

Körperschaftsteuer

Prof. Dr. jur. Oliver Tillmann

Inhalt

- Grundlagen der Besteuerung nach dem KStG
- Persönliche Steuerpflicht
- Ermittlung des Einkommens
- Änderung von Steuerbescheiden
- Beteiligungen iSd § 8b KStG
- Verlustverrechnung
- Organschaft

Besteuerung nach Rechtsform

- Natürliche Personen
 - ESt
- Personengesellschaften (grds)
 - Einheitlich und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen
 - Anteile an den Ek unterliegen nur der ESt oder KSt der Gesellschafter
- Körperschaften
 - KSt

Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Kleiner Exkurs

Körperschaften

- sind juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit.
 - Sie sind unabhängig von ihren Mitgliedern/Gesellschaften
 - Können selbst Eigentum erwerben,
 - sind nur mit dem eigenen Vermögen/Kapital haftbar
 - also grds. keine Haftung der Gesellschafter/Mitglieder.
- Z.B. GmbH, AG, Verein, Genossenschaften...

Personengesellschaften

- sind keine Körperschaften und damit auch keine juristische Personen.
 - Mitgliederabhängigkeit
 - Persönliche Haftung der Gesellschafter
 - Selbstorganschaft
- Lediglich (zB über § 705 II BGB) sind sie den juristischen Personen angenähert.
 - Sie können danach auch Eigentum erwerben, Verbindlichkeiten eingehen, etc.

Gründung einer GmbH

- Entschluss, eine GmbH zu gründen
- Notariell beurkundeter Gesellschaftsvertrag (§ 2 I GmbHG)
- Bestellung der Organe
 - Geschäftsführer, § 6 I GmbHG
 - U.U. Aufsichtsrat/ Beirat
- Aufbringung des Stammkapitals, § 5 GmbHG
 - Bar- und oder Sacheinlagen
- Anmeldung zur Eintragung, §§ 7 ff. GmbHG
- Eintragung in das Handelsregister, § 10 GmbHG

Phasen der Rechtsfähigkeit bei der GmbH

- Vor notarieller Beurkundung
 - Vorgründungsgesellschaft
 - GbR oder OHG, wenn ein gemeinsamer Zweck besteht
- Nach notarieller Beurkundung
 - Vor-GmbH
 - Bereits rechtsfähig. Vorschriften des GmbHG idR anwendbar.
- Nach Eintragung in das Handelsregister
 - Endgültige GmbH, § 13 I GmbHG

Folgerungen für das Steuerrecht

Regelungen im KStG und EStG

Trennungsprinzip

- Besteuerung der Körperschaft nach dem EStG
 - Steuersatz 15 %
 - Plus SolZ/GewSt
- Besteuerung des Gesellschafters bei Ausschüttungen
 - Begünstigungen
 - Abgeltungssteuer
 - Teileinkünfteverfahren

Gesellschaftsanteile im PV

- EK aus § 20 I Nr. 1 EStG
- Abgeltungssteuer, § 32d I EStG
 - 25 % KapESt, § 43a I Nr. 1 EStG
 - 5,5 % SolZ/ ca. 9 % KiSt
- Sparerpauschbetrag, §§ 20 IX, 44a II EStG
 - 1.000 €/2.000 €
- Kein Abzug tatsächlicher Werbungskosten
- Möglichkeit der Antragsveranlagung, § 32d EStG
 - Besteuerung nach dem individuellen Steuersatz (sinnvoll bei Rentnern, etc.)

Gesellschaftsanteile im BV

- EK aus § 15 I EStG
- Teileinkünfteverfahren, § 3 S. 1 Nr. 40 d) iVm S. 2 EStG
 - 40 % Steuerfreiheit
 - Begründung: Körperschaft versteuert den Gewinn vor Ausschüttung bereits selbst (15 %)
 - Gleichstellung zwischen PersGes und KapGes?

Option zum Teileinkünfteverfahren, § 32d II Nr. 3 EStG

- Anteile im PV
 - Beteiligung an KapGes mind. 25 %, oder
 - Beteiligung mind. 1 % und beruflich für Gesellschaft tätig (z.B. Geschäftsführer)
- Antrag erforderlich

Besteuerung privater Ek (ohne Sparer-PB, GewSt, SolZ und KiSt)

- KapGes
 - Gewinn = 100
 - KSt (15 %) **-15**
 - verbleiben 85
- Anteilseigner (hat Anteile im PV)
 - Ausschüttung 85
 - Abgeltungsteuer -21,25
 - Verbleiben 63,75
- Folge: Steuerliche Belastung = 36,25



Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren

- KapGes

• Gewinn =	100
• KSt (15%)	<u>-15</u>
• verbleiben	85

- Anteilseigner (hat Anteile im BV)

• Ausschüttung	85
• Steuerfrei (§ 3 Nr. 40)	-34
• Steuerpflichtig	<u>51</u>
• Davon ESt (z.B. 40 %)	20,4

- Folge: Belastung insgesamt = 35,4



Berechnung der KSt

.

Prüfungsschema (grob)

- 1. Persönliche Steuerpflicht
 - In §§ 1 u. 2 KStG aufgeführte Körperschaften
- 2. Berechnung des Einkommens
 - Bemessungsgrundlage:
 - Einkommen nach EStG
 - und den besonderen Vorschriften des KStG
- 4. Steuertarif, § 23 KStG

Persönliche Steuerpflicht

§§ 1 u. 2 KStG

Persönliche Steuerpflicht, § 1 KStG

- Körperschaft iSd § 1 Abs. I Nr. 1-6 KStG
 - Kapitalgesellschaften
 - Genossenschaften
 - Versicherungs- und Pensionsfondsvereine a.G.
 - Sonstige juristische Personen des privaten Rechts
 - Rechtsfähige Vereine (§§ 55 ff.), rechtsfähige Stiftungen (§§ 80ff. BGB)
 - Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten,...
 - Betriebe gewerbl. Art von jur. Pers. des ö. Rechts
 - Z.B. Wasserwerk einer Gemeinde
- Andere als die genannte Gesellschaften sind nicht körperschaftsteuerpflichtig
 - Aber: Ausl. Gesellschaften (dazu später)

Weitere Voraussetzungen

- Geschäftsleitung im Inland,
 - Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, § 10 AO. Das ist der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen getroffen werden
- Oder Sitz im Inland
 - Der Sitz einer juristischen Person ist idR rechtsvertraglich festgelegt, § 11 AO

Ausländische Gesellschaften

- Eine ausl. Gesellschaft mit statutarischem Sitz und effektivem VerwSitz im Ausl. ist nicht stpfl.
 - Eine Limited hat ihren statuarischen und Verwaltungssitz in London.
- Verwaltungssitz im Inland: Typenvergleich (s. BMF v. 24.12.1999)
 - Entspricht die ausländische Gesellschaft einer deutschen kstpfl. Gesellschaft?
 - Seit 2006 Zusatz in Nr. 1 „insbesondere“
 - Bedeutung der Einordnung insbesondere für die Einkünftequalifizierung, § 8 II

Staat	Abk.	Rechtsform	Vergleichbar mit
Argentinien		Sociedad de responsabilidad limitada	GmbH
		Sociedad Anónima	AG
		Sociedad en comandita por acciones	KGaA
		Sociedad en comandita	KG
		Sociedad colectiva	OHG
		Sociedad cooperativa	Gen.
		Sociedad accidental o en participación	Keine vergleichbare Gesellschaftsform
Australien	Pty Ltd	Proprietary limited Company	GmbH
	PC Ltd	Public Company limited by shares	AG
		Limited Partnership	KG
		Partnership	OHG
Belgien	SPRL	Société privée a responsabilité limitée	GmbH
	oder	oder	
	BVBA	Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid	
	SPRLU	Société d'une personne a responsabilité limitée	Einmann-GmbH
	S. A. oder	Société anonyme oder	AG

Sind die folgende Gebilde steuerpflichtig?

- Die Wäirmi GmbH und Co. KG hat ihren Sitz in Breslau. Der Geschäftsführer arbeitet in Bremen. Beteiligt ist zu 100 % Herr Polek aus Warschau. Laut Gesellschaftsvertrag bedürfen alle Entscheidungen über 1.000 € der Zustimmung der Gesellschafterversammlung.
- *Abwandlung:* Es handelt sich um eine GmbH.

Beginn der Steuerpflicht, H 1.1 KStH

- Mit Erlangung der Rechtsfähigkeit
 - Also spätestens mit Eintragung in das Handelsregister
 - S. § 41 I AktG oder § 11 I GmbHG
 - Bei Kapitalgesellschaften aber bereits mit Entstehen der Vorgesellschaft „i.G.“, also nach Abschluss des notariellen Vertrags
- Als Vorgründungsgesellschaft sind nur die Gesellschafter selbst stpfl
 - Personengesellschaft, s. H 1.1 „Vorgründungsgesellschaft“!

Ende der Steuerpflicht

- Liquidation und Ablauf des Sperrjahres, § 11
 - S. BMF v. 26.8.2003 zur Besteuerung der Abwicklung
- Wegzug aus EU/EWR, § 12 III KStG

Rechtsfolge, § 1 II

- Unbeschränkte Steuerpflicht
 - Welteinkommen
 - Ggfls. Aber DBA beachten

§ 1a Option zur KSt

- Gilt für bestimmte Personengesellschaften
 - OHG, KG, PartG
 - GbR, wenn im Gesellschaftsregister eingetragen!
- Antrag erforderlich
- Folge: Besteuerung nach dem KStG
 - Fiktiver Formwechsel (nur für steuerliche Zwecke)

Typische Probleme bei der Option

- Sonderbetriebsvermögen
 - Muss zur steuerneutralen Übertragung gem. § 20 UmwStG vom Gesellschafter vor der Option auf Gesellschaft übertragen werden.
- Gesellschaftsvertragliche Regelungen
 - Ausschüttungen, Kapitalkonten etc.
- Weiterhin PersG im Erbschaftsteuerrecht
 - „hybride“ Gesellschaft
- Teilweise Lösung durch BMF v. 10.11.2021

Beschränkte Steuerpflicht, § 2 Nr. 1 KStG

- Körperschaften
- Kein Sitz im Inland
- Keine Geschäftsleitung im Inland
- Inländische Einkünfte iSd § 49 EStG
 - Z.B. Deutsche Betriebsstätte ausländischer KapGes
- Rechtsfolge
 - Besteuerung der deutschen Einkünfte

Steuerbefreiungen, § 5 KStG

- Subjektive Steuerbefreiungen
 - Z.B. Bundeseisenbahnvermögen, Deutsche Bundesbank,...
 - § 5 I Nr. 9: Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.
 - Z.B. Sportverein, soweit er keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält
- Unabhängig davon bestehen auch sachliche Steuerbefreiungen, § 8b KStG
 - Dazu später

Sachliche Steuerpflicht

Was muss die Körperschaft versteuern?

