

bestehende Betrieb also zwingend in eine „Normal-GmbH“ überführt werden, wenn eine Gewinnrealisierung nach § 16 EStG vermieden werden soll.

2.3 Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt & Co. KG

Die Unternehmergesellschaft kann auch als Komplementärin einer KG eingesetzt werden (**Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt & Co. KG**). Mit ihr kann ein wesentlicher Nachteil der Ltd. & Co. KG, nämlich die Berücksichtigung von zwei Gesellschaftsrechtsordnungen, vermieden werden.

Zivilrechtlich ist es allerdings **nicht unstreitig**, ob eine Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt & Co. KG eintragungsfähig ist.

Wird die Komplementär-Unternehmergesellschaft und die Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt & Co. KG im Handelsregister eingetragen, ist dies allerdings auch für das Steuerrecht bindend.

2.4 Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) und Organschaft

Die Verpflichtung der Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt, $\frac{1}{4}$ ihres Gewinns einer (gesetzlichen) Rücklage zuzuführen, könnte im Widerspruch zur Voraussetzung für die Anerkennung der Organschaft gem. § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG stehen, den **gesamten Gewinn** an den Organträger abzuführen. Eine Abführung des ganzen Gewinns ist aufgrund der Sonderregelung in § 5a Abs. 3 GmbHG nämlich nicht möglich.

Aber: Diese gesetzliche Rücklagenverpflichtung steht der Anerkennung einer Organschaft nicht entgegen.



Rechtsfolgen:

- Wird die Organschaft steuerlich anerkannt, ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen und von diesem – je nach seiner Rechtsform – zu versteuern.
- Die gesetzlich notwendige Rücklagenbildung führt allerdings zu einer sog. **Minderabführung** und damit zu einem **Anwendungsfall von § 14 Abs. 4 KStG**. Obwohl der Jahresüberschuss nämlich nur zu $\frac{3}{4}$ abgeführt wird, ist das Einkommen der Organgesellschaft dennoch in voller Höhe dem Organträger zuzurechnen.
- Nach **§ 14 Abs. 4 KStG** sind **Minderabführungen** der Organgesellschaft, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln. **Mehrabführungen** der Organgesellschaft, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, gelten als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger.
- Die Minderabführung führt außerdem zu einem **Zugang beim steuerlichen Einlagekonto** der Organgesellschaft (vgl. § 27 Abs. 6 KStG).

2.5 Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) und Gemeinnützigkeit

Fraglich ist, ob eine Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllen kann, da eine gemeinnützige Körperschaft ihre Mittel zeitnah für ihre gemeinnützigen Zwecke verwenden muss. Dem könnte die „Pflichtrücklage“ von $\frac{1}{4}$ der Jahresüberschüsse nach § 5a Abs. 3 GmbHG entgegenstehen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung verstößt die gesetzlich vorgeschriebene Rücklagenbildung bis zum Erreichen des Stammkapitals von 25.000 € nicht gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung (§§ 55, 58 AO). Die Verpflichtung zur gesetzlichen Rücklagenbildung steht der Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht entgegen (vgl. auch Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 31.03.2009, DStR 2009, 1150).

2.6 Kapitalerhöhung zur „normalen“ GmbH

Eine **Stammkapitalerhöhung** auf den „normalen“ Mindestbetrag in Höhe von 25.000 € ist jederzeit zulässig. Diese Kapitalerhöhung kann dann entweder durch Einlagen („**effektive Kapitalerhöhung**“) oder

durch Umwandlung der vorhandenen – gesetzlichen und freien – Rücklagen erfolgen („**nomielle Kapitalerhöhung**“).

Die Nennkapitalerhöhung auf 25.000 € und die damit verbundene „Umwandlung“ einer Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt in eine „Normal-GmbH“ ist hinsichtlich des **Wertansatzes steuerlich unproblematisch (zwingender Buchwertansatz**, da **Firmenwechsel („kleiner Formwechsel“)** innerhalb der Rechtsformart „GmbH“). Ist eine Gewinnrealisierung gewollt (z.B. zur Verlustnutzung), ist diese auch **nicht** wahlweise möglich.

