

# **Gliederung zur Veranstaltung Steuerrecht VI (KST) – WS 2007**

## **im Studiengang Business Law**

### *Einführung*

1. Stellung der Körperschaftsteuer im Steuersystem
  - 1.1. Anwendungsgebiet des Körperschaftsteuergesetzes in Abgrenzung zum Einkommensteuergesetz
  - 1.2. Grundkonzeptionen der Körperschaftbesteuerung (Anrechnungsverfahren – Klassisches Verfahren – Halbeinkünfteverfahren)

### *Persönliche Steuerpflicht im KStG*

1. Unbeschränkte Steuerpflicht
  - 1.1. Die Steuersubjekte
  - 1.2. Anknüpfungsmerkmale zum Inland
  - 1.3. Umfang der persönlichen Steuerpflicht
2. Beschränkte Steuerpflicht
3. Persönliche Steuerbefreiungen
4. Beginn und Ende der Steuerpflicht

### *Sachliche Steuerpflicht im KStG*

1. Grundlagen der Besteuerung
  - 1.1. Bemessungsgrundlage
  - 1.2. Veranlagungszeitraum und Ermittlungszeitraum
2. Einkommensermittlung
  - 2.1. Ableitung des Einkommensbegriffes aus dem Einkommensteuergesetz
  - 2.2. Sondervorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zur Einkommensermittlung
3. Verdeckte Gewinnausschüttungen
  - 3.1. Wesen und Zielsetzung verdeckter Gewinnausschüttungen
  - 3.2. Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung
  - 3.3. Erhöhung des Einkommens
  - 3.4. Auswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner
  - 3.5. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Dienstverträgen
  - 3.6. Verdeckte Gewinnausschüttung bei anderen Vertragsverhältnissen
  - 3.7. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG)
4. Verdeckte Einlagen
5. Einkünfte aus Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften (§ 8 b KStG)

### *Tarifliche Körperschaftsteuer*

1. Regelsteuersatz
2. Übergangsvorschriften aus dem Anrechnungsverfahren
  - 2.1. Das verwendbare Eigenkapital im Anrechnungsverfahren
  - 2.2. Überleitung des verwendbaren Eigenkapitals ins Halbeinkünfteverfahren
  - 2.3. Körperschaftsteuerguthaben und Minderung der Körperschaftsteuer (§ 37 KStG)
  - 2.4. EK02 und Körperschaftsteuererhöhung (§ 38 KStG)
3. Körperschaftsteuererhebung und -veranlagung

### *Verlustabzug im Körperschaftsteuerrecht*

1. Verlustabzug nach § 10 d EStG i.V.m. § 8 KStG
2. Ausschluss des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 KStG

### *Fallstudie und Steuererklärungsformulare*

#### Literaturempfehlungen:

Dötsch/Franzen u.a.: Körperschaftsteuer 14. Aufl. 2004, ISBN 3-7910-2279-2

Dommermuth, Thomas u.a.: Ertragsteuern, 2. Aufl. 2006, ISBN 3-7910-2272-5

Niehus/Wilke: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 2006, ISBN 3-7910-2224-5 (noch nicht erschienen)

Scheffler, Wolfram: Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 9. Aufl. 2006, ISBN 3-8252-2224-1

Zenthöfer/Leben: Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, 13. Aufl. 2005, ISBN 3-7910-2410-8

### Schaubild 1: Klassisches System

<u>Ebene KapG</u>		Steuerbelastung
Einkommen	100	
KöSt 30%	<u>(30)</u>	30
Gewinn nach Steuern	70	
	↓	
<u>Ebene Gesellschafter</u>	Ausschüttung	
	↓	
Stpfl. Einkommen	70	
Est 40%	<u>(28)</u>	<u>28</u>
Ergebnis nach Steuern	<u>42</u>	<u>58</u>

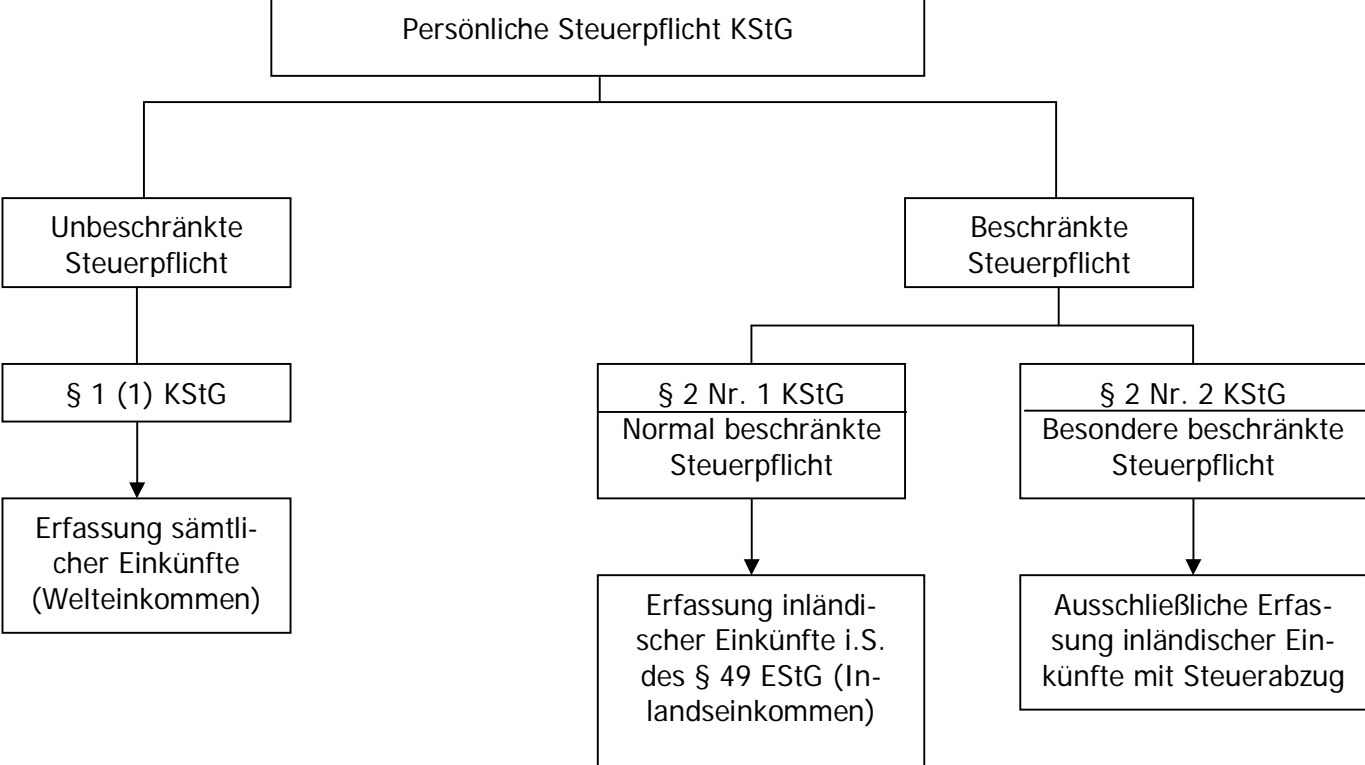
### Schaubild 2: Anrechnungsverfahren

<u>Ebene KapG</u>			Steuerbelastung
Einkommen	100		
KöSt 30%	<u>(30)</u>		30
Gewinn nach Steuern	70		
	↓		
<u>Ebene Gesellschafter</u>	Ausschüttung	Liquidität	
	↓		
Dividende	70	70	
+ Steuerguthaben	<u>30</u>		
Stpfl. Einkommen	100		
Est 40%	(40)		
+ Anrechnung KöSt	<u>30</u>		
Verbleibende Est	(10)	<u>(10)</u>	<u>10</u>
	Ergebnis nach Steuern	<u>60</u>	<u>40</u>

### Schaubild 3: Halbeinkünfteverfahren

<u>Ebene KapG</u>			Steuerbelastung
Stpfl. Einkommen	100		
KöSt 30%	<u>(30)</u>		30
Gewinn nach Steuern	70		
	↓		
<u>Ebene Gesellschafter</u>	Ausschüttung	Liquidität	
	↓		
Dividende	70	70	
davon 50% als stpfl. Einkommen	35		
Est 40%	<u>(14)</u>	<u>(14)</u>	<u>14</u>
	Ergebnis nach Steuern	<u>56</u>	<u>44</u>

Schaubild 4: Persönliche Steuerpflicht



## Schaubild 5: Unbeschränkte KöSt-Pflicht

§ 1 (1) Nr. 1 KStG: Kapitalgesellschaften	AG, KGaA, GmbH
§ 1 (1) Nr. 2 KStG: Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften	eG (Kreditgenossenschaften, Absatzgenossenschaften, Einkaufsgenossenschaften)
§ 1 (1) Nr. 3 KStG: Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit	VvaG → Verein als Organisation mit nicht geschlossener Mitgliederzahl, welcher die Versicherung seiner Mitglieder nach dem Prinzip der Gegenseitigkeit betreibt
§ 1 (1) Nr. 4 KStG Sonstige juristische Personen des privaten Rechts	(a) rechtsfähige Vereine → im Vereinsregister eingetragene, nichtwirtschaftliche (ideelle) Vereine i.S. des § 21 BGB sowie unter bestimmten Umständen wirtschaftliche Vereine i.S. des § 22 BGB mit staatlich verliehener Rechtsfähigkeit → z.B. Pensionssicherungsvereine, Sterbekassen, Postspar- und Darlehensvereine  (b) rechtsfähige Stiftungen und Anstalten des privaten Rechts
§ 1 (1) Nr. 5 KStG: nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts	Beispiele: Arbeitgeberverbände, Tarifgemeinschaften, Gewerkschaften, politische Parteien, betriebliche Unterstützungskassen, Sondervermögen (→ Wertpapierfonds, [offene] Immobilienfonds)
§ 1 (1) Nr. 6 KStG: Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	siehe Schaubild: „Betriebe gewerblicher Art“

Schaubild 6: Übersicht beschränkte Steuerpflicht

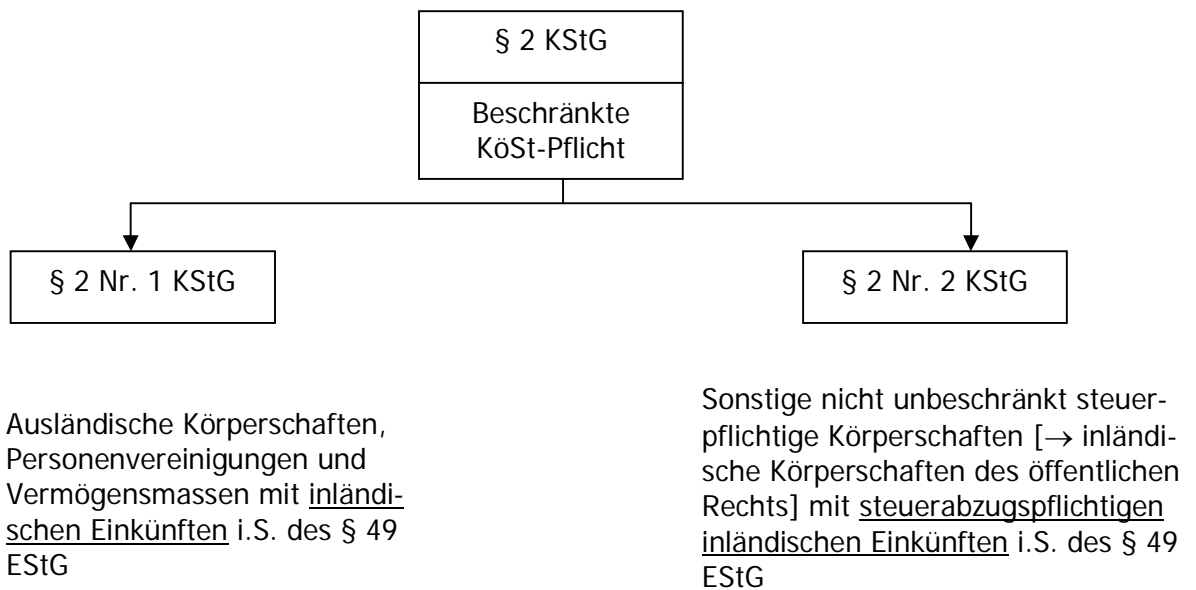


Schaubild 7: Überblick Steuerpflicht

	Unbeschränkte Steuerpflicht § 1 Abs. 1 KStG	Beschränkte Steuerpflicht		Sondertatbestand § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG
		§ 2 Nr. 1 KStG	§ 2 Nr. 2 KStG	
1. Voraussetzungen	a) In § 1 Abs. 1 KStG aufgezählte Körperschaft  b) Sitz (§ 10 AO) oder Geschäftsleitung (§ 11 AO) im Inland	a) Körperschaft usw. ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland  b) Inländische Einkünfte (§ 49 EStG)	a) Nicht unbeschränkt steuerpflichtige sonstige Körperschaft (= inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts) b) Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen	a) Nach § 5 Abs. 1 KStG persönlich von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft usw.  b) Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen
2. Umfang der sachlichen Steuerpflicht	Alle - steuerpflichtigen - Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG, § 2 Abs. 1 Nr. 1-3, 5-7 EStG) a) inländische b) ausländische	Nur inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG (ohne § 19 EStG)	Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen	Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen
3. Einschränkungen zu 2.	Steuerbefreiungen ausländischer Einkünfte durch DBA	Steuerbefreiungen durch DBA	-	-
4. Erhebungsform	Generell: Veranlagung (§ 31 Abs. 1 KStG, § 25 EStG)	Grundsatz: Veranlagung Ausnahme: Abgeltung der KSt durch Steuerabzug bei steuerabzugspflichtigen inländischen Einkünften (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) Keine Abgeltung, falls Einkünfte in einem inländischen Betrieb angefallen sind	Ausschließlich Steuerabzug (§ 43 EStG) Stets Abgeltung der Körperschaftsteuer (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG)	Ausschließlich Steuerabzug (§ 43 EStG) Stets Abgeltung der Körperschaftsteuer (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG)

Aufgabe 1: Nehmen Sie zur Steuerpflicht und zur Erhebungsform in den nachfolgenden Fällen Stellung.

1. Xaverius GmbH, Xanten, stellt im Stammhaus in Xanten sowie in der belgischen Zweigniederlassung Fotopapier her.
2. Die Kleingärtnerkolonie „Grüne Piste e.V.“, Kloppenheim, verkauft während der Pflaumensaison ihre in der Baumplantage geernteten Früchte auf dem Wiesbadener Wochenmarkt.
3. Die Novartis AG, Bern, ist ein schweizer Pharmaunternehmen und nicht selbst auf dem deutschen Markt aktiv. Sie hat aber eine deutsche Tochtergesellschaft, von der sie im Betrachtungsjahr eine Dividende über 3,4 Mio. € ausgeschüttet erhielt.
4. Die Architektenkammer Nordbaden hat eine Kleinkunstveranstaltung für ihre Mitglieder organisiert, bei der sie einen Gewinn von 670 € erzielt hat.

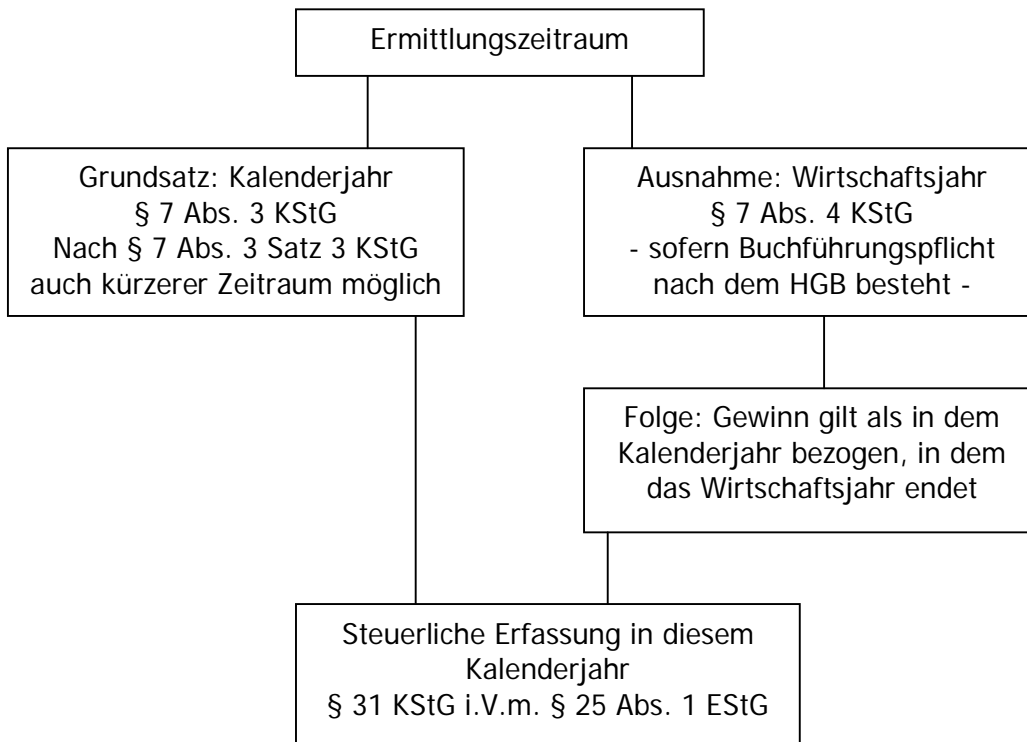
Schaubild 8: Zivilrechtliche Entstehung juristischer Personen

Art der juristischen Person	Zivilrechtliche Entstehung durch
Kapitalgesellschaften, z.B. <ul style="list-style-type: none"> <li>• AG</li> <li>• KGaA</li> <li>• GmbH</li> </ul>	Eintragung in das Handelsregister (§ 41 AktG, § 2 GmbHG)
Genossenschaften (eG)	Eintragung in das Genossenschaftsregister (§ 13 GenG)
VvaG	Erteilung der Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb durch die Aufsichtsbehörde
Sonstige rechtsfähige Gebilde des Privatrechts <ul style="list-style-type: none"> <li>• Eingetragener Verein (e.V.) <ul style="list-style-type: none"> <li>- nichtwirtschaftlicher Verein</li> <li>- wirtschaftlicher Verein</li> </ul> </li> <li>• Rechtsfähige Anstalten, Stiftungen und sonstige Vermögensmassen</li> </ul>	Eintragung in das Vereinsregister (§ 21 BGB) oder Verleihung (§ 22 BGB) oder staatliche Genehmigung

Schaubild 9: Entstehungsablauf einer Kapitalgesellschaft

Zeitpunkt	Stadium	Steuerliche Behandlung
a) Beschluss der Gründer zur Errichtung einer Gesellschaft (Vorvertrag)	Vorgründungsgesellschaft	<ul style="list-style-type: none"> <li>• keine Körperschaft-steuerpflicht</li> <li>• Behandlung als GbR oder OHG</li> <li>- Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung</li> <li>- Gründer können Einkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG haben, falls bereits Gewerbebetrieb</li> </ul>
b) Abschluss des formgültigen Gesellschaftsvertrags (zum Beispiel bei GmbH gemäß § 2 Abs. 1 GmbHG)	Vorgesellschaft (zum Beispiel GmbH in Gründung)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Körperschaftsteuerpflicht</li> <li>• Obwohl die Vorgesellschaft noch keine juristische Person ist, Behandlung in Einheit mit der durch Eintragung entstehenden Körperschaft als dasselbe Rechtssubjekt (aus Zweckmäßigkeitsgründen)</li> <li>• Beginn der Steuerpflicht aber erst bei Vorliegen folgender weiterer Voraussetzungen: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vorhandensein von Vermögen</li> <li>- Keine ernsten Hindernisse für die Eintragung in das Handelsregister</li> <li>- alsbaldiges Nachfolgen der Eintragung (also nicht bei „verunglückter“ Gründung)</li> <li>- Aufnahme einer nach außen gerichteten Geschäftstätigkeit (a.A.: A 2 Abs. 3 KStR)</li> </ul> </li> </ul>
c) Eintragung in das Register	Juristische Person	regelmäßige Körperschaftsteuerpflicht Nach der zivilrechtlichen Entstehung ist Tätigkeit unerheblich

Schaubild 10: Ermittlungszeitraum



Beispiel: Marius Möller Maßhemden GmbH, Minden, hat ein Wirtschaftsjahr vom 01.04.-31.03.; der im Wirtschaftsjahr 2006/07 erwirtschaftete Erfolg unterliegt der KöSt im Veranlagungszeitraum 2007.

Schaubild 11: Umstellung des Wirtschaftsjahres

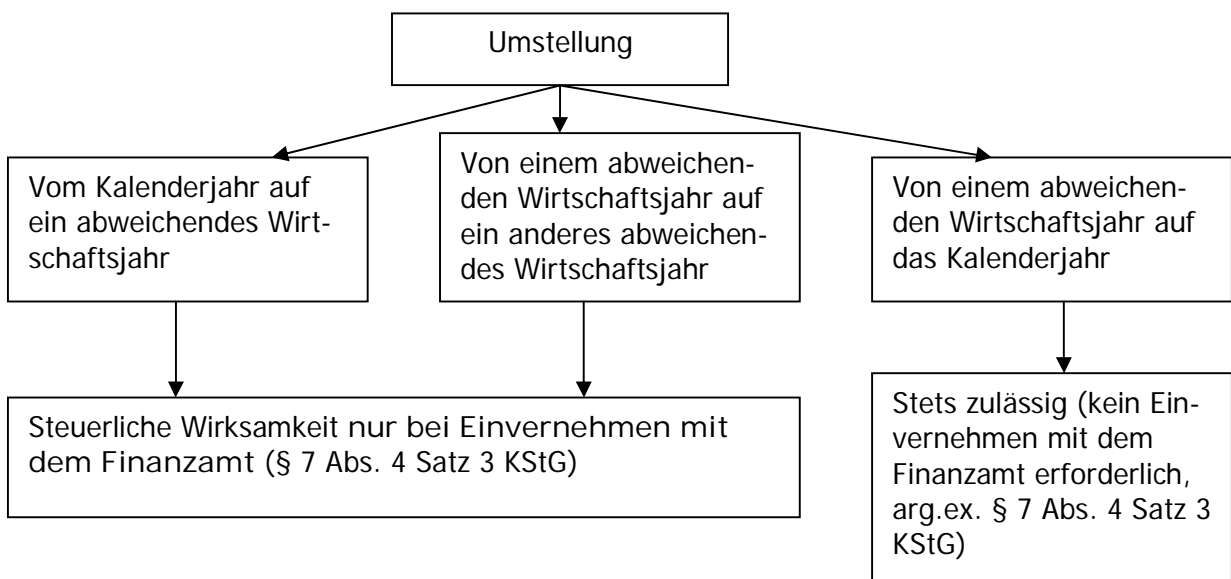
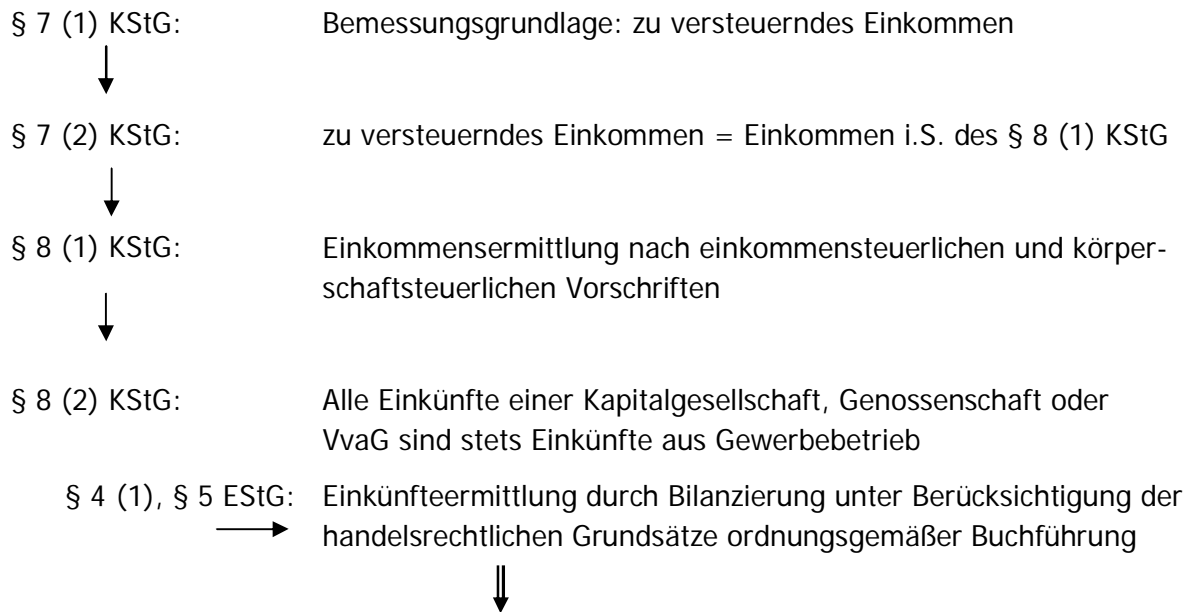


Schaubild 12: Einkünfteermittlung im Überblick

<p>nicht nach HGB buchführungspflichtige KSt-Subjekte (z.B. Vereine, Stiftungen)</p>	<p>nach HGB buchführungspflichtige KSt-Subjekte</p>	
	<p>Nichtkapitalgesellschaften (z.B. Genossenschaften, VvaG, Sparkassen)</p>	<p>Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH, AG, KGaA)</p>
<p>Einnahmenüberschussrechnung</p>	<p>Jahresabschluss</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• Gewinn- und Verlustrechnung (• Anhang)</li> </ul>	<p>Jahresabschluss</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• Gewinn- und Verlustrechnung</li> <li>• Anhang</li> </ul>
<p>Handelsrechtliche Vorschriften:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• keine</li> </ul>	<p>Handelsrechtliche Vorschriften:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 238 - 256 HGB allgemeine Vorschriften</li> <li>• §§ 336 - 339 HGB ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften</li> <li>• §§ 340 - 340 o HGB ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute</li> </ul>	<p>Handelsrechtliche Vorschriften:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• §§ 238 - 256 HGB allgemeine Vorschriften</li> <li>• §§ 264 - 335 HGB ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften</li> <li>• §§ 340 - 340o HGB ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute</li> <li>• §§ 341 - 341I HGB ergänzende Vorschriften für Versicherungsunternehmen</li> </ul>
<p>Steuerrechtliche Vorschriften:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• § 4 Abs. 3 EStG</li> <li>• § 8 EStG</li> <li>• § 9 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 und 7 und Abs. 5 EStG</li> <li>• § 9a Satz 1 Nr. 2 und 3 und Satz 2 EStG</li> </ul>	<p>Steuerrechtliche Vorschriften:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• § 4 Abs. 1, § 5 EStG (Bilanzierung)</li> <li>• §§ 6 - 7k EStG (Bewertung)</li> </ul>	<p>Steuerrechtliche Vorschriften:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• § 5 EStG (Bilanzierung)</li> <li>• §§ 6 - 7k EStG (Bewertung)</li> </ul>

### Schaubild 13: Vorschriften zur Einkommensermittlung



Ausgangspunkt für das zu versteuernde Einkommen ist bei einer Kapitalgesellschaft das handelsrechtliche Jahreergebnis (Jahresüberschuss/-fehlbetrag).

### Schaubild 14: Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (vereinfachtes Schema, siehe im Einzelnen R 39 KStR)

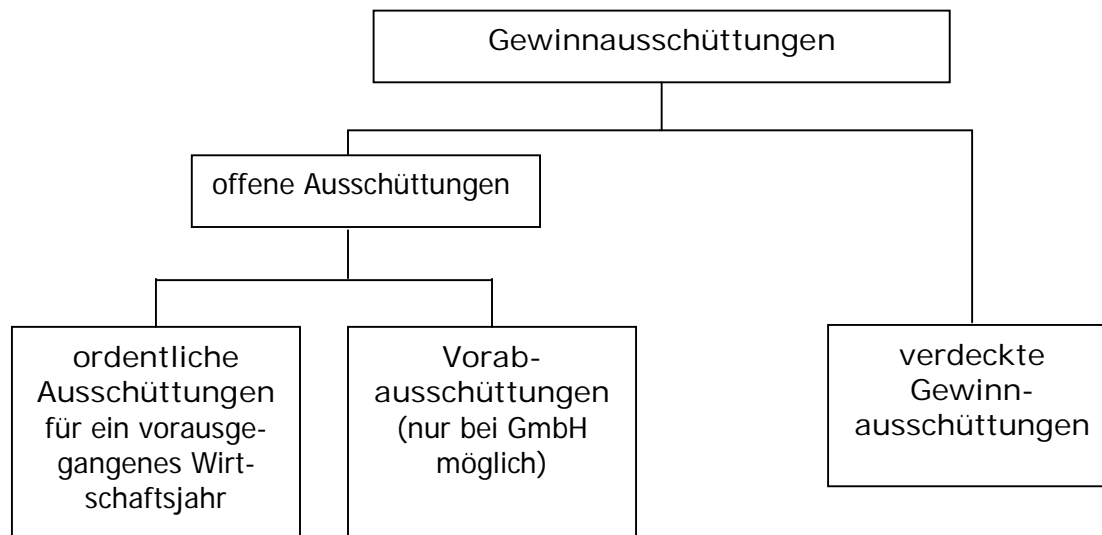
- Handelsrechtliches Ergebnis
- +/- Korrekturen zur Anpassung an steuerliche Vorschriften (z.B. Drohverlust-RSt § 5 (4 a) EStG, Bewertung Verbindlichkeiten § 6 (1) EStG und Rückstellungen § 6 (1) Nr. 3 a EStG)
  - = Steuerbilanzielles Ergebnis
  - +/- Einkommensteuerliche Korrekturen (z.B. nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 4 (5) EStG)
  - +/- Sonstige steuerliche Korrekturen (z.B. Steuerfreistellung von Investitionszulagen gem. § 9 InvZulG oder von ausländischen Betriebsstättengewinnen gem. DBA-Vorschriften)
  - + Nicht abziehbare Aufwendungen gem. § 10 KStG
  - + Verdeckte Gewinnausschüttungen gem. § 8 (3) oder § 8 a KStG
  - Verdeckte Einlagen
  - +/- Ergebnisse aus Beteiligungen gem. § 8 b KStG
  - + Nicht abziehbare Spenden gem. § 9 (1) Nr. 2 KStG
  - = Einkommen vor Verlustabzug
  - Verlustabzug gem. § 8 (4) KStG i.V.m. § 10 d EStG
  - = Einkommen/zu versteuerndes Einkommen

## Schaubild 15: Nichtabziehbare Steuern § 10 Nr. 2 KStG

Nichtabziehbar sind bei Körperschaften

- Steuern vom Einkommen:
  - die Körperschaftsteuer
  - die einbehaltene Kapitalertragsteuer (für von der Körperschaft bezogene Kapitalerträge).
  - die einbehaltene Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 bis 7 EStG bei beschränkt stpfl. Körperschaften.
- sonstige Personensteuern:
  - der Solidaritätszuschlag
  - Erbschaftsteuer bei Familienstiftungen und -vereinen gemäß §§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG
- Umsatzsteuer auf Umsätze, die Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind,
- nicht abziehbare Vorsteuer auf nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 1-4, Nr. 7 Abs. 7 EStG sowie
- nach § 10 Nr. 2 KStG auch mit nichtabziehbaren Steuern zusammenhängende Nebenleistungen

## Schaubild 16: Gewinnausschüttungen



## Schaubild 17: Übersicht verdeckte Gewinnausschüt-

### Fallgruppe I

Eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist 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.

Die Merkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung sind also

- aa) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft, infolge Zuwendung eines (Sonder-)Vorteils durch die Kapitalgesellschaft an
  - einen Gesellschafter (unmittelbare Vorteilsgewährung) oder
  - eine ihm nahestehende Person,
- bb) außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung,
- cc) mit Auswirkung auf das Einkommen der Gesellschaft,
- dd) Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses.

### Fallgruppe II

Weiterhin liegen verdeckte Gewinnausschüttungen bei Gesellschaftern mit beherrschendem Einfluss vor, wenn bei Leistungen (z.B.: Entgelten für Mitarbeit, Nutzungsüberlassung usw.) keine (1) klare, (2) im vorhinein getroffene, (3) zivilrechtlich wirksame und (4) tatsächlich durchgeführte Vereinbarung an Gesellschafter.

### Fallgruppe III

Außerdem kann eine vGA vorliegen, wenn nicht entsprechend einer klaren und eindeutigen Vereinbarung verfahren wird (Nichtdurchführung einer Vereinbarung). Dies gilt jedoch nur, wenn die fehlende tatsächliche Durchführung darauf schließen lässt, dass die Vereinbarung lediglich die Unentgeltlichkeit der Leistung des Gesellschafters verdecken soll.

Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

- (1) Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen nicht. Ist das Einkommen zu niedrig ausgewiesen, ist der fehlende Betrag hinzuzurechnen.

Vorteil gewährende Körperschaft

- (2) Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann außer bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auch bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, bei Realgemeinden und Vereinen und bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorliegen.

Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung

- (3) Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht auf einen den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. 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. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kommt z.B. in folgenden Fällen in Betrag:

1. Ein Gesellschafter erhält für seine Vorstands- oder Geschäftsführertätigkeit ein unangemessen hohes Gehalt. Beurteilungskriterien für die Angemessenheit sind Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens, das Verhältnis des Geschäftsführergehaltes zum Gesamtgewinn zur verbleibenden Kapitalverzinsung sowie Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren.
2. Eine Gesellschaft zahlt an einen Gesellschafter besondere Umsatzvergütungen neben einem angemessenen Gehalt.
3. Ein Gesellschafter erhält ein Darlehen von der Gesellschaft zinslos oder zu einem außergewöhnlich geringen Zinssatz.
4. Ein Gesellschafter erhält von der Gesellschaft ein Darlehen, obwohl schon bei der Darlehenshingabe mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden muss.
5. Ein Gesellschafter liefert an die Gesellschaft oder erwirbt von der Gesellschaft Waren und sonstige Wirtschaftsgüter zu ungewöhnlichen Preisen oder erhält besondere Preisnachlässe und Rabatte.
6. Ein Gesellschafter vermietet an die Gesellschaft oder mietet von der Gesellschaft Gegenstände oder überlässt ihre Rechte oder nutzt gesellschaftseigene Rechte zu einem unangemessenen Preis.
7. Eine Gesellschaft verzichtet auf Rechte, die ihr einem Gesellschafter gegenüber zustehen.

8. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt dementsprechend nicht vor, wenn die Kapitalgesellschaft bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung unter sonst gleichen Umständen auch gegenüber einem Nichtgesellschafter hingenommen hätte. Dies kann der Fall sein, wenn zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ein angemessenes Entgelt in anderer Weise vereinbart worden ist.

#### Fehlende Vereinbarung und Rückwirkungsverbot

- (5) Im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren und im voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird, z.B. in Fällen der Mitarbeit oder der Nutzungsüberlassung (Miete, Pacht oder Darlehen). Die zivilrechtliche Wirksamkeit ist steuerrechtlich neben dem Erfordernis einer klaren und im voraus getroffenen Vereinbarung eine eigenständige Voraussetzung ihrer Anerkennung. Sonst bestünde wegen des fehlenden Interessengegensatzes zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter die Möglichkeit, den Gewinn der Gesellschaft mehr oder weniger beliebig festzusetzen und ihn zugunsten des Gesellschafters und zuungunsten der Gesellschaft zu beeinflussen. Der beherrschende Gesellschafter muss zivilrechtlich wirksam im voraus klar und eindeutig vereinbaren, ob er für eine Leistung an seine Gesellschaft einen gesellschaftsrechtlichen oder einen schuldrechtlichen Ausgleich sucht. Er hat den Nachweis zu erbringen, dass eine klare und eindeutige Vereinbarung vorliegt und entsprechend dieser Vereinbarung verfahren worden ist.

#### Beherrschender Gesellschafter

- (6) Ein Gesellschafter beherrscht eine Kapitalgesellschaft, wenn er den Abschluss des zu beurteilenden Rechtsgeschäfts erzwingen kann. Das ist der Fall, wenn er aufgrund der ihm aus seiner Gesellschafterstellung herrührenden Stimmrechte den entscheidenden Beschluss durchsetzen kann. Dabei kommt der Vorschrift des § 47 Abs. 4 GmbH-Gesetz über einen Stimmrechtsausschluss des Gesellschafters bei Rechtsgeschäften zwischen ihm und der Gesellschaft keine Bedeutung zu. Eine beherrschende Stellung erfordert deshalb grundsätzlich die Mehrheit der Stimmrechte. Andererseits reicht eine Beteiligung von 50 v.H. oder weniger aus, wenn besondere Umstände hinzutreten, die eine Beherrschung der Gesellschaft begründen.

#### Nahestehende Person

- (7) Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist auch anzunehmen, wenn die Vorteilsziehung nicht unmittelbar durch den Gesellschafter, sondern durch eine ihm nahestehende Person erfolgt, vorausgesetzt, dass ein Vorteil für den Gesellschafter selbst damit verbunden ist. Zum Kreis der dem Gesellschafter nahestehenden Personen zählen sowohl natürliche als auch juristische Personen, unter Umständen auch Personenhandelsgesellschaften.

## Schaubild 18: Konsequenzen der vGA

### Ebene Gesellschaft:

- die vGA wird dem Einkommen zugerechnet
- gegebenenfalls ist eine Kapitalertragsteuerbelastung herzustellen (20%)

### Ebene Gesellschafter:

- die vGA führt zu einer steuerpflichtigen Einnahme i.S. des § 20 (1) Nr. 1 S. 2 EStG (Hinweis auf § 32 a KStG)
- bei natürlichen Personen gilt § 3 Nr. 40 d EStG, jedoch § 3 Nr. 40 d S. 2 EStG (kein HEV, wenn vGA auf Ebene der Gesellschaft nicht zur Anwendung des § 8 (3) S. 2 KStG führte)  
bei juristischen Personen gilt § 8 b (1) KStG, jedoch § 8 b (1) S. 2 KStG (kein HEV, wenn vGA auf Ebene der Gesellschaft nicht zur Anwendung des § 8 (3) S. 2 KStG führte)

### Zahlenbeispiele für vGA:

- (1) Gesellschafter A hat von der von ihm mehrheitlich beherrschten X-GmbH ein Geschäftsführergehalt in Höhe von € 180.000 in x4 erhalten; das angemessene Gehalt würde sich auf € 140.000 belaufen.

Konsequenz: vGA in Höhe von € 40.000

Einkünftsituation vor Feststellung der vGA		Einkünftsituation nach Feststellung der vGA	
§ 19 EStG:		§ 19 EStG	
Einnahme	180.000 €	Einnahme	140.000 €
- WK-Pauschbetrag	920 €	- WK-Pauschbetrag	920 €
= Einkünfte	179.080 €	= Einkünfte	139.080 €
		§ 20 EStG	
		Einnahme	40.000 €
		- § 3 Nr.40 d EStG	<u>- 20.000 €</u>
		= steuerpflichtig	20.000 €
		- WK-Pauschbetrag	51 €
		- Sparerfreibetrag	<u>750 €</u>
		= Einkünfte	19.199 €
Ebene X-GmbH:			
Einkommen vor vGA	781.240 €		
+ vGA	40.000 €		
= Einkommen nach vGA	821.240 €		

- (2) Gesellschafter B hat der von ihm mehrheitlich beherrschten Y-GmbH ein Darlehen über € 18.000 zu einem Zinssatz von 12 % p. a. gegeben. Der angemessene Zinssatz beträgt 7 %. Konsequenz: vGA in Höhe von € 900.

<u>Einkünftsituation vor Feststellung der vGA</u>		<u>Einkünftsituation nach Feststellung der vGA</u>	
§ 20 EStG		§ 20 EStG	
Einnahme		Einnahme	
- § 20 (1) Nr. 7	2.160 €	- § 20 (1) Nr. 7	1.260 €
		- § 20 (1) Nr. 1	900 €
WK-Pauschbetrag	51 €	davon steuerfrei § 3 Nr.40 d	<u>- 450 €</u>
Sparerfreibetrag	<u>750 €</u>	steuerpflichtige Einnahmen	1.710 €
Einkünfte	1.359 €	WK-Pauschbetrag	51 €
		Sparerfreibetrag	<u>750 €</u>
		Einkünfte	909 €
Einkommen der Y-GmbH vor vGA		97.100 €	
§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG ⇒ + vGA		900 €	
Einkommen der Y-GmbH nach vGA		98.000 €	

### Verdeckte Gewinnausschüttung bei Dienstverträgen

- Steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnisses dem Grunde nach
  - bei Gesellschafter-Geschäftsführern ergibt sich das Problem der Abzugsfähigkeit von Tätigkeitsvergütungen aus ihrer Doppelfunktion als Gesellschafter und Angestellter
  - zur Anerkennung dem Grunde nach ist erforderlich
    - schriftlicher Dienstvertrag mit eindeutiger und klarer Regelung der Rechte und Pflichten beider Parteien
    - bei beherrschendem Gesellschafter gilt das Rückwirkungsverbot (Nachzahlungsverbot)
    - bei Alleingesellschafter muss eine satzungsmäßige Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot (§ 181 BGB) vorliegen
    - tatsächliche Erbringung einer vergütungsfähigen Tätigkeit

2. Steuerliche Anerkennung der Höhe nach (Angemessenheitsgrenze)
- die Gesamtvergütung des Gesellschafters muss sich in dem Rahmen bewegen, der auch bei einem fremden Angestellten in Betracht käme
  - zur Gesamtvergütung gehören Festgehalt, Provisionen, Tantiemen, Sachbezüge, Pensionszusagen
  - Die Überprüfung orientiert sich nach BFH vom 05.10.1994 BStBl 1995, 549 insbesondere an folgenden Maßstäben:
    - Art und Umfang der Tätigkeit der Gesellschaft,
    - vergleichbare Geschäftsführergehälter anderer Betriebe,
    - künftige Ertragsaussichten des Unternehmens,
    - Verhältnis des Gehalts zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung der Gesellschaft.
  - Vorrangig ist der sog. Fremdvergleich. Dies kann ein interner oder externer Vergleich sein:
    - (a) Hat die GmbH „fremde“ Geschäftsführer, kann eine Orientierung an deren Vergütungen erfolgen.
    - (b) Sind in der GmbH vergleichbare Fremd-Geschäftsführer nicht vorhanden, ist der externe Vergleich geboten. Hierzu können auch statistische Vergleichszahlen herangezogen werden.

### Verdeckte Gewinnausschüttung bei anderen Vertragsverhältnissen

#### 1. Darlehensverträge

- Gesellschaft als Darlehensgeberin

Hier können folgende Vorgänge zu verdeckten Gewinnausschüttungen führen:

- a) Bereits die Hingabe des als Darlehen bezeichneten Betrages ist bei einem dem Grunde nach steuerlich nicht anzuerkennenden Darlehensvertrag eine verdeckte Gewinnausschüttung (selten).
- b) Die Gesellschaft verzichtet später auf die Rückzahlung des Darlehens.
- c) Die Rückzahlung wird später unmöglich (Forderungsausfall).
- d) Die Gesellschaft überlässt das Darlehen zu einer unangemessen niedrigen Verzinsung.

→ Gesellschaft als Darlehensnehmerin

Ist die Gesellschaft Darlehensnehmerin, so kann es - abgesehen vom steuerlichen Rückwirkungsverbot (Fehlen einer vorherigen Zinsvereinbarung) - zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen, wenn

- a) das Darlehen dem Grunde nach nicht anzuerkennen ist (theoretisch) oder
- b) die Zinsen für ein - anzuerkennendes - Darlehen unangemessen hoch sind.

## 2. Miet- und Pachtverträge/Leihe

Es ist zwischen einer Vermietung (§ 535 BGB) bzw. Verpachtung (§ 581 BGB) der Gesellschaft an den Gesellschafter und umgekehrt zu unterscheiden. Zu verdeckten Gewinnausschüttungen kommt es bei diesen Vertragstypen in folgenden Grundfällen:

- a) durch Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot bei beherrschender Beteiligung; dies ist der Fall bei Vermietung und Verpachtung ohne vorherige klare Miet- oder Pachtvereinbarung.
- b) durch Übersteigen der Angemessenheitsgrenze:
  - bei Vermietung/Verpachtung von Wirtschaftsgütern durch die Gesellschaft an den Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Nutzungsentgelt oder
  - bei Vermietung/Verpachtung durch den Gesellschafter an die Gesellschaft zu einem unangemessen hohen Nutzungsentgelt.

## 3. Kaufverträge

Zu verdeckten Gewinnausschüttungen kann es bei Lieferungen und Leistungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter kommen bei

- Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot bei beherrschender Beteiligung oder
- unangemessener Preisgestaltung, nämlich
  - bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft, wenn der Gesellschafter einen unangemessen hohen Preis erhält,
  - im umgekehrten Fall, wenn die Gesellschaft einen unangemessenen niedrigen Preis erhält.

Es kann sich um Einzelverkäufe oder Lieferungen im Rahmen des ordentlichen Geschäftsverkehrs der Gesellschaft oder des Gesellschafters handeln. Bei Verkäufen durch den Gesellschafter an die Gesellschaft kann es sich um zum Privatvermögen oder Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter handeln.

## Gesellschafterfremdfinanzierung einer Kapitalgesellschaft und verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)

1. Anwendung des § 8 (3) KStG  
vGA, weil Zinsen an den Gesellschafter überhöht sind

2. Anwendung des § 8 a KStG  
vGA, weil Tatbestand des § 8 a KStG erfüllt ist, da
  - ein wesentlich beteiligter Gesellschafter
  - nicht nur kurzfristig
  - Fremdkapital seiner Kapitalgesellschaft überlässt, das
    - eine nicht in einem Bruchteil des Fremdkapitals bemessene Vergütung vorsieht (→ gewinn- oder umsatzabhängige Verzinsung)
    - oder
    - eine in einem Bruchteil des Fremdkapitals bemessene Vergütung vorsieht und
      - das Fremdkapital in einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahres das 1,5-fache des anteiligen Eigenkapitals des Gesellschafters übersteigt und
      - ein fremder Dritter bei sonst gleichen Umständen das Fremdkapital zu diesen Konditionen nicht gewährt hätteund
  - die Freigrenze von 250.000 € p.a. für Zinsen aus derartigem Fremdkapital auf Ebene der Kapitalgesellschaft überschritten wird.

⇒ § 8 a KStG gilt somit auch bei Erfüllung der Bedingungen für angemessene oder zu niedrige Zinsvereinbarungen.

Bei Anwendung des § 8 a KStG zu untersuchende As-

1. wesentlich beteiligter Gesellschafter
2. kurzfristig vs. nicht-kurzfristig überlassenes Fremdkapital
3. nicht in einem Bruchteil vs. in einem Bruchteil des Fremdkapitals bemessene Vergütung
4. safe haven in Höhe des 1,5-fachen anteiligen Eigenkapitals des Gesellschafter
5. Ermittlung der Freigrenze von 250.000 €
6. Folgen der vGA

1. wesentlich beteiligter Gesellschafter → § 8 a (3)

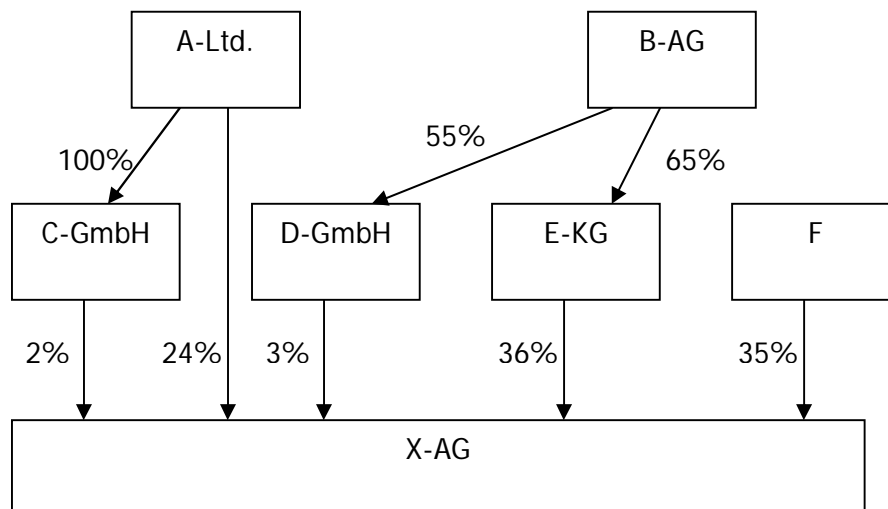
Anteilseigner ist, wer unmittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist

wesentlich ist ein Anteilseigner beteiligt, wenn er am Grund- oder Stammkapital mehr als 25% des Kapitals

- unmittelbar oder mittelbar
- auch unter Einschluss einer PersG oder
- gemeinsam mit nahestehenden Personen hält.

Nahestehende Personen (§ 1 (2) AStG) zu einem Steuerpflichtigen liegen vor, wenn

1. die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige auf die Person einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
2. eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
3. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.



Wesentlich beteiligte Anteilseigner der X-AG: C-GmbH, A-Ltd; D-GmbH; E-KG; F

Nicht-wesentlich beteiligter Anteilseigner der X-AG: B-AG (mangels unmittelbarer Gesellschafterstellung)

## 2. kurzfristig vs. nicht-kurzfristig überlassenes Fremdkapital

kurzfristig überlassenes Fremdkapital liegt vor, wenn es

- keine längere Laufzeit als 12 Monate hat und
- nicht mit der Gründung oder dem Erwerb eines Betriebs in Zusammenhang steht.

Kurzfristig revolvingendes Fremdkapital wird zusammen betrachtet und bei Überschreitung von 12 Monaten zu langfristigem Kapital.

Es gelten die Definitionen der Dauerschuldthematik des Gewerbesteuergesetzes.

3. nicht in einem Bruchteil vs. in einem Bruchteil des Fremdkapitals bemessene Vergütung

Zu den Vergütungen gehören alle Gegenleistungen, die die Kapitalgesellschaft für die Überlassung des Fremdkapitals gewährt z.B. Zinsen, Gewinnbeteiligungen bei partiarischen Darlehen, Genussscheinzinsen, Vergütungen für Gewinnschuldverschreibungen, Disagioträge, Provisionen oder Gebühren.

Nicht in einem Bruchteil des Fremdkapitals bemessene Vergütungen sind z.B. gewinn- oder umsatzabhängige Zinsen. In einem Bruchteil des Fremdkapitals bemessene Vergütungen sind festverzinsliche oder auch variabel-verzinsliche Entgelte z.B. 4% p.a. fix; 2,5% zzgl. EURIBOR-Zinssatz; 3% zzgl. Basiszins der EZB

Unterscheidung ist wesentlich für folgende Punkte:  
Für Fremdkapital, das nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütungen enthält, gilt

- a) kein safe haven (1,5-fache EK)
- b) keine Exculpationsmöglichkeit (Nachweis der Finanzierungsmöglichkeit durch fremden Dritten)

4. safe-haven in Höhe des 1,5-fachen anteiligen Eigenkapitals des Gesellschafters

EK zur Ermittlung des safe haven ist in § 8 a (2) KStG definiert.

Gezeichnetes Kapital  
 - ausstehende Einlagen  
 - Buchwert der Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften  
 + Kapitalrücklage  
 + Gewinnrücklagen  
 +/- Gewinnvortrag/Verlustvortrag  
 +/- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag  
 + 50% der Sonderposten mit Rücklageanteil  
 = EK für § 8 a KStG-Zwecke

Anteiliges EK ist der Teil des EK, der dem Anteil des Anteilseigners am gezeichneten Kapital entspricht;  
 Zeitpunkt der EK-Ermittlung ist i. d. R. der Schluss des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres

Bei Beteiligungen an Personengesellschaften ist auf den Anteil an den Buchwerten der Vermögensgegenstände und Schulden der Personengesellschaft laut Handelsbilanz abzustellen. Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen finden keine Berücksichtigung, da nur für steuerliche Zwecke geführt.

Beispiel:

A hält einen Anteil in Höhe von 40% an der I-GmbH, die ihrerseits zu 30% als persönlich haftende Gesellschafterin an der I-GmbH & Co. KG beteiligt ist. Die Handelsbilanz der I-GmbH stellt sich zum 31.12.00 wie folgt dar:

I-GmbH zum 31.12.00

I-GmbH & Co. KG	5.000.000 €	Eigenkapital	15.000.000 €
Sonstige Aktiva	<u>25.000.000 €</u>	Sonstige Passiva	<u>15.000.000 €</u>
	30.000.000 €		30.000.000 €

Die Handelsbilanz der I-GmbH & Co. KG ergibt folgendes Bild:

I-GmbH & Co. KG zum 31.12.00

Aktiva	30.000.000 €	Kapitalkonto I-GmbH	5.000.000 €
		Sonst. Kapitalkonten	14.000.000 €
		So. Passiva	<u>11.000.000 €</u>
	<u>30.000.000 €</u>		30.000.000 €

Lösung: Zwecks Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals i.S. des § 8a KStG ist bei der I-GmbH der Buchwert der Beteiligung an der I-GmbH & Co. KG i.H. von 5 Mio. € durch die anteiligen Vermögensgegenstände und Schulden der Personengesellschaft zu ersetzen. In der Zusammenfassung ergeben sich bei der I-GmbH folgende Werte:

I-GmbH zum 31.12.00

Anteilige Aktiva der I-GmbH & Co. KG	5.700.000 € *	Eigenkapital	15.700.000 €
Sonstige Aktiva	<u>25.000.000 €</u>	Sonstige Passiva	<u>15.000.000 €</u>
	30.700.000 €		30.700.000 €

\*  $30\% \times (30.000.000 \text{ €} - 11.000.000 \text{ €}) = 5.700.000 \text{ €}$

Das anteilige Eigenkapital des A beträgt 6,28 Mio. € (= 15,7 Mio. € x 40%).

5. Ermittlung der Freigrenze von 250.000 €

Die Freigrenze gilt pro Veranlagungszeitraum und pro Gesellschaft; unmaßgeblich ist die Anzahl der FK-gewährenden Ge-

In der Freigrenze werden alle Vergütungen für Fremdkapital von Gesellschaftern einbezogen, d.h. auch für solche Darlehen, die im safe haven liegen oder für die der Exculpationsnachweis erbracht werden kann.

## 6. Folgen der vGA

### Ebene Gesellschaft:

- Zinsen werden in vGA umqualifiziert
- außerhalb der Steuerbilanz wird die vGA dem Gewinn zugerechnet und erhöht das Einkommen der Gesellschaft für KöSt- und GewSt-Zwecke
- die Gesellschaft hat bei der Zinszahlung an den Gesellschafter 20% Kapitalertragsteuer und darauf entfallenden Solidaritätszuschlag einzubehalten.

### Ebene Gesellschafter:

- Zinsen werden in Dividendeneinkünfte umqualifiziert
- Besteuerung erfolgt wie bei einer Dividendenzahlung
  - natürliche Person: § 20 (1) Nr. 1 i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG; § 3c (2) EStG
  - juristische Person: § 8b (1) KStG; § 8b (5) KStG

Beispiel:

An der Salomon-GmbH sind die Gesellschafter Adam (55%) und Bert (45%) beteiligt. Adam hat der GmbH am 04.06.87 ein partiarisches Darlehen gewährt. Das Darlehen beläuft sich auf 150.000 € und wird mit 7% p.a. verzinst, soweit der Gewinn der GmbH über 500.000 € liegt, ansonsten mit 3,5% p.a. Bert hat der GmbH ein Darlehen über 600.000 € [Alternative: 6 Mio. €] gegeben, das mit 5% p.a. verzinst wird. Im abgelaufenen Geschäftsjahr 87 hat die Bilanz der Salomon-GmbH folgendes Aussehen:

### Salomon-GmbH 31.12.87

Sachanlagevermögen	3.700.000 €	Gezeichnetes Kapital	225.000 €
Finanzanlagevermögen		Kapitalrücklage	460.000 €
- Beteiligung X-GmbH	250.000 €	Jahresüberschuss	425.000 €
- Wertpapiere	500.000 €	Sonderposten mit	
Umlaufvermögen	1.200.000 €	Rücklageanteil	60.000 €
		Rückstellungen	855.000 €
		Darlehen Adam	150.000 €
		Darlehen Bert	600.000 €
		Verbindlichkeiten	<u>2.875.000 €</u>
	<u>5.650.000 €</u>		5.650.000 €

Im Jahre 88 sind auf das partiarische Darlehen 10.500 € und auf das Darlehen von Bert 30.000 € [Alternative 300.000 €] ausgezahlt worden. Beide Gesellschafterdarlehen wären bei sonst gleichen Bedingungen nicht von einem fremden Dritten gewährt worden.

Prüfung des § 8 a KStG

Fall 1: Darlehen von Bert 600.000 €

- (1) Adam und Bert sind jeweils wesentlich beteiligte Anteilseigner i.S. des § 8 a (3) KStG
- (2) Das Darlehen von Adam unterliegt § 8 a (1) Nr. 1 KStG, da es nicht in einem Bruchteil des Kapitals vergütet wird.  
Das Darlehen von Bert unterliegt § 8 a (1) Nr. 2 KStG
- (3) Prüfung der Freigrenze von 250.000 €  $\Rightarrow$  10.500 € + 30.000 € = 40.500 €  
 $\Rightarrow$  Die Darlehen von beiden Gesellschaftern bleiben unterhalb der Freigrenze und sind nicht in den Anwendungsbereich von § 8 a KStG fallend

Fall 2: Darlehen von Bert 6.000.000 €

- (1) Adam und Bert sind jeweils wesentlich beteiligte Anteilseigner i.S. des § 8 a (3) KStG
- (2) Das Darlehen von Adam unterliegt § 8 a (1) Nr. 1 KStG, da es nicht in einem Bruchteil des Kapitals vergütet wird.  
Das Darlehen von Bert unterliegt § 8 a (1) Nr. 2 KStG
- (3) Prüfung der Freigrenze von 250.000 €  $\Rightarrow$  10.500 € + 300.000 € = 310.500 €  
Freigrenze wird überschritten
- (4) Zinsbetrag auf Darlehen von Adam ist in voller Höhe von 10.500 € vGA
- (5) Ermittlung des safe havens für Darlehen von Bert

Gezeichnetes Kapital	225.000
+ Kapitalrücklage	460.000
+ Jahresüberschuss	425.000
+ 50% SoPoR	30.000
- Beteiligung X-GmbH	<u>250.000</u>
EK gem. § 8a (2) KStG	890.000
⇒ anteiliges EK (45%)	400.500

safe haven für Bert:  $1,5 \times 400.500 = 600.750$

Darlehen	6.000.000
- safe haven	<u>600.750</u>
= schädliches Darlehen	<u>5.399.250</u>

Zinsen in Höhe von  $5.399.250 \text{ €} \times 5\% = 269.962,50 \text{ €}$  sind in vGA umzuqualifizieren, lediglich der Restbetrag in Höhe von  $30.037,50 \text{ €}$  bleibt als Zinsaufwand unberührt.

#### Folgen Ebene Salomon-GmbH.

Jahresüberschuss 88	1.000.000,00
+ vGA • Vergütung part. Darlehen	10.500,00
• Vergütung Festdarlehen	<u>269.962,50</u>
Einkommen	<u>1.280.462,50</u>

vor vGA	nach vGA
---------	----------

#### Folgen Ebene Adam:

§ 20 (1) Nr. 4 EStG	10.500	-
§ 20 (1) Nr. 1 EStG	-	10.500
§ 3 Nr. 40d EStG	<u>-</u>	<u>- 5.250</u>
steuerpflichtige Einnahme	<u>10.500</u>	<u>5.250</u>

#### Folgen Ebene Bert:

§ 20 (1) Nr. 7 EStG	300.000	30.037,50
§ 20 (1) Nr. 1 EStG	-	269.962,50
§ 3 Nr. 40d EStG	<u>-</u>	<u>- 134.981,25</u>
steuerpflichtige Einnahmen	<u>300.000</u>	<u>165.018,75</u>

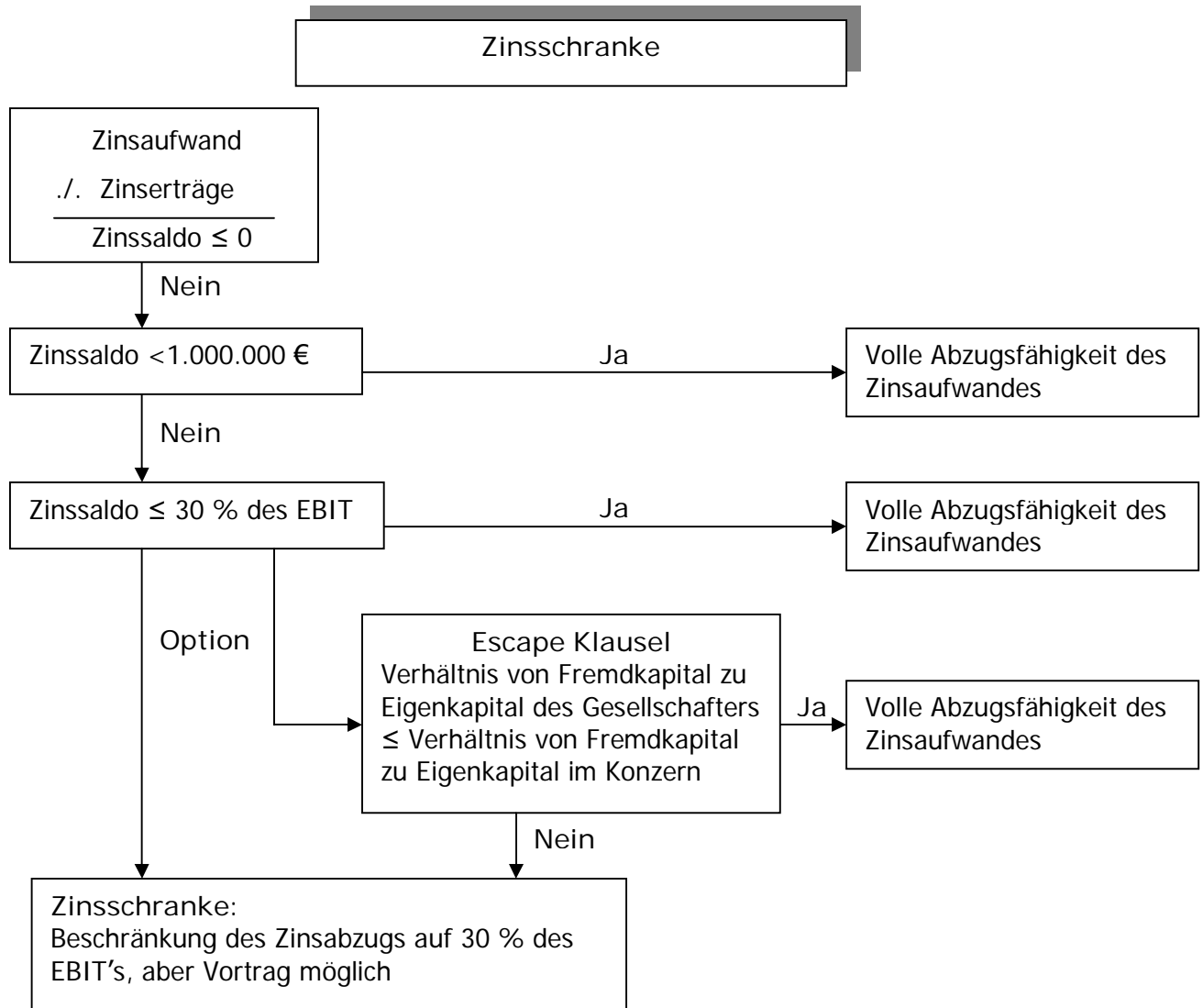
Aufgabe: An der Schneider GmbH ist der Gesellschafter Adalbert Schneider mit 26% beteiligt. Adalbert hat der GmbH im Juni 88 ein festverzinsliches Darlehen über 300.000 € gewährt. Das Darlehen wird mit 6% p.a. verzinst. Ein weiteres Darlehen stammt von dem anderen Gesellschafter, der Vilbert S.A., Nancy, (Beteiligungsquote 74%) über 4,3 Mio. € (Verzinsung 5,5% p.a.). Im abgelaufenen Geschäftsjahr 87 hat die Bilanz der Schneider GmbH folgendes Aussehen:

Schneider GmbH 31.12.87

Sachanlagevermögen	4.750.000 €	Gezeichnetes Kapital	225.000 €
Finanzanlagevermögen		Kapitalrücklage	1.460.000 €
- Beteiligung X-GmbH	350.000 €	Gewinnrücklage	825.000 €
- Wertpapiere	800.000 €	Jahresüberschuss	425.000 €
Umlaufvermögen	3.365.000 €	Rückstellungen	855.000 €
		Darlehen A. Schneider	300.000 €
		Darlehen Vilbert S.A.	4.300.000 €
		Verbindlichkeiten	<u>875.000 €</u>
	<u>9.265.000 €</u>		9.265.000 €

Im Jahre 88 sind die betreffenden Darlehen voll bedient worden. Beide Gesellschafterdarlehen wären bei sonst gleichen Bedingungen nicht von einem fremden Dritten gewährt worden.

Aufgabenstellung: Nehmen Sie zu dem Sachverhalt unter Berücksichtigung des § 8 a KStG Stellung.



Beispiel 1 GuV 03:

Umsatzerlöse	14.562.460 €
Materialaufwand	6.452.126 €
Personalaufwand	<u>2.894.562 €</u>
EBIT	5.215.772 €

	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4
Zinsertrag	456.450 €	145.450 €	1.250.620 €	21.450 €
Zinsaufwand	<u>214.456 €</u>	<u>892.458 €</u>	<u>4.425.125 €</u>	<u>1.245.452 €</u>
Ergebnis	5.457.766 €	4.468.764 €	2.041.267 €	3.991.770 €

Fall 1: Zinssaldo ist positiv ( $456.450 \text{ ./} . 214.456 = 241.994$ )  $\Rightarrow$  keine Zinsschranke- Zinsaufwendungen voll steuerlich abzugsfähig

Fall 2: Zinssaldo ist negativ ( $145.450 \text{ ./} . 892.458 = -747.008$ ), aber  $< 1 \text{ Mio. €}$   $\Rightarrow$  keine Zinsschranke- Zinsaufwendungen voll steuerlich abzugsfähig

Fall 3: Zinssaldo ist negativ ( $1.250.620 \text{ ./} . 4.425.125 = -3.174.505$ ) und  $> 1 \text{ Mio. €}$  und auch  $> 30\%$  des EBIT ( $=30\%$  von  $5.215.772 = 1.564.732$ )  $\Rightarrow$  Zinsschranke greift: Zinsaufwendungen nur in Höhe von  $1.564.732 \text{ €}$  abzugsfähig, sofern Escape-Klausel nicht greift

Fall 4: Zinssaldo ist negativ ( $21.450 \cdot / . 1.245.452 = -1.224.002$ ) und  $> 1$  Mio. €, aber  $< 30\%$  des EBIT ( $=30\%$  von  $5.215.772 = 1.564.732$ )  $\Rightarrow$  keine Zinsschranke - Zinsaufwendungen voll steuerlich abzugsfähig

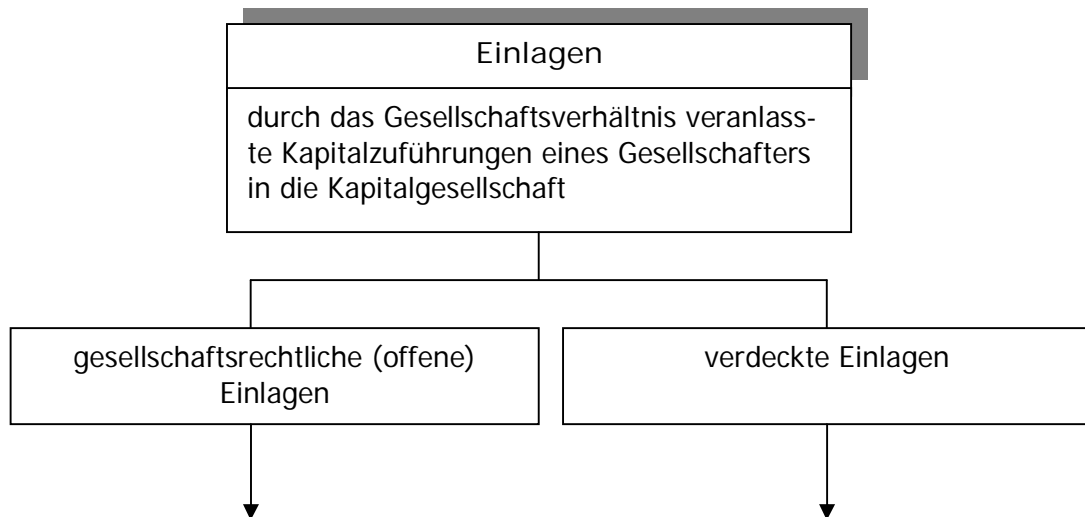
Beispiel 2 Fortführung Beispiel 1 Fall 3 unter der Annahme die Escape-Klausel greift nicht:

GuV 03:	Umsatzerlöse		14.562.460 €
	Materialaufwand		- 6.452.126 €
	Personalaufwand		<u>- 2.894.562 €</u>
	EBIT		5.215.772 €
	Zinsertrag		1.250.620 €
	Zinsaufwand	4.425.125 €	
	abzugsfähig	<u>1.564.732 €</u>	<u>-1.564.732 €</u>
	Zinsaufwandvortrag 03	2.860.393 €	
	Steuerliches Einkommen 03		<u>4.901.660 €</u>

GuV 04:	Umsatzerlöse		12.152.460 €
	Materialaufwand		- 5.452.126 €
	Personalaufwand		<u>- 2.394.562 €</u>
	EBIT		4.305.772 €
	Zinsertrag		850.620 €
	Zinsaufwand		- 1.825.125 €

Berechnung: Zinssaldo 04 = - 974.505 €  
 30% des EBIT 04 = 1.291.732 €  
 „nicht verbrauchtes Zinsvolumen“ 317.227 €

Zinsaufwandsvortrag 03	2.860.393 €	
nicht verbrauchtes Zinsvolumen	<u>317.227 €</u>	<u>- 317.227 €</u>
Zinsaufwandsvortrag 04	2.543.166 €	
Steuerliches Einkommen 04		<u>3.014.040 €</u>



Einlagen des Gesellschafters bei Gründung oder bei späteren Kapitalerhöhungen

- Leistung des Nennbetrages der Aktien/auf die Stammeinlage (GmbH)
- Aufgelder (Agio)
- freiwillige Zuzahlungen
- Nachschüsse

Gesellschaftsrechtliche Einlagen führen zur Erhöhung des Nennkapitals oder der Kapitalrücklage der Kapitalgesellschaft; stets erfolgsneutrale Erfassung im handelsrechtlichen Jahresabschluss.

Verdeckte Einlagen liegen vor, wenn (a) ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Kapitalgesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil ohne Gegenleistung zuwendet, (b) diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat und (c) sich auf die Höhe des Jahreserfolges der Gesellschaft auswirkt.

Verdeckte Einlagen werden im handelsrechtlichen Jahresabschluss als erfolgswirksame EK-Mehrungen erfasst; sie müssen aber für steuerliche Zwecke gem. § 8 (1) S. 3 KStG i.V.m. § 4 (1) S. 1 EStG aufgedeckt und beim zu versteuernden Einkommen korrigiert werden.

Beispiel:

Der Gesellschafter der GmbH verzichtet formgültig auf Rückzahlung eines - privat gegebenen - fälligen und voll werthaltigen Darlehens von 100.000 €, da die GmbH in Liquiditätsschwierigkeiten ist. Geschäftliche Erwägungen des Gesellschafters sind auszuschließen.

Der Vorgang wurde von der GmbH wie folgt verbucht:

- a. Darlehensschuld an sonstige betriebliche Erträge
- b. Darlehensschuld an Rücklagen.

Im Fall a) liegt eine verdeckte Einlage vor, die sich auf den Jahresüberschuss auswirkt und die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens mindernd korrigiert werden muss.

Im Fall b) liegt keine verdeckte Einlage vor, da sie sich nicht auf den Jahresüberschuss auswirkt und daher auch nicht korrigiert werden muss.

## Vorraussetzung für eine verdeckte Einlage

- unmittelbare oder mittelbare Zuwendung an die Gesellschaft
- einlagefähiger Vermögensvorteil
- Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses
- Auswirkung auf den Jahreserfolg

## Unmittelbare oder mittelbare Zuwendung

Unmittelbar ist eine Zuwendung, wenn sie durch den Gesellschafter selbst zu Lasten seines Vermögens erfolgt.

Mittelbar ist eine Zuwendung, wenn sie durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person zu deren Lasten im Interesse des Gesellschafters erfolgt.

Beispiel:

Die Ehefrau des Gesellschafters verzichtet auf ihre Darlehensforderung zugunsten der GmbH. Die GmbH bucht: Darlehensschuld an sonstigen betrieblichen Ertrag.

Es liegt eine verdeckte Einlage vor, da der Gesellschafter der GmbH mittelbar eine Zuwendung gewährt. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der GmbH ist die verdeckte Einlage mindernd zu korrigieren.

## Einlagefähiger Vermögensvorteil

Bei der verdeckten Einlage muss es sich um einen einlagefähigen Vermögensvorteil handeln, d.h. es muss ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut vorliegen. Dies ergibt sich aus § 4 (1) S. 5 EStG. Das Vermögen der Kapitalgesellschaft muss sich durch den Ansatz/Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall/Verminderung eines Passivpostens erhöhen.  
Der Vermögensvorteil muss im Zeitpunkt der Zuwendung konkretisiert sein.

Die Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes kann nicht Gegenstand einer Einlage sein. → Der Gesellschafter überlässt der Gesellschaft seinen privaten Rasenmäher zum Grünschnitt unentgeltlich.  
Die Erbringung einer Dienstleistung kann nicht Gegenstand einer Einlage sein. → Der Gesellschafter erstellt für die Gesellschaft unentgeltlich deren Steuererklärung.

Folglich ist keine verdeckte Einlage gegeben, wenn ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft Nutzungsvorteile ohne Entgelt oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt überlässt. Z.B.

- bei Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern zu einem unangemessen niedrigen Entgelt
- ebenso bei zinsloser oder zinsverbilligter Darlehensgewährung
- ferner bei unentgeltlichen Dienstleistungen des Gesellschafters für seine GmbH

### Beispiel 1:

Der Gesellschafter hat seiner GmbH im Jahr 01 ein Darlehen von 100.000 € zu einem Zinssatz von 7% mit einer Laufzeit von 10 Jahren gewährt. Die jährlichen Zinsen sind jeweils am 10.01. des Folgejahres fällig.

Aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verzichtet der Gesellschafter in den einzelnen Jahren auf die vereinbarten Zinsen, und zwar

- a) für die Zinsen des Jahres 02 am 31.12.01,
- b) für die Zinsen des Jahres 03 am 01.01.04,
- c) für die Zinsen des Jahres 04 am 30.06.04.

Liegen verdeckte Einlagen vor?

Lösung

- a) Der Zinsverzicht für das Jahr 02 ist keine verdeckte Einlage.
- b) Der Zinsverzicht im Jahr 03 ist eine verdeckte Einlage i.H.v. 7.000 €.
- c) Der Zinsverzicht im Jahr 04 ist eine verdeckte Einlage i.H.v. 3.500 € (soweit auf die Zinsen für das 1. Halbjahr verzichtet wird).

### Beispiel 2:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer erbringt seine Tätigkeit in der Anlaufphase ohne Gegenleistung (keine Gehaltsvereinbarung), obwohl ein fremder Geschäftsführer ein Monatsgehalt von 10.000 € erhalten würde. Hierdurch erspart die GmbH im Wj. 120.000 € Lohnaufwand.

Lösung Es liegt keine verdeckte Einlage vor.

### Beispiel 3:

Der Gesellschafter gibt „seiner“ GmbH ein Fälligkeitsdarlehen von 100.000 €

- a) zinslos;
- b) zu 6% Zinsen.

Der Marktzins betrüge 10%.

Lösung Die Zinersparnis der GmbH (im Fall a) 10% = 10.000 € p.a., bei b) 4% = 4.000 € p.a.) ist kein einlagefähiger Vermögensvorteil, da es sich um die Nutzung eines Wirtschaftsgutes (Kapitalnutzung) handelt.

### Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses

Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (§ 347 BGB) den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Diese Umschreibung der verdeckten Einlage bedeutet quasi - insoweit - eine Umkehrung des Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung. Es besteht jedoch keine Deckungsgleichheit, da unentgeltliche Nutzungen und Leistungen zwar Gegenstand einer vGA, nicht jedoch einer verdeckten Einlage sein können.

## Bewertung der verdeckten Einlage

Gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 1.HS EStG sind verdeckte Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen.

Gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 2.HS EStG sind verdeckte Einlagen jedoch höchstens mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn

a) das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft hergestellt wurde

oder

b) es sich bei dem zugeführten Wirtschaftsgut um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt, an der der zuführende Gesellschafter im Sinne des § 17 EStG beteiligt ist. (\*)

Soweit das eingelegte Wirtschaftsgut zuvor aus einem Betriebsvermögen des Gesellschafters entnommen wurde, ist der Entnahmewert (§ 6 (1) Nr. 4 EStG) zugleich als der Einlagewert anzusetzen  
→ § 6 (1) Nr. 5 S. 3 EStG

(\*) Die Bewertungsvorschrift findet nur Anwendung bei Einlagen in Einzelunternehmen oder Sonderbetriebsvermögen; sie findet keine Anwendung bei Einlagen in Kapitalgesellschaften oder Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften (vgl. BMF vom 26.11.2004; DB 2004 S. 2667)

### Beispiele:

- a) Gesellschafter A überträgt seiner Gesellschaft unentgeltlich ein von ihm vor 12 Jahre angeschafftes Lagergrundstück. Historische AK: 120.000 €; Teilwert: 165.000 €  
Buchung Gesellschaft: Lagergrundstück an so. betriebl. Ertrag 150.000 €  
Ansatz der verdeckten Einlage 165.000 €
- b) Gesellschafter B überträgt seiner Gesellschaft unentgeltlich einen von ihm vor 2 Jahren angeschafften PC.  
Historische AK: 3.200 €; fortgeführte AK: 1.600 €; Teilwert 1.400 €  
Buchung der Gesellschaft: PC an so. betriebl. Ertrag 1.000 €  
Ansatz der verdeckten Einlage 1.400 €
- c) Gesellschafter C überträgt seiner Gesellschaft unentgeltlich einen von ihm vor einem Jahr angeschafften Kühlschrank.  
Historische AK: 1.400 €; fortgeführte AK: 1.120 €; Teilwert: 1.200 €  
Buchung der Gesellschaft: Geschäftsausstattung an so. betriebl. Ertrag 1.200 €  
Ansatz der verdeckten Einlage: 1.120 €

## Folgen der verdeckten Einlage

### Ebene Gesellschaft:

- Einlage besteht in einem nicht abnutzbaren aktiven Wirtschaftsgut  
→ Minderung des zu versteuernden Einkommens um den Einlagewert, soweit er sich auf das Jahresergebnis ausgewirkt hat.  
→ ggf. Anpassung des Wertes des Wirtschaftsguts entsprechend dem Einlagewert (§ 6 (1) Nr. 5 EStG) in der StB; Gegenposten: steuerlicher Ausgleichsposten  
→ Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos entsprechend der verdeckten Einlage
- Einlage besteht in einem abnutzbaren aktiven Wirtschaftsgut  
→ Minderung des zu versteuernden Einkommens um den Einlagewert, soweit er sich auf das Jahresergebnis ausgewirkt hat.  
→ Ggf. Anpassung des Wertes des Wirtschaftsguts entsprechend dem Einlagewert (§ 6 (1) Nr. 5 EStG) in der StB; Gegenposten: steuerlicher Ausgleichsposten  
→ Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos entsprechend der verdeckten Einlage  
→ während der Restnutzungsdauer des eingelegten Wirtschaftsguts werden die steuerlichen Abschreibungen auf der Basis des Einlagewertes vorgenommen (→ Minderung des zu versteuernden Einkommens im Ergebnis)
- Einlage besteht im Wegfall/Minderung eines passiven Wirtschaftsguts  
→ Minderung des zu versteuernden Einkommens um den Einlagewert, soweit er sich auf das Jahresergebnis ausgewirkt hat  
→ Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos entsprechend der verdeckten Einlage

### Ebene einlegender Gesellschafter:

- Verdeckte Einlage führt grundsätzlich zu keinen einkommensteuerlichen Folgen; Ausnahmen: § 17 Abs. 1 S. 2 EStG; § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 2 EStG
- In Höhe der verdeckten Einlage werden nachträgliche Anschaffungskosten für die Gesellschaftsanteile angenommen  
→ Auswirkung auf Höhe des Veräußerungserfolges bei einer späteren Veräußerung, insbesondere im Fall des § 17 EStG

### Korrespondenzprinzip des § 8 (3) S. 4 KStG:

- Die beschriebenen Folgen der Einkommensauswirkungen treten nicht ein, wenn die verdeckte Einlage beim Gesellschafter zu einer Minderung des Einkommens führte; in diesem Fall wirkt sich die verdeckte Einlage auf Ebene der Gesellschaft korrespondierend erhöhend auf das Einkommen aus.
- Unberührt bleibt grundsätzlich die Qualifizierung nachträglicher Anschaffungskosten auf die Gesellschaftsanteile und die Erhöhung des Einlagenkontos (vgl. § 8 (3) S. 6 KStG)

Beispiel 1:

Gesellschafter A veräußert an die A-GmbH am 01.07.x1 seinen Pkw für 12.500 €. Den Pkw hat er selbst vor vier Jahren für 30.000 € erworben. Teilwert des Pkw am 01.07.x1: 16.500 €; Restnutzungsdauer des Pkw: 2 Jahre.

Lösung

HB A GmbH 31.12.x1			
Pkw	12.500	Jahresfehlbetrag	- 3.125
AfA	<u>3.125</u>		
	9.375		

- Es liegt eine verdeckte Einlage in Höhe von 4.000 € (= 16.500 - 12.500) vor; die Bewertung erfolgt gem. § 6 (1) Nr. 5 1. HS EStG → Teilwert; § 6 (1) Nr. 5 2. HS EStG ist nicht anwendbar.
- Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos von 4.000 €.
- Da sich die verdeckte Einlage nicht unmittelbar auf den Jahreserfolg ausgewirkt hat, unterbleibt eine Korrektur des Einkommens in Form einer Ertragseliminierung für steuerliche Zwecke; die steuerliche Abschreibung wird aber auf der Basis des um die verdeckte Einlage erhöhten Anschaffungswertes des Pkw vorgenommen.
- Es wird ein passiver steuerlicher Ausgleichsposten in Höhe der verdeckten Einlage angesetzt.

StB A GmbH 31.12.x1			
Pkw	16.500	Jahresfehlbetrag	- 4.125
AfA	<u>4.125</u>	Steuerlicher AP	4.000
	12.375		

- Die Anschaffungskosten des A für seinen Gesellschaftsanteil an der A-GmbH werden um 4.000 € erhöht.
- Da kein Fall des § 23 EStG gegeben ist, ergeben sich keine weiteren einkommensteuerlichen Folgen für A.

	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	Σ
Handelsbilanz				
- Buchwert Pkw	9.375	3.125	0	-
- AfA	3.125	6.250	3.125	12.500
Steuerbilanz				
- Buchwert Pkw	12.375	4.125	0	-
- AfA	4.125	8.250	4.125	16.500
- Steuerlicher AP	4.000	4.000	4.000	-

Δ handelsrechtliche AfA - steuerliche AfA = - 4.000 € = vE!

Beispiel 2:

Gesellschafter B überlässt der B-GmbH am 01.12.x1 unentgeltlich ein nicht bebautes Lagergrundstück. Teilwert 150.000 €, eigene AK des B vor fünf Jahren am 01.07.x3 124.000 €. Buchung der B-GmbH: Grundstück an so. betriebl. Ertrag 140.000 €.

Lösung

HB B-GmbH 31.12.x1			
Grundstück	140.000	Jahresüberschuss	140.000

- Es liegt eine verdeckte Einlage in Höhe von 150.000 € vor; die Bewertung erfolgt gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 1. HS EStG → Teilwert; § 6 (1) Nr. 5 S. 1 2. HS EStG ist nicht anwendbar
- Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos um die verdeckte Einlage von 150.000 €
- Da sich die verdeckte Einlage auf das Jahresergebnis auswirkt, wird insoweit das zu versteuernde Einkommen außerbilanziell gemindert.
- Anpassung des eingelegten Wirtschaftsguts an den Einlagewert - Gegenposten: steuerlicher Ausgleichsposten

StB B-GmbH 31.12.x1			
Grundstück	150.000	Jahresüberschuss	140.000
		Steuerlicher AP	10.000

Jahresüberschuss	140.000 €
- verdeckte Einlage	<u>- 140.000 €</u>
= zu versteuerndes Einkommen	0 €

- Gesellschafter B tätigt ein privates Veräußerungsgeschäft gem. § 23 EStG → § 23 (1) Nr. 1 i.V.m. (1) S. 5 Nr. 2 EStG)

Veräußerungserlös (= Teilwert)	150.000
- Anschaffungskosten	<u>- 124.000</u>
= Veräußerungsgewinn	26.000

- Erhöhung der nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschaftsanteils für B um 150.000 €.

Beispiel 3:

Gesellschafter C hat der C-GmbH ein normal-verzinsliches und voll werthaltiges Darlehen über 250.000 € gewährt. Zur Verbesserung der Ertragssituation verzichtet C am 14.12.x5 auf das Darlehen. Buchung der C-GmbH:

Darlehensverbindlichkeit an so. betriebl. Ertrag 250.000 €

Lösung

HB C-GmbH 31.12.x5	
Jahresüberschuss	250.000 €

- Es liegt eine verdeckte Einlage in Höhe von 250.000 € vor; die Bewertung erfolgt nach § 6 (1) Nr. 5 S. 1 EStG
- Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos um 250.000 €
- Da sich die verdeckte Einlage auf das Jahresergebnis ausgewirkt hat, wird insoweit das zu versteuernde Einkommen außerbilanziell gemindert.
- Da kein Wirtschaftsgut in der StB angepasst werden muss, entfällt der Ansatz eines steuerlichen Ausgleichspostens

StB C-GmbH 31.12.x5	
Jahresüberschuss	250.000 €

Jahresüberschuss x5	250.000 €
- verdeckte Einlage	<u>- 250.000 €</u>
= zu versteuerndes Einkommen x5	0 €

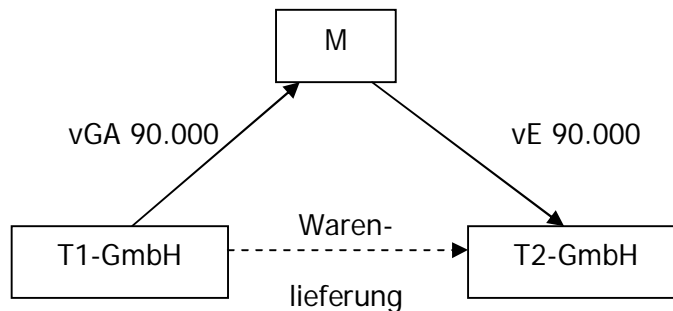
- Bei Gesellschafter C erhöhen sich die nachträglichen Anschaffungskosten für den Gesellschaftsanteil um 250.000 €.

## Verdeckte Einlage und Schwestergesellschaft

### Beispiel

Die inländische Gewerbetreibende M hat zwei Tochterkapitalgesellschaften, T1-GmbH und T2-GmbH. T1-GmbH veräußert an T2-GmbH Waren für 260.000 €, deren tatsächlicher Wert (= Teilwert) bei 350.000 € liegt und die sie selbst für 240.000 € erworben hatte. T2-GmbH hat die Waren für 350.000 € weiterverkauft.

### Lösung



Die Unterpreislieferung ist steuerlich aufzusplitten in eine vGA von T1-GmbH an M in Höhe von 90.000 € und eine vE von M in T2-GmbH.

#### Ebene T1-GmbH

Ursprünglicher Gewinn	20.000 €
+ vGA § 8 (3) KStG	<u>90.000 €</u>
= zu versteuerndes Einkommen	110.000 €

#### Ebene M

Ursprünglicher Gewinn	0 €
+ Empfang der vGA	90.000 €
- § 3 Nr. 40a EStG	<u>- 45.000 €</u>
= Gewinn	45.000 €

Erhöhung der nachträglichen AK der Gesellschaftsanteile an der T2-GmbH um 90.000 € (= verdeckte Einlage)

#### Ebene T2-GmbH

Ursprünglicher Gewinn	90.000 €
- verdeckte Einlage	<u>- 90.000 €</u>
= zu versteuerndes Einkommen	0 €

Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos um 90.000 €.

### Aufgabe 3

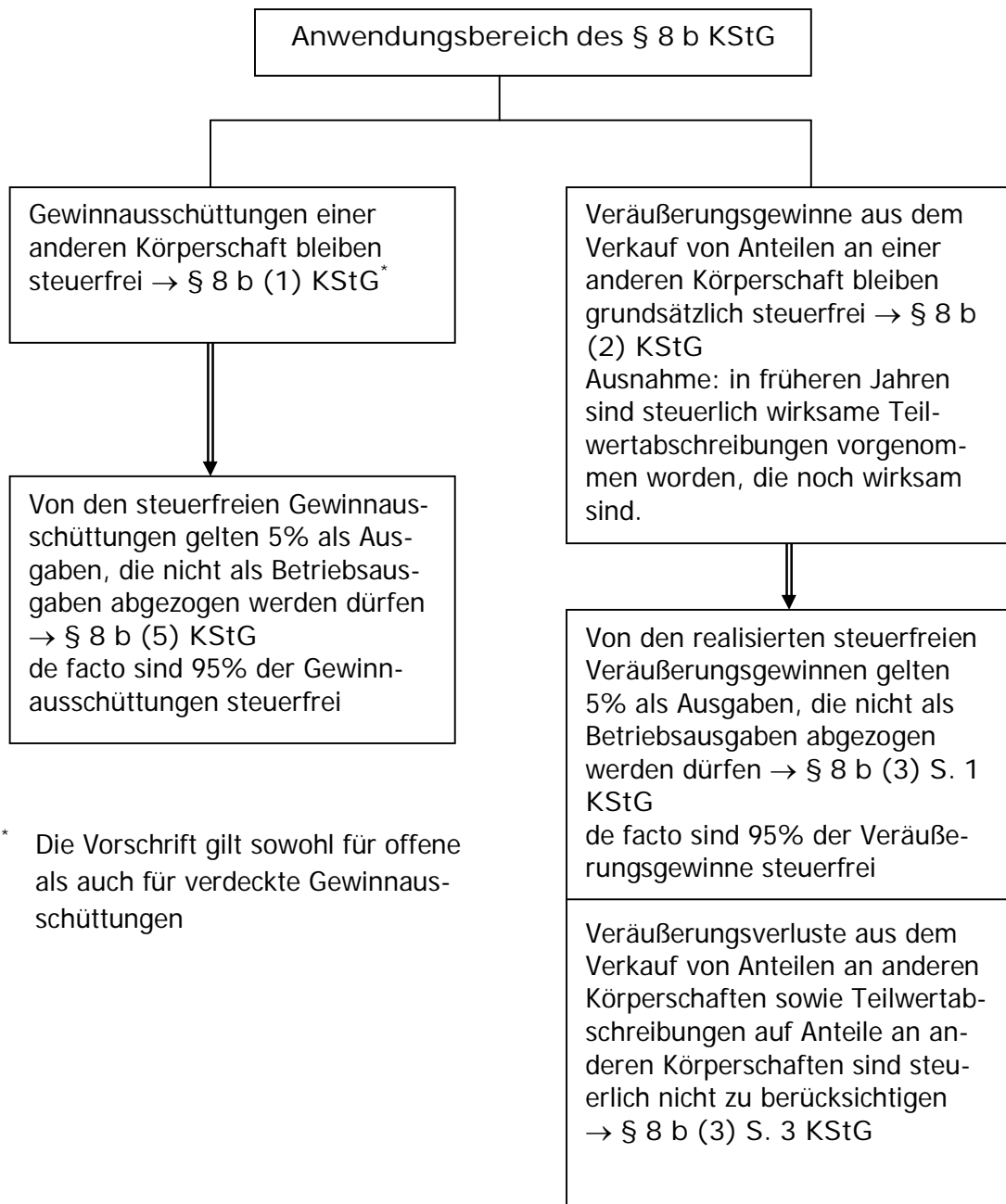
Gesellschafter A hat an die A-GmbH eine Lagerhalle für 1.600 € monatlich vermietet. Da die A-GmbH über einen steuerlichen Verlustvortrag verfügt, verzichtet A am 31.12.x4 auf die drei noch ausstehenden Mieten für die Monate Oktober bis Dezember x4. Welche steuerlichen Auswirkungen ergeben sich?

### Aufgabe 4

Gesellschafter B verkauft am 01.08.x4 aus seinem Privatvermögen einen Kaffeeautomaten für 1.100 € an die B-GmbH. B hat den Kaffeeautomaten vor vier Jahren selbst für 2.600 € erworben; Teilwert des Automaten am 01.08.x4 1.500 € und Restnutzungsdauer 18 Monate. Welche steuerlichen Auswirkungen ergeben sich in x4 und x5?

### Aufgabe 5

Gesellschafter C ist an den beiden Kapitalgesellschaften C1 GmbH und C2 GmbH zu jeweils 75% beteiligt. C1 GmbH überlässt der C2 GmbH ein der C1 GmbH gehörendes Grundstück für 1.400 € pro Monat, während die übliche Marktmiete bei 2.000 € pro Monat liegt. Der Mietvertrag wurde vor 2 Jahren abgeschlossen. Steuerliche Auswirkung im abgelaufenen Geschäftsjahr?



### Beispiel 1:

Muttergesellschaft M-GmbH erhält von ihrer Tochterkapitalgesellschaft T-GmbH eine offene Gewinnausschüttung in Höhe von 12.000 €. Die M-GmbH hat den Anteilserwerb durch ein Bankdarlehen finanziert, für das im Veranlagungszeitraum 8.000 € Zinsen geleistet wurden.

### Lösung

Betriebseinnahme (Dividende)	12.000 €
Betriebsausgabe (Zinsen)	<u>- 8.000 €</u>
Jahresgewinn	4.000 €
§ 8 b (1) KStG: Steuerfreiheit der Dividende	- 12.000 €
§ 8 b (5) KStG: fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgabe 5% von 12.000 € =	<u>+ 600 €</u>
zu versteuerndes Einkommen	- 7.400 €

### Beispiel 2:

Muttergesellschaft M-GmbH hat ihren 45%-Geschäftsanteil an der Z-GmbH für 1.300.000 € verkauft. M-GmbH hatte den Anteil vor 4 Jahren für 650.000 € gekauft. Vor 2 Jahren hatte die M-GmbH auf ein werthaltiges Darlehen gegenüber der Z-GmbH über 280.000 € verzichtet.

### Lösung

Veräußerungserlös	1.300.000 €
./. historische AK	- 650.000 €
./. nachträgliche AK infolge der verdeckten Einlage (Darlehensverzicht)	<u>- 280.000 €</u>
Veräußerungsgewinn	370.000 €
§ 8 b (2) KStG: Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns	- 370.000 €
§ 8 b (3) KStG: fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgabe 5% von 370.000 €	<u>+ 18.500 €</u>
Einkommenswirkung	18.500 €

### Beispiel 3:

G-GmbH hat am 01.07.x2 ihrer Tochtergesellschaft X-AG einen Transporter für € 58.000 veräußert; der angemessene Marktwert des Transporters liegt bei € 52.000. Der Buchwert des Transporters betrug am 01.07.x2 € 50.000.  
Konsequenz: vGA in Höhe von € 6.000.

### Ebene X-AG

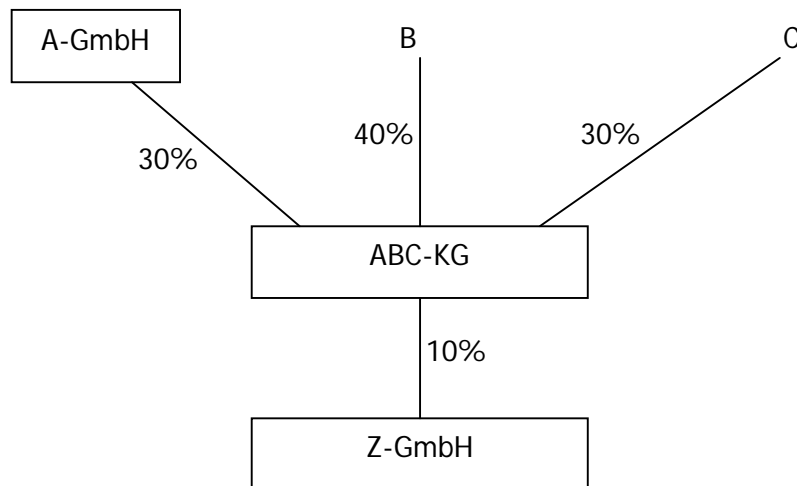
Einkommen vor vGA	176.420 €
"Ausgeschüttete" vGA § 8 (3) KStG	<u>+ 6.000 €</u>
Einkommen nach vGA	182.420 €

Ebene G-GmbH

Einkommen vor vGA		82.410 €
"Erhaltene" vGA	+ 6.000 €	
steuerfrei gem. § 8 b (1) KStG	- 6.000 €	
Abzugsverbot nach § 8 b (5) KStG	<u>+ 300 €</u>	300 €
Veräußerungsgewinn Transporter vor vGA	8.000 €	
Veräußerungsgewinn Transporter nach vGA	<u>- 2.000 €</u>	<u>- 6.000 €</u>
Einkommen nach vGA		76.710 €

§ 8 b Abs. 6 KStG und Mitunternehmerschaft

Beispiel



GuV der ABC-KG

Umsatzerlöse	130.000
Materialaufwand	14.000
Personalaufwand	77.000
Dividende Z-GmbH	6.000
Zinsaufwand	<u>12.000</u>
Gewinn	33.000

Gewinnverteilung	A-GmbH	B	C
Gesamthandsgewinn 33.000	9.900	13.200	9.900
[davon Dividenertrag]	[1.800]	[2.400]	[1.800]
Sonderbetriebseinnahme*	0	<u>14.000</u>	<u>16.000</u>
Gewinnanteil § 15 EStG	<u>9.900</u>	<u>27.200</u>	<u>25.900</u>

\* Zahlen sind entsprechend vorgegeben.

GuV der A-GmbH

Erträge	120.000
Aufwendungen	70.000
Gewinnanteil ABC-KG	<u>9.900</u>
Gewinn	59.900
§ 8 b (6) u. (1) KStG	- 1.800
§ 8 b (6) u. (5) KStG	<u>+ 90</u>
zu versteuerndes Einkommen	<u>58.190</u>

## Halbeinkünfteverfahren

### 1. Allgemeiner Überblick (ohne Solidaritätszuschlag)

#### Ebene Gesellschaft

Ergebnis der KapG nach GewSt	100,0
Tarifbelastung § 23 (1) KStG	<u>- 25,0</u>
Bruttodividende	75,0
Kapitalertragsteuer §§ 43a, 44 KStG	<u>- 15,0</u>
Nettodividende	<u>60,0</u>

#### Ebene Gesellschafter

§ 20 (1) Nr. 1 EStG Bruttodividende	75,0
§ 3 Nr. 40 d EStG steuerfrei zu 50%	<u>- 37,5</u>
Steuerpflichtige Einnahme aus Kapitalvermögen	37,5

Persönlicher Steuersatz Gesellschafter	30%	48%
Einkommensteuer	11,25	18,0
anrechenbare Kapitalertragsteuer	<u>- 15,00</u>	<u>- 15,0</u>
Einkommensteuererstattung	<u>3,75</u>	
Einkommensteuernachzahlung		<u>+ 3,0</u>

#### Liquidität Gesellschafter nach Steuern

Nettodividende	60,0	60,0
Einkommensteuererstattung	+ 3,75	
Einkommensteuernachzahlung	—	<u>- 3,0</u>
Liquidität nach Steuern	<u>63,75</u>	<u>57,00</u>
Steuerbelastung	36,25%	43,0%

Vergleich Steuerbelastung Anrechnungsverfahren	30,00%	48,0%
--	--------	-------

## Halbeinkünfteverfahren

### 2. Eigenkapitalbestandteile bei Halbeinkünfteverfahren

EK in Handelsbilanz	Körperschaftsteuerliche EK-Gliederung
1. Gezeichnetes Kapital	Nennkapital
2. Kapitalrücklage 3. Gewinnrücklage 4. Jahresüberschuss	Rücklagenkonto Einlagenkonto

Rücklagenkonto = gesetzlich nicht definiert, beinhaltet sämtliche Eigenkapitalbestandteile, die weder zum Nennkapital noch zum Einlagenkonto zugehörig sind.

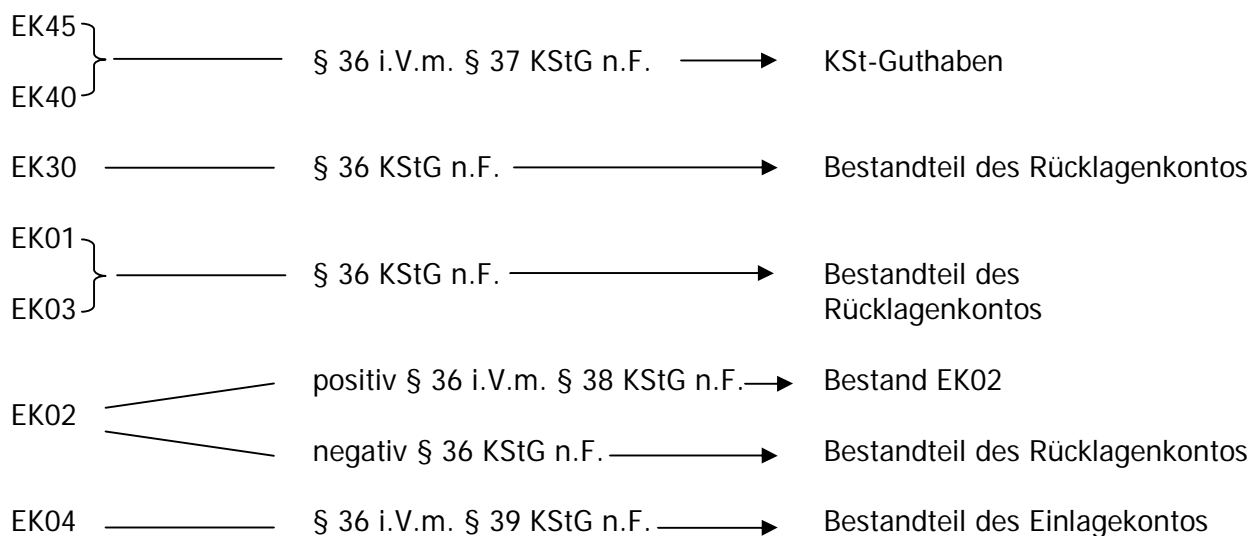
Einlagenkonto = § 27 (1) S. 1 KStG → Einlagen der Gesellschafter, die über das Nennkapital hinausgehen.

Jedoch 19-jährige Übergangsregelung für das verwendbare Eigenkapital aus der Welt des Anrechnungsverfahrens!

→ § 26, § 37, § 38, § 39 KStG n.F.

Anrechnungswelt

Halbeinkünftewelt



### Eigenkapitalbestandteil in Übergangsphase

EK in Handelsbilanz	Körperschaftsteuerliche EK-Gliederung
1. Gezeichnetes Kapital	Nennkapital
2. Kapitalrücklagen	KSt-Guthaben aus positivem EK40
3. Gewinnrücklagen	Rücklagenkonto EK01, EK03, EK02 (negativ)
4. Jahresüberschuss	EK02-Bestand EK02 (positiv)
	Einlagenkonto EK04 + neue Einlagen

## Halbeinkünfteverfahren

### 3. Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuererminderung

- § 37 (1) KStG Bildung des Körperschaftsteuerguthabens (KSt-Guthaben) zum 31.12.2001 aus positivem EK40 mit 1/6 des EK40-Betrages.
- Minderung der KSt durch Verminderung des KSt-Guthabens infolge von offenen Gewinnausschüttungen ab 2002 gem. § 37 (2) und (2a) KStG
- Danach sind in Bezug auf die Gewinnausschüttungen drei Zeiträume zu unterscheiden, wobei der Abfluss der Gewinnausschüttung maßgebend ist
  1. Zeitraum: Gewinnausschüttung 01.01.2002 – 11.04.2003 → Minderung des KSt-Guthabens in Höhe von 1/6 der offenen Gewinnausschüttung
  2. Zeitraum: Gewinnausschüttung 12.04.2003 – 31.12.2005 → Keine Minderung des KSt-Guthabens infolge offener Gewinnausschüttungen
  3. Zeitraum: Gewinnausschüttung 01.01.2006 – 31.12.2006 → Minderung des KSt-Guthabens in Höhe von 1/6 der offenen Gewinnausschüttung, maximal aber der Betrag bei gleichmäßiger Verteilung des verbleibenden KSt-Guthabens bis 31.12.2019
  4. Zeitraum: ab 2007 erfolgt gem. § 37 Abs. 4 ff. KStG eine Rückzahlung des zum 31.12.2006 festgestellten KSt-Guthabens über 10 Jahre in gleichen Beträge, erstmals in 2008 und endend in 2017

Beispiel 1:	Bestand EK40 zum 31.12.2001:			300.000
	KSt-Guthaben: $1/6 \times 300.000 =$			50.000
		2002	2003	2004
	ZvE	500.000	500.000	500.000
	Ausschüttung im März (!) d.J.	60.000	180.000	420.000
		2002	2003	2004
	ZvE	500.000	500.000	500.000
KSt-Guthaben	25% (26,5%) KSt	125.000	132.500	125.000
	50.000			
	- 10.000	1/6 von 60.000	(10.000)	
	- 30.000	1/6 von 180.000	(30.000)	
	<u>0</u>	Restbetrag		<u>0*</u>
	10.000	KSt-Schuld des Vz	115.000	102.500
				125.000

\* § 37 (2a) Nr. 1 KStG

## Halbeinkünfteverfahren

Beispiel 2: Bestand des KSt-Guthabens zum 31.12.2005: 300.000

		2006	2007	2008
	ZvE	500.000	500.000	500.000
	Ausschüttung im März des VZ	40.000	80.000	170.000
		2006	2007	2008
	ZvE	500.000	500.000	500.000
KSt-Guthaben	25% KSt	125.000	125.000	125.000
	300.000			
	- 6.667	1/6 von 40.000, max. 1/14 von 300.000 [= 21.429]	(6.667)	
	- 13.333	1/6 von 80.000, max. 1/13 von 293.333 [= 22.564]	(13.333)	
	- <u>23.333</u>	1/6 von 170.000, max. 1/12 von 280.000 [= 23.333]		(23.333)
	256.667	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	KSt-Schuld des Jahres	118.333	111.667	101.667

#### 4. Besonderheit bei Ausschüttung an andere KapG

- nach § 8 b KStG bleiben Ausschüttungen einer KapG an ihre MutterKapG auf Ebene der Empfängerin letztlich mit 95% [§ 8 b (5) KStG] steuerfrei.
- um hier eine übermäßige KSt-Minderung zu vermeiden, steht der Reduzierung des KSt-Guthabens der ausschüttenden KapG gem. § 37 (3) KStG eine Erhöhung des KSt-Guthabens der empfangenden KapG gegenüber.

Beispiel: KapG A: ZvE 400.000  
 Ausschüttung an KapG B 90.000  
 KSt-Guthaben: 120.000  
 KapG B: ZvE 180.000 (mit Ausschüttung)  
 KSt-Guthaben: 12.000

	KapG A	KapG B
zvE	400.000	180.000
25% KSt	100.000	45.000
§ 37 (2) KStG: 1/6 von 90.000	(15.000)	
§ 37 (3) KStG: 1/6 von 90.000	<u>                    </u>	<u>15.000</u>
KSt-Schuld	<u>85.000</u>	<u>60.000</u>
Neues KSt-Guthaben	105.000	27.000

## Halbeinkünfteverfahren

### 5. Körperschaftsteuererhöhung

→ gem. § 38 (1) und (2) KStG kann es bei einem positiven Endbestand von EK02 auch zu Körperschaftsteuererhöhungen kommen. Die KSt-Erhöhung beträgt  $\frac{3}{7}$  der Gewinnausschüttung, für die EK02 als verwendet gilt.

→ Verwendungsfiktion nach § 38 (1) S. 4 KStG

Erbrachte Leistungen (o. + v. GA) - (ausschüttbarer Gewinn i.S. des § 27 (1) S.4 KStG – EK 02<sub>t0</sub>) =

Erbrachte Leistungen (o. + v. GA) – [(EK<sub>t0</sub> – gez. Kapital<sub>t0</sub> – Einlagenkonto<sub>t0</sub>) - EK02<sub>t0</sub>] =

Verwendung EK02 für erbrachte Leistungen

Beispiel:	ZvE 04: 1.300.000		
	Ordentliche GA in 04: 800.000		
	Einlagekonto 31.12.03: 60.000		
	EK02 31.12.03: 135.000		
	EK zum 31.12.2003: gezeichnetes Kapital	100.000	
		Rücklagen	700.000
		Gewinn 03	<u>260.000</u>
			<u>1.060.000</u>
	Erbrachte Leistungen		800.000
	- [(1.060.000 - 100.000 - 60.000) - 135.000]		<u>765.000</u>
	= Verwendung EK02 für Ausschüttung		<u>35.000</u>
	ZvE		1.300.000
	25% KSt		325.000
	KSt-Erhöhung gem. § 38 (2) KStG		<u>15.000</u> = $\frac{3}{7} \times 35.000$
	KSt-Schuld		<u>340.000</u>
	EK02-Bestand 31.12.03		135.000
	Minderung durch Verwendung § 38 (2) S.1 KStG		(35.000)
	KSt-Erhöhung § 38 (2) S.2 KStG		<u>(15.000)</u>
	EK02-Bestand 31.12.04		<u>85.000</u>

## Aufgabe 6

Die A GmbH hat im Wirtschaftsjahr 2007 einen vorläufigen handelsrechtlichen Jahresüberschuss in Höhe von 178.780 € erwirtschaftet. In diesem Gewinn sind KöSt-Vorauszahlungen in Höhe von 44.000 € sowie Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.420 € aufwandswirksam erfasst. Die Gesellschaft hat an ihren Beirat in 2004 Vergütungen in Höhe von 4.000 € gezahlt. In dem Gewinn ist eine Dividendenausschüttung in Höhe von 7.500 € enthalten, wobei laut der Steuerbescheinigung 1.500 € Kapitalertragsteuer und 83 € Solidaritätszuschlag einbehalten wurden. Die Steuerabzugsbeträge sind ebenfalls aufwandswirksam gebucht worden. Der Mehrheitsgesellschafter Antures (80% des Stammkapitals) hat als Geschäftsführer ein Gehalt von 160.000 € bezogen; ein vergleichbarer Geschäftsführer würde ein marktübliches Gehalt von 145.000 € erhalten. Die A GmbH hat im März 2005 eine Gewinnausschüttung in Höhe von 85.000 € vorgenommen. Das Eigenkapital der Gesellschaft hatte zum 31.12.2006 folgendes Aussehen:

Gezeichnetes Kapital	30.000 €
Kapitalrücklage	20.000 €
Gewinnvortrag	35.600 €
Jahresüberschuss	93.400 €

Das steuerliche Einlagekonto betrug zu diesem Stichtag 30.000 €, das EK 02 28.000 € und das Körperschaftsteuerguthaben 17.500 €.

1. Ermitteln Sie die tarifliche KöSt-Schuld des Jahres 2007 sowie den Rückstellungsbedarf / Erstattungsanspruch. Wie hoch sind die steuerpflichtigen Einnahmen aus Kapitalvermögen des Gesellschafters Antures aus der Beteiligung an der GmbH?

### Fallstudie König & Fürst AG, Mainz

#### I. Angaben zum Jahr 2007

1. Die König & Fürst AG (K&F) hat ihren Sitz in Mainz. Andere Betriebsstätten liegen nicht vor. Der gewerbesteuerliche Hebesatz in Mainz beträgt 460%.
2. K&F hat in 2007 ihre 5%-Beteiligung an der polnischen Vertriebsgesellschaft verkauft und dabei einen Buchgewinn von 7.860 GE erzielt, der auf dem Konto 04987 erfasst ist.
3. Im Konto 07300 Zinsen und ähnliche Aufwendungen sind Zinsen gem. § 233 a AO in Höhe von 380 GE enthalten, die für die Körperschaftsteuer 2005 angefallen sind.
4. Aus einer kurzfristigen unentgeltlichen Darlehensgewährung an ihren Mehrheitsgesellschafter Walther Fürst liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 8.000 GE vor.

5. Gesellschafter Adalbert König hat am 14. Dezember 2007 auf eine Darlehensforderung über 15.000 GE zugunsten der Gesellschaft verzichtet. Die Gesellschaft hat dies ertragswirksam erfasst.
6. Die K&F hat im Geschäftsjahr 2007 für 2006 eine am 14. April 2007 beschlossene ordentliche Gewinnausschüttung in Höhe von 400.000 GE am 25. April 2007 vorgenommen.
7. Die Gliederungsrechnung des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) zum 31.12.2006 stellt sich wie folgt dar: Körperschaftsteuerguthaben 45.625; EK 02 = 6.425; steuerliches Einlagenkonto = 148.000

## II. Aufgabenstellung zum Jahr 2007

1. Ermitteln Sie die zu bildenden Rückstellungen zum 31.12.2007 die Körperschaftsteuer und den Solidaritätszuschlag.
2. Nehmen Sie die erforderlichen Buchungen für die Erstellung des endgültigen Jahresabschlusses 31.12.2007 vor.