Einkommensbegriff, § 7 KStG

- Bemessungsgrundlage ist das erzielte „zu versteuernde Einkommen“, § 7 I, II
 - Ermittlung: § 8 I
- Bemessungs- und Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr, § 7 III
 - Ermittlung nach dem Wirtschaftsjahr, § 7 IV

Anwendung der Vorschriften des EStG

- § 8 I KStG:
 - Vorschriften des EStG und §§ 8-22 KStG anwendbar
- Nicht anwendbar (da auf natürliche Personen zugeschnitten):
 - §§ 10 ff. EStG (SA)
 - §§ 33-33b EStG (agB)

Einkünftequalifikation

- KSt umfasst grds. alle Einkunftsarten
 - Ausnahme: § 19, da nur natürliche Personen „nichtselbständig“ sein können
- Wichtige Ausnahme: § 8 II KStG
 - Körperschaften iSd § 1 I Nr. 1 bis 3 nur (!) Ek aus § 15 EStG ohne Rücksicht auf die Betätigung
 - Z.B. GmbH, AG, Genossenschaft, Limited,...

Beispiele zur Einkünftequalifikation

- Der W&O e.V. aus Bremen vermietet ein Haus
 - Der eingetragene Verein ist stpfl. nach § 1 I Nr. 4 KStG
 - Er erzielt Einkünfte aus § 21 I Nr. 1 (§ 8 I KStG)
 - Berechnung erfolgt nach § 8 ff. EStG
- Die W&O GmbH aus Köln vermietet ein Haus
 - Die GmbH ist stpfl. nach § 1 I Nr. 1 KStG
 - Sie erzielt Einkünfte nach § 15 I Nr. 1 EStG (§ 8 I und II KStG)
 - Berechnung erfolgt nach §§ 4 I, 5 EStG

Berechnung des zVE

bei Kapitalgesellschaften, § 1 I Nr. 1 KStG

Ermittlung des zvE (vereinfacht nach R 7.1 KStR)

- 1. JÜ/Verlust nach HB
- 2. Steuerliche Korrekturen
 - + §§ 3c, 4 Abs. 5, 5 EStG
 - + § 10 KStG
 - + Verdeckte Gewinnausschüttungen
 - - Verdeckte Einlagen
 - + Gesamtbetrag Spenden und Beiträge, § 9 I Nr. 2 KStG
 - - Beteiligungserträge, § 8b
 - - sonst. steuerfreie Einnahmen
- = KSt Gewinn
 - - abzugsfähige Spenden
 - - § 10d EStG
- =(zv) Einkommen

Handelsbilanz/ Steuerbilanz

- Kapitalgesellschaften sind immer Kaufleute
 - § 6 I HGB
- Buchführungspflicht, § 238 HGB
- Handelsbilanz ist an steuerliche Vorschriften anzupassen
 - § 60 II EStDV

Nicht oder nur eingeschränkt abziehbare BA nach EStG

- Beispiele:
 - Aufwendungen für Geschenke
 - Geschäftsessen
 - Bußgelder
 - „Luxusaufwendungen“
 - Gewerbesteuer
 - Bestimmte Rückstellungen

Beispiel

- Die Knüppels-Kölsch-GmbH (K-GmbH) weist in der HB einen JÜ von 150.000 € aus (WJ = KJ).
- Folgende Vorgänge haben das Ergebnis beeinflusst:
 - Eine zum Anfang des Jahres bestehende Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften iHv 80.000 € ist (richtigerweise) in Höhe von 30.000 € in Anspruch genommen worden. Der übersteigende Betrag wurde gewinnerhöhend aufgelöst.
- Wie hoch ist das zVE?

Nicht abziehbare BA nach KStG

- § 10 KStG
 - Nr. 1: Aufwendungen zur Erfüllung für Satzungszwecken (Stiftungen!)
 - Nr. 2: Bestimmte Steueraufwendungen
 - Nr. 3: in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen
 - Nr. 4: 50 % der Aufsichtsratsvergütungen

§ 10 Nr. 1 KStG

- Satzungspflichtaufwendungen sind nach dem Gesetz Gewinnverwendungen
- Vorschrift gilt auch für Vereine
- Beispiel:
 - Der Professoren-helfen-Studenten e.V. unterstützt satzungsgemäß lernschwache Studenten mit Schreibblöcken.
 - Ausgaben sind nach § 10 Nr. 1 KStG steuerlich nicht abzugsfähig.

§ 10 Nr. 2 KStG

- Parallelregelung zu § 12 Nr. 3 EStG
- Auch Vorauszahlungen werden erfasst.
- Erstattungen erhöhen umgekehrt nicht das zu versteuernde Einkommen.

Abgaben iSd § 10 Nr. 2 KStG

- KSt(-Vorauszahlungen)
- SolZ(-Vorauszahlungen)
- ErbSt
- Vergleichbare ausländische Steuern
- Verspätungszuschläge nach § 152 AO
- Zinsen gem. §§ 233 bis 237 AO
- Säumniszuschläge gem. § 240 AO
- Zwangsgelder gem. § 329 AO
- Gebühren gem. § 89 Abs. 3 AO für verbindl. Auskünfte
- (Vollstreckungs)Kosten gem. §§ 337 bis 345 AO

§ 10 Nr. 3 KStG

- Gegen juristische Personen können Geldstrafen oder Auflagen und Weisungen nach deutschem Strafrecht nicht verhängt werden.
- § 10 Nr. 3 KStG Kommt vor allem in Betracht, wenn Geldstrafen von ausländischem Gericht verhängt wurde.
- Die Nichtabzugsfähigkeit von *Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgeldern* ergibt sich aus § 4 V Nr. 8 EStG, der über § 8 I auch für Körperschaften gilt.

§ 10 Nr. 4 KStG

- Grds. auf alle Körperschaften anwendbar
 - Es muss auch keine Pflicht zur Bestellung eines Überwachungsgremiums bestehen.
- Jedes Überwachungsgremium (auch Beirat, etc.), das schwerpunktmäßig Geschäftsleitung überwacht.
- Abzugsverbot umfasst (z.B.):
 - eigentliche Vergütung,
 - pauschale Aufwandsentschädigungen,
 - Tagungs-, Sitzungs- oder Reisegelder

Beispiel

- In der Handelsbilanz der X-GmbH (Jahresüberschuss 700.000 €) sind folgende Aufwendungen enthalten

• Aufsichtsrat	./ 20.000 €
• KSt-Nachzahlung	./ 3.000 €
• GewSt.-Vorauszahlung	./ 1.000 €
• Vertragsstrafen wg. Spätleistung	./ 10.000 €
• Strafverfahren in China	
• Strafzahlung	./ 22.000 €
• Anwaltskosten	./ 6.000 €

Abziehbare Aufwendungen

§ 9 KStG

Spendenabzug, § 9 I Nr. 2, II KStG

- Klausurrelevant: Spenden
 - Abs. 1 Nr. 2
- Mangels privater Sphäre grds. keine freiwillige/unentgeltliche Zuwendung möglich, d.h. Ausgabe entweder
 - betrieblich veranlasst (dann BA), oder
 - Einkommensverwendung
- Aber Abzugsfähigkeit bei Spenden trotz „privater“ Veranlassung durch § 9 I Nr. 2 KStG hergestellt

Begrenzung des Spendenabzugs

- Obergrenze
 - 20 % des Einkommens oder
 - 4 Promille der Umsätze u. Gehälter
- Abs. 1 Nr. 2 S.8: Nicht begünstigte Mitgliedsbeiträge
 - Z.B. Sportverein

Beispielfall

- Die S-AG hat im WJ 01 einen JÜ v. 180.000 € erzielt, hierin enthalten sind sonstige nicht abziehbare BA iHv 3.889 € sowie Zuwendungen zur Förderung der Wissenschaft iHv 25.000 €, für mildtätige Zwecke iHv 30.000 € und Mitgliedsbeiträge Karnevalsverein iHv 11.111 €. Die Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter beträgt 5 Mio. €

Ausschüttungen

Offene und verdeckte Gewinnausschüttung

Offene Gewinnausschüttungen

- Beruhen auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Verteilungsbeschluss.
- Da der Gewinn lediglich verteilt wird, stellt dies für die Gesellschaft kein steuerlich wirksamer Aufwand dar, § 8 III S. 1 KStG

Beispiel zur offenen Gewinnausschüttung

- Der Geschäftsführer G beruft die Gesellschafterversammlung ein (§ 49 GmbHG).
- Die Gesellschafterversammlung ist zuständig für die Verwendung des Ergebnisses der GmbH (§ 46 Nr. 1 GmbHG) und beschließt dann die Ausschüttung eines bestimmten Betrags an ihre Gesellschafter.
 - Die Ausschüttung ist nicht (unbedingt) abhängig von dem Jahresüberschuss. Es können z.B. auch Erträge (und den Rücklagen zugeführte) Erträge aus den Vorjahren ausgeschüttet werden.
- Hier handelt es sich um einen gewinnneutralen Vorgang.

Verdeckte Gewinnausschüttung

§ 8 III S. 2 KStG

Verdeckte Gewinnausschüttung

- Einordnung
 - Zweck einer KapGes: Erwirtschaftung von Gewinn und Transfer über offene Gewinnausschüttung an Gesellschafter
- Vermögenstransfer
 - Gewinnausschüttungen (gewinnneutral)
 - schuldrechtliche Verträge (tw. gewinnwirksam)
 - z.B. Dienstvertrag, Mietvertrag, etc.

Privat veranlasste Vermögensabflüsse

- Erhält ein Gesellschafter außerhalb der offenen Gewinnausschüttung von der Gesellschaft wirtschaftliche Vorteile, so können diese aus persönlichen Gründen gewährt werden.
 - Beim Einzelunternehmer wären dies „Entnahmen“
- Eine Kapitalgesellschaft aber hat keinen Privatbereich, daher laufen alle Vermögensabflüsse (richtigerweise) als Betriebsausgaben, § 4 IV EStG
 - Anders bei Vereinen oder jur. Pers. des öR

Daher: § 8 III S. 2 KStG

- Korrektur der faktischen Einkommensverwendung
 - Privat veranlasster Vermögenstransfer entspricht wirtschaftlich einer Ausschüttung
- Außerhalb der Bilanz
 - Da Betriebsausgabenabzug in der Steuerbilanz erfolgt, kann die Korrektur nur außerhalb der Bilanz erfolgen.

Definition der vGA

R 8.5 I KStR

1. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung
2. Veranlasst durch das Gesellschaftsverhältnis
3. Wirkt sich auf die Höhe des Gewinns (§ 4 I EStG) aus
4. Steht in keinem Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung.

1. Tatbestandsmerkmal

Vermögensminderung oder
verhinderte Vermögensmehrung

Beispiele zu: Vermögensminderungen

- Geschäftsführergehalt
- Tantiemen
- Zinszahlungen
- Kaufverträge
- Mietverträge

Beispiele zu: Verhinderte Vermögensmehrungen

- GmbH...
 - ...vermietet an Gesellschafter Büro zu billig.
 - ...überlässt an Gesellschafter zinsloses Darlehen.
 - ...verzichtet beim Gesellschafter-GF nach seinem Ausscheiden auf ein Wettbewerbsverbot.

Vorteilsausgleich

- Erleidet die GmbH durch die vGA einen Vermögensnachteil, so ist fraglich, ob man für die Berechnung der „Vermögensminderung“ evtl. Gegenleistungen Dritter saldieren kann/muss.

Beispiel zum Vorteilsausgleich

- Gesellschafter G vermietet seiner GmbH eine Halle für 1.500 €/Monat. Als es der GmbH schlecht geht, reduziert er auf 200 €/Monat. Gleichzeitig vereinbart er, dass ihm die GmbH unentgeltlich Räume zu Wohnzwecken überlässt. Die angemessene Miete hierfür beträgt 800 €/Monat.

Lösung

- Grundsätzlich getrennte Behandlung der Sachverhalte, aber Vorteilsausgleich,
 - BFH:...wenn Leistung und Gegenleistung in einem engen wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, so dass sie als einheitliches Geschäft anzusehen sind
 - FinVerw:...wenn spätestens zum Ende des Jahres bestimmt ist, wann und durch welche Vorteile die Nachteile ausgeglichen werden. Darüber hinaus müssen die Nachteile innerhalb der drei folgenden Wj tatsächlich ausgeglichen oder aktiviert sein
 - Verwaltungsgrundsätze, BStBl I 1983, 218 Tz 2.3.3

Folge

- Hier wurde die unentgeltliche Überlassung der Wohnräume im engen Zusammenhang mit der verbilligten Überlassung der Halle gesehen.
- Da G einen Vorteil von 800 € erhält, aber gleichzeitig der GmbH einen von 1.300 € gewährt, liegt keine vGA vor.

2. Tatbestandsmerkmal

Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis

2-stufige Prüfung

Objektiver
Fremdvergleich



Begünstigter
Gesellschafter oder
ihm nahestehende
Person?

Fremdvergleich, H 8.5 III KStH

- Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein **ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter** (..) die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (...).
- Der Fremdvergleich erfordert auch die Einbeziehung des Vertragspartners. Auch wenn ein Dritter einer für die Gesellschaft vorteilhaften Vereinbarung nicht zugestimmt hätte, kann deren Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis liegen (...).
- Bei der Prüfung des sog. doppelten Fremdvergleichs ist nicht nur auf den – die Interessen der Gesellschaft im Auge behaltenden – ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter, sondern ebenso auf die Interessenlage des objektiven und gedachten Vertragspartners abzustellen.

Gesellschafter oder nahestehende Person

- Eine „schlechte“ Managemententscheidung reicht alleine noch nicht aus, um eine vGA anzunehmen.
- Es muss noch ein zusätzliches Element hinzukommen, das den Unterschied zwischen Unfähigkeit und „bewusster Bereicherung“ des Empfängers festlegt.
- Daher wird zusätzlich auf die empfangende Person abgestellt.

Begünstigter Personenkreis

- H 8.5 III KStH „nahestehende Person“
- Gesellschafter selbst
- Eine dem Gesellschafter nahe stehende Person, z.B.
 - Ehegatte, Verlobte(r), Freund(in)
 - Kinder, Verwandte
 - Auch: Juristische Person, z.B. andere Gesellschaft ein Gesellschafter beteiligt ist.

Beispiele

- GmbH gewährt Ehefrau des Gesellschafters ein unverzinsliches Darlehen
- X-GmbH erwirbt von Y-OHG ein überteuertes Grundstück. Gesellschafter A ist an GmbH und an OHG beteiligt.
- Gegenbeispiel:
 - GmbH verkauft dem X eine Maschine für 50T € (tats. Wert 60T €). X ist weder Gesellschafter noch nahestehende Person.

BFH v. 18.5.2021 – I R 62/17

- Die Klägerin, eine GmbH, erhielt von ihrer Alleingesellschafterin ein Darlehen, das mit 8 % p.a. verzinst wurde. Die Zinsen waren am Ende der Darlehenslaufzeit in einer Summe zu entrichten. Gleichzeitig nahm die Klägerin Bankdarlehen zu einem durchschnittlichen Zinssatz von 4,78 % auf. Das Gesellschafterdarlehen war nachrangig.
- FA: Fremder Dritter hätte 5 % vereinbart. Rest = vGA

Lösung BFH

- Das FA hat nicht nachgewiesen, dass bei der vereinbarten Verzinsung von 8 % tatsächlich von einer vGA auszugehen ist.
- Hierbei hat das Finanzamt nachzuweisen, dass
 - die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet,
 - der einem fremden Dritten bei ordnungsgemäßer Sorgfalt nicht gewährt worden wäre.
- Zwar hätte Bank einen durchschnittlichen Zinssatz von knapp 5 % vereinbart hätte. Diese Darlehen waren aber erstrangig und zudem besichert. Es kann deshalb nicht ausgeschlossen werden, dass ein fremder Dritter für ein unbesichertes und nachrangiges Darlehen ebenfalls einen hohen Zinssatz verlangt hätte. Insofern wird das Finanzgericht dies in einem weiteren Verfahren aufzuklären haben.

3. Tatbestandsmerkmal

Auswirkungen auf den Unterschiedsbetrag iSd § 4 I S. 1 bei der Kapitalgesellschaft

Auswirkungen auf § 4 I EStG

- „VGA darf das Einkommen nicht mindern.“
- Damit stellen Vorgänge, die bei der Einkommensermittlung unberücksichtigt geblieben sind, keine vGA dar.
 - Z.B. im Zusammenhang mit steuerfreien Einküften

Korrespondenz Gesellschafter - Gesellschaft

- Verknüpfung Gesellschafter und Gesellschaft
- Eine vGA iSd § 8 III S.2 KStG setzt zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der KapGes *objektiv geeignet* ist, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd § 20 I Nr.1 S.2 EStG auszulösen (BFH v. 7.8.02 - I R 2/02).
- Hinweis: Keine große praktische Bedeutung!

Beispiele für das Fehlen der Korrespondenz

- Aufwendungen für eine Rückdeckungsversicherung betreffend eine dem Gesellschafter zugesagte Pension.
- Refinanzierungskosten für eine vGA

4. Tatbestandsmerkmal

Keine offene Gewinnausschüttung

Keine offene Ausschüttung

- Rein begriffliche Abgrenzung zwischen „offener“ und „verdeckter“ Gewinnausschüttung.
- Da offene Gewinnausschüttung auch keine Auswirkungen auf das Einkommen hat, hat dieses Kriterium keine besondere Bedeutung.

Auswirkungen der vGA

Rechtsfolgen bei Gesellschafter und Gesellschaft

Auswirkungen bei Gesellschaft

- Erhöhung des Einkommens nach § 8 III S. 2 KStG
 - Erhöhung des Einkommens um den unangemessenen Teil
 - außerhalb der Steuerbilanz

Auswirkungen bei Gesellschafter

- Einkünfte aus
 - § 20 I Nr. 1 S. 2 EStG, wenn Anteile im PV
 - § 15 EStG (iVm § 3 Nr. 40 d) EStG) wenn Anteile im BV
 - Nur dann Bezug, wenn auch „bereichert“
 - GmbH schenkt dem Gesellschafter einen Tiger, der auf dem Transport zu ihm verwendet: Keine Ek aus § 20!
- Zurechnung bei „nahe stehenden Personen“ dem entsprechenden Gesellschafter
 - z.B. Unberechtigte Zahlung an Bruder des Gesellschafters A = vGA an A

Beispielsfall

- Eine GmbH schließt mit dem Bruder des Gesellschafters einen Beratervertrag ab. Der Bruder erhält dafür 40.000 €/Jahr Fremden Dritten hätte die GmbH dafür 30.000 €/Jahr gezahlt.
- Rechtsfolgen?

„Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis“

Sonderfall: Beherrschender Gesellschafter

Beherrschender Gesellschafter

- H 8.5 KStH „Beherrschender Gesellschafter“
- Entscheidender Einfluss in Gesellschafterversammlung
- IdR Mehrheit der Stimmrechte
 - = über 50 % der Anteile
 - Zusammenrechnung bei gleichgerichteten Interessen (z.B. Eheleute)
- Unter 50 %: Besondere Umstände

Gefahr!

- Vermögensverschiebungen zwischen GmbH und eigener Sphäre daher besonders leicht
 - Manipulationsgefahr
- Kein natürlicher Interessengegensatz
 - Geschäftsführergehalt kann beispielsweise beliebig festgesetzt werden.

Daher:

- Vereinbarungen müssen im Vorhinein immer klar und eindeutig getroffen sein.
- Ohne eine klare und eindeutige Vereinbarung kann eine Gegenleistung nicht als schuldrechtlich begründet angesehen werden (BFH v. 18.12.2002, BFH/NV 2003/824).

„Pflichtprogramm:“

- Rückwirkungsverbot
 - Tantieme muss vorab vereinbart werden.
- Klarheitsgebot
 - Vertragsklauseln müssen eindeutig sein.
- Rechtsbindungsgebot
 - Einhaltung gesetzlicher Regelungen.
- Durchführungsgebot
 - Vereinbarung muss auch tatsächlich so durchgeführt werden.

Folgen bei Verstoß

- Zahlungen sind vollständig als verdeckte Gewinnausschüttungen zu werten.
- Dies gilt auch dann, wenn die Zahlungen materiell angemessen wären.

Beispiele für vGA bei beherrschendem Gesellschafter

- Ges-GF soll auf Grund eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung im Jahr 2022 einen Bonus für das Jahr 2021 erhalten.
 - = Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot
- Ges-GF wird eine Tantieme „bis zu 3 Monatsgehältern“ zugesagt.
 - = Verstoß gegen das Klarheitsgebot
- Folgen: Bonus/Tantieme-Zahlungen sind (vollständig) vGA

Konsequenz für die Klausur

- Bei beherrschenden Gesellschaftern ist zunächst zu prüfen, ob gegen die besonderen Regeln verstoßen wurde
 - Wenn ja: Zahlung vollständig vGA
- Wenn kein Verstoß vorliegt, ist immer noch zu prüfen, ob die Zahlungen der Höhe nach angemessen sind.
 - Nur der unangemessene Teil ist dann vGA.

Übungsfall

- Anton (A) und Bärbel (B) sind zu gleichen Teilen an der AB-GmbH beteiligt und jeweils einzelvertretungsberechtigte Gesellschafter. Der Gesellschaftsvertrag enthält folgende Klausel:
 - „Die Geschäftsführer erhalten ein Jahresgehalt von 240.000 Euro, welches in monatlichen Raten jeweils zu Beginn des Monats zu zahlen ist. Darüber hinaus erhalten sie einen Bonus in Höhe von 12 % des von der Gesellschafterversammlung zu bestimmenden „freien Ertrags“ aus dem Vorjahr.“...
- Am 4.3.2021 wird ihnen dementsprechend je ein Bonus von 30.400 Euro gewährt

Einlagen

Offene und verdeckte Einlagen

Offene Einlagen

- Die offenen Einlagen im handelsrechtlichen Sinne umfassen idR die zu leistenden Stammeinlagen
 - bei Gründung oder
 - bei einer Kapitalerhöhung
- Die offenen Einlagen sind die als Gegenleistung für die Gewährung von Geschäftsanteilen gesellschaftsvertraglich geschuldeten Vermögenszuführungen zur Aufbringung des Stammkapitals.

Beispiel

- Die Gesellschafterversammlung der X-GmbH (A und B je 50%) beschließt eine Satzungsänderung. Danach wird das Stammkapital von 25.000 € um 20.000 € auf insg. 45.000 € erhöht. Die beiden Gesellschafter A und B sollen die Kapitalerhöhung durch Bareinlage vollziehen.
- Konsequenz der Kapitalerhöhung ist eine Erhöhung des gezeichneten Kapitals der GmbH.
- A und B erhalten für ihre Einlagen zusätzliche Gesellschaftsanteile.
- Der Vorgang ist steuerneutral.
 - Es erhöhen sich lediglich die jeweiligen Anschaffungskosten auf die GmbH-Beteiligungen.

Verdeckte Einlagen

§ 8 III S. 3 KStG

Eingangsbeispiel

- A ist zu 50 % an der A&B-GmbH beteiligt. Das Stammkapital beträgt insgesamt 25.000 €.
- Da die GmbH noch Geld für Investitionen benötigt, möchte A der GmbH 10.000 € zum endgültigen Verbleib gewähren.

Einlagen in die Körperschaft

- Einlagen sind Zuwendungen des Gesellschafters an die Körperschaft.
- Unterscheide:
 - *Offene* Einlagen
 - die im Rahmen der Gründung/KapErhöhung erfolgen
 - und für die der Gesellschafter Ges.-Anteile erhält
 - *Verdeckte* Einlagen
 - die außerhalb der Gründung/KapErhöhung erfolgen
 - und keine Erhöhung des StammKap bewirken

Verdeckte Einlagen

- § 8 III S. 3 KStG, R 8.9 KStR
- Gegenstück zur vGA
- Offene Einlagen werden erfolgsneutral gebucht. Verdeckte Einlagen sollen ebenfalls ertragsneutral sein. Keine Gewinnerhöhung nach § 4 I EStG.

Verdeckte Einlagen, R 8.9 I KStR

- Voraussetzungen
 - Anteilseigner/ nahe stehende Person
 - wendet Vermögensvorteil zu,
 - der einlagefähig ist.
 - Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis.
 - Außerhalb der offenen Einlagen

Anteilseigner/ nahestehende Person

- Zu beurteilen wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung (s.o.)

Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis

- Ist dann gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte
 - vgl. H 8.9 KStH „Gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ und ständige Rspr.

Einlagefähigkeit, H 8.9 KStH

- Zugewendeter Vermögensgegenstand muss bilanzierbar sein
 - Ansatz/Erhöhung eines Aktivpostens oder
 - Wegfall/Verminderung eines Passivpostens
 - z.B. Geld, Maschine, konkrete Forderung, immaterielle WG, Grundstück,...
 - (-) bei unentgeltlichen Dienstleistungen, bloße Nutzungsüberlassung, verbilligten Darlehen
 - *Ausnahme:* Vermögensvorteil bereits konkretisiert, d.h. kein Verzicht auf Entgelt, sondern entstandene – und der Höhe nach bestimmbare - Forderung.

Folgen bei der Gesellschaft

- Handelsrechtlich:
 - Gewinn
- Steuerrechtlich soll es sein:
 - Gewinnneutral
- Also: Korrektur des Gewinns außerhalb der Bilanz

Bewertung der vE

- Bewertung nach § 6 I Nr. 5
 - Grds. Teilwert maßgeblich
 - s. auch § 6 VI S. 3 EStG

Beispiel 1

- Gesellschafter-Geschäftsführer G erhält ein monatliches Gehalt von 10.000 €, zahlbar jeweils am Monatsende.
- Da es der GmbH finanziell nicht besonders gut geht, verzichtet er am 30.11.2019 auf das (noch nicht ausgezahlten) November- und auch das Dezembergehalt.
- Steuerliche Folgen?

- Verzicht nach Entstehung (Novembergehalt)
 - Gesellschafter
 - Zufluss der nominellen Einnahmen gem. § 19 EStG (+)
 - Erhöhung der AK (s.u.) durch verdeckte Einlage
 - Gesellschaft
 - Verdeckte Einlage in Höhe der Werthaltigkeit der Gehaltsforderung (ggfs auch 0)
- Verzicht vor Entstehung (Dezembergehalt)
 - Keine ertragsteuerlichen Folgen
 - Kein Lohnzufluss
 - Keine verdeckte Einlage, da kein „bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil“

Beispiel 2: Auswirkungen bei Gesellschaft

- A ist an der A-GmbH zu 50 % beteiligt. Er gewährte der GmbH für Investitionen in 01 ein Darlehen iHv 500.000.
- In 05 gerät die GmbH in eine wirtschaftliche Krise und wird zahlungsunfähig. Darauf verzichtet A auf die volle Rückzahlung des Darlehens. Andere Gläubiger haben nicht verzichtet.
- Auswirkungen bei der A-GmbH?

Doppelte Bestrafung der Gesellschaft?

- Gesellschaft ist in Krise und muss durch Forderungsverzicht auch noch einen höheren Gewinn ausweisen
- Daher früher § 3 Nr. 66 EStG a.F.: steuerfrei!
- Dann BMF v. 27.3.2003, stfrei bei unternehmensbezogenen Sanierungen
- Aber: BFH GrS v. 28.11.2016:
Regelung rechtswidrig

- Seit 2017 Neufassungen § 3a und 3c EStG

Folgen der vE beim Gesellschafter

Folgen beim Gesellschafter

- Gesellschaftsanteile im PV
 - Keine unmittelbare Folgen, insbesondere keine Werbungskosten wegen § 20 IX EStG.
 - Im Rahmen des § 17 EStG führt die Einlage zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten
- Gesellschaftsanteile im BV
 - Erhöhung der Anschaffungskosten auf den Gesellschaftsanteil, § 6 VI S. 2 EStG

Korrektur von Steuerbescheiden, § 32a KStG

im Falle einer vGA oder vE

Änderung von Steuerbescheiden bei vGA, § 32a I KStG

- § 32a I KStG ist Rechtsgrundlage für den Erlass/Aufhebung/Änderung eines Steuerbescheids gegenüber einem Gesellschafter sein, soweit bei einer Körperschaft ein Steuerbescheid mit Feststellungen über eine vGA erlassen/aufgehoben/geändert wird.
- Damit soll sichergestellt werden, dass Bezüge des Anteilseigners, die auf der Ebene der Körperschaft als vGA dem Einkommen hinzugerechnet werden, nach den für Gewinnausschüttungen geltenden Regeln besteuert werden.
- Regelung verfassungsgemäß, BFH v. 29.8.2012.

Voraussetzungen des § 32a I

- 1. Ein Steuerbescheid muss eine vGA berücksichtigen
- 2. Steuerbescheid richtet sich gegen eine Körperschaft.
- 3. Der Steuerbescheid muss erlassen, aufgehoben oder geändert werden.

Rechtsfolge des § 32a I

- Steuerbescheid gegenüber dem Gesellschafter kann erlassen/aufgehoben oder geändert werden
 - Auch bei nahestehender Person möglich.
 - Nur ESt/KSt, nicht USt oder GewSt des Gesellschafters
- Ermessen des Finanzamts
 - IdR Ermessensreduktion auf Null (Art. 3 GG).

Ablaufhemmung

- Bei der Festsetzungsfrist sieht § 32a I 2 in Abweichung von §§ 170, 171 AO vor, dass die Festsetzungsfrist gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids hinsichtlich der Berücksichtigung der vGA gegenüber der KapGes endet.
- Dies bedeutet, dass eine Änderung des Steuerbescheids (theoretisch) auch nach über 10 Jahren in Betracht käme.

Korrektur bei verdeckten Einlage, § 32a II

- Im Falle vE ist umgekehrt zu verfahren wie bei den vGA.
 - Ein Steuerbescheid oder Feststellungsbescheid muss eine verdeckte Einlage berücksichtigen.
 - Der Steuerbescheid muss sich gegen einen „Gesellschafter“ richten.
 - Der Steuerbescheid muss erlassen, aufgehoben oder geändert werden.
- Folge
 - Der Steuerbescheid gegenüber der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, kann aufgehoben, erlassen oder geändert werden.

Beteiligung an anderen KapGes

§ 8b KStG

Sinn und Zweck des § 8b KStG

- Es soll (nicht nur) in Konzernstrukturen auf Ebene der Körperschaft auf die Besteuerung von
 - Gewinnausschüttungen anderer Körperschaften sowie von
 - Vermögensmehrungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an anderen Körperschaften
- Damit soll es bei einer einmaligen Belastung mit KSt bleiben.

Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen

§ 8b I KStG

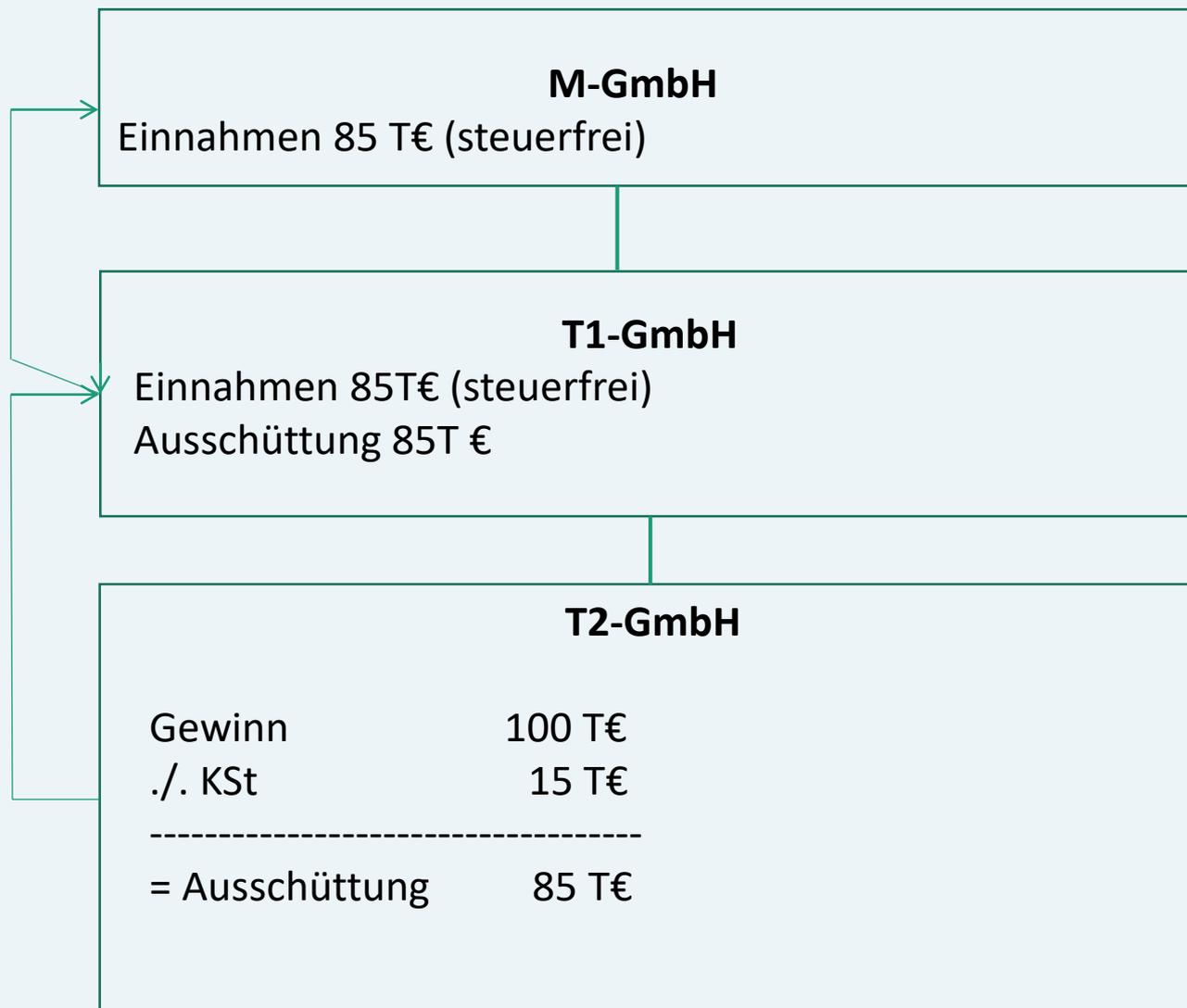
Voraussetzungen des § 8b I KStG

- Bezüge von einer Körperschaft iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10a EStG
 - zB Ausschüttungen einer GmbH
- Die Bezüge haben das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert
 - Korrespondenzprinzip (dazu gleich)
- Unmittelbare Beteiligung mindestens 10 %, § 8b Abs. IV
 - Maßstab ist grds. der Beginn des KJ (s. aber IV S. 6)

Rechtsfolgen des § 8b I

- S. 1 bestimmt, dass die Dividenden bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.
- Berücksichtigung im Rahmen der Gewinnermittlung
 - Zwar „Einkommen“ genannt, aber Dividenden gehören idR zu einem Betriebsvermögen.
- Damit: Gewinnkorrekturvorschrift
- Gewerbesteuerlich wird die Steuerfreistellung der Bezüge über § 7 I GewStG bei der Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrages berücksichtigt.

Wirkungsweise des § 8b I KStG



Fiktive nicht abziehbare BA-Pauschale, § 8b V S. 1

- Nach § 8b V gelten 5 % der steuerfreien Bezüge iSd § 8b I als nicht abzugsfähige BA.
- Dies gilt unabhängig davon, wie hoch die tatsächlichen BA sind.
- Folge: Nur 95 % der Ausschüttungen sind steuerbefreit

M-GmbH

Einnahmen 84.362,50 €. Davon nicht steuerfrei: 4.218,12 €
KSt-Belastung: $4.218,12 \times 15 \% = 632,72 \text{ €}$

T1-GmbH

Ausschüttung an M:

Einnahmen	85.000,00
- KSt-Belastung auf fiktive n.a.BA:	<u>637,50 (15 % KSt v. 5 % v. 85.000)</u>
= Bruttoausschüttung	84.362,50

T2-GmbH

Gewinn	100.000 €
<u>./. KSt</u>	<u>15.000 €</u>
= Bruttoausschüttung	85.000 €

Voller Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben, § 8b V S. 2

- Nach § 8b V S. 2 gilt § 3c I EStG nicht.
 - Anmerkung: § 3c I EStG versagt grundsätzlich den Betriebsausgabenabzug, wenn die Einnahmen steuerfrei sind.
- Damit können sämtliche Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der steuerfreien Ausschüttung abgezogen werden.

Beispiel zu § 8b KStG

- Die M-AG ist 2021 zu 60 % an der T-GmbH beteiligt. Am 30.12.2021 erhält sie von ihr eine Ausschüttung von 50.000 € und verbucht diese korrekt. Der handelsrechtliche JÜ der M AG-beträgt für 2021 insgesamt 600.000.
- Zu versteuerndes Einkommen der M-AG?
- Abwandlung: Die Beteiligung beträgt 9 %.

Steuerfreiheit von Beteiligungsveräußerungen

§ 8b II KStG

Veräußerungsgewinne, § 8b II KStG

- Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes sind steuerfrei.
 - Auch Gewinne aus Veräußerung von Organbeteiligungen,
 - Liquidationsgewinne
 - Gewinne aus Kapitalherabsetzungen
- Inländische oder ausländische Gesellschaften
- Keine Mindestbeteiligung
 - Abs. 4 gilt nicht!

Folgen des § 8b II, III

- Gewinn aus Veräußerung steuerfrei
 - Veräußerungspreis
 - ./.. Veräußerungskosten
 - ./.. Buchwert
- Aber 5 % d. Veräußerungsgewinns gelten als nicht abziehbare BA, § 8b III S. 1 KStG.
 - Damit Begrenzung der Steuerfreiheit auf 95 %
 - Tatsächliche Veräußerungskosten werden im Gegenzug vollständig berücksichtigt.

Beispiel zu § 8b II KStG

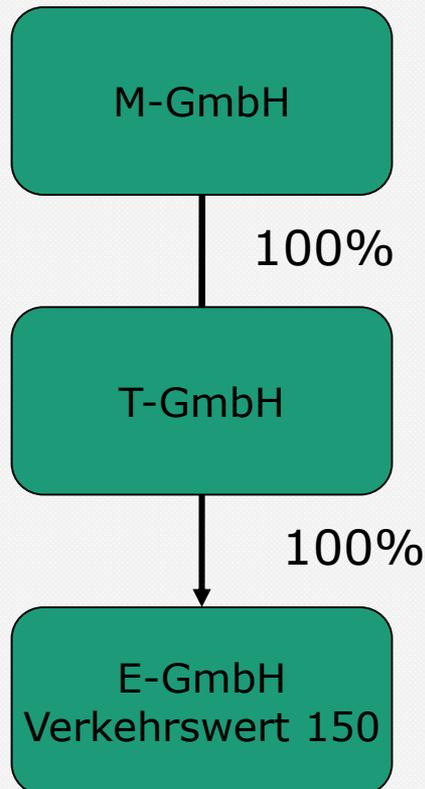
- A-GmbH mit Sitz in Bremen veräußert ihre 20 %-Beteiligung (Buchwert 70.000 €) an der B-AG mit Sitz in Berlin für 150.000 €. Veräußerungskosten (Notar, Handelsregister) = 6.000 €.
- ZvE der A-GmbH?
- Abwandlung: A-GmbH = A-Ltd (Kapitalgesellschaft) mit Sitz in Bermuda. Es besteht zwischen Deutschland und Bermuda kein DBA.

- Beschr. Steuerpflicht durch Veräußerung?
 - EK iSd § 49 EStG? §17 EStG? Kommt nicht darauf an
 - Auch der von einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erzielte Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft ist gemäß § 8b II KStG steuerfrei.
- Die Fiktion nichtabziehbarer BA nach Maßgabe von § 8b III KStG (sog. Schachtelstrafe) geht ins Leere
 - Veräußernde KapGes erzielt keine inländischen EK, da sie im Inland über keine Betriebsstätte verfügt.
 - Str.; aA herrschende Literatur

Übungsaufgabe

KStG

Fall 1 (BFH v. 6.7.2000, DB 2000, 1940)



- T-GmbH veräußert Anteile an der E-GmbH an die M-GmbH für 100 (Buchwert 100).
- Steuerliche Folgen?

Fall 2

- Die A-GmbH ist zu 80 % an der B-GmbH und zu 50 % an der C-GmbH beteiligt.
- Die B-GmbH überträgt der C-GmbH unentgeltlich ein Grundstück (Wert des Grundstücks = 1 Mio €, Buchwert = 400.000 €)
- Steuerliche Folgen?

Folgerungen für die Gewerbesteuer

Beteiligung	<10 %	10 % - <15 %	>=15 %
Gewinnausschüttung	100	100	100
§ 8b I (und IV) KStG	-	./ . 100	./ . 100
§ 8b V KStG	-	+ 5	+ 5
zVE	100	5	5
§ 8 Nr. 5 GewStG	-	+ 95	-
§ 9 Nr. 2a GewStG	-	-	- (S.4!)
Gewerbeertrag	100	100	5

Verluste

Steuerrechtliche Beurteilung

Berücksichtigung von Verlusten

- Handelsrechtlich Jahresfehlbetrag, § 266 III HGB
- Steuerlich gilt § 10d EStG
 - Rücktrag in den vorangegangenen VZ bis 1 Mio. €
 - Soweit durch Rücktrag nicht ausgeglichen: Vortrag
 - Bis 1 Mio. € zu 100 %
 - Über 1 Mio. € zu 60 %

Beispiel

- Die Z-GmbH
 - VZ 09: + 1,2 Mio.
 - VZ 10: -5 Mio.
 - VZ 11: +3 Mio.
- ZvE in 09 und 11?

Wirtschaftliche Identität

- Der Verlustabzug setzt voraus, dass der betrieb noch wirtschaftlich mit dem „Verlustbetrieb“ identisch ist.
- Damit sollen sog. „Mantelkäufe“ verhindert werden, die nur dazu dienen, Verluste zu verrechnen

Hinweis

- § 8c KStG ist in den letzten Jahren mehrfach geändert worden.
- Es bestanden/bestehen einige rechtliche Probleme, z.B.
 - Alte 25 %-Grenze verfassungswidrig, BVerfG v. 29.3.2017 (2 BvL 6/11)
 - 50 %-Grenze verfassungsgemäß? Anhängiges Verfahren beim BVerfG (2 BvL 19/17)
 - Zur Sanierungsklausel gem. § 8c Ia s. unten

Sanierungsklausel, § 8c Ia KStG

• Verstoß gegen EU-Beihilferecht?

- EU-Kommission zunächst ja (Beschluss v. 26.1.2011, IP/11/65)
- EuGH aber: NEIN (Urteil v. 28.6.2018, C-203/16 P)
- Also: Abs. 1a gilt!

Wortlaut des § 8c I S. 1 KStG

- „Werden ***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***.

Verlustvernichtung gem. § 8c KStG

- Übertragung von Anteilen an einer Körperschaft
- Mehr als 50 %
- An eine andere Person
 - Inkl. nahestehenden Personen und Personen mit gleichgerichteten Interessen
- Innerhalb von fünf Jahren
- Folge: Vollständige Verlustvernichtung
 - Früher: Anteilige

Viele Zweifelsfragen...

- Dazu **BMF v. 28.11.2017** - V C 2 - S 2745-a/09/10002 :004
 - Aber: Teilweise schon überholt durch Gesetzgebung (insb. JStG 2018) und Rechtsprechung (EuGH)
- Was gilt alles als „Übertragung“?
 - Auch Erbfall? Erbauseinandersetzung?
- Erwerbergruppe: Gleichgerichtete Interessen?
- Zurechnung des Verlusts beim schädlichen Erwerb eines Organträgers

Beispiel

- A hält 100 % der Anteile an einer GmbH.
- Gewinnentwicklung der GmbH
 - 01: 30.000 €
 - 02: 20.000 €
 - 03: -40.000 €
 - 04: 10.000 €
- B erwirbt per 31.12.01 25 %
- B's Ehefrau am 31.12.03 26 %
- Am 30.12.04 erwirbt B weitere 20 %
- ZVE der GmbH in 04?

Verschonungsregelungen, I S. 5 ff.

- Verluste können in bestimmten Situationen „gerettet“ werden.
 - Dann keine Anwendung des § 8c I S. 1
- Gesetzgeber will „wertvolle und aktive Unternehmen“ schützen.
- Ein solches Unternehmen liegt vor, wenn es über erhebliche stille Reserven verfügt
 - Vergangenheitsorientierte und statische Betrachtung

Berechnung der Verschonung

- Positives Ek (§ 8c I S. 6)
 - gemeiner Wert der erworbenen Anteile
 - ./. steuerl. Ek der Gesellschaft
 - = erworbene stille Reserven
- Negatives Ek (§ 8c I S. 7)
 - Wert des BV der Gesellschaft
 - ./. steuerliches Ek der Gesellschaft
 - = erworbene stille Reserven

Unterschied zwischen S. 6 und 7

- Satz 7 stellt auf die inländischen stillen Reserven der *Beteiligung* ab
 - „Ertragswert“
- Satz 8 stellt auf die stillen Reserven der *einzelnen Wirtschaftsgüter* ab.
 - Aufwendiger und regelmäßig geringerer Wert

Beispiel

- X ist zu 100 % an der GmbH beteiligt. Zum 31.12.01 besteht ein Verlustvortrag iHv 125.000 €. Anfang 02 werden alle Anteile auf Y übertragen.
- Der gemeine Wert des BV beträgt 15.000 €.
- Eigenkapital nach StB = ./ . 70.000
- Verlustabzug für den Erwerber in den kommenden Jahren möglich?

Sanierungsklausel, § 8c Ia KStG

- Sanierung = Maßnahme, die darauf gerichtet ist
 - Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern bzw. zu beseitigen UND
 - die wesentlichen Betriebsstrukturen erhält
 - 1. Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung, oder
 - 2. Summe der Jahreslohnsummen innerhalb der nächsten 5 Jahre nicht weniger als 400 % der Ausgangslohnsumme, oder
 - 3. Der Körperschaft wird wesentliches BV zugeführt bzw. Verbindl erlassen

Keine Sanierung, § 8c Ia S. 4

- Keine Begünstigung, wenn
 - Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs eingestellt, oder
 - Nach Beteiligungserwerb Branchenwechsel innerhalb von fünf Jahren erfolgt
 - Problem: „Branchenwechsel“, s. OFD NRW v. 20.12.2018, S 2745 a-2015/0011-St 135
 - Ggf. rückwirkende Änderung gem. § 175 I Nr. 2 AO

Verlustnutzung bei Erhalt des Gewerbebetriebs, § 8d KStG

- Zweck der Regelung ist die Vermeidung steuerlicher Hemmnisse für Unternehmen, welche die Voraussetzungen der Konzernklausel und der Stille-Reserven-Klausel nicht erfüllen, bei denen aber die Neuaufnahme oder der Wechsel von Anteilseignern zur Finanzierung notwendig wird (BT-Drs. 18/9986).
- Wurde eingefügt, bevor § 8c Ia KStG durch EuGH gerettet wurde.

Voraussetzungen des § 8d KStG

- Schädlicher Beteiligungserwerb gem. § 8c
- Antrag der Verlustkörperschaft
- Während eines Beobachtungszeitraums (drei Jahre bzw. seit Gründung)
 - Verlustkörperschaft muss denselben Geschäftsbetrieb unterhalten (siehe S. 3 und 4)
 - Zentraler Streitpunkt: „*Derselbe* Geschäftsbetrieb“!
 - Kein schädliches Ereignis iSd § 8d II

Schädliche Ereignisse im Sinne des § 8d II KStG

- Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs
- Geschäftsbetrieb wird einer andersartigen Bestimmung zugeführt
 - Z.B. Branchenwechsel
- Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs
- Beteiligung an Mitunternehmerschaft
- Körperschaft wird Organträger
- Erwerb von Wirtschaftsgütern, die zu einem geringeren als den gemeinen Wert angesetzt werden

Folge des § 8d KStG

- Keine Anwendung des § 8c auf den schädlichen Beteiligungserwerb.
 - Keine Rettung von Verlusten aus Zeit vor Einstellung oder Ruhendstellung
- Feststellung eines „fortführungsgebundenen Verlustvortrags“
 - Ist in späteren Jahren vorrangig vor dem normalen Verlustvortrag abzuziehen, § 8d I S. 8

Wegfall des Verlustvortrags gem. § 8d

II

- Der fortführungsgebundene Verlustvortrag fällt weg, wenn:
 - Geschäftsbetrieb eingestellt oder ruhend gestellt wird
 - Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird
 - ein zusätzlicher Geschäftsbetrieb aufgenommen wird
 - die Gesellschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt
 - die Gesellschaft Organträger wird, oder
 - auf die Gesellschaft Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert übertragen werden

Wegfall des Verlustvortrags gem. § 8d II KStG

Fortführungsgebundener VV entfällt bei schädlichem Ereignis des § 8d II komplett!

Es gilt über § 8d II KStG die „stille Reserve-Klausel“ entsprechend.

Sie bezieht sich auf den Zeitpunkt des Eintritts des schädlichen Ereignisses.

Beispiel: Antrag oder besser nicht?

□ Ausgangsfall

- GmbH hat VV iHv 200.000 €.
- Stille Reserven 80.000 €. Tendenz: abnehmend
- Gesellschafterwechsel am 31.12.01 zu 100 %

□ Folge:

- Ohne Antragstellung werden 80.000 € (stille Reserven) VV gerettet
- Mit Antragstellung werden zunächst 200.000 € gerettet.

□ Tritt aber zB am 31.12.02 ein schädliches Ereignis ein, werden nur die dann vorhandenen stillen Reserven gerettet!

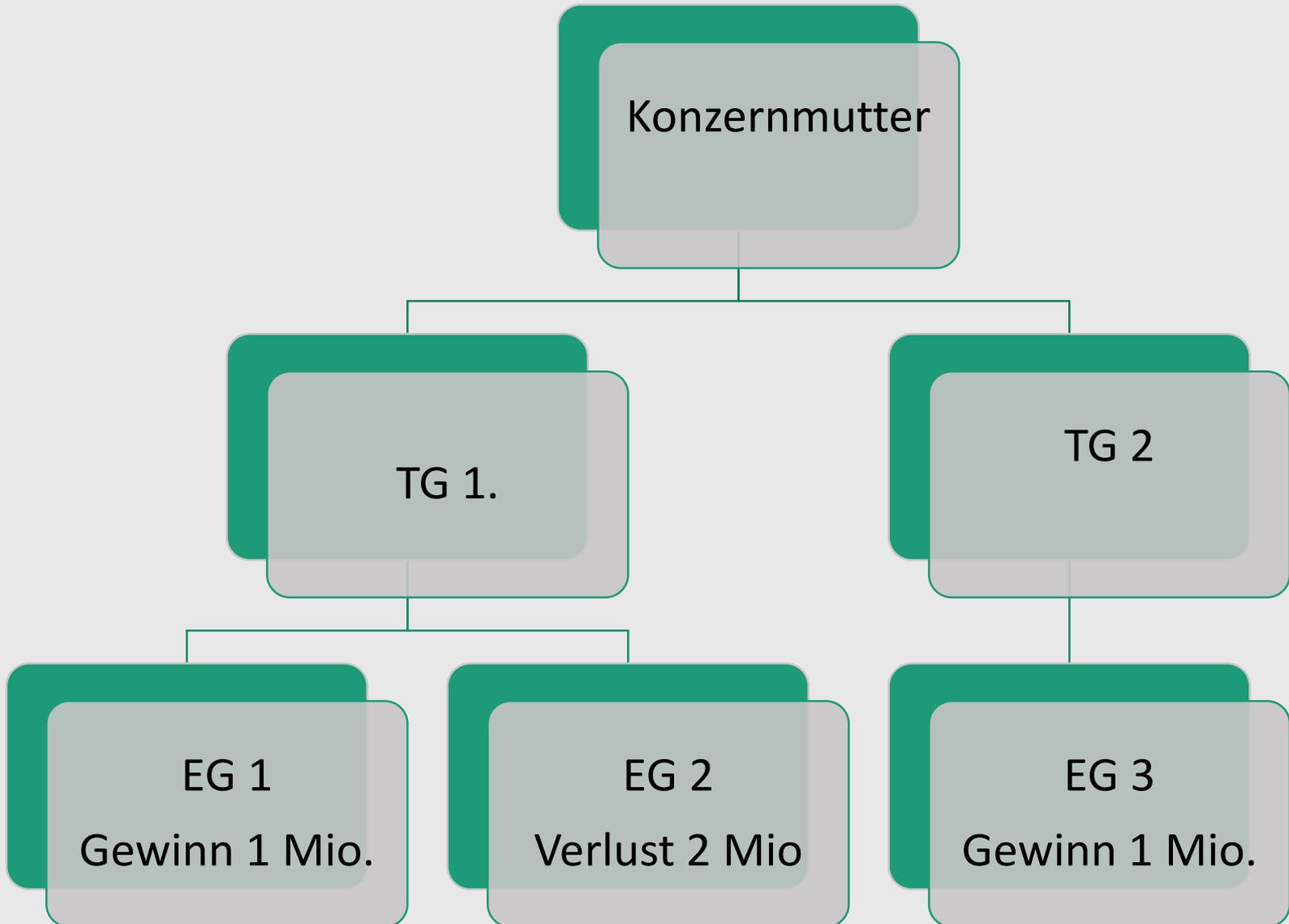
Besteuerung von Personenmehrheiten

Die Organschaft, §§ 14 ff. KStG

Der Konzern im Aktienrecht

- Konzerne können aus mehreren Gesellschaften bestehen, die wirtschaftlich einander abhängig sind.
- Konzernbegriff: § 18 AktG
- Konzernrechnungslegung: §§ 290 ff. HGB

Ausgangspunkt im Steuerrecht



Steuerliches Trennungsprinzip

- Jeder rechtliche Einheit wird selbständig (individuell) besteuert.
- Daher: Kein Ausgleich von Verlusten
 - Lock-in-Effekt
- Ausschüttungen an Muttergesellschaften nur mit „Bestrafung“ nach § 8b V KStG

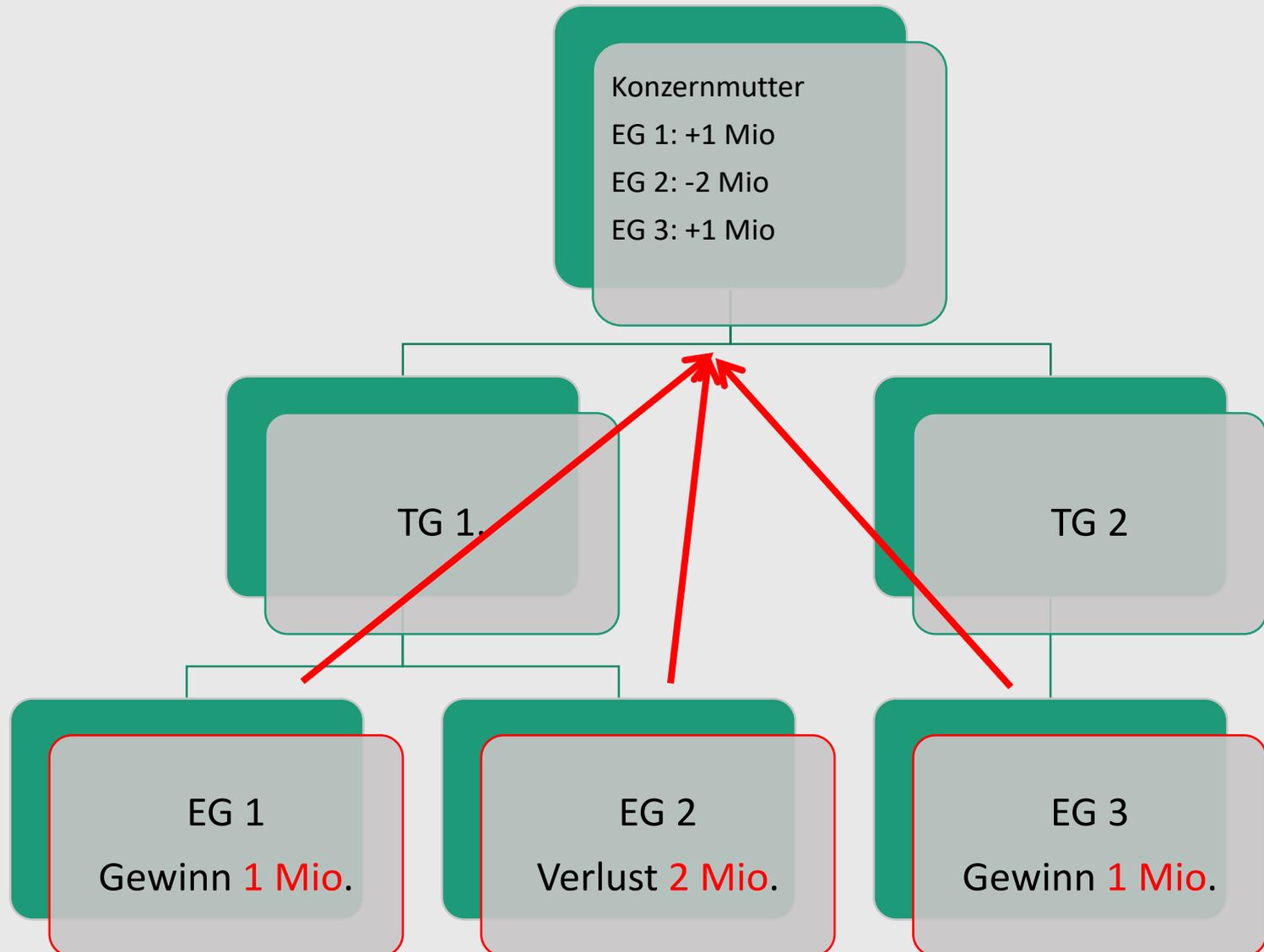
Lösung: Organschaft

- Form der Gruppenbesteuerung bei der rechtlich selbständige Unternehmen zu einer Besteuerungseinheit zusammengefasst werden.
- Gilt nicht als Ausschüttung im Sinne des § 20 Abs.1 Nr. 1 EStG

Steuerarten

- Organschaft möglich bei
 - Körperschaftsteuer (§§ 14 ff. KStG)
 - Gewerbesteuer (§ 2 II GewStG)
 - Umsatzsteuer (§ 2 II UStG)
 - Grunderwerbsteuer (§ 1 IV GrEStG)

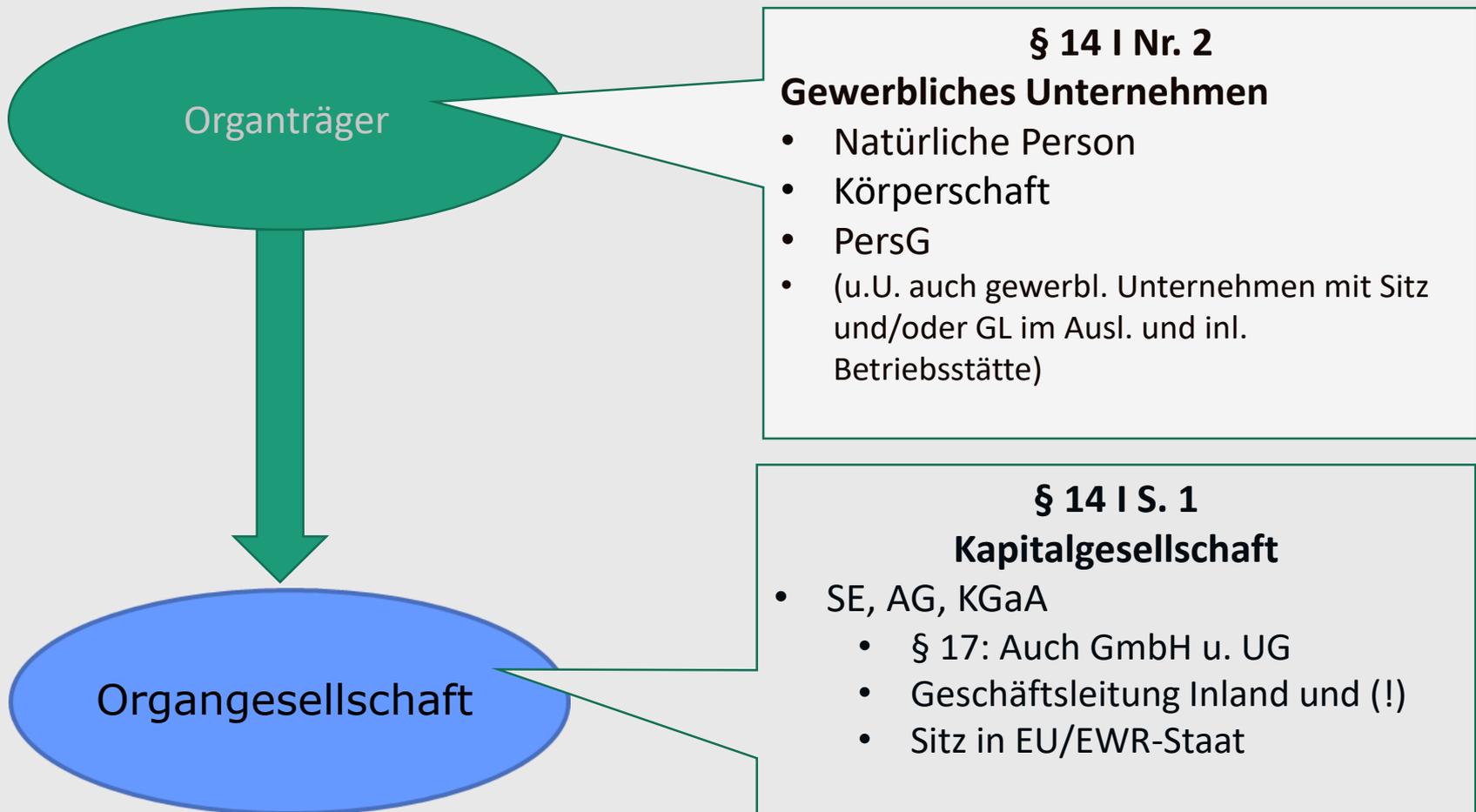
Funktion der Organschaft



Voraussetzungen der Organschaft nach §§ 14 ff. KStG

- 1. Persönliche Voraussetzungen
 - Organträger
 - Organgesellschaft
- 2. Finanzielle Eingliederung
- 3. Gewinnabführungsvertrag

1. Persönliche Voraussetzungen



Persönliche Voraussetzungen

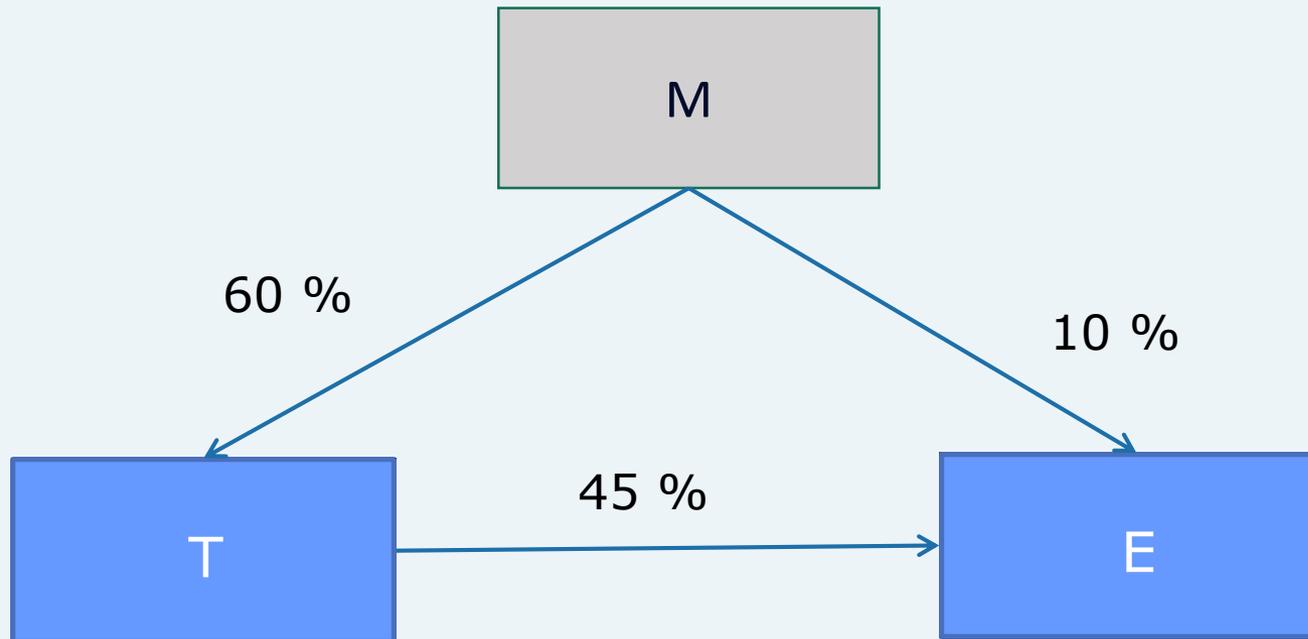
- Liegen die persönlichen Voraussetzungen als OG oder OT vor?
 - A) Inhaber einer Schuhgeschäfts mit Wohnsitz in Belgien und gewöhnlichem Aufenthalt in Aachen.
 - B) Vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg

2. Finanzielle Eingliederung, § 14 I S.1 Nr. 1

- OT muss über Stimmrechte seinen Willen bei OG durchsetzen können
 - Von Beginn des WJ an.
- Zwei Möglichkeiten:
 - 1. Unmittelbare Mehrheit der Stimmrechte
 - = Beteiligung > 50 %
 - 2. Auch durch mittelbare Beteiligung (Beteiligung über Dritte) möglich

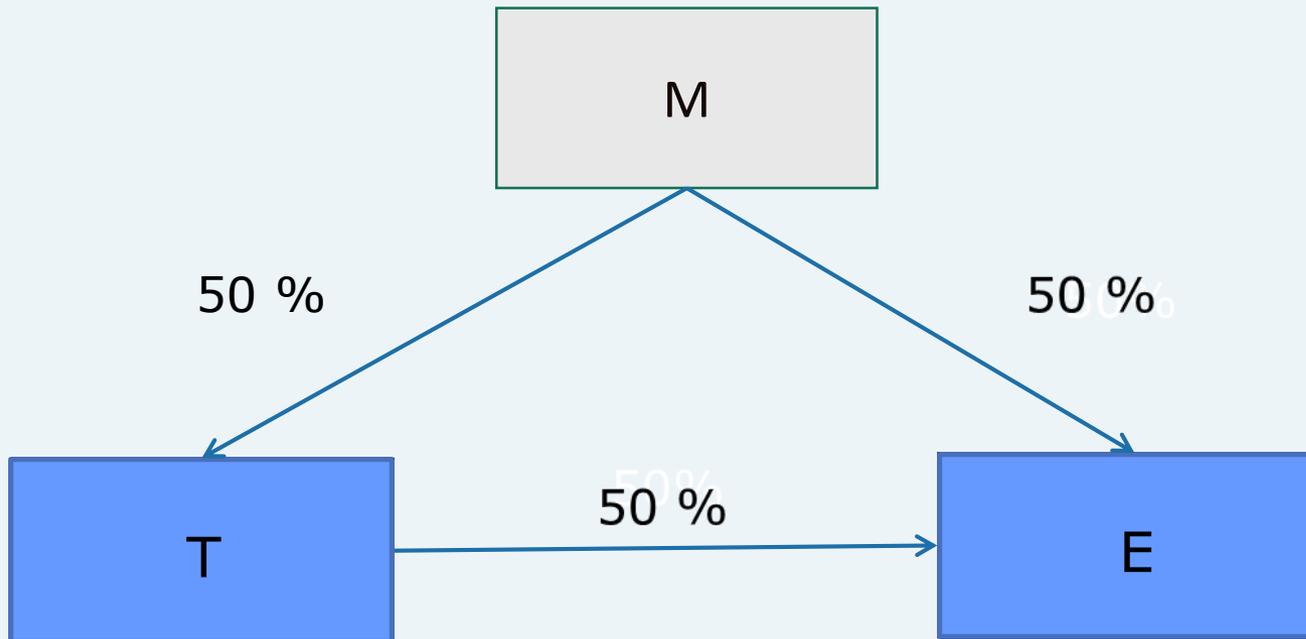
Beispiel für finanzielle Eingliederung

- Finanzielle Eingliederung der E in M?



Beispiel aus R 14.2 KStR

- Finanzielle Eingliederung der E in M?



§ 291 AktG Gewinnabführungsvertrag

- (1) Unternehmensverträge sind Verträge, durch die eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien die Leitung ihrer Gesellschaft einem anderen Unternehmen unterstellt (Beherrschungsvertrag) oder sich verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen (Gewinnabführungsvertrag). Als Vertrag über die Abführung des ganzen Gewinns gilt auch ein Vertrag, durch den eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien es übernimmt, ihr Unternehmen für Rechnung eines anderen Unternehmens zu führen.
- (2)...

Gewinnabführungsvertrag, § 14 I Nr. 3 KStG iVm § 241 AktG

- Inhalt: Abführung des gesamten Jahresüberschusses der OG an OT
 - Rücklagenbildung iSd § 14 I Nr. 4 zulässig
 - Übernahme des Verlusts der OG durch OT
 - Bei GmbH entspr. Regelung, § 17 KStG
- Laufzeit mindestens fünf Jahre
 - Kalenderjahre, Wirtschaftsjahre nicht ausreichend
 - Vorzeitige Beendigung nur aus wichtigem Grund
- Eintragung in das HR
- Tatsächliche Durchführung

Kündigung des EAV

- Wichtiger Grund insb. Umwandlung von OT oder OG
- Bei Kündigung innerhalb der Mindestfrist ohne wichtigen Grund:
Rückwirkende Unwirksamkeit der Organschaft
 - „verunglückte Organschaft“
- Unterjährige Kündigung wirkt auf Beginn des KJ zurück

Folgen der Organschaft

- Einkommen der Organgesellschaft erhöht das Einkommen des Organträgers
 - Verluste der Organgesellschaft mindern das Einkommen des Organträgers
 - Beachte aber § 14 I Nr. 5 KStG
- Sonderregelungen, § 15 KStG
 - Insbesondere Nr. 2: Keine Anwendung von § 8b I bis VI KStG

Einkommensermittlung

- Allgemeine Vorschriften (§§ 4 ff. EStG)
- Und ergänzende Regelungen gem. § 15 KStG
 - Verlustabzug (§ 10d EStG) bei OG nicht möglich, da nach EAV von OT zu übernehmen (S. 1 Nr. 1)
 - Keine Anwendung des §8b KStG (S. 1 Nr. 2)
 - OG kein § 4h EStG, da OG/OT EIN Betrieb (S. 1 Nr. 3)
- OT und OG bleiben steuerlich selbständig
 - Vor Zurechnung eigenständige Gewinnermittlung
 - Gesonderte und einheitl. Feststellung, § 14 V KStG

Vorteile der Organschaft

- Sofortiger Verlustausgleich im Organkreis möglich.
- Unmittelbare Zurechnung des Einkommens der OG beim OT, wenn dieser eine natürliche Person ist (oder PersG) und damit steuerliche Gesamtentlastung
- Vermeidung der Pauschalversteuerung von 5 % der Dividenden aus in- oder ausländischen Kap-Gesellschaften gem. § 8b KStG

Nachteile der Organschaft

- Organgesellschaft haftet nach § 73 AO für Steuer des Organträgers
 - Für gesamte Steuer (auch die vom OT selbst verursachte)!
- Verluste der OG aus vororganschaftlicher Zeit können nicht verrechnet werden.
- Verschärfung der Mindestbesteuerung bei Verlusten

Beispiel 1

- Unternehmer Ulli aus Ulm erwirbt eine GmbH (Sitz und GL in Köln, 100 % Beteiligung) für 2 Mio. Euro. Der Kaufpreis wird vollständig fremdfinanziert, wofür U 100.000 Euro Zinsen im Jahr zahlt.
- In 01 schüttet die GmbH 30.000 Euro (= gesamter Gewinn) aus.
- Steuerliche Folgen bei U
 - A) Wenn U seinen GmbH-Anteil im BV hält?
 - B) Wenn U mit seiner GmbH zusätzlich noch einen EAV auf 10 Jahre geschlossen hat

Beispiel 2

- Die M-GmbH und deren Tochtergesellschaft, T-GmbH erleiden in 01 jeweils einen Verlust von 1 Mio. Euro.
- In 02 erzielen beide jeweils einen Gewinn von 1 Mio. Euro.
- Steuerliche Folgen?
 - A) Es besteht zwischen M und T keine Organschaft
 - B) Es besteht zwischen den beiden ein Organschaftsverhältnis

Folgen der steuerlichen Unwirksamkeit der Organschaft

- OG ist nach allg. steuerlichen Vorschriften mit ihrem Einkommen zu veranlagern
- Die von Tochtergesellschaft vorgenommenen Gewinnabführung gilt bei Mutter als Einnahme iSd § 8b I KStG
- Ein vom OT übernommener Verlust ist als Einlage des OT in die OG umzudeuten. Der OT hat die Einlage als zusätzliche AK zu aktivieren. Die OG kann § 10d EStG geltend machen.

Beispiel

- A-GmbH (A) ist 100 %-Tochter der Z-AG (Z). Zwischen den Unternehmen besteht Organschaftsverhältnis. Die A hat einen Gewinn von 90T€. Den Gewinn haben 10T€ steuerlich nicht abziehbare BA gemindert. Z hat inkl. der Gewinnabführung einen Gewinn von 790T€. Ihre nichtabziehbaren BA betragen 40T€.

Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter

- In der Praxis werden Minderheitsgesellschafter, die nicht Teil des Organkreises sind, entsprechend durch Ausgleichszahlungen der OG entschädigt.
 - Rechtsgrundlage = § 304 AktG

Steuerliche Folgen der Ausgleichszahlungen

- Die OG hat nach § 16 KStG 20/17 der getätigten Zahlungen selbst zu versteuern.
 - Unabhängig davon, ob OG oder OT die Zahlung tätigt.
 - Wenn OG sie tätigt:
 - Handelsrechtlich BA, aber Hinzurechnung nach § 8 III KStG
 - Wenn OT sie tätigt:
 - Nach § 4 V Nr. 9 EStG sind die Ausgleichszahlungen nicht abziehbare BA.

Beispiel: Ausgleichzahlung

- A-GmbH (OG) ist OG der A&B OHG (OT). OT ist zu 80 % an der OG beteiligt. X ist mit 20 % Minderheitsgesellschafter. In 09 beträgt Gewinn der OG 70T €. Er ist gemindert um eine Ausgleichszahlung von 10T € und weitere nicht abziehbare BA von 20T €.
- Steuerliche Folgen?

Das war's

Ende Folien Körperschaftsteuer