Übernehmen die bisherigen Gesellschafter die sich aufgrund der Kapitalerhöhung ergebenden neuen Anteile entsprechend ihrem bisherigen Beteiligungsverhältnis, führt der Vorgang **nicht zu einem Anwendungsfall des § 8c Abs. 1 KStG; ein ggf. bestehender steuerlicher Verlustvortrag geht also nicht verloren**.

Kommt es bei der Kapitalerhöhung allerdings zu **Verschiebungen im Beteiligungsverhältnis**, kann dies nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zu einem vollständigen Wegfall bisher nicht genutzter Verluste führen.

Beispiel: Bedeutung des § 8c KStG bei Kapitalerhöhung

An der AB-Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt sind seit der Gründung im November 2016 die Gesellschafter A und B mit einem Anteil von jeweils 1 € (also zu je 50 %) beteiligt. Im September 2022 erfolgt eine Kapitalerhöhung der Unternehmergesellschaft, um die „Umwandlung“ in eine „Normal-GmbH“ zu ermöglichen. Da die Unternehmergesellschaft nicht über ausreichende Rücklagen verfügt, muss die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln als effektive Kapitalerhöhung erfolgen. Von den neuen Anteilen in Höhe von nominal 24.998 € übernimmt A 19.999 € und B 4.999 €. A hält somit 80 %, B 20 % der Anteile.

Die Unternehmergesellschaft weist zum 31.12.2021 einen steuerlichen Verlustvortrag nach § 10d EStG i.H.v. 30.000 € aus.

Lösung:

Durch die Kapitalerhöhung sind 30 % der Anteile von B auf A übergegangen. Zwar wäre nach der vom BVerfG (Beschluss vom 29.03.2017, BStBl II 2017, 1082) verworfenen früheren Rechtslage ein teilweiser Verlustuntergang erfolgt; allerdings gehen nach dem derzeit geltenden Tatbestand des § 8c Abs. 1 **Satz 1 KStG** nur bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile die Verluste unter. Der **Verlustvortrag bleibt daher erhalten**.

Erfolgt eine **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (z.B. durch Verwendung der gesetzlichen Rücklage)** entsteht ein **Sonderausweis i.S.d. § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG**. Da die Kapitalerhöhung notwendig ist, um die gesetzliche Rücklagenpflicht zu beenden, wird dies in zahlreichen Sachverhalten der Fall sein (= zusätzliche gesonderte Feststellung). Im Einzelnen gilt Folgendes:

Rechtsfolgen der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln:

- Sind Beträge im **steuerlichen Einlagekonto** vorhanden, gelten diese als vorrangig vor den sonstigen Rücklagen als für die Kapitalerhöhung verwendet (**§ 28 Abs. 1 Satz 1 KStG**). Ein Sonderausweis entsteht insoweit nicht.
- Werden **sonstige Rücklagen** (außer steuerliches Einlagekonto) für die Kapitalerhöhung verwendet, entsteht insoweit ein **Sonderausweis**, der gesondert festgestellt werden muss (**§ 28 Abs. 1 Satz 2 KStG**).
- **Ein gebildeter Sonderausweis mindert sich durch spätere Einlagen**. Dabei werden die Einlagen zunächst dem steuerlichen Einlagekonto gutgeschrieben und am Schluss des Wirtschaftsjahres vom Sonderausweis **abgezogen**. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos mindert sich entsprechend (**§ 28 Abs. 3 KStG**).

Rechtsfolgen bei späterer Kapitalherabsetzung/Auflösung der Gesellschaft:

- Zunächst gilt der Sonderausweis als für die Kapitalherabsetzung/Auskehrung verwendet (**Folge: steuerpflichtige Kapitaleinnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG beim Gesellschafter, obwohl Stammkapital ausgezahlt wird**); § 28 Abs. 2 Satz 1, 1. HS KStG.
- Ein übersteigender Betrag ist zunächst dem **steuerlichen Einlagekonto** gutzuschreiben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist (§ 28 Abs. 2 Satz 1, 2. HS KStG). Bei der Auszahlung wird dann das steuerliche Einlagekonto – ohne Rücksicht auf die Höhe des ausschüttbaren Gewinns – entsprechend wieder gemindert (§ 28 Abs. 2 Satz 3 KStG). Die Minderung geht aber **maximal bis auf 0 €**; ein ggf. übersteigender Betrag ist als Ausschüttung zu behandeln (§ 28 Abs. 2 Satz 4 KStG).

Beispiel: Sonderausweis bei Kapitalerhöhung

Die X-Unternehmergesellschaft (Stammkapital bisher 1 €) beschließt im September 2022 eine Kapitalerhöhung auf 30.000 € durch Umwandlung von Rücklagen.

	Übrige Rücklagen	Einlagekonto	Stammkapital
Bestand bisher	30.000 €	5.000 €	1 €
Kapitalerhöhung	./ 24.999 €	./ 5.000 €	+ 29.999 €
Bestand neu	5.001 €	0 €	30.000 €

Lösung:

Das steuerliche Einlagekonto gilt nach § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG als vorrangig für die Kapitalerhöhung verwendet. Es ergibt sich damit ein **Sonderausweis i.S.d. § 28 Abs. 1 KStG zum 31.12.2022 i.H.v. 24.999 €**.

Wird später durch Kapitalherabsetzung oder im Rahmen der Liquidation das Stammkapital herabgesetzt, gilt nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG **zunächst der Sonderausweis** als für die Kapitalherabsetzung verwendet. Die Gesellschafter erzielen insoweit steuerpflichtige Kapitaleinkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Auskehrungen unterliegen der Abgeltungsteuer gem. § 32d Abs. 1 EStG bzw. im Optionsfall dem Teileinkünfteverfahren gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG.

V. Das neue Wahlrecht für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG)

1. Ausgangspunkt

Hauptpunkt des Gesetzes ist die Einführung einer Option für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften (§ 1a KStG), sich wie eine Körperschaft besteuern zu lassen. Forderungen nach einer Verbesserung und Vereinfachung der Regelung zur Thesaurierungsbesteuerung in § 34a EStG ist man demgegenüber nicht nachgekommen; die Vorschrift bleibt aber erhalten.

Am 10.11.2021 hat die Finanzverwaltung ihr **BMF-Schreiben** zur Auslegung der Regelung veröffentlicht (ein sog. Verbandsentwurf war bereits mit Datum vom 30.09.2021 an die Verbände zur Stellungnahme übersandt worden (BStBl I 2021, 2212 - nachfolgend als „BMF“ bezeichnet; die nachfolgend zitierten Randziffern beziehen sich auf dieses Schreiben).

Überblick über die gesetzliche Regelung in § 1a KStG

§ 1a Abs. ...	Aussagen
1	Grundsätze (Antrag unwiderruflich, begünstigte und nicht begünstigte Gesellschaften, Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft)
2	Übergang zur Körperschaftbesteuerung = (fiktive) Einbringung nach § 20 UmwStG
3	Rechtsfolgen auf Gesellschafterebene (Beteiligung gilt als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft)
4	Rückoption = (fiktive) Umwandlung nach §§ 3 ff. UmwStG

2. Voraussetzungen der Optionsausübung

2.1 Geeignete Gesellschaftsform

Begünstigt sind also Personen- oder Partnerschaftsgesellschaften. Dies sind vor allem **OHG, KG und PartG** (mit oder ohne beschränkte Berufshaftung). Im Umkehrschluss **nicht begünstigt** sind als **GbR** und atypisch stille Gesellschaften; eine stille Gesellschaft ist keine Personenhandelsgesellschaft (vgl. die Überschrift zum 2. Buch des HGB vor § 105 HGB: „Handelsgesellschaften und stille Gesellschaft“). Auch Erben- und Grundstücksgemeinschaften sind nicht begünstigt (auch nicht, wenn und soweit sie gewerbliche Einkünfte i.S. des EStG erzielen).

Auf die Frage, ob eine OHG oder KG aktiv gewerblich tätig ist, kommt es nicht an. Es können also auch rein vermögensverwaltende, aber **gewerblich geprägte Gesellschaften** optieren. Dies gilt auch für Besitzunternehmen einer **Betriebsaufspaltung**. Selbst Personenhandelsgesellschaften, die vermögensverwaltend und nicht gewerblich geprägt sind, können nach dem Gesetzeswortlaut optieren (also z.B. eine OHG, die **ausschließlich Einkünfte aus V+V** erzielt).

Befindet sich der Grundbesitz dabei schon immer oder zumindest in den letzten zehn Jahren im Gesamtvermögen der Personengesellschaft, entsteht durch die Option auch **keine Grunderwerbsteuer**; Näheres dazu s.u. Bei einer GmbH & Co. KG ist die Option auch dann möglich, wenn nur eine **einzige Person als Kommanditist** beteiligt ist (zu 100 %; also ohne vermögensmäßige Beteiligung der Komplementär-GmbH; Rz. 2 BMF). Einzelunternehmen sind eindeutig nicht begünstigt. Ausdrücklich von der Optionsmöglichkeit ausgeschlossen sind **Investmentfonds** in der Rechtsform einer Personengesellschaft.

Antragsberechtigt	Nicht begünstigt
OHG	GbR
KG	Atypisch stille Gesellschaften und andere reine Innengesellschaften
Partnerschaftsgesellschaften	Investmentfonds
EWIV (Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung)	Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Ausland, die keiner der deutschen KSt vergleichbaren Steuer unterliegen
Vergleichbare ausländische Rechtsformen (wenn sich die Geschäftsleitung im Inland befindet)	Einzelunternehmen (nur nach vorheriger Einbringung ein GmbH & Co. KG)
	Erbengemeinschaften
	Grundstücksgemeinschaften

Nachweis der Voraussetzungen

Nach Rz. 6 BMF muss das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen die Option natürlich zunächst bei Antragstellung und dann aber auch auf Anforderung für jedes Jahr bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung von der optierenden Gesellschaft **nachgewiesen** werden. Generell sind Änderungen der persönlichen Voraussetzungen der Finanzbehörde mitzuteilen.

Wird der Nachweis nicht erbracht, ist wie folgt zu unterscheiden:

Bei Nichterbringung des Nachweises für das **Erstjahr** wird das Finanzamt die Option mit (rechtsmittelfähigem) Verwaltungsakt ablehnen (Rz. 22 BMF). Kann der Nachweis in einem **späteren Jahr** nicht mehr erbracht werden, wird die Finanzverwaltung von einem (zwingenden) Rückoptionsfall ausgehen (Rz. 90 BMF).

2.2 Antrag

Der Antrag ist elektronisch, also nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Fernübertragung, zu stellen. Der Antrag muss von der Gesellschaft bzw. ihren gesetzlichen Vertretern gestellt werden. Es ist natürlich – anders als bei § 34a EStG! – nicht möglich, dass einzelne Gesellschafter optieren, andere aber nicht (eine tatsächliche Umwandlung ist schließlich auch nicht für einzelne Gesellschafter getrennt möglich). Hinsichtlich der Mehrheitserfordernisse für die Entscheidung über die Option verweist § 1a Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz KStG auf § 217 Abs. 1 UmwG. Diese Vorschrift hat folgenden Wortlaut:

§ 217 Abs. 1 UmwG:

(1) 1Der Umwandlungsbeschluss der Gesellschafterversammlung bedarf der Zustimmung aller anwesenden Gesellschafter; ihm müssen auch die nicht erschienenen Gesellschafter zustimmen. 2Der Gesellschaftsvertrag der formwechselnden Gesellschaft kann eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter vorsehen. 3Die Mehrheit muss mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen.

Somit benötigt die Optionserklärung einen **Gesellschafterbeschluss**, der ähnlich eines Beschlusses über den tatsächlichen Formwechsel in eine GmbH ausgestaltet sein muss. Hier wird also ein Zivilrechtserfordernis für steuerliche Zwecke normiert. Der – zivilrechtlich wirksame – Gesellschafterbeschluss muss bereits im Zeitpunkt der Antragstellung vorliegen (Rz. 12 BMF). Eine notarielle Beurkundung der Beschlussfassung ist nicht erforderlich.

Im Grundsatz wird für die Option also ein **einstimmiger Beschluss** der Gesellschafterversammlung benötigt, dem dann auch noch nachträglich die nicht bei der Versammlung anwesenden Gesellschafter zustimmen müssen.

Eine im **Gesellschaftsvertrag** enthaltene Regelung, wonach ein Formwechsel mit einer **Drei-Viertel-Mehrheit** beschlossen werden kann, reicht für den Beschluss über die Inanspruchnahme der Option aus, so dass in diesen Fällen nur eine $\frac{3}{4}$ -Mehrheit notwendig ist (Rz. 12 BMF; so auch Carlé, NWB 2021, 2270; auch zu weiteren gesellschaftsrechtlichen Anforderungen des Optionsmodells). Bei ausländischen Gesellschaften gelten die Formerfordernisse des ausländischen Gesellschaftsrechts. Ein **Nachweis** über den zivilrechtlich wirksam gefassten Beschluss muss dem Optionsantrag beigefügt werden (Rz. 12 a.E. BMF).

Der Antrag ist grundsätzlich bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen. Diese Zuständigkeit bestimmt sich grundsätzlich nach § 18 AO (also i.d.R. Geschäftsleitungs-Finanzamt nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO). Zur Zuständigkeit bei **ausländischen** Personengesellschaften vgl. Rz. 14 BMF (i.d.R. Finanzamt, das bisher für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständig war). Maßgeblich sind jeweils die Verhältnisse bei Antragstellung (Rz. 15 BMF). Bei einem anschließenden Zuständigkeitswechsel bleibt der Antrag dennoch wirksam.

Nach einem Antrag wird sich allerdings wohl ein Zuständigkeitswechsel ergeben, da eine optierende Gesellschaft auch für die Zuständigkeitsregeln der AO als Körperschaft gilt.

Zeitlich ist der Antrag **einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs** zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll. Eine (rückwirkende) Antragstellung im Rahmen der Feststellungs- bzw. Steuererklärungen kommt nicht in Betracht (anders als bei § 34a EStG; diese Regelung ist

insoweit wesentlich flexibler). Die Option kann erstmals für Wirtschaftsjahre ausgeübt werden, die nach dem 31.12.2021 beginnen (§ 34 Abs. 1a KStG, Rz. 1 BMF); bei abweichendem Wirtschaftsjahr kann die Option also frühestens für den Gewinn des Wirtschaftsjahres 2022/2023 in Anspruch genommen werden.

Beispiel 1:

Ein Antrag für 2022 (wenn Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) musste somit **bis spätestens 30.11.2021** gestellt sein. Nach Stellung des Antrags kann er für 2022 nicht mehr widerrufen werden. Ab 2023 kann dann allerdings wieder zur normalen Personengesellschaftsbesteuerung rückoptiert werden (dies muss dann allerdings spätestens bis zum 30.11.2022 beantragt werden; vgl. die Verweisung in § 1a Abs. 4 Satz 3 auf Abs. 1 Satz 2 KStG).

Anträge für 2023 müssen bis zum 30.11.2022 gestellt werden.

Beispiel 2:

Die optierende Personengesellschaft hat ein **abweichendes Wirtschaftsjahr** mit Abschlussstichtag 30.06. Die Option kann erstmals für das Wirtschaftsjahr 2022/2023 ausgeübt werden. Dazu muss bis zum 31.05.2022 ein entsprechender Antrag gestellt werden.

Die Frist von einem Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres soll auch bei **neu gegründeten Gesellschaften** gelten (Rz. 16 BMF). Im Ergebnis führt dies dann dazu, dass ein Antrag für das Erstjahr einer neu gegründeten Gesellschaft überhaupt nicht gestellt werden kann (Rz. 18 BMF).

Partnerschaftsgesellschaften müssen bei Antragstellung bereits im **Partnerschaftsregister** eingetragen sein (§ 7 Abs. 1 PartGG); Personenhandelsgesellschaften müssen ebenfalls im Handelsregister eingetragen sein oder zumindest ein Handelsgewerbe betreiben (Rz. 18 BMF).

Ein **verspäteter Antrag** (z.B. am 02.12.2022 für 2023) soll nicht automatisch als Antrag für das nächste Wirtschaftsjahr gelten (also für 2024). Dafür ist dann ggf. ein neuer Antrag zu stellen (Rz. 19 BMF).

Sind die Voraussetzungen der Option erfüllt, kann das Finanzamt einen Antrag nicht ablehnen; der Antrag ist nicht zustimmungsbedürftig. Insbesondere kann sich eine Ablehnung nicht auf § 42 AO stützen (zumal es sich nicht um eine zivilrechtliche Gestaltung, sondern um die Ausübung eines rein steuerlichen Wahlrechts handelt). Geht das Finanzamt von einem wirksamen Antrag aus, ergeht darüber kein **Verwaltungsakt** und auch keine gesonderte Mitteilung. Die Mitteilung über die Erteilung einer Körperschaftsteuernummer soll jedoch als konkludente Information dienen, dass das Finanzamt von einem wirksamen Antrag ausgeht (Rz. 21 BMF). Dem Finanzamt soll es aber z.B. im späteren Veranlagungsverfahren immer noch möglich sein, eine abweichende Entscheidung zu treffen und die Option dabei also abzulehnen.

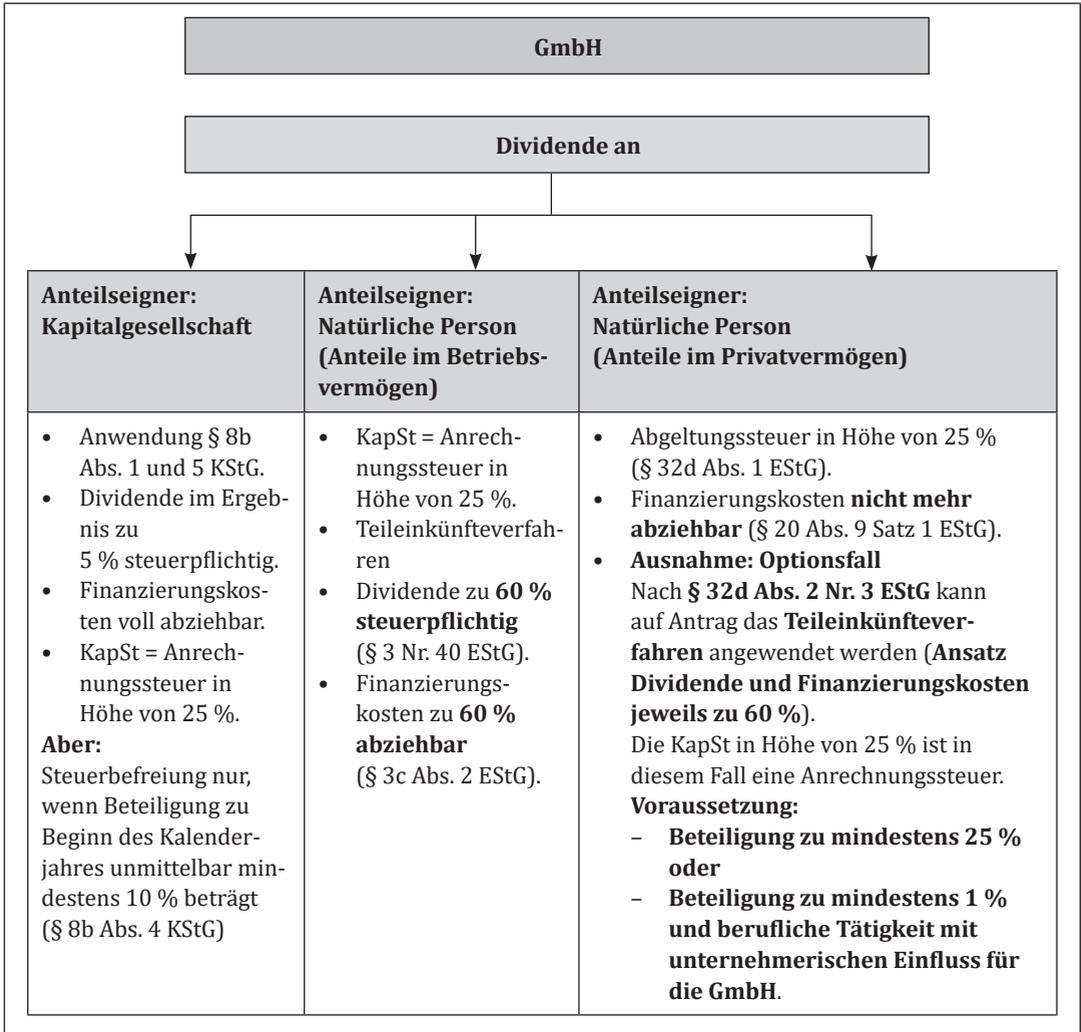
Die **ablehnende Entscheidung** über den Antrag ist allerdings ein Verwaltungsakt, der mit Einspruch angegriffen werden kann (Rz. 22 BMF).

Der Antrag ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut in § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG **unwiderruflich** (so auch Rz. 23 BMF). Er erfordert also einen **Blick in die (zumindest nähere) Zukunft** für die voraussichtliche Gewinnentwicklung und sonstige Aspekte hinsichtlich des Fortgangs des Unternehmens.

Teil D Besteuerung von Beteiligungen an Körperschaften und Personenvereinigungen (§ 8b KStG, § 20 EStG, § 32d EStG)

I. Steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner

1. Übersicht



II. Beteiligung einer natürlichen Person

1. Die Abgeltungsteuer aus Sicht des GmbH-Gesellschafters (BMF-Schreiben vom 19.05.2022, BStBl I 2022, 742)

Durch das UntStRefG 2008 wurde die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen seit dem 01.01.2009 neu geregelt und die sog. Abgeltungsteuer eingeführt. Die Finanzverwaltung hat mit dem o.g. BMF-Schreiben vom 19.05.2022 zu Einzelfragen der Abgeltungsteuer Stellung genommen. Nachfolgend zitierte Randziffern (Rz.) beziehen sich auf dieses BMF-Schreiben.

Die **Muster der Steuerbescheinigungen** für Kapitalerträge nach § 45a Abs. 2 und 3 EStG sowie der Verlustbescheinigung nach § 43a Abs. 3 Satz 4 EStG hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 23.05.2022 (BStBl I 2022, 860) veröffentlicht.

Die **Grundprinzipien** der Abgeltungsteuer lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Es wird eine Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % erhoben auf:
 - „normale“ Zinserträge,
 - Dividenden und
 - Veräußerungsgewinne aus Kapitalanlagen ohne zeitliche Begrenzung.
- Durch den KapSt-Abzug tritt grundsätzlich eine **abgeltende Wirkung** für Kapitalerträge im Privatvermögen ein (§ 43 Abs. 5 EStG); d.h. eine Einbeziehung der Erträge in die Veranlagung erfolgt grundsätzlich nicht.
- Die Gewährung eines **Sparer-Pauschbetrages** nach § 20 Abs. 9 EStG i.H.v. 801 € bzw. 1.602 € bei Zusammenveranlagung (Der Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 sieht die Anhebung auf 1.000 € bzw. 2.000 € vor) Der Sparer-Pauschbetrag wird beim Steuerabzug wie bisher über **Freistellungsaufträge** berücksichtigt.
- Darüber hinaus besteht grundsätzlich **keine Abzugsmöglichkeit für Werbungskosten** im Privatbereich.
- Im **Betriebsvermögen** und in den Fällen des § 17 EStG gilt das sog. **Teileinkünