Ebene der SGE GmbH sind diese Modifikationen nicht einschlägig



Verlustnutzung

§ 10a GewStG



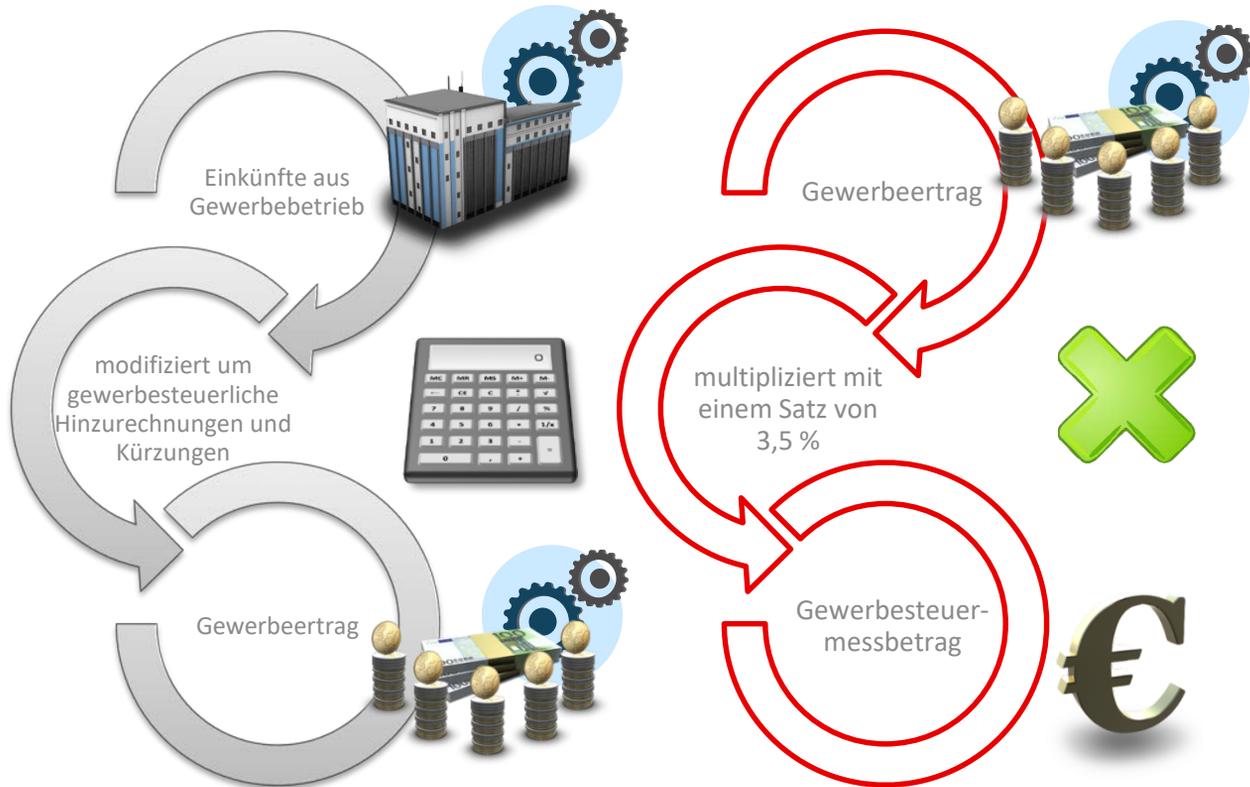
Gewerbsteuerlich existiert kein Verlustrücktrag (§ 10a GewStG). Unter der Annahme, dass sich zu versteuerndes Einkommen und Gewerbeertrag (GE) entsprechen, ergeben sich folgende Gewerbeerträge vor Gewerbesteuer nach Berücksichtigung des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags:

	X1	X2	X3	X4
GE vor § 10a GewStG	1.000.000	- 10.000.000	8.000.000	4.000.000
Verlustabzug	0	0	- 5.200.000	- 2.800.000
Verlustvortrag		10.000.000	4.800.000	2.000.000
GE nach § 10a GewStG	0	0	2.800.000	1.200.000



Verbleibender körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag zum 31.12.X4: 2.000.000

Vom Gewerbeertrag zur Gewerbesteuer





Autohandel SGE GmbH



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

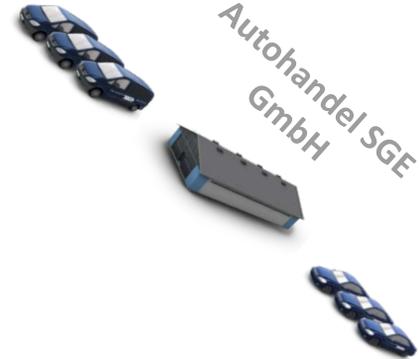
- Bei Kapitalgesellschaften ist der Freibetrag in Höhe von EUR 24.500 nicht zu berücksichtigen
- $\text{Gewerbsteuermessbetrag} \times \text{mit dem von der jeweiligen Gemeinde festgesetzten Gewerbesteuerhebesatz} = \text{Gewerbsteuer}$

Fragestellung zum Sachverhalt:

- Wie hoch ist der Gewerbesteuermessbetrag?
- Wie hoch ist die Gewerbsteuer für den Erhebungszeitraum X2?



Wie hoch ist Gewerbeertrag der SGE GmbH?

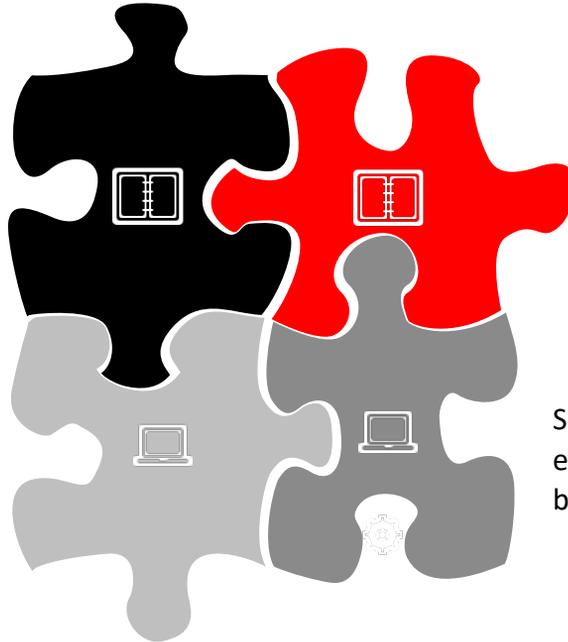


Einkommen der SGE GmbH	1.637.500,00
+ Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG	214.750,00
- Kürzungen nach § 9 Nr. 1 GewStG	0,00
- Kürzungen nach § 9 Nr. 2a GewStG	0,00
= Maßgebender Gewerbeertrag	1.852.250,00
- Abrundungsbetrag	- 50,00
- Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG)	
= verbleibender Gewerbeertrag	1.852.200,00
x Steuermeßzahl (§ 11 II GewStG) 3,5%	
= Steuermessbetrag abgerundet	64.827,00
x Hebesatz Frankfurt 460%	
= Gewerbesteuer	298.204,20



Die Erfolgswirkungen der Gewerbesteuer-Rückstellung bzw. des Erstattungsanspruchs sind außerbilanziell zu korrigieren.

GewSt-Schuld: Rückstellung iSd § 249 Abs. 1 Satz 1 1. Alt. HGB



GewSt-Erstattungsanspruch: sonstiger VG

Die GewSt ist nach § 4 Abs. 5b EStG keine Betriebsausgabe

Sie mindert somit weder ihre eigene noch die BMG der ESt bzw. KSt.

Die Gewerbesteuerrückstellung unter Berücksichtigung der geleisteten Vorauszahlungen in Höhe von 260.000 EUR beträgt 38.204,20 EUR (298.204,20 ./ 260.000,00)



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Besonderheiten bei der Gewerbesteuer Hinzurechnungen und Kürzungen

Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen (§ 8 Nr. 1 GewStG)



Rechtsnorm	Hinzurechnungstatbestand	Hinzurechnungsfaktor
§ 8 Nr. 1 Buchst. a) GewStG	Entgelte für Schulden	25 % (= 25 % x 100 %)
§ 8 Nr. 1 Buchst. b) GewStG	Renten und dauernde Lasten	25 % (= 25 % x 100 %)
§ 8 Nr. 1 Buchst. c) GewStG	Gewinnanteile stiller Gesellschafter	25 % (= 25 % x 100 %)
§ 8 Nr. 1 Buchst. d) GewStG	Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Rechte	5 % (= 25 % x 20 %)
§ 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG	Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	12,5 % (= 25 % x 50 %) vor EZ 2010: 16,25 % (= 25 % x 65 %)
§ 8 Nr. 1 Buchst. f) GewStG	Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten	6,25 % (= 25 % x 25 %)

→ Hinzurechnungsfreibetrag i.H.v. 200.000 EUR
→ (§ 8 Nr. 1 letzter HS GewStG)



Alles oder Nichts (5%)

- Die nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise bzw. nach § 8b Abs. 1 KStG vollständige Steuerbefreiung für **Dividenden** zur Vermeidung von Doppelbelastungen müsste nach § 7 Satz 1 GewStG auch für die Gewerbesteuer gelten. Hier sieht jedoch **§ 8 Nr. 5 GewStG die Hinzurechnung** der steuerfreien Dividendeneinnahmen vor.
- Das gilt allerdings nur für sog. **Streubesitzdividenden**, also bei Beteiligungen von unter 15%, wie sich aus dem Verweis auf die Schachtelprivilegien in § 9 Nr. 2a und 7 GewStG ergibt.
- Nach § 9 Nr. 2a GewStG (gewerbesteuerliches Schachtelprivileg) gehören Gewinnanteile, die aus inländischen steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften zufließen, nicht zum Gewerbeertrag, wenn die Beteiligung mindestens 15 % beträgt. Die Vorschrift dient der Vermeidung der Doppelbelastung mit Gewerbesteuer, die ansonsten sowohl bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft als auch beim Empfänger anfielen.

Gewinnausschüttungen



Anteilsquote	EU.		KapG	
	<15%	≥15%	10% ≤ x < 15%	≥15%
<ul style="list-style-type: none"> • GewSt knüpft an EStG/KStG (§ 7 S. 1 GewStG) ⇒ Ausschüttungen bei natürlichen Personen zu 60%, bei Körperschaften zu 5% im Gewinn aus Gewerbebetrieb enthalten. • Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG, • Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG, wenn Anteil mindestens 15%. 	60%	60%	5%	5%
	+40%		+95%	keine „Gewinne“ deshalb von § 9 Nr. 2a GewStG nicht erfasst. (§ 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG)
= gewerbesteuerpflichtig	100%	0%	100%	5%

⇒ GewSt ist, bis auf § 8b Abs. 5 KStG, rechtsformneutral bei Ausschüttungen



	EU	KapG
<ul style="list-style-type: none">• GewSt knüpft an EStG/KStG (§ 7 S. 1 GewStG) ⇒ Gewinne bei natürlichen Personen zu 60%, bei juristischen Personen zu 5% im Gewinn aus Gewerbebetrieb enthalten.• Keine Hinzurechnung• Keine Kürzung	60%	5%
= gewerbesteuerpflichtig	60%	5%

⇒ **GewSt ist nicht rechtsformneutral bei Veräußerungsgewinnen / -verlusten**



Bei Kapitalgesellschaften mindern Zuwendungen (Spenden und bestimmte Mitgliedsbeiträge) gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG den Gesamtbetrag der Einkünfte in Abhängigkeit vom „Einkommen“ bzw. Umsätze/Gehälter geregelt. § 8 Nr. 9 GewStG enthält zunächst eine Hinzurechnung mit einer – späteren – eigenständigen Kürzung gem. § 9 Nr. 5 GewStG.

Der Spendenaufwand richtet sich nach dem jeweiligen Wirtschaftsjahr.

Abziehbar sind entweder

- 20 % des Gewinn gem. § 7 GewStG erhöht bei Kapitalgesellschaften etc. um die gem. § 8 Nr. 9 GewStG hinzugerechneten Spenden oder
- 4/1.000 der Summe aus Umsätzen i.S.d. UStG des Kalenderjahres sowie den Löhnen und Gehältern des Wirtschaftsjahres (Abweichung zum KStG/EStG).

Soweit Spenden nicht abgezogen werden können, sind sie zeitlich unbegrenzt vorgetragen. Zu diesem Zweck erfolgt eine gesonderte Feststellung.

Erweiterte Kürzung



Für Grundstücksunternehmen gibt es auf Antrag eine erweiterte Kürzung für grundsteuerpflichtige Grundstücke gem. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG. Es handelt sich dabei jedoch nicht um eine pauschale Kürzung wie bei § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG, sondern um eine Freistellung der tatsächlichen Erträge von der GewSt. Die erweiterte Kürzung begünstigt nur Gewerbebetriebe, deren Tätigkeit in der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes besteht.

Es handelt sich hierbei um Gewerbebetriebe, die materiell eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausüben und lediglich aufgrund ihrer Rechtsform (Kapitalgesellschaft oder gewerblich geprägte GmbH & Co KG) der Gewerbesteuerpflicht unterliegen.



Beispiel: Die A-GmbH vermietet die ihr gehörenden Wohnungen. Auf den Dächern der ihr gehörenden Immobilien betreibt sie Solaranlagen und speist den dadurch gewonnenen Strom in das öffentliche Netz ein.

Durch die Stromproduktion ist die Tätigkeit nicht mehr vorrangig auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes gerichtet. Eine begünstigte „Vermögensverwaltung“ gem. § 9 Nr. 1 S. 5 GewStG scheidet aus.

Beispiel: Die A-GmbH vermietet die ihr gehörenden Wohnungen. Für die Heizung und Warmwasserversorgung betreibt die A-GmbH ein Blockheizkraftwerk, bei dessen Betrieb technisch bedingt auch Strom anfällt. Dieser Strom wird entgeltlich in das Stromnetz eingespeist.

Durch die Stromproduktion ist die Tätigkeit nicht mehr vorrangig auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes gerichtet. Eine begünstigte „Vermögensverwaltung“ gem. § 9 Nr. 1 S. 5 GewStG scheidet aus.



Beispiel: Die A-GmbH verkauft ihr Betriebsgrundstück an die zu diesem Zweck gegründete B-KG und least es von ihr zurück. Die A-GmbH ist neben einer Leasinggesellschaft an der B-KG beteiligt. Eine Begünstigung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG scheidet aus.

Eine gewerbliche Tätigkeit neben der Vermietung von eigenem Grundbesitz ist grundsätzlich schädlich für die Freistellung von der GewSt. Typische schädliche Tätigkeiten sind die Mitvermietung von nicht zwingend notwendigen Betriebsvorrichtungen, der gewerbliche Grundstückshandel oder die Übernahme der Komplementärstellung in gewerblichen KG bzw. OHG (auch wenn die Personengesellschaft nur eigenen Grundbesitz verwaltet).

Beispiel: Die A-GmbH vermietet G ein Hotelgrundstück nebst Bierkühlkeller, Kühlräumen und Kühlmöbel. Die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen ist kürzungsschädlich, weil Hotelgrundstücke häufig auch ohne solches Inventar vermietet werden.

Neben der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes sind bei einem dem Grunde nach begünstigten Unternehmen folgende Tätigkeiten unschädlich (aber nicht gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG begünstigt):

- Verwaltung eigenen Kapitalvermögens
- Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen
- Betreuung von Wohnungsbauten

Ende Teil 5

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft und Ihre Anteilseigner

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen

Ein Studiengang der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit





A. Rechtsbeziehungen Gesellschaft/Gesellschafter



B. Verdeckte Gewinnausschüttungen



C. Verdeckte Einlagen



Die Kapitalgesellschaft wird zivilrechtlich wie steuerlich als eine von ihren Gesellschaftern getrennte Person behandelt. Daher werden Rechtsgeschäfte zwischen ihr und ihren Gesellschaftern grundsätzlich auch steuerlich anerkannt.

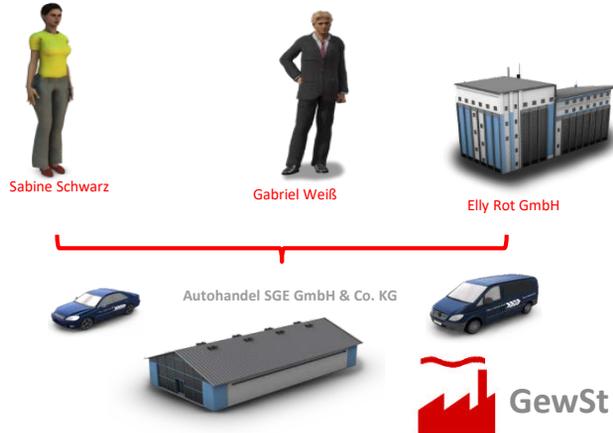
Voraussetzung einer vollständigen Anerkennung ist allerdings, dass Bedingungen vereinbart werden, die die Kapitalgesellschaft auch gegenüber Nicht-Gesellschaftern, also fremden Dritten durchgesetzt hätte. Ist dies nicht der Fall, bedarf es Korrekturen nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage.

Verdeckte Gewinnausschüttung - Einordnung



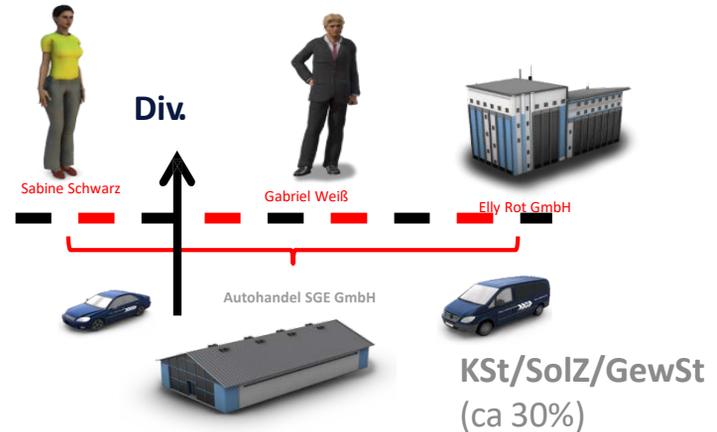
Autohandel SGE GmbH & Co. KG

EST/KSt/SolZ



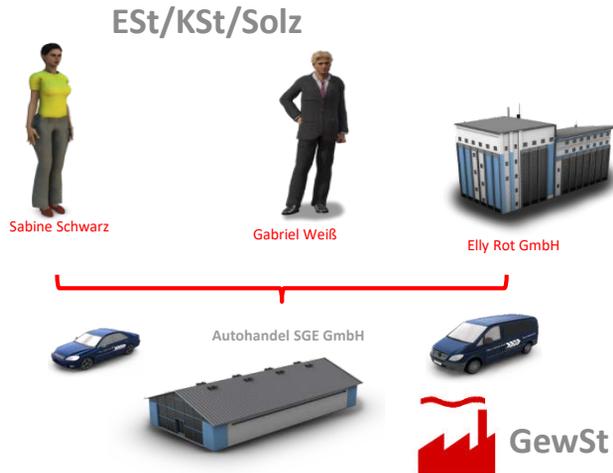
Autohandel SGE GmbH

EST/KSt/SolZ/ggf. GewSt



Gemäß § 4 Abs. 1 Sätze 1, 2 und 5 EStG wird bei der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung die Ergebnisverwendung in Form von Entnahmen und Einlagen nicht berücksichtigt.

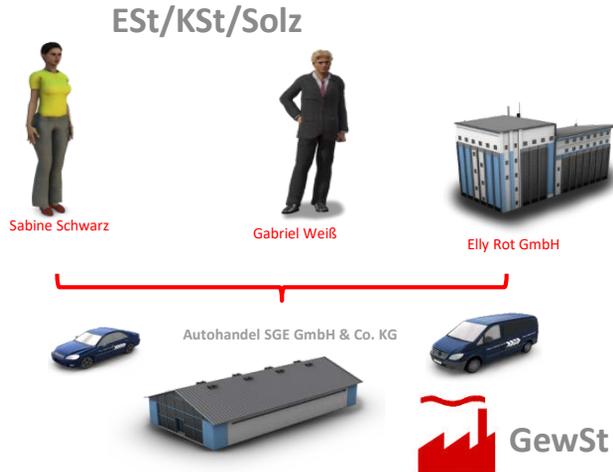
Bei Kapitalgesellschaften erfolgt Entsprechendes durch die Instrumente der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage.



Auf der **Ebene des Gesellschafters** unterscheiden sich die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund der Steuersubjekteigenschaft von Körperschaften deutlich von denen einer Entnahme.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind wie offene Gewinnausschüttungen Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

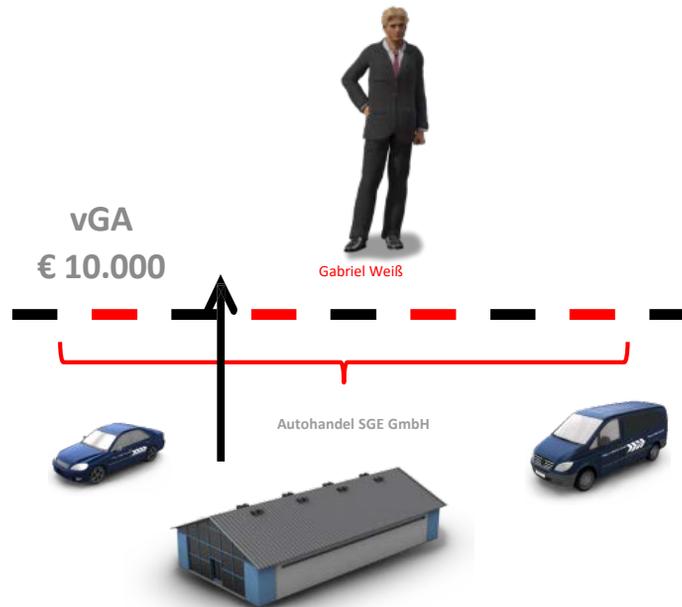
Auf der **Ebene der Gesellschaft** dürfen – analog zu den Entnahmen und Einlagen – verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht mindern und verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Für verdeckte Gewinnausschüttungen ist dies in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG geregelt.



Der **Gesellschafter** erzielt in Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, **wenn die Einnahmen zugeflossen sind**. Die Einnahmen unterliegen nach § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d EStG dem **Teileinkünfteverfahren**, wenn sie in einem Betriebsvermögen anfallen (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG i.V.m. § 20 Abs. 8 EStG) bzw. im Privatvermögen gemäß 32d Abs. 1 EStG der **Abgeltungsteuer**.

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist dem **Einkommen der Gesellschaft außerbilanziell** hinzuzurechnen (vgl. H 8.5 KStR „Steuerbilanzgewinn“). Damit wird die Bemessungsgrundlage zur Gewerbesteuer und zur Körperschaftsteuer erhöht. Die Hinzurechnung erfolgt in dem Wirtschaftsjahr, in dem die Gewinnminderung bzw. die nicht erfolgte Gewinnerhöhung bei der Gesellschaft eingetreten ist. Ein Zufluss beim Gesellschafter muss nicht vorliegen.

Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Steuerlast



„handelsrechtlicher Jahresüberschuss vor Steuern von € 100.000“

Für seine Tätigkeit erhält Herr Weiß eine Vergütung in Höhe von 80.000 €. Angemessen sind lediglich 70.000 €.

Der Gesellschafter hat keine weiteren Einkünfte und hält die Beteiligung im Privatvermögen.

Sparer-, Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschbetrag werden aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt.

Die Gesellschaft erzielt nach Abzug des Gehalts und einen handelsrechtlichen Jahresüberschuss vor Steuern von € 100.000.

Der gewerbsteuerliche Hebesatz betrage 460%.

Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Steuerlast



	ohne vGA	mit vGA	
GmbH			
 Gabriel Weiß			
Gewinn vor Steuern	100.000,00	110.000,00	
Gewerbsteuer	16.100,00	17.710,00	} 3.192,50
Körperschaftsteuer	15.000,00	16.500,00	
Solidaritätszuschlag	825,00	907,50	
 Autohandel SGE GmbH			
Gesellschafter			
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	80.000,00	70.000,00	
Einkünfte aus Kapitalvermögen	0,00	10.000,00	} - 1.793,50
Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1 EStG, VZ 2020)	24.636,00	20.436,00	
Abgeltungsteuer	0,00	2.500,00	
Solidaritätszuschlag	1.354,98	1.261,48	
Gesamtsteuerbelastung	57.915,98	59.314,98	
Mehrbelastung durch vGA	1.399,00		



Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung wird in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG erwähnt, aber nicht definiert. Die Rechtsprechung hat diesen unbestimmten Rechtsbegriff im Laufe der Jahre wie folgt ausgeformt:

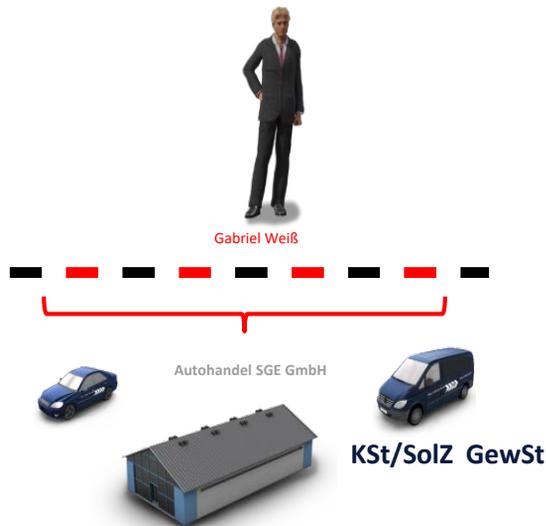
- Eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und
- nicht im Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht.

Worauf es bei einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht ankommt:

- Kenntnis um die rechtliche Würdigung
- Rechtshandlung
- Zeitgleicher Zufluss beim Gesellschafter.



Gabriel Weiß veräußert eine Maschine an die SGE GmbH für € 120.000. Der angemessene Preis liegt unstrittig bei € 100.000.



- Mehrpreis durch Gesellschaftsverhältnis veranlasst
- Anschaffungskosten in Steuerbilanz € 100.000
- außerordentlicher Aufwand in Steuerbilanz → € 20.000
- verdeckte Gewinnausschüttung € 20.000 als außerbilanzielle Einkommenserhöhung (vgl. BMF vom 28.5.2002, BStBl. I 2002, S. 603)
- Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 in Höhe von € 20.000
- Diese unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer



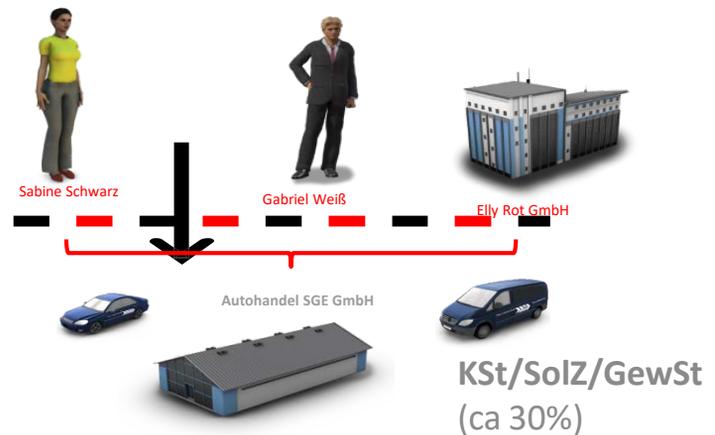
Autohandel SGE GmbH & Co. KG

EST/KSt/SolZ



Autohandel SGE GmbH

EST/KSt/SolZ/ggf. GewSt



Analog zur verdeckten Gewinnausschüttung basiert die Rechtsfigur der verdeckten Einlage auf der Einlagenkorrekturvorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 und 7 EStG.

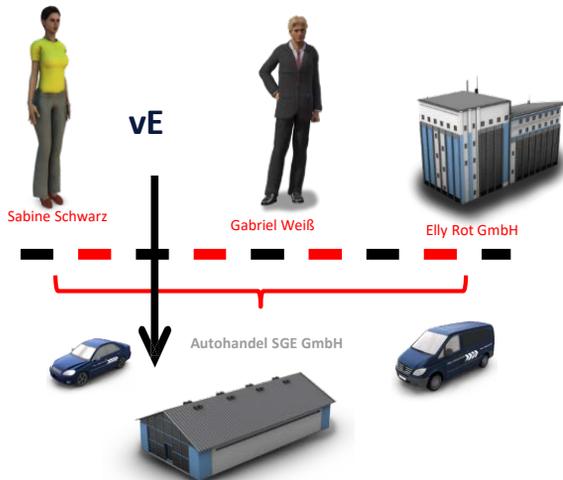
Im Unterschied zur verdeckten Gewinnausschüttung können nur **Wirtschaftsgüter**, keine Nutzungen verdeckt eingelegt werden (BFH-Beschluss vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. 1988 II, S. 348, R 8.9 Abs. 1 KStR 2004).



Sofern das Geschäft zu Gunsten der Kapitalgesellschaft als nicht fremdüblich qualifiziert, kann es als verdeckte Einlage (vE) zu beurteilen sein (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Dabei ist zwischen verdeckten Sacheinlagen und verdeckten Nutzungseinlagen zu unterscheiden.

Voraussetzung einer verdeckten Sacheinlage ist

- eine Vermögensmehrung oder verhinderte Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt,
- nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht und
- in einem einlagefähigen Vermögensvorteil besteht (R 8.9 Abs. 1-3 KStR).

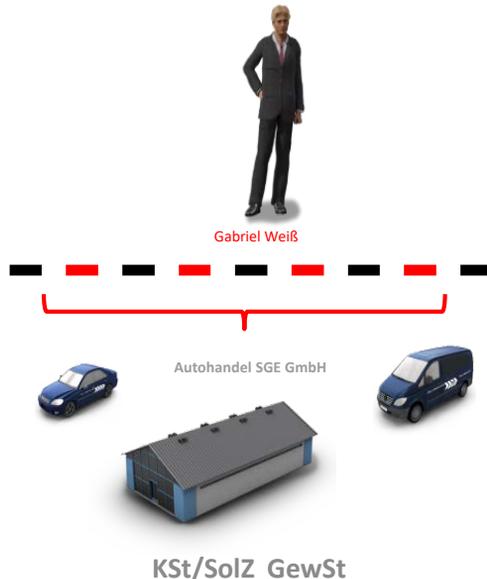


Auf der Ebene des Gesellschafters führt eine verdeckte Einlage zu einer fiktiven Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts gegen Gewährung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft, in welche die Einlage erfolgt. Dies ist gesetzlich in § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG geregelt.

Auf der Ebene der Gesellschaft dürfen verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Der in der Handelsbilanz erfasste Ertrag wird außerbilanziell wieder abgezogen. Stattdessen wird das steuerliche Eigenkapital erfolgsneutral erhöht. Dies geschieht im sog. steuerlichen Einlagenkonto i.S.d. § 27 KStG.



Herr Weiß veräußert seiner GmbH ein Grundstück für 1 Mio. €, das einen Verkehrswert von 2 Mio. € aufweist.



- In der Handelsbilanz wird das Grundstück zu Anschaffungskosten von 1 Mio. € bewertet. In der Steuerbilanz wird das Grundstück hiervon abweichend mit Anschaffungskosten von 2 Mio. € erfasst. Die Differenz wird in der Bilanz als Ertrag verbucht.
- In Höhe von 1 Mio. € liegt eine verdeckte Einlage vor. Diese mindert außerbilanziell das Einkommen und korrigiert damit den erfassten Ertrag. Sie erhöht das steuerliche Einlagenkonto i.S.d. § 27 KStG. Dieses wird ebenso außerhalb der Bilanz durch ein förmliches Feststellungsverfahren fortgeschrieben.
- Auf der Ebene des Gesellschafters gilt ein Veräußerungspreis von insgesamt 2 Mio. € als zugeflossen (für Betriebsvermögen § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG, für Privatvermögen § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG, § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Verdeckte Gewinnausschüttungen

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung



Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung wird in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG erwähnt, aber nicht definiert.

Die Rechtsprechung hat diesen unbestimmten Rechtsbegriff im Laufe der Jahre wie folgt ausgeformt:

- Eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und
- nicht im Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht.

Worauf es bei einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht ankommt:

- Kenntnis um die rechtliche Würdigung
- Rechtshandlung
- Zeitgleicher Zufluss beim Gesellschafter.

Vermögensminderung/verhinderte Vermögensmehrung



Eine **Vermögensminderung** ist gegeben, wenn das Vermögen der Kapitalgesellschaft geschmälert wird. Eine **verhinderte Vermögensmehrung** ist gegeben, wenn mögliche Erträge nicht realisiert werden.

Um eine **Vermögensminderung** bei der Kapitalgesellschaft handelt es sich z.B. bei überhöhten Betriebsausgaben wie zu hohe Gehaltszahlungen. Es ist aber nicht erforderlich, dass bei der Kapitalgesellschaft die Mittel tatsächlich abfließen, die der Vermögensminderung entsprechen. Beispiel hierfür sind Betriebsausgaben durch Rückstellungen für überhöhte bzw. nicht finanzierbare Pensionszusage.

Eine **verhinderte Vermögensmehrung** liegt vor, wenn Betriebseinnahmen nicht realisiert werden. Ein Beispiel hierfür ist die unentgeltliche Überlassung eines Grundstücks an den Gesellschafter.



Beispiel: Die A-GmbH kauft ihrem einzigen Gesellschafter A ein Grundstück mit einem Verkehrswert von 100.000 € für 150.000 € ab. Bei der A-GmbH kommt es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, weil die überteuerte Vermögensübertragung deren Vermögen um $150.000 \text{ €} \cdot / \cdot 100.000 \text{ €} = 50.000 \text{ €}$ gemindert hat.

Diese ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil ein ordentlicher Geschäftsführer den Vorteil nicht gewährt hätte. Es kommt zu einer Auswirkung auf das Einkommen. Ein Zusammenhang zu einer offenen Gewinnausschüttung besteht nicht.

Beispiel: Wie eben, aber die GmbH verkauft ihrem einzigen Gesellschafter ein Grundstück mit einem Verkehrswert von 150.000 € für 100.000 €.

In diesem Fall ist eine verhinderte Vermögensmehrung gegeben, weil Betriebseinnahmen in Höhe von $100.000 \text{ €} \cdot / \cdot 150.000 \text{ €} = \cdot / \cdot 50.000 \text{ €}$ nicht realisiert wurden.



Die **Kapitalgesellschaft** hat selbst keine außerbetriebliche Sphäre. Außerbetriebliche Aufwendungen werden im Interesse des Gesellschafters getragen und führen dann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Beispiel: Die A-GmbH erwirbt einen Plasmafernseher, den der einzige Gesellschafter ausschließlich privat nutzt.

Es handelt bei dem Plasmafernseher um Betriebsvermögen, da eine Kapitalgesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre hat. Die **Vermögensverminderung** tritt dadurch ein, dass die GmbH keinen Anspruch auf Aufwendungsersatz zuzüglich eines angemessenen Gewinnzuschlages vereinbart hat.



Beispiel: Die A-GmbH schafft eine Hochseesegelyacht an, die wochenweise an den Alleingesellschafter A für jeweils 5.000 € vermietet wird. Die Wochenmieten sind zwar marktgerecht, aber es kommt jährlich zu Verlusten.

Die Verluste haben das Vermögen der A-GmbH gemindert. Diese sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil ein ordentlicher Geschäftsführer die Hochseesegelyacht nicht im Interesse des Gesellschafters angeschafft hätte. Es kommt dadurch zu einer Auswirkung auf das Einkommen. Ein Zusammenhang zu einer offenen Gewinnausschüttung besteht nicht. Es handelt sich bei den Verlusten um eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Reine Buchungsfehler/Unrichtigkeiten führen zu keiner Vermögensminderung und damit zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung.



Die Zuwendung eines solchen „**Vorteils**“ wird dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 93 Abs. 1 S. 1 AktG, § 43 Abs. 1 GmbHG) den Vermögensvorteil einem Nicht-Gesellschafter unter sonst gleichen Umständen dem Grunde oder der Höhe nach nicht gewährt hätte.

Hier kann ein innerbetrieblicher, außerbetrieblicher oder hypothetischer Maßstab angelegt werden.

Beispiel: A ist alleiniger Gesellschafter der A-GmbH. Neben A ist der an der A-GmbH nicht beteiligte B Geschäftsführer. A und B teilen sich die Geschäftsführung und haben vergleichbare Verantwortungsbereiche. B erhält ein Jahresbruttogehalt von insgesamt 150.000 €, A eines von 400.000 €.

Das Gehalt des A ist der Höhe nach zum Teil durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.



Schließlich kann die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch darin begründet sein, dass das zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter tatsächlich abgeschlossene Rechtsgeschäft zwar auch von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter vereinbart worden wäre, jedoch aus anderen Gründen des Fremdvergleichs als von Anfang an nicht ernstlich gewollt anzusehen ist.

Beispiel: Die Nur-Tantieme für **Gesellschafter-Geschäftsführer** (ohne Festgehalt).



Bei einem **beherrschenden Gesellschafter** gibt es zusätzlich zum Maßstab des ordentlichen Geschäftsführers besondere Regelungen zur Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung zu beachten.

Hintergrund ist, dass es ein **beherrschender Gesellschafter** leichter hat, die Beziehung zwischen seiner Kapitalgesellschaft und sich selbst zu gestalten. Ein beherrschender Gesellschafter ist gegeben, wenn ihm **die Mehrheit der Stimmrechte** zusteht.

Dabei werden unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammengerechnet. **Minderheitsgesellschafter** können jedenfalls punktuell zusammengerechnet werden, wenn Rechtsgeschäfte zu Vorteilen entsprechend der Gesellschaftsquote führen.

Bei einer AG kann bei einer zersplitterten Aktionärsstruktur auch bei einer erheblichen **Minderheitsbeteiligung** eine Beherrschung gegeben sein.



Voraussetzung hierfür ist, dass

- der jeweilige **Gesellschafter die Kapitalgesellschaft beherrscht** und
- das zwischen beiden geschlossene Rechtsgeschäft
 - einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung entbehrt oder
 - nicht nach Maßgabe dieser Vereinbarung realisiert wird

(R 8.5 Abs. 2 KStR). Ein Gesellschafter beherrscht seine Kapitalgesellschaft, sofern er allein oder gemeinsam mit anderen Gesellschaftern, deren Interessen seinen eigenen entsprechen, die Mehrheit der Stimmrechte besitzt (H 8.5 III. ... „Beherrschender G.“).



Beispiel: Die A-GmbH mietet von ihrem Alleingesellschafter B ein Gebäude zu einem fremdüblichen Mietzins i. H. v. 12.000 € p. a. Da keine weiteren Gesellschafter vorhanden sind, verzichtet B auf die Abfassung eines schriftlichen Mietvertrages. Da B aber die A-GmbH angesichts seiner 100 %-igen Beteiligung beherrscht, hätte er im Voraus einen zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen Mietvertrag mit der A-GmbH abschließen müssen. Daher sind die 12.000 € Mietaufwand bei der A-GmbH trotz Fremdüblichkeit als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst zu beurteilen. Sie qualifizieren als vGA der A-GmbH an B.

Sofern im Einzelfall die Voraussetzungen einer vGA erfüllt sind, ergibt sich als Rechtsfolge die vollständige oder partielle Umqualifikation des Rechtsgeschäfts in eine Gewinnausschüttung. In dem Maße wie ein Rechtsgeschäft nicht dem Fremdvergleichsmaßstab entspricht, wird es wie eine offene Dividende behandelt. Auf Ebene der Kapitalgesellschaft hat dies eine Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns zur Folge, da Ausschüttungen diesen nicht mindern dürfen (§ 8 Abs. 3 S. 1-2 KStG). Parallel dazu ersetzt diese fiktive Dividende beim Gesellschafter das formal geschlossene Rechtsgeschäft vollständig oder partiell.



Die formalen wirkenden Sonderregelungen für **beherrschende Gesellschafter** lauten:

- **Rückwirkungsverbot** (Nachzahlungsverbot): Verträge können nur für die Zukunft abgeschlossen werden. Vertragsänderungen dürfen nur für die Zukunft vereinbart werden.
- **Klarheitsgebot**: Verträge müssen so klar und eindeutig sein, dass kein Ermessen besteht. Jahrelange Übung kann allerdings zur notwendigen Klarheit führen.
- **Durchführungsgebot**: Verträge müssen wie vereinbart durchgeführt werden. Ausnahme greifen bei einem Liquiditätsengpass.
- **Zivilrechtlich unwirksame Verträge** indizieren eine verdeckte Gewinnausschüttung.



Beispiel: A ist der einzige Gesellschafter der A-GmbH und hat durch seinen besonderen persönlichen Einsatz als Geschäftsführer für eine erhebliche Steigerung des Jahresüberschusses gesorgt. Der Anstellungsvertrag des A mit der GmbH sieht keine Tantieme vor. Einem fremden Geschäftsführer würde die Gesellschafterversammlung in dieser Situation eine außerordentliche Tantieme von 50.000 € gewähren.

Bei A scheidet eine nachträgliche Vereinbarung einer Tantieme an dem Rückwirkungsverbot.



Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn die Zuwendung an **nahe stehende Personen** erfolgt. Häufig handelt es sich dabei um Angehörige wie Ehegatten, Verwandte und Verschwägere. Nahe stehen auch Schwestergesellschaften.

Zugerechnet wird die Gewinnausschüttung dem Gesellschafter, obwohl dieser nur mittelbar begünstigt ist.

Beispiel: Eine GmbH leistet an die Ehefrau eines Minderheitsgesellschafters laufende Zahlungen von 2.000 € pro Monat und verbucht diese als Gehaltsaufwand. Die Ehefrau ist jedoch nicht für die GmbH tätig. Es wird hier einer nahe stehenden Person (Ehefrau) grundlos ein Vorteil gewährt. Somit liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter vor.



Nahestehende Personen werden dem Gesellschafter bei der Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung zugerechnet. Das wirkt sich besonders nachteilig aus, wenn dadurch z.B. das Rückwirkungsverbot bei **beherrschenden Gesellschaftern** eingreift.

Beispiel: A ist der einzige Gesellschafter der A-GmbH. Die Geschäfte führt seine Ehefrau als angestellte Geschäftsführerin E. A möchte ihr eine im Geschäftsführervertrag nicht vorgesehene – aber angemessene – Tantieme von 20.000 € gewähren, weil die Steigerung des Jahresüberschusses ganz maßgeblich auf den persönlichen Einsatz der E zurückzuführen ist.

Es liegt ein Verstoß gegen das Rückzahlungsverbot vor, dass zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.



Häufig ergibt sich die Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung aus dem Nominalwert, insbesondere bei rückwirkenden Vereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter.

Beispiel: A ist alleiniger Gesellschafter der A-GmbH und vom Verbot des Selbstkontrahierens gem. § 181 BGB befreit. Am 31.12. vereinbart er für sich angesichts des sehr guten Geschäftsjahres die Zahlung einer Erfolgsvergütung von 50.000 €.

Dieser Betrag ist als verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen.

Die **vGA** ist bei der „**Entnahme**“ von **Wirtschaftsgütern** mit dem gemeinen Wert, d.h. **inklusive Umsatzsteuer** anzusetzen. Daher wird die Umsatzsteuer nicht nochmals gem. **§ 10 Nr. 2 KStG** bei der Einkommensermittlung angesetzt.

Beispiel: A ist alleiniger Gesellschafter der A-GmbH, die Nagelscheren produziert. Er nimmt aus der Produktion für sich privat eine Nagelschere der Titanserie zum gemeinen Wert von 200 € = verdeckte Gewinnausschüttung.

Zusammenfassende Beispiele



Die A-GmbH erhält von ihrem Gesellschafter B ein Darlehen i. H. v. 100.000 € zu einem Zinssatz von 10 %. Fremdüblich ist hingegen ein Zinssatz i. H. v. 7 %. Die 3 % Zinsdifferenz ist daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifiziert als vGA der A-GmbH an B.

Umqualifikation: Die Verzinsung des Darlehens des B an die A-GmbH wird nur i. H. v. 7 % steuerlich anerkannt. Insoweit hat die A-GmbH Zinsaufwand und B einen Zinsertrag. Darüber hinaus (3 %) wird die Verzinsung in eine vGA umqualifiziert.

RF A-GmbH: Der Gewinn erhöht sich um 3.000 €.

RF B: Der Zinsertrag vermindert sich um 3.000 €, während sich der Beteiligungsertrag um 3.000 € erhöht.

Zusammenfassende Beispiele



Die A-GmbH gewährt ihrem Gesellschafter B ein Darlehen i. H. v. 100.000 € zu einem Zinssatz von 4 %. Fremdüblich ist hingegen ein Zinssatz i. H. v. 7 %. Die 3 % Zinsdifferenz ist daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifiziert als vGA der A-GmbH an B.

Umqualifikation: Das Darlehen der A-GmbH an B wird statt mit 4 % als mit 7 % fremdüblich verzinst angenommen. Dadurch wird fingiert, dass B im ersten Schritt 3 % mehr Zinsen an die A-GmbH entrichtet und im zweiten Schritt genau diesen Betrag wieder als Dividende von der A-GmbH ausgeschüttet erhält.

RF A-GmbH: Der Gewinn erhöht sich um 3.000 €.

RF B: Zinsaufwand und Beteiligungsertrag vergrößern sich jeweils um 3.000 €.

Zusammenfassende Beispiele



Die A-GmbH mietet von ihrem Gesellschafter B ein Gebäude zu einem Mietzins i. H. v. 18.000 € p. a. Fremdüblich ist hingegen ein Mietzins i. H. v. 12.000 € p. a. Die 6.000 € Mietdifferenz ist daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifiziert als vGA der A-GmbH an B.

Umqualifikation: Die Miete für das Gebäude wird nur i. H. v. 12.000 € p. a. steuerlich anerkannt. Insoweit hat die A-GmbH Mietaufwand und B einen Mietertrag. Darüber hinaus (6.000 €) wird der Mietzins in eine vGA umqualifiziert.

RF A-GmbH: Der Gewinn erhöht sich um 6.000 €.

RF B: Der Mietertrag vermindert sich um 6.000 €, während sich der Beteiligungsertrag um 6.000 € erhöht.

Zusammenfassende Beispiele



Die A-GmbH vermietet an ihren Gesellschafter B ein Gebäude zu einem Mietzins i. H. v. 9.000 € p. a. Fremdüblich ist hingegen ein Mietzins i. H. v. 12.000 € p. a. Die 3.000 € Mietdifferenz ist daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifiziert als vGA der A-GmbH an B.

Umqualifikation: Die Vermietung der A-GmbH an B wird statt mit 9.000 € als mit 12.000 € fremdüblich angenommen. Dadurch wird fingiert, dass B im ersten Schritt 3.000 € mehr Miete an die A-GmbH entrichtet und im zweiten Schritt genau diesen Betrag wieder als Dividende von der A-GmbH ausgeschüttet erhält.

RF A-GmbH: Der Gewinn erhöht sich um 3.000 €.

RF B: Mietaufwand und Beteiligungsertrag vergrößern sich jeweils um 3.000 €.

Zusammenfassende Beispiele



Geschäftsführer der A-GmbH ist der Gesellschafter B, der für diese Tätigkeit ein Gehalt i. H. v. 150.000 € p. a. erhält. Fremdüblich ist hingegen ein Gehalt i. H. v. 100.000 € p. a. Die 50.000 € Gehaltsdifferenz ist daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifiziert als vGA der A-GmbH an B.

Umqualifikation: Das Gehalt des B wird nur i. H. v. 100.000 € steuerlich anerkannt. Insoweit hat die A-GmbH Personalaufwand und B Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Darüber hinaus (50.000 €) wird das Gehalt in eine vGA umqualifiziert.

RF A-GmbH: Der Gewinn erhöht sich um 50.000 €.

RF B: Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vermindern sich um 50.000 €, während sich der Beteiligungsertrag um 50.000 € erhöht.

Zusammenfassende Beispiele



Die A-GmbH erbringt im Rahmen ihres Geschäftsbetriebs Dienstleistungen an ihren Gesellschafter B für eine Vergütung i. H. v. 50.000 €. Fremdüblich ist hingegen eine Vergütung i. H. v. 100.000 € p. a. Die 50.000 € Entgeltdifferenz ist daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifiziert als vGA der A-GmbH an B.

Umqualifikation: Die Dienstleistungen der A-GmbH an B werden statt mit 50.000 € als mit 100.000 € fremdüblich angenommen. Dadurch wird fingiert, dass B im ersten Schritt 50.000 € mehr Entgelt an die A-GmbH entrichtet und im zweiten Schritt genau diesen Betrag wieder als Dividende von der A-GmbH ausgeschüttet erhält.

RF A-GmbH: Der Gewinn erhöht sich um 50.000 €.

RF B: Sonstiger Aufwand und Beteiligungsertrag erhöhen sich jeweils um 50.000 €.

Zusammenfassende Beispiele



Die A-GmbH erwirbt von ihrem Gesellschafter B einen PKW für ein Entgelt i. H. v. 30.000 €. Fremdüblich ist hingegen ein Entgelt i. H. v. 20.000 €. Die 10.000 € Entgeltdifferenz ist daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifiziert als vGA der A-GmbH an B.

Umqualifikation: Die Veräußerung des PKW von B an die A-GmbH wird zum fremdüblichen Kaufpreis von 20.000 € fingiert. Insoweit entstehen der A-GmbH Anschaffungskosten. B erzielt einen Veräußerungspreis. Darüber hinaus (10.000 €) wird der Kaufpreis in eine vGA umqualifiziert.

RF A-GmbH: Die Anschaffungskosten für den PKW vermindern sich um 10.000 €. Der Überpreis ist bei der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, aber außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. Der Gewinn erhöht sich also nur insoweit, als die Gesellschaft bereits AfA auf den Betrag der vGA geltend gemacht hat.

RF B: Der vereinnahmte Veräußerungspreis und damit auch der Veräußerungsgewinn vermindern sich um 10.000 €, während sich der Beteiligungsertrag um 10.000 € erhöht.

Zusammenfassende Beispiele



Die A-GmbH veräußert an ihren Gesellschafter B einen PKW für ein Entgelt i. H. v. 10.000 €. Fremdüblich ist hingegen ein Entgelt i. H. v. 20.000 €. Die 10.000 € Entgeltdifferenz ist daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifiziert als vGA der A-GmbH an B.

Umqualifikation: Die Veräußerung des PKW von der A-GmbH an B wird zum fremdüblichen Kaufpreis von 20.000 € fingiert. Insoweit erzielt die A-GmbH einen Veräußerungspreis. B entstehen Anschaffungskosten. Dadurch wird fingiert, dass B im ersten Schritt 10.000 € mehr Entgelt an die A-GmbH entrichtet und im zweiten Schritt genau diesen Betrag wieder als Dividende von der A-GmbH ausgeschüttet erhält.

RF A-GmbH: Der Gewinn erhöht sich um 10.000 €.

RF B: Die Anschaffungskosten für den PKW und der Beteiligungsertrag erhöhen sich jeweils um 10.000 €.

Sofern in den vorherigen Fällen die A-GmbH nicht mit dem Gesellschafter B, sondern mit dessen Ehefrau oder mit dessen 100 %-iger Tochter-GmbH kontrahiert, ergeben sich bei der A-GmbH und auch bei B trotzdem grundsätzlich die beschriebenen Rechtsfolgen.



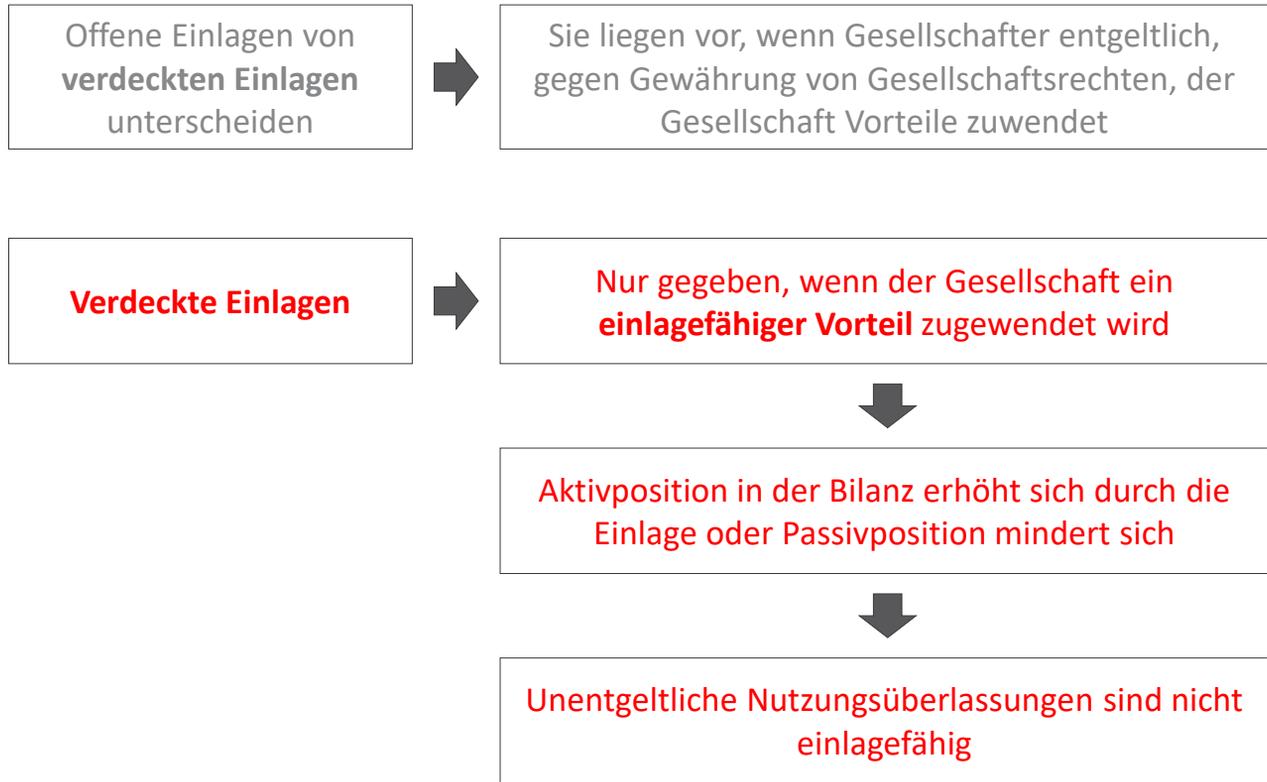
DHBW

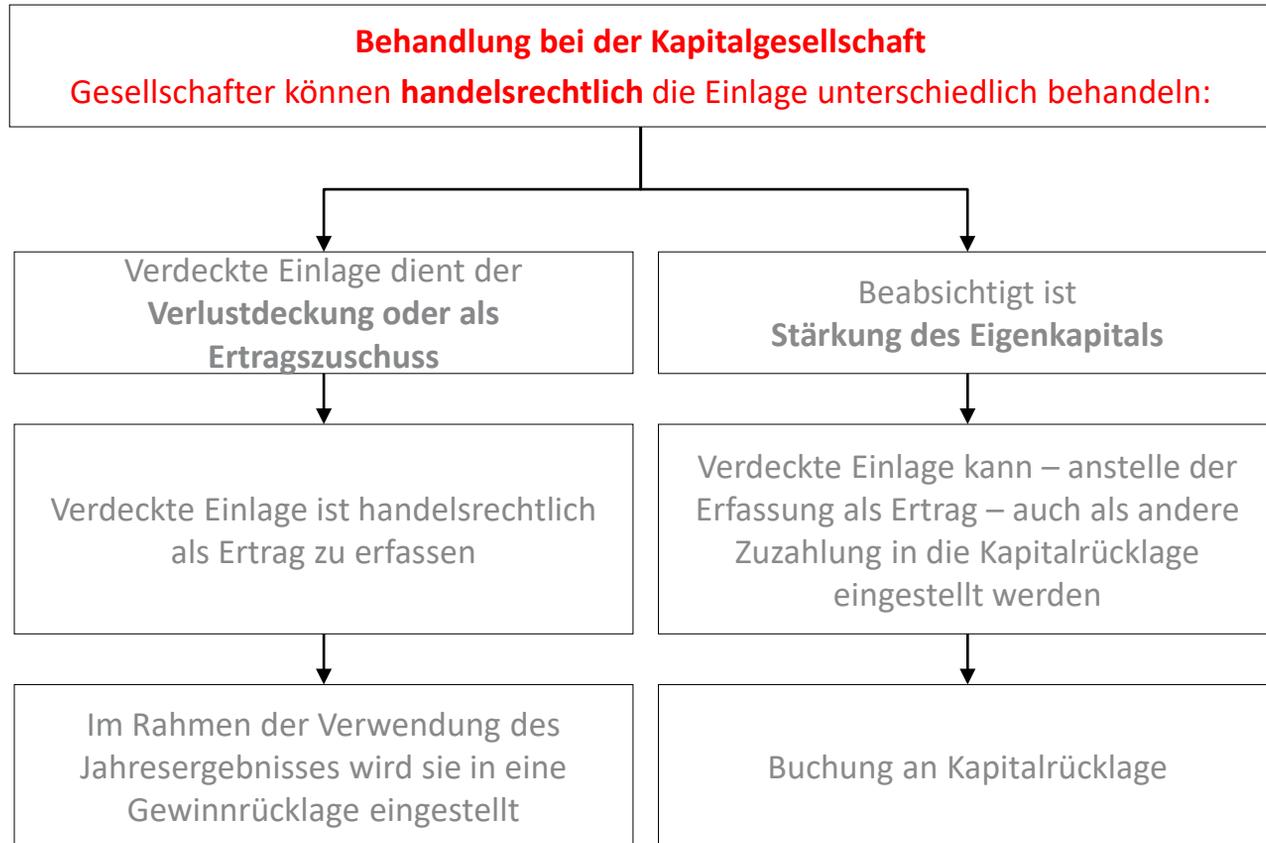
Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Verdeckte Einlagen

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Abgrenzung verdeckte Einlage





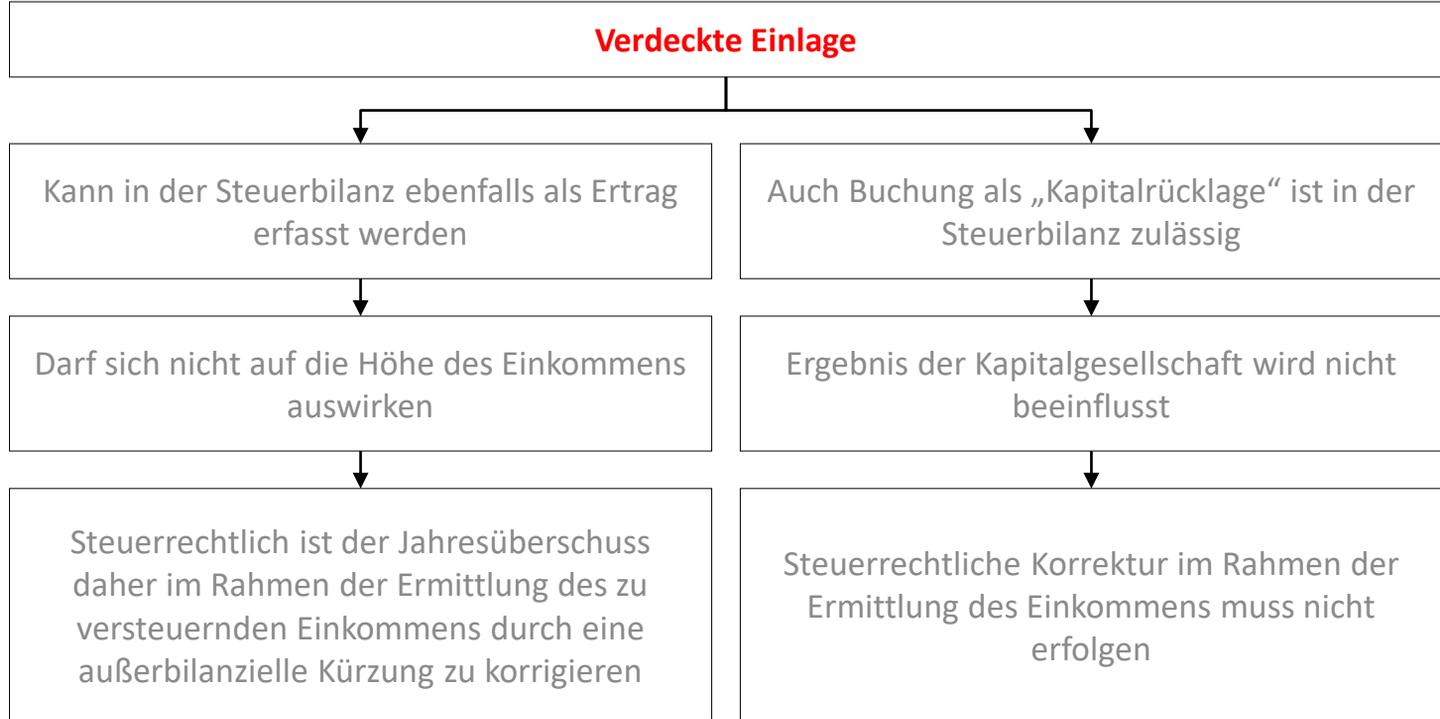


In der **Handelsbilanz** ergibt sich für die Bewertung der verdeckten Einlage ein Spielraum. Sie kann in Höhe

der **effektiven** Anschaffungskosten,
d. h. bei Unentgeltlichkeit mit 0 €,

oder

der **fiktiven** Anschaffungskosten,
d. h. in Höhe des Verkehrswerts,
aber höchstens des Zeitwerts
angesetzt werden.





Sofern das Geschäft zu Gunsten der Kapitalgesellschaft als nicht fremdüblich qualifiziert, kann es als verdeckte Einlage (vE) zu beurteilen sein (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Dabei ist zwischen verdeckten Sacheinlagen und verdeckten Nutzungseinlagen zu unterscheiden.

Voraussetzung einer verdeckten Sacheinlage ist

- eine Vermögensmehrung oder verhinderte Vermögenminderung bei der Kapitalgesellschaft,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt,
- nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht und
- in einem einlagefähigen Vermögensvorteil besteht (R 8.9 Abs. 1-3 KStR).

Begriff der verdeckten Einlage



Insofern qualifiziert die verdeckte Sacheinlage als Spiegelbild zur vGA, mit der Besonderheit, dass der Gesellschafter der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil gewähren muss.

Hierunter versteht man jedes bilanzierungsfähige Wirtschaftsgut, das in der Steuerbilanz der Kapitalgesellschaft entweder den Ansatz eines Aktivpostens oder den Wegfall eines Passivpostens bewirkt (H 8.9 KStH „Einlagefähiger V.-vorteil“).

In Abgrenzung hierzu kann die verbilligte Überlassung eines Wirtschaftsguts zur Nutzung mangels Bilanzierbarkeit des Nutzungsvorteils nicht Gegenstand einer verdeckten Sacheinlage sein (H 8.9 KStH „Nutzungsvorteile“).

Begriff der verdeckten Einlage



Die A-GmbH erhält von ihrem Gesellschafter B ein Darlehen i. H. v. 100.000 € zu einem Zinssatz von 4 %. Fremdüblich ist hingegen ein Zinssatz i. H. v. 7 %. Die 3 % Zinsdifferenz sind daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifizieren als vE des B in die A-GmbH. Da ersparter Zinsaufwand kein bilanzierungsfähiges WG darstellt, handelt es sich um keine verdeckte Einlage.

Die A-GmbH gewährt ihrem Gesellschafter B ein Darlehen i. H. v. 100.000 € zu einem Zinssatz von 10 %. Fremdüblich ist hingegen ein Zinssatz i. H. v. 7 %. Die 3 % Zinsdifferenz sind daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifizieren als vE des B in die A-GmbH. Da B mit der Zahlung der Zinsen der A-GmbH Barmittel zuführt, die ein bilanzierungsfähiges WG darstellen, handelt es sich um eine verdeckte Sacheinlage.

Die A-GmbH mietet von ihrem Gesellschafter B ein Gebäude zu einem Mietzins i. H. v. 9.000 € p. a. Fremdüblich ist hingegen ein Mietzins i. H. v. 12.000 €. Die 3.000 € Mietdifferenz sind daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Da ersparter Mietaufwand kein bilanzierungsfähiges WG darstellt, handelt es sich um keine verdeckte Einlage.

Begriff der verdeckten Einlage



Die A-GmbH vermietet an ihren Gesellschafter B ein Gebäude zu einem Mietzins i. H. v. 18.000 € p. a. Fremdüblich ist hingegen ein Mietzins i. H. v. 12.000 €. Die 6.000 € Mietdifferenz sind daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifizieren als vE des B in die A-GmbH. Da B mit der Zahlung der Miete der A-GmbH Barmittel zuführt, die ein bilanzierungsfähiges WG darstellen, handelt es sich um eine verdeckte Sacheinlage.

Geschäftsführer der A-GmbH ist der Gesellschafter B, der für diese Tätigkeit ein Gehalt i. H. v. 50.000 € erhält. Fremdüblich ist hingegen ein Entgelt i. H. v. 100.000 €. Die 50.000 € Gehaltsdifferenz sind daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Da ersparter Gehaltsaufwand kein bilanzierungsfähiges WG darstellt, handelt es sich um keine verdeckte Einlage.

Die A-GmbH erbringt im Rahmen ihres Geschäftsbetriebs Dienstleistungen an ihren Gesellschafter B für eine Vergütung i. H. v. 150.000 €. Fremdüblich ist hingegen ein Entgelt i. H. v. 100.000 €. Die 50.000 € Vergütungsdifferenz sind daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifizieren als vE des B in die A-GmbH. Da B mit der Entgeltzahlung der A-GmbH Barmittel zuführt, die ein bilanzierungsfähiges WG darstellen, handelt es sich um eine verdeckte Sacheinlage.

Begriff der verdeckten Einlage



Die A-GmbH erwirbt von ihrem Gesellschafter B einen PKW für ein Entgelt i. H. v. 10.000 €. Fremdüblich ist hingegen eine Vergütung i. H. v. 20.000 €. Die 10.000 € Entgeltdifferenz sind daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifizieren als vE des B in die A-GmbH. Da B mit der Übertragung des PKW der A-GmbH ein bilanzierungsfähiges WG zuführt, handelt es sich um eine verdeckte Sacheinlage.

Die A-GmbH veräußert an ihren Gesellschafter B einen PKW für ein fremdübliches Entgelt i. H. v. 30.000 €. Fremdüblich ist hingegen eine Vergütung i. H. v. 20.000 €. Die 10.000 € Entgeltdifferenz sind daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und qualifizieren als vE des B in die A-GmbH. Da B mit der Entgeltzahlung der A-GmbH Barmittel zuführt, die ein bilanzierungsfähiges WG darstellen, handelt es sich um eine verdeckte Sacheinlage.



Über diese Grundsätze hinaus ist spiegelbildlich zur vGA zu beachten, dass eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch dann gegeben ist, wenn die Vermögensmehrung oder verhinderte Vermögenminderung bei der Kapitalgesellschaft nicht durch einen Gesellschafter, sondern durch eine diesem nahe stehende Person erfolgt (H 8.9 KStH „Nahe stehende P.“).

Die Rechtsfolgen der verdeckten Einlagen sind unterschiedlich. Die verdeckte Sacheinlage bewirkt auf Ebene der Gesellschaft eine gewinnneutrale Bilanzverlängerung (bei Zuführung eines Aktivpostens) oder einen gewinnneutralen Passivtausch (bei Übernahme eines Passivpostens).

Auf Ebene des Gesellschafters erhöhen sich dessen Anschaffungskosten seiner Beteiligung an der Kapitalgesellschaft, während sich eine Aufwandsposition oder ein anderer Aktivposten entsprechend reduziert. In Abgrenzung hierzu wird die Nutzungseinlage schlicht ignoriert. Weder auf Ebene der Gesellschaft noch auf der des Gesellschafters kommt es zu Änderungen.



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Ende Teil 6

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft und Ihre Anteilseigner

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Ertragsteuerliche Organschaft

Ein Studiengang der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit





Gesellschaftsrechtlich ist es möglich, Gewinnabführungsverträge abzuschließen, d.h. eine Tochtergesellschaft kann sich verpflichten, ihren gesamten Gewinn an das Mutterunternehmen abzuführen (§ 291 Abs. 1 AktG).

Die Körperschaftsteuer ist eine Subjektsteuer und besteuert grundsätzlich keine zu Konzernen verbundenen wirtschaftlichen Einheiten, sondern die jeweiligen Körperschaften. Der Bezug auf die einzelne Körperschaft **gilt auch für die Gewerbesteuer: Besteuerungsgegenstand ist der Gewerbebetrieb jeder einzelnen Körperschaft.**

Dieser Grundsatz wird durchbrochen durch die Regelungen zur Organschaft, welche die gesellschaftsrechtliche Ergebnisabführung (**Gewinnabführung und Verlustdeckung**) unter bestimmten Voraussetzungen nachvollzieht. Bei Vorliegen einer Organschaft wird das Einkommen der Tochtergesellschaft (**Organ**) dem Einkommen des MU-Unternehmens (**Organträger**) zugerechnet (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG). Für die Gewerbesteuer gilt die Organgesellschaft als **Betriebsstätte des Organträgers** (§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG), was eine Saldierung der Gewerbeerträge bedingt.

Für die Zinsschranke gilt der Organkreis als ein Betrieb (§ 15 Satz 1 Nr. 3 KStG).



Organträger ist eine natürliche Person oder eine nicht von der Körperschaftssteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse. Organträger kann auch eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs.1 S. 1 Nr. 2 EStG sein, sofern sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs 1 S.1 Nr. 1 ausübt (gewerbliche Personengesellschaft).

Auch beschränkt steuerpflichtige ausländische gewerbliche Unternehmen können Organträger sein.

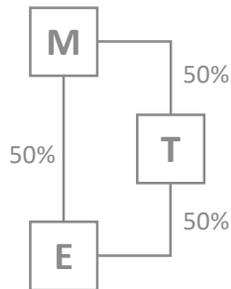
Voraussetzung ist lediglich, dass die Beteiligung über ihre gesamte Dauer ununterbrochen einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Eine Betriebsstätte gilt dann als inländische Betriebsstätte, wenn die ihr zurechenbaren Einkünfte im Inland der Besteuerung unterliegen. (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG)

Die **Organgesellschaft** ist eine Kapitalgesellschaft **mit Geschäftsleitung** (§ 10 AO) **im Inland und Sitz** (§ 11 AO) **in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens**“ (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG).

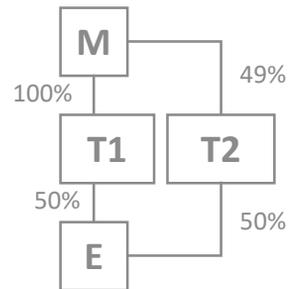


Eine weitere Voraussetzung ist, dass der Organträger von Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an ununterbrochen die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft innehat (**finanzielle Eingliederung**). Mittelbare Beteiligungen, die über Mehrheitsbeteiligungen zugerechnet werden, sind zu berücksichtigen.

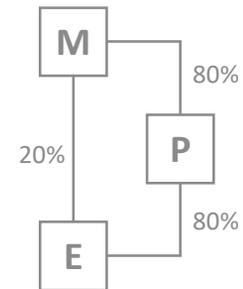
Beispiele:



Keine finanzielle Eingliederung, da die Beteiligung an T nicht mehrheitsvermittelnd ist.



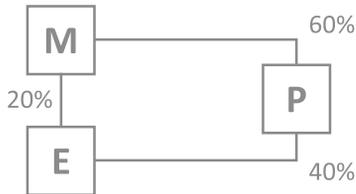
Keine finanzielle Eingliederung, da die Beteiligung an T2 nicht mehrheitsvermittelnd ist.



Finanzielle Eingliederung von E, da die Beteiligung an der Personengesellschaft P mehrheitsvermittelnd ist.



Strittig ist, ob mittelbare Anteile anteilig oder vollständig einbezogen werden.



- **Anteilig:** M ist zu 20% unmittelbar und zu 24% ($60\% \times 40\%$), somit zu 44% vermögensmäßig an E beteiligt. Eine finanzielle Eingliederung wäre damit nicht gegeben.
- **Vollständig:** M kann über seine Mehrheit bei P deren 40% an E beherrschen. Auf einer Gesellschafter-/Hauptversammlung von E verfügt M somit über $20\% + 40\% = 60\%$ der Stimmrechte. Demnach wäre die finanzielle Eingliederung gegeben.

Die Finanzverwaltung scheint zur anteiligen Einbeziehung zu tendieren (siehe Bsp.). Dies ist nicht überzeugend, da die Obergesellschaft durch ihre Mehrheit bei der vermittelnden Gesellschaft vollständig und nicht nur anteilig über deren Anteile verfügen kann. Die h.M. spricht sich daher für eine vollständigen Einbeziehung aus.



Durch einen Gewinnabführungsvertrag verpflichtet sich ein Unternehmen, seinen gesamten handelsrechtlichen Jahresüberschuss an ein anderes Unternehmen abzuführen. Die Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung wird mithin von ihrem Gewinnverwendungsrecht für die Dauer des Vertrags ausgeschlossen. Ein solcher Vertrag bedarf daher eines Gesellschafter- bzw. Hauptversammlungsbeschlusses mit einer Mehrheit von mindestens 75% (§ 293 Abs. 1 AktG). Minderheitsgesellschafter haben einen **Anspruch auf eine Ausgleichszahlung** für die entgehenden Dividenden (§ 304 AktG). Ein Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 AktG enthält auch die Verpflichtung zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags. Die treffendere und auch üblichere Bezeichnung ist daher **Ergebnisabführungsvertrag (EAV)**. Für eine GmbH als Organgesellschaft gilt Entsprechendes (vgl. § 17 KStG).

Damit der EAV steuerlich zur Organschaft führt, muss er

- über mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG),
- tatsächlich ununterbrochen durchgeführt worden sein, wobei eine vorzeitige Kündigung aus einem wichtigem Grund unschädlich ist (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG) und
- im ersten Wirtschaftsjahr der Organschaft wirksam geworden, d.h. im Handelsregister eingetragen worden sein (§ 14 Abs. 1 S. 2 KStG).



Rechtsfolgen für die Körperschaftsteuer:

- Die Einkommen von Organträger und Organgesellschaft werden zunächst nach den allgemeinen Vorschriften ermittelt.
- **Vororganschaftliche Verlustabzüge** der Organgesellschaft i.S.d. § 10d EStG werden über die Dauer der Organschaft „eingefroren“ und kommen nicht zum Abzug (§ 15 Nr. 1 KStG).
- Das **Freistellungsverfahren** ist auf der Ebene der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Freistellung erfolgt erst auf der Ebene des Organträgers, wenn dieser eine Kapitalgesellschaft ist; andernfalls gilt das Teileinkünfteverfahren (§ 15 Nr. 2 KStG).
- Werden **Ausgleichszahlungen** an Minderheitsgesellschafter der Organgesellschaft geleistet, sind diese als ausschüttungsähnliche Ausgaben nicht abzugsfähig (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG). In Höhe von 20/17 (besser: 100/85) dieser Ausgleichszahlungen hat die Organgesellschaft ihr Einkommen selbst zu versteuern (§ 16 KStG).
- Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Einkommen der Organgesellschaft und dem zu versteuernden Einkommen (null oder 20/17 der Ausgleichszahlungen) wird dem Organträger zugewiesen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG).

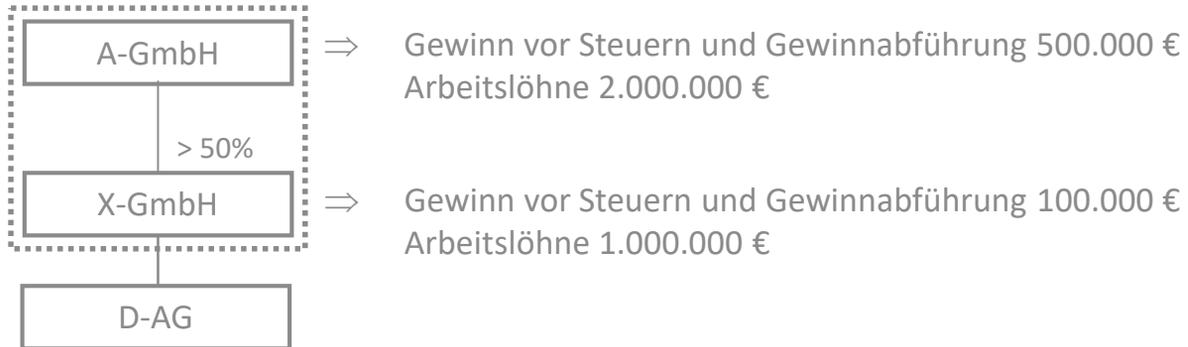


Rechtsfolgen für die Gewerbesteuer:

- Die Organgesellschaft gilt als **Betriebsstätte des Organträgers** (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).
- **Vororganschaftliche Verlustvorträge** der Organgesellschaft werden auch bei der Gewerbesteuer über die Dauer der Organschaft „eingefroren“ und kommen nicht zum Abzug (§ 10a Satz 3 GewStG).
- **Ausgleichszahlungen** an Minderheitsgesellschafter der Organgesellschaft sind zwar ebenso nicht abzugsfähig (§ 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG), die 20/17-Regelung des § 16 KStG gilt aber für die Gewerbesteuer nicht.
- Die **gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen** der §§ 8, 9 GewStG gelten innerhalb des Organkreises nicht.
- Der Gewerbeertrag des Gesamtunternehmens ist nach den Grundsätzen der **Zerlegung** (§§ 28 ff. GewStG) auf die Gemeinden des Organträgers und der Organgesellschaft zu verteilen. Maßgeblich sind die Arbeitslöhne i.S.d. § 31 GewStG.



Organschaft



Bei der Gewinnermittlung der X-GmbH wurden berücksichtigt:

- Dividendenerträge aus 12% der Anteile der D-AG von 10.000 €, die als Ertrag verbucht wurden.



a) X-GmbH

Gewinn vor Steuern und Ergebnisabführung		100.000 €
<i>Die Dividenerträge bleiben im Einkommen enthalten</i>		
Einkommen = Gewerbeertrag		100.000 €
./. Gewinnabführung an die A-GmbH		
Einkommen	100.000 €	100.000 €
= zu versteuerndes Einkommen X-GmbH		0 €



b) A-GmbH

Gewinn vor Steuern und Ergebnisabführung	500.000 €
+ Gewinnabführung von der X-GmbH	100.000 €
./. steuerfreie Dividenden der D-GmbH (§ 8b Abs. 1 KStG)	-10.000 €
+ nichtabziehbare Ausgaben, 5% von 10.000 € (§ 8b Abs. 5 KStG)	500 €
= zu versteuerndes Einkommen	590.500 €

Gewerbsteuer

Gewinn aus Gewerbebetrieb	590.500 €	
./. körperschaftsteuerliche Einkommenszuweisung	-100.000 €	
+ Hinzurechnung § 8 Nr. 5 GewStG	9.500 €	
+ Gewerbeertrag der X-GmbH	<u>100.000 €</u>	
= Gewerbeertrag A-GmbH	600.000 €	
davon 1/3 auf Gemeinde der X-GmbH		200.000 €
davon 2/3 auf Gemeinde der A-GmbH		400.000 €



Die Organgesellschaft bleibt trotz des Abschlusses eines Gewinnabführungsvertrags zivilrechtlich selbständig und bilanziert auch weiterhin selbst.

Daher erfolgt die Einkommensermittlung der Organgesellschaft zunächst getrennt von der Einkommensermittlung des Organträgers.

Das bedeutet z.B., dass die Höhe der abzugsfähigen Spenden der Organgesellschaft auf deren Ebene zu ermitteln ist. Danach nicht abzugsfähige Spenden bleiben es auch dann, wenn der Organträger sein körperschaftsteuerlich mögliches Volumen an abziehbaren Spenden nicht ausgeschöpft hat.

Da bei der Einkommensermittlung der Organgesellschaft deren steuerrechtliche Selbständigkeit zu beachten ist, können **im Organkreis auch verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlagen vorkommen.**



Die körperschaftsteuerliche Behandlung von **Ausgleichszahlungen** entspricht jedenfalls bei AktG nicht der zivilrechtlichen Lage. Zivilrechtlicher Schuldner der Ausgleichszahlung ist gegenüber den Minderheitsaktionären der Organträger und nicht die Organgesellschaft. § 277 Abs. 3 S. 2 HGB zeigt, dass die Ausgleichszahlungen handelsrechtlich zu Aufwand des Organträgers führen (würden). Diese sind aber gem. § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG nicht bei diesem steuerlich abzugsfähig.

Das durch die Nichtabzugsfähigkeit der Ausgleichszahlung entstehende Einkommen muss gem. § 16 S. 1 KStG die Organgesellschaft selbst mit 20/17 versteuern. Die anfallende KSt auf die Ausgleichszahlung ist zwar handelsrechtlich Aufwand, aber gem. **§ 10 Nr. 2 KStG** bei der Einkommensermittlung nicht abziehbar.

Hintergrund der Besteuerung der Ausgleichszahlung durch die Organgesellschaft ist, dass die Ausgleichszahlungen für die Minderheitsaktionär nach zutreffender Ansicht Bezüge i.S.d. § 20 EStG sind. Deren Besteuerung gem. § 3 Nr. 40 EStG, §§ 8b Abs. 1 S. 1 u. Abs. 5 S. 1 KStG baut auf einer **Vorbelastung mit KSt** auf.



Durch die Nichtabzugsfähigkeit der Ausgleichszahlung und der Versteuerung auf Ebene der Organgesellschaft wird diese Vorbelastung erreicht.

Eine Besteuerung dieses Einkommens auf Ebene des Organträgers würde zu einer anderen Vorbelastung führen, wenn der **Organträger eine natürliche Person** wäre.

In der Praxis wird die **Zahlung häufig über die Organgesellschaft** geleistet.

Handelsrechtlich führt die Ausgleichszahlung zu Aufwand bei der Organgesellschaft. Körperschaftsteuerlich wird es gem. § 16 S. 1 KStG jedoch zu Einkommen der Organgesellschaft. Die durch die Ausgleichszahlung bedingte KSt führt handelsrechtlich zu Aufwand, der gem. § 10 Nr. 2 KStG nicht abzugsfähig ist.

Die Organgesellschaft hat die Kapitalertragsteuer auf die Ausgleichszahlungen für die Minderheitsgesellschafter (von deren Ausgleichszahlung) einzubehalten und abzuführen.



Bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers muss eine **doppelte Berücksichtigung der Abführung des Gewinns/Einkommens** der Organgesellschaft vermieden werden.

Die Abführungsverpflichtung der Organgesellschaft führt zu einem aktivierungspflichtiger **Forderung in der Bilanz des Organträgers**.

Da dem Organträger auch noch das **Einkommen der Organgesellschaft (teil)weise zugerechnet** wird, würde ohne eine Kürzung des Einkommens um die Abführung dessen Doppelbelastung drohen.



Beispiel: Die A-AG ist zu 90% an der B-GmbH beteiligt. Sie haben einen zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrag geschlossen, der am 31.05.X1 in das Handelsregister der B-GmbH eingetragen wurde.

Das Wirtschaftsjahr der A-AG als auch der B-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Die A-AG hat sich verpflichtet, etwaige Verluste zu tragen. Dem Minderheitsgesellschafter C steht zum Ausgleich ein feste Ausgleichszahlung in Höhe von 170.000 € zu, die von der B-GmbH geleistet wird.

Die B-GmbH führt ihren handelsrechtlichen Gewinn in Höhe von 1.000.000 € für das Jahr X2 in voller Höhe an die A-AG ab. Dabei wurde bereits die feste Ausgleichszahlung an C als Aufwand berücksichtigt.

Die Ausgleichszahlung ist gem. § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die KSt auf die Ausgleichszahlung beträgt

$$20/17 \times 170.000 = 200.000 \text{ €} \times 15\% = 30.000 \text{ €},$$
$$\text{der SolZ } 5,5\% \times 30.000 \text{ €} = 1.650 \text{ €}.$$

Beides wurde zutreffend als Steuern auf Einkommen und Ertrag verbucht.



Die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben für Bewirtung und Geschenke i.S.d. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 EStG betragen bei der B-GmbH 8.000 € betragen.

Der vorläufige Jahresüberschuss der A-AG vor Steuern beträgt einschließlich der Gewinnabführung der B-GmbH 5.000.000 €. Die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben für Bewirtung und Geschenke i.S.d. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 EStG betragen bei der A-AG 15.000 €. Die Vorauszahlungen für KSt betragen 700.000 €, der SolZ 38.500 €.

Es gibt bei beiden Gesellschaften keine steuerbilanziellen Abweichungen.

Wie berechnet sich das zu versteuernde Einkommen der A-AG?



Jahresüberschuss vor Gewinnabführung	1.000.000
./. Gewinnabführung an den Organträger	-1.000.000
= Jahresüberschuss Organgesellschaft	0
+ Gewinnabführung an den Organträger	1.000.000
+ nicht abziehbare Betriebsausgaben	8.000
+ Ausgleichszahlung an C	170.000
+ KSt auf Ausgleichszahlung	30.000
+ SolZ auf Ausgleichszahlung	1.650
= Organeinkommen vor Zurechnung	1.209.650
./. Eigenes Einkommen der Organgesellschaft	200.000
= Zurechnung an den Organträger	1.009.650



Jahresüberschuss des OT vor Gewinnabführung	4.000.000
+ Gewinnabführung an den Organträger	1.000.000
= Jahresüberschuss des OT vor Gewinnabführung	5.000.000
+ nicht abziehbare Betriebsausgaben	15.000
+ Körperschaftsteuer	700.000
+ Solidaritätszuschlag	38.500
./. Gewinnabführung an den Organträger	-1.000.000
= Einkommen vor Zurechnung	4.753.500
+ Einkommenszurechnung der Organgesellschaft	1.009.650
= Zurechnung an den Organträger	5.763.150



Bei **Verlusten der Organgesellschaft** ist zwischen den Verlusten vor und nach Abschluss des Gewinnabführungs- und Verlustübernahmevertrags zu unterscheiden.

Ein **vorvertraglicher körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag** der Organgesellschaft kann gem. § 15 Nr. 1 KStG nicht durch den Organträger genutzt werden.

Während des Bestehens eines Gewinnabführungs- und Verlustübernahmevertrages ruht somit der steuerliche Verlustvortrag der Organgesellschaft.

Dieser lebt steuerlich erst nach dem Ende der Organschaft wieder auf und kann dann wieder von der dann ehemaligen Organgesellschaft genutzt werden. **Verluste nach Begründung der Organschaft werden dem Organträger über das Einkommen zugerechnet.**

Dafür ist der Organträger auch zum Ausgleich des Verlustes verpflichtet.



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Weitere Fragen rund um die ertragsteuerliche Organschaft



Voraussetzung für die Anerkennung der Organschaft – und damit die Einkommenszurechnung beim Organträger – ist nicht nur der Abschluss des Gewinnabführungsvertrags. Erforderlich ist dessen tatsächliche und korrekte Durchführung. Das bedeutet, dass

- der handelsrechtliche Gewinn an den Organträger in vollem Umfang abgeführt wird (Ausnahme z.B. Ausschüttungsverbot § 268 HGB),
- keine vorvertraglichen Rücklagen an den Organträger abgeführt werden,
- keine unzulässigen Rücklagen gebildet werden,
- ein **handelsrechtlicher Verlust** der Organgesellschaft vollständig ausgeglichen wird.



Voraussetzung hierfür ist ein fehlerfreier Jahresabschluss der Organgesellschaft. Dies ist in der Praxis allerdings nicht immer der Fall. Eine fehlerhafte Durchführung des Gewinnabführungsvertrages ist für die Einkommenszurechnung gem. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 KStG trotzdem unschädlich, wenn

- der Jahresabschluss der Organgesellschaft wirksam festgestellt ist (also nicht nichtig ist),
- die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses der Organgesellschaft unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden konnte,
- der durch die Finanzverwaltung beanstandete Fehler (z.B. durch Bp-Bericht)
 - spätestens im nächsten Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers berichtigt wird und
 - durch eine entsprechende Gewinnabführung bzw. Verlustausgleich korrigiert wird.



Die Beanstandung der Rechnungslegung durch die Finanzverwaltung kann – muss aber nicht – zutreffend sein. Es ist denkbar, dass der Organträger und die Organgesellschaft es auf eine spätere (gerichtliche Klärung) ankommen lassen und deshalb keine Korrektur durchführen.

Allerdings ist die Organschaft bei einer anderen als der erhofften (gerichtlichen) Entscheidung nicht durchgeführt.

Die Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt bei einer AG gem. § 172 AktG grundsätzlich durch den Aufsichtsrat, es sei denn, dass Aufsichtsrat und Vorstand dies der Hauptversammlung überlassen haben. Bei einer GmbH obliegt die Feststellung gem. § 46 Nr. 1 GmbH der Gesellschafterversammlung.



Ein Fehler gilt als für ordentlichen Kaufmann nicht erkennbar, wenn

- Der Abschlussprüfer den Jahresabschluss der Organgesellschaft gem. § 322 Abs. 3 HGB uneingeschränkt testiert hat **oder**
- Der Konzernabschlussprüfer bei Einbeziehung der Organgesellschaft uneingeschränkt testiert hat **oder**
- bei einer freiwilligen Abschlussprüfung der Organgesellschaft uneingeschränkt testiert hat **oder**
- bei einer nicht gem. § 316 HGB prüfungspflichtigen Organgesellschaften ein StB/WP den Jahresabschluss mit einer umfassenden Beurteilung erstellt hat.



Die materielle Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft beim OT ist in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG geregelt. Die materielle Zurechnung wird **verfahrensrechtlich durch § 14 Abs. 5 KStG** ergänzt.

Danach werden ab 2014 das Bestehen der Organschaft, das Einkommen, die Besteuerungsgrundlagen und die anzurechnenden Steuern der **Organgesellschaft** festgestellt.

Dadurch kann eine bestandskräftige Veranlagung des Organträgers gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO geändert werden, wenn der Feststellungsbescheid für die Organgesellschaft korrigiert wird.

Allerdings dürfte die Feststellung der Organschaft im Regelfall **keinen verfahrensrechtlichen Schutz vor den Folgen einer verunglückten Organschaft** mit sich bringen, weil das für die Feststellung zuständige FA von § 164 AO Gebrauch machen wird.



Eine Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zur Betriebsstätte des Organträgers erfolgt gem. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 7 KStG nur, wenn das inländische Besteuerungsrecht nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt ist.

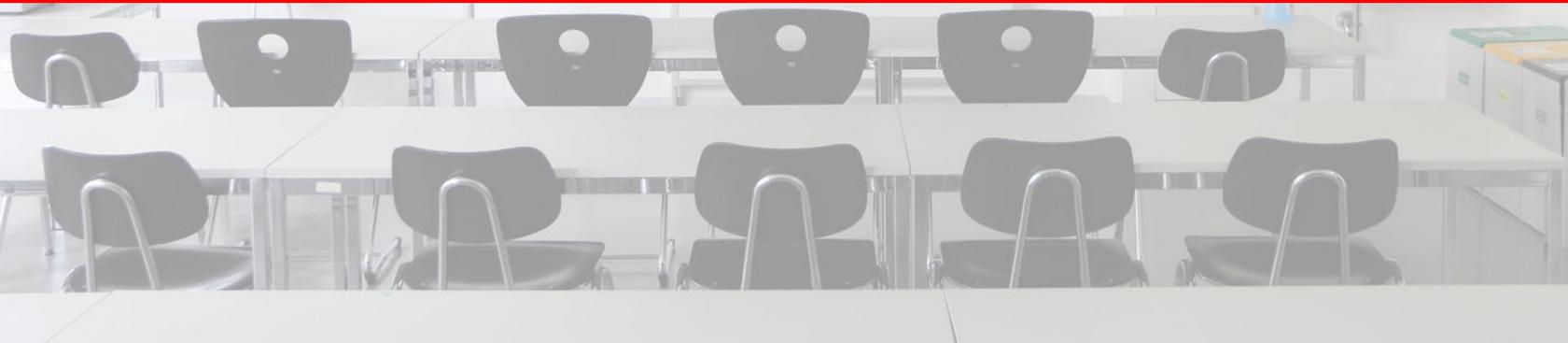
Hintergrund dieser Regelung ist, dass der Betriebsstättenbegriff von Doppelbesteuerungsabkommen häufig enger ist als der des § 12 AO. Anderenfalls könnte das Organeinkommen in Inland unbesteuert „abfließen“ können.

Negative Einkünfte der Organgesellschaft unterliegen durch § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG einer Sonderregelung, wenn der unbeschränkt steuerpflichtige Organträger bzw. die Organgesellschaft ihren Satzungssitz (Registersitz) außerhalb der EU/EWR haben. Danach können diese in Deutschland nicht genutzt werden, wenn sie im Ausland von der Organgesellschaft, dem Organträger oder dessen Gesellschafter genutzt werden können.

Damit soll eine doppelte Verlustberücksichtigung vermieden werden.



Ende Teil 7
Prof. Dr. Michael Scheel, StB



Die Kapitalgesellschaft und Ihre Anteilseigner

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Verlustberücksichtigung

Ein Studiengang der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit



Das KStG knüpft nach § 8 Abs. 1 KStG an § **10d EStG** an.

Einschränkend ist für Körperschaften § 8c KStG zu beachten.

- ¹Werden innerhalb von **fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent** des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (**schädlicher Beteiligungserwerb**), sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte (**nicht genutzte Verluste**) vollständig nicht mehr abziehbar.
- ²Als ein Erwerber im Sinne des Satzes 1 gilt auch eine **Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen**.
- ³Eine **Kapitalerhöhung** steht der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.



Die Vorschrift des § 8c KStG enthält eine Grundregel, wonach der Verlust einer Kapitalgesellschaft bei Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs ganz oder teilweise vom **Abzug ausgeschlossen** wird. Wird der Verlustausgleich bzw. -abzug körperschaftsteuerrechtlich versagt, wirkt sich dies entsprechend auch auf die Gewerbesteuer aus.

Ein schädlicher (unmittelbarer und mittelbarer) Beteiligungserwerb liegt vor, wenn innerhalb von 5 Jahren

- mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals an der Kapitalgesellschaft an einen Erwerber übertragen werden (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F.),
- mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals an der Kapitalgesellschaft an einen Erwerber übertragen werden (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG)

Bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 % gehen die Verluste vollständig unter.



Übertragung der Beteiligung an

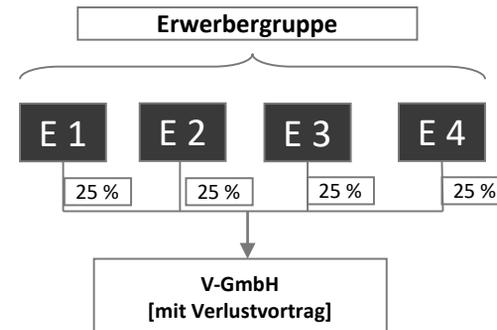
Erwerber oder diesem nahe stehende Person (§ 8c Satz 1 KStG)

- nahe stehende Person:
mangels Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG Auslegung i.S.d. Grundsätze zur vGA
 - ✓ weites Verständnis
 - ✓ durch gesellschafts-, schuld-, familienrechtliche Beziehungen oder sonstige gemeinsame Interessen begründet
 - ✓ potentieller Kreis umfasst natürliche und juristische Personen, Personengesellschaften
 - ✓ Erwerb durch unterschiedliche Konzerngesellschaften desselben Konzerns

= 1 Erwerber

Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen (§ 8c Satz 2 KStG)

- Indiz gleichgerichteter Interessen ist auch die gemeinsame Beherrschung der Körperschaft





Ausnahmen vom Verlustuntergang gemäß § 8c Abs. 1 S. 1 KStG:

Konzernklausel:

§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG sieht eine Konzernklausel vor, die für Beteiligungserwerbe ab dem 31.12.2009 gilt. Ein Beteiligungserwerb ist unschädlich, soweit am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person unmittelbar oder mittelbar zu jeweils 100 % beteiligt ist.

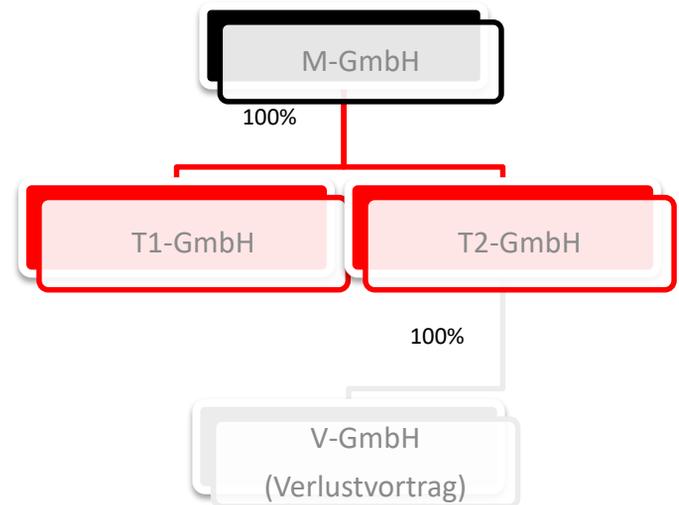
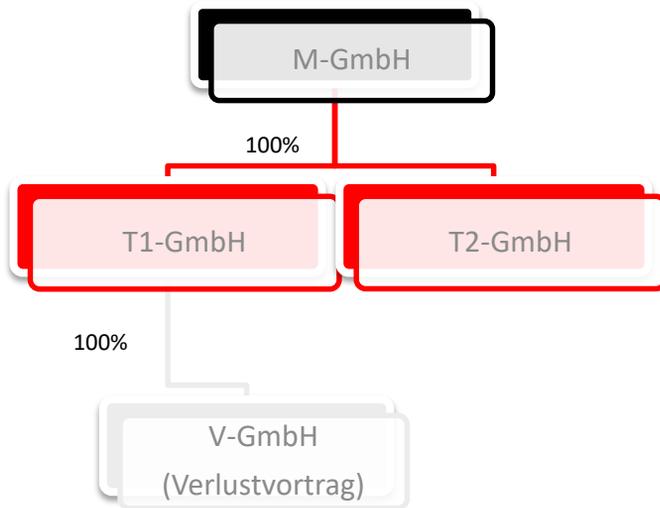
Erhalt der Verluste in Höhe der stillen Reserven:

§ 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG sieht vor, dass Verluste nicht untergehen, soweit ihnen stille Reserven der übertragenden Gesellschaft gegenüber stehen.

Die Ermittlung der stillen Reserven erfolgt hierbei durch Gegenüberstellung des auf den erworbenen Anteil entfallenden - bzw. bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 Prozent des gesamten - steuerlichen Eigenkapitals der Körperschaft und dem gemeinen Wert der erworbenen Anteile bzw. dem gemeinen Wert aller Anteile.



Anwendungsbereich: Umstrukturierungen im Konzern



Lösung nach § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG:

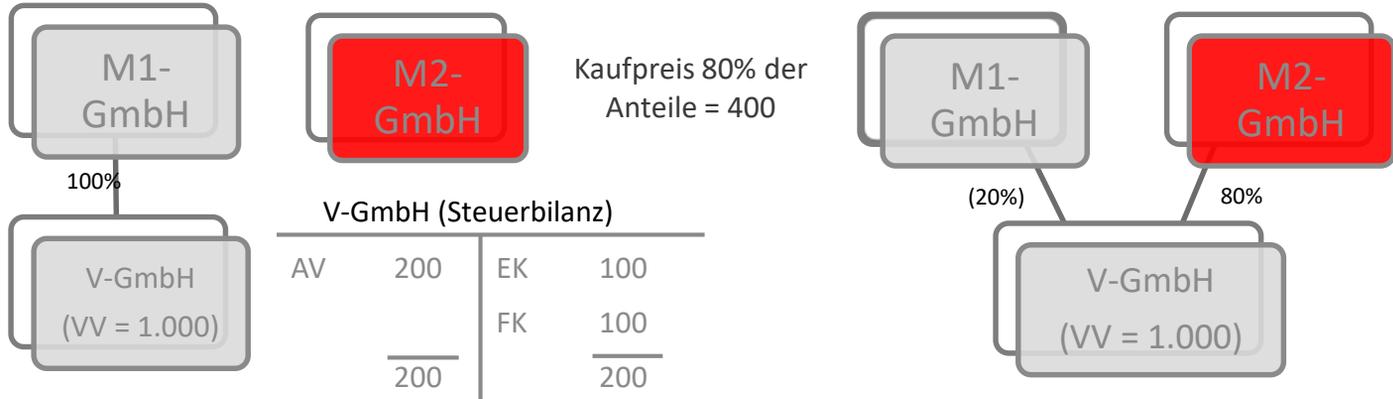
V-GmbH verliert ihren Verlustvortrag nicht:

An T1-GmbH als dem übertragendem Rechtsträger und an T2-GmbH als dem übernehmenden Rechtsträger ist jeweils zu 100 % M-GmbH beteiligt. Der Beteiligungserwerb durch T2-GmbH gilt nicht als schädlich i.S.v. § 8c KStG.



Stille Reserven-Klausel

Konzernklausel nicht anwendbar!



Lösung nach § 8c Abs. 1 Satz 5 f. KStG:

Der Verlustvortrag der V-GmbH bleibt in Höhe der gesamten stillen Reserven erhalten:

Eigenkapital (lt. StB) der V-GmbH = 100.

Kaufpreis 80% der Anteile = 400, d.h. für 100% der Anteile ergibt sich ein Wert in Höhe von 500. Der Verlustvortrag bleibt in Höhe der stillen Reserven = 500 – 100 = 400 erhalten.

Überschießender Verlustvortrag (600) geht unter.



Bürgerentlastungsgesetz aus 2009: Einführung der Sanierungsklausel als Rückausnahme zum Verlustuntergang nach § 8c KStG, sodass Verluste weiterhin genutzt werden können, wenn der Anteilserwerb dem Zweck der Sanierung dient



26.01.2011
Kommission stuft Sanierungsklausel als **unzulässige Beihilfe** ein.



07.04.2011
Bundesregierung reicht Klage beim EuG ein (T-205/11). Auch Unternehmen klagen gegen Entscheidung der Kommission.



18.12.2012
Beschluss des EuG: Klage der Bundesregierung ist unzulässig (verspätet erhoben). Dagegen legte Deutschland Rechtsmittel ein.



03.07.2014
EuGH weist Klage von Deutschland gegen EuG-Beschluss ab C-102/13 P.



04.02.2016
EuG weist zwei der Unternehmensklagen (T-287/11, T-620/11) gegen den Kommissionsbeschluss ab.



28.06.2018
EuGH C-203/16 P (Heitkamp BauHolding): **Beschluss** der Kommission **ist nichtig.**



„JStG 2018“ **rückwirkende Wiederanwendung** von § 8c Abs. 1a KStG ab VZ 2008 für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007



¹§ 8c ist nach einem schädlichen Beteiligungserwerb **auf Antrag** nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, **ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb** unterhält und in diesem Zeitraum bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs **kein Ereignis im Sinne von Absatz 2** stattgefunden hat.

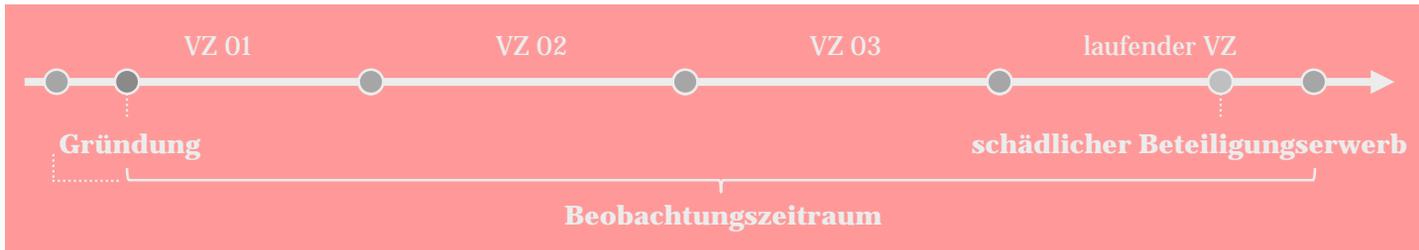
²Satz 1 gilt nicht:

1. für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs oder
2. wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist

„Fortführungsgebundenen Verlustvortrag“



Ziel: Auf Antrag keine Anwendung von § 8c KStG, wenn die Körperschaft während eines **Beobachtungszeitraums** ausschließlich **denselben Geschäftsbetrieb** unterhält und während dieser Zeit **kein schädliches Ereignis** stattgefunden hat



Beobachtungszeitraum: drei vorangegangene VZ (bzw. seit Gründung) bis Ende laufender VZ
Feststellung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags zum Ende des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs

Eintritt eines schädlichen Ereignisses nach Ablauf dieses Zeitraums:

Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags

Anwendungsvoraussetzungen:

- schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015
- keine zurückliegende Einstellung/Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs vor dem 01.01.2016

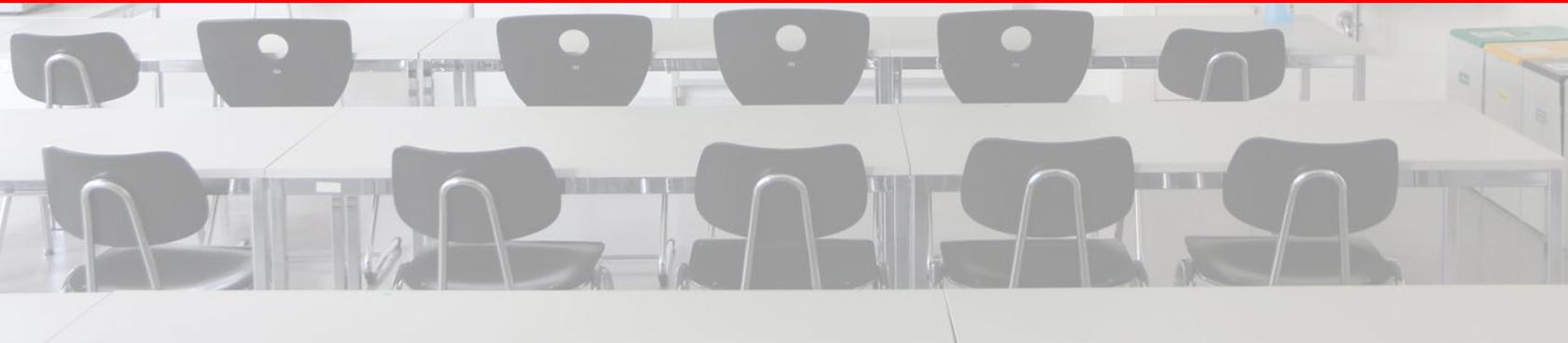


Schädliche Ereignisse im Einzelnen (§ 8d Abs. 2 KStG)

- Der Geschäftsbetrieb wird **eingestellt**,
- der Geschäftsbetrieb wird **ruhend gestellt**,
- der Geschäftsbetrieb wird einer **andersartigen Zweckbestimmung** zugeführt,
- die Körperschaft **nimmt** einen **zusätzlichen Geschäftsbetrieb** auf,
- die Körperschaft **beteiligt** sich an einer **Mitunternehmerschaft**,
- die Körperschaft **nimmt** die **Stellung eines Organträgers** im Sinne des § 14 Absatz 1 KStG **ein** oder
- auf die Körperschaft werden **Wirtschaftsgüter übertragen**, die sie zu einem **geringeren** als dem **gemeinen Wert** ansetzt.



Ende Teil 8
Prof. Dr. Michael Scheel, StB



Die Kapitalgesellschaft und Ihre Anteilseigner

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Zinsschranke

Ein Studiengang der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg in Kooperation mit





A. Sinn und Zweck



B. Grundfall



C. „Escape“



Gemäß § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG sind „Zinsaufwendungen eines Betriebs [..] abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 Prozent des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 dieses Gesetzes abgesetzten Beträge erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns.“

Die Regelung schränkt die steuerwirksame Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen und damit das Nettoprinzip ein. Es kommt zu einer Besteuerung von auszahlungswirksamen Kostengrößen.

Zweck der Vorschrift ist die Sicherung des inländischen Steuersubstrats, indem die Verlagerung von Fremdfinanzierungsaufwand nach Deutschland begrenzt wird. Zusätzlich soll ein Anreiz geschaffen werden, Gewinne nach Deutschland zu verlagern, um die Abzugsmöglichkeiten von Zinsaufwendungen zu vergrößern.

Beispiel zur Verlagerung von Fremdfinanzierungsaufwand: Eine ausländische Muttergesellschaft finanziert ihre deutsche Tochtergesellschaft überwiegend mit Fremdkapital. Der Gewinn der Tochtergesellschaft wird durch die Zinsen zu Lasten der deutschen Bemessungsgrundlage gemindert.



Betroffener Personenkreis:

§ 4h Abs. 1 Satz 1 EStG bezieht sich auf „*Zinsaufwendungen eines Betriebs*“, wodurch sämtliche **Betriebe** von der Zinsschranke erfasst werden.

Betriebe sind insbesondere (vgl. § 16 EStG, § 20 UmwStG):

- Mitunternehmerschaften (Gesamthand und Sonderbetriebe bilden einen einheitlichen Betrieb);
- Körperschaften;
- Organschaften als Organbetrieb gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG
- Einzelunternehmer können mehrere getrennte Betriebe unterhalten.

Betroffene Aufwendungen und Erträge:

Gemäß § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG sind „*Zinsaufwendungen [..] Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben*“, wobei der maßgebliche Gewinn laut § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelte steuerpflichtige Gewinn vor Korrekturen gemäß § 4h Abs. 1 EStG ist. Für Zinserträge gilt die Definition spiegelbildlich (§ 4h Abs. 3 Satz 3 EStG).



Das steuerliche EBITDA bestimmt sich wie folgt:

Maßgeblicher Gewinn gemäß den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes
vor Korrekturen gemäß § 4h Abs. 1 EStG

- + Zinsaufwendungen
 - + Sofortabschreibungen von GWGs (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG)
 - + Abschreibung auf Sammelposten von GWGs (§ 6 Abs. 2a Satz 2 EStG)
 - + Abschreibungen gemäß § 7 EStG
-
- ./. Zinserträge
- = **steuerliches EBITDA**



Betroffen sind damit Erträge und Aufwendungen

- für die Überlassung von Geldkapital, wenn die Rückzahlung des Fremdkapitals oder ein Entgelt für die Überlassung des Fremdkapitals zur Nutzung zugesagt oder gewährt worden ist, auch wenn die Höhe des Entgelts von einem ungewissen Ereignis abhängt (vgl. BMF-Schreiben vom 04.07.2008 Rn. 11 ff / Rn. 15 ff, BStBl. I 2008, S. 718).
- aus der Auf- und Abzinsung von Fremdkapital bzw. der Kapitalforderung (§ 4h Abs. 3 Satz 4 EStG; vgl. BMF-Schreiben, Rn. 27 ff).

Nicht vom Anwendungsbereich der Zinsschranke erfasst sind (BMF-Schreiben, Rn. 16):

- Skonti und Boni.
- Zinsen gemäß § 233 ff. AO.

Ebenfalls **nicht erfasst** sind Zinsen, die den maßgeblichen Gewinn nicht gemindert haben, wie z.B. (BMF-Schreiben, Rn. 18 ff, BStBl. I 2008, S. 718):

- nicht abzugsfähige Zinsen gemäß § 3c Abs. 1 und Abs. 2; § 4 Abs. 4 a und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 a EStG.
- Zinsen die gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG als verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer Körperschaft nicht gemindert haben
- Sonderbetriebseinnahmen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.



Ausgangspunkt der Zinsschranke ist der **Zinssaldo**. Er ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Zinsaufwand und den Zinserträgen:

Zinsaufwendungen

./. Zinserträge

Zinssaldo

Ist dieser **Saldo negativ**, sind **sämtliche Zinsaufwendungen vollständig ab-zugsfähig** (§ 4h Abs. 1 Satz 1 1. Hs. EStG). Wird der **Zinssaldo positiv**, so ist **dieser** grundsätzlich nur noch begrenzt abziehbar, und zwar i.H.v. 30% des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhten sowie um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns (**steuerliches EBITDA**).

Soweit das verrechenbare EBITDA die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen des Betriebs übersteigt, ist es in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen (**EBITDA-Vortrag**) (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG).

Der **Zinsempfänger** muss die Zinsen unabhängig von der Abzugsfähigkeit bei der Gesellschaft gemäß den für ihn geltenden Regelungen versteuern.



Beispiel:

Ausgangsdaten:

Steuerpflichtiger Gewinn vor Zinsschranke:	500.000 €
Zinsaufwendungen:	5.750.000 €
Zinserträge:	1.750.000 €
Abschreibungen:	1.000.000 €

Zinsaufwendungen	5.750.000 €
./.. Zinserträge	1.750.000 €
<hr/>	
= Zinssaldo	4.000.000 €

Maßgeblicher Gewinn:	500.000 €
+ Zinsaufwendungen	5.750.000 €
+ Abschreibungen	1.000.000 €
./.. Zinserträge	1.750.000 €
<hr/>	
= steuerliches EBITDA	5.500.000 €



Beispiel:

Abzugsfähiger Teil des Zinssaldos:

Steuerliches EBITDA x 30 Prozent = 5.500.000 € x 30 Prozent = 1.650.000 €

Abzugsfähige Zinsaufwendungen:

Zinserträge + abzugsfähiger Teil des Zinssaldos: 1.750.000 € + 1.650.000 € = 3.400.000 €

Nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen:

Zinssaldo - abzugsfähiger Teil des Zinssaldos = 4.000.000 € - 1.650.000 € = 2.350.000 €

Steuerlicher Gewinn nach Zinsschranke:

Maßgeblicher Gewinn + nicht abz. Zinsaufwendungen = 500.000 € + 2.350.000 € = 2.850.000 €

Zinsvortrag = Nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen = 2.350.000 €

Steuerliche Belastung*: 962.012€ > 500.000 € tatsächlicher Gewinn

Ermittlung Zinsertrag und Zinsaufwand



Beispiel:

Gewinn		2.850.000 €
3.400.000 €	3.400.000 €	
./. Freibetrag (§ 8 Nr. 1 GewStG)	<u>200.000 €</u>	
25 % von	3.200.000 €	<u>800.000 €</u>
= Bemessungsgrundlage GewSt		3.650.000 €
GewSt = 3.650.000 € x 3,5 % x 400 %		511.000 €
KSt = 2.850.000 x 15 %		427.500 €
SolZ = KSt x 5,5%		<u>23.512 €</u>
Summe		962.012 €



*§ 4h Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG: „Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Sie erhöhen die **Zinsaufwendungen** dieser Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn.“*

Von der Zinsschranke erfasste Zinsaufwendungen sind damit grundsätzlich nur **temporär nicht abzugsfähig**. Sie können in den Folgejahren unter Beachtung der Zinsschranke abgezogen werden. Der Zinsvortrag wird betriebsbezogen ermittelt (§ 4h Abs. 1 EStG) und ist gesondert festzustellen (§ 4h Abs. 4 EStG).

Bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebs geht ein nicht verbrauchter Zinsvortrag vollständig unter. Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Gesellschaft aus, geht der Zinsvortrag anteilig in Höhe der Beteiligungsquote unter. (§ 4h Abs. 5 EStG) Ebenfalls geht der Zinsvortrag unter bei Verschmelzung, Spaltung oder Formwechsel (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) und bei Sacheinlagen in Kapital- bzw. Personengesellschaften (§ 20 Abs. 9, § 24 Abs. 6 UmwStG).

Der Zinsvortrag erhöht nicht das steuerliche EBITDA (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG). Eine Erhöhung des Abzugsvolumens durch den Zinsvortrag wird somit verhindert.



Die Herstellung des Nettoprinzips durch den Zinsvortrag erscheint durch dessen Konzeption fraglich. Nur Unternehmen, die in der Lage sind, sprunghafte Gewinnsteigerungen oder eine signifikante Absenkung der Zinslast zu erzielen, können den Zinsvortrag nutzen. Solange die Verhältnisse im Unternehmen unverändert bleiben, kann der Zinsvortrag nicht genutzt werden. Insbesondere in Krisen- und Sanierungszeiten erscheint die Nutzung des Zinsvortrags ausgeschlossen, da sprunghafte positive Veränderungen der Situation unwahrscheinlich sind und das Unternehmen zusätzlich durch die Versagung des vollständigen Zinsabzugs belastet wird.

Es besteht die Möglichkeit, dass sich ein Zinsvortrag in einem Veranlagungszeitraum in einen Verlustvortrag umwandelt, wenn einmalig eine Befreiung von der Zinsschranke durch die Erfüllung einer Ausnahme erreicht wird (beispielsweise die Escape-Klausel in einem Veranlagungszeitraum erfüllt ist). Damit wird der gesamte Zinsaufwand des Jahres und damit auch der Zinsvortrag abzugsfähig. Sofern dieser Abzug den laufenden steuerpflichtigen Gewinn übersteigt, entsteht ein Verlustvortrag. Dieser ist dann wiederum nur begrenzt, aber wohl schneller als der Zinsvortrag abzugsfähig.



Beispiel:

Beträge in T€	01	02	03	04	05
1 Escape-Klausel erfüllt	Nein	Nein	Nein	Nein	Ja
2 Steuerlicher Gewinn <u>vor</u> Anwendung Zinsschranke	2.000	2.500	2.500	4.000	500
3 Zinsaufwendungen des Jahres	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000
4 Zinsaufwendungen inkl. Zinsvortrag Vorjahr	6.000	7.200	8.950	11.050	12.350
5 Zinserträge ³	3.000	2.000	1.500	2.000	2.000
6 Abschreibungen	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
7 Zinssaldo [(4) – (5)]	3.000	5.200	7.450	9.050	10.350
8 Steuerliches EBITDA [(2) + (3) + (6) – (5)]	6.000	7.500	8.000	9.000	5.500
9 Max. abzugsfähige Zinsaufwendungen	4.800	4.250	3.900	4.700	12.350
10 Nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen	1.200	2.950	5.050	6.350	0
11 Steuerlicher Gewinn <u>nach</u> Anwendung Zinsschranke	3.200	4.250	4.600	5.300	-5.850
12 Zinsvortrag	1.200	2.950	5.050	6.350	0
13 Verlustverrechnungspotential	0	0	0	0	5.850



Grundsätzlich ist die Zinsschranke gemäß § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG für alle Betriebe anzuwenden. Sie ist nicht anzuwenden, wenn eine Ausnahme gemäß § 4h Abs. 2 EStG vorliegt.

Danach ist ein **höherer Zinsabzug** als durch die Zinsschranke vorgesehen möglich, wenn:

- die **Freigrenze** von 3 Mio. € nicht erreicht wird (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a EStG),
- die **Konzernklausel** erfüllt ist (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG),
- die **Escape-Klausel** erfüllt ist (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG).

Freigrenze i.H.v. 3 Mio. € gemäß § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a EStG:

Sofern der Zinssaldo kleiner ist als 3 Mio. €, kommt die Zinsschranke nicht zur Anwendung und der Zinsabzug ist vollständig möglich. Erreicht oder übersteigt der Zinssaldo 3 Mio. €, ist die Abzugsfähigkeit aller Zinsen beschränkt, sofern keine weitere Ausnahme vorliegt.



Konzernklausel gemäß § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG:

Die Zinsschranke wird nicht angewendet, wenn der **Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört**. Diese Ausnahme berücksichtigt die Zielsetzung der Zinsschranke als Missbrauchsvermeidungsregelung. Eine missbräuchliche Darlehensgewährung kann danach nur in einem Konzern erfolgen.

Ein Betrieb gehört nach § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG zu einem Konzern, *„wenn er nach dem für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 Buchstabe c zugrunde gelegten Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte“*. Ein Betrieb gehört nach § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG ebenfalls zu einem Konzern, *„wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann“*.

Eine Konzernzugehörigkeit liegt danach vor, wenn ein Betrieb gemäß den IFRS bzw. subsidiär nach HGB oder US-GAAP mit anderen Betrieben **konsolidiert werden könnte**. Der Betrieb muss damit **nicht tatsächlich** in den Konzernabschluss einbezogen werden (z.B. aufgrund § 296 Abs. 2 HGB oder IAS 8.8) Damit entfaltet der größtmögliche Konsolidierungskreis Wirkung (**erweiterter Konzernbegriff**).



Konzernklausel gemäß § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG:

Die Konzernbildung durch **einheitliche Finanz- und Geschäftspolitik** zielt auf Fälle, in denen z.B. eine natürliche Person beherrschend an zwei Kapitalgesellschaften oder an einem Einzelunternehmen und einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Sie ist eine Anlehnung an das **Beherrschungsverhältnis gemäß IAS 27 (27.13)**.

Keine Anwendung findet die Zinsschranke, wenn der Betrieb nur **anteilmäßig** zu einem Konzern gehört. Damit sind die Fälle des nur anteilmäßigen Einbezugs von Gemeinschaftsunternehmen im Sinne des § 310 HGB oder IAS 31 nicht konzern-gebunden.

Insgesamt sind damit **nicht konzerngebunden** insbesondere:

- Einzelunternehmer, die keine weitere Beteiligung halten,
- Personengesellschaften, die keine weitere Beteiligung halten und an denen nur natürliche Personen beteiligt sind, die ihrerseits keine weiteren Beteiligungen halten.
- Ein Konzern liegt ebenfalls nicht vor, wenn ein ansonsten nicht konzerngebundenes Einzelunternehmen mehrere Betriebe hat (vgl. BMF-Schreiben, 04.07.2008 Rn. 62).

Stand-Alone-Klausel: Danach ist die Zinsschranke nur im „Konzern“ anwendbar.



Konzernklausel gemäß § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG:

Ist an einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar auch eine Kapitalgesellschaft beteiligt, schränkt § 8a Abs. 2 KStG gemäß § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG die Ausnahmeregelung des § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG ein, also gilt die Grundregelung zur Zinsschranke.

Bezieht ein unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital einer o.g. Gesellschaft beteiligter Anteilseigner (oder eine andere Person gemäß § 8a Abs. 2 Satz 1 KStG) mehr als 10 Prozent des Zinssaldos der Gesellschaft, kommt die befreiende Konzernklausel nicht zur Anwendung.



Escape-Klausel gemäß § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG:

Die Zinsschranke wird nicht angewendet, wenn „*der Betrieb zu einem Konzern gehört und **seine Eigenkapitalquote** am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtages **gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns** (Eigenkapitalvergleich). Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu zwei Prozentpunkte ist unschädlich.*“

Das Gesetz typisiert, dass eine missbräuchliche Fremdfinanzierung einer Konzerngesellschaft dann nicht vorliegt, wenn die Eigenkapitalsituation des einzelnen Betriebs der des Gesamtkonzerns entspricht.

Die Eigenkapitalquoten des Konzerns und des betrachteten Betriebs sind für diesen Zweck grundsätzlich nach den IFRS zu bestimmen (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c Satz 8 EStG). Andere Rechnungslegungsstandards sind nachrangig zu verwenden (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c Satz 9 EStG). Weiterhin sind in diesen Abschlüssen besondere Korrekturen und Einschränkungen gemäß § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG zu beachten. Insbesondere ist der erweiterte Konzernbegriff und damit ein erweiterter Konsolidierungskreis zu beachten (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c Satz 3 EStG).



Escape-Klausel gemäß § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG:

Ist eine Personengesellschaft konzerngebunden und ist an ihr unmittelbar oder mittelbar auch eine Kapitalgesellschaft beteiligt, so schränkt § 8a Abs. 3 KStG gemäß § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG die Ausnahmeregelung des § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG ein, also gilt die Grundregelung zur Zinsschranke.

Bezieht ein unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital einer o.g. Gesellschaft beteiligter Anteilseigner (oder eine andere Person gemäß § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG) mehr als 10 Prozent des Zinssaldos dieser Gesellschaft oder einer anderen Konzerngesellschaft, kommt die befreiende Konzernklausel nicht zur Anwendung.

Diese Grenze gilt nur für Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten, die im voll konsolidierten Konzernabschluss nach § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG ausgewiesen sind und die bei Finanzierung durch einen Dritten einen Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslösen (vgl. § 8a Abs. 3 Satz 2 KStG).



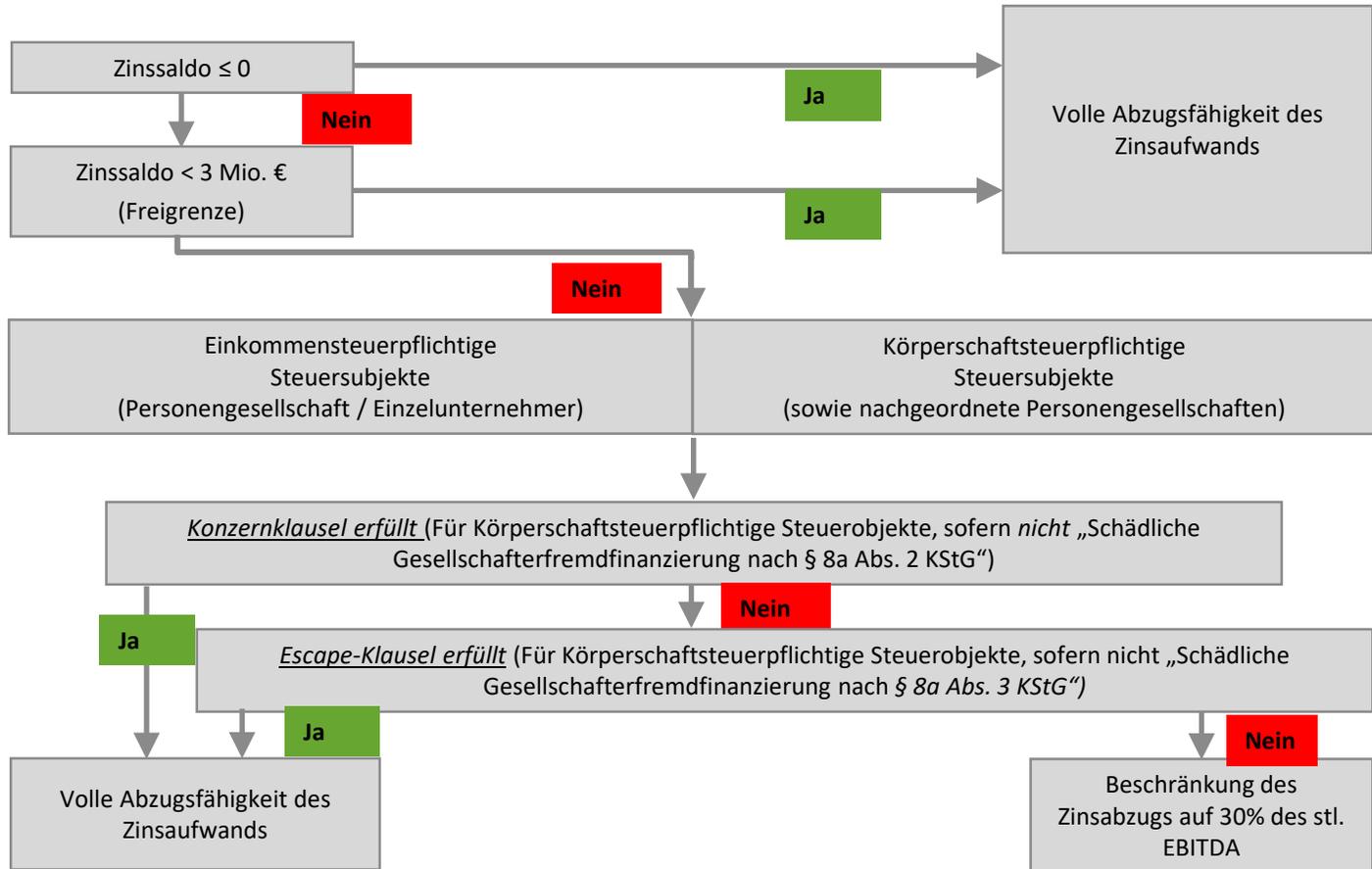
Die Zinsschranke ist gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 4h EStG auch für die Ermittlung des zu **versteuernden Einkommens der Körperschaften** anzuwenden.

§ 8a Abs. 1 Satz 1 KStG bestimmt, dass anstelle des maßgeblichen Gewinns bei der Personengesellschaft das maßgebliche Einkommen der Körperschaft tritt. Dieses ergibt sich als nach den Vorschriften des EStG und des KStG ermittelter Gewinn mit Ausnahme des § 4h EStG, § 10d EStG und § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (§ 8a Abs. 1 Satz 2 KStG). Mit der Anknüpfung an das Einkommen erhöhen beispielsweise verdeckte Gewinnausschüttungen die Basis der 30%-Grenze.

Zusätzlich zu den Regelungen des § 4h EStG sind grundsätzlich die weiteren Einschränkungen gemäß § 8a Abs. 2, 3 KStG für die Anwendbarkeit der Konzern- und Escapeklausel zu prüfen.

Der Zinsvortrag wird durch § 8c KStG eingeschränkt (§ 8a Abs. 1 Satz 3 KStG). Er ist damit insoweit nicht mehr abziehbar, wie auch ein körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag gemäß § 8c KStG untergeht.

Übersicht Prüfschema





Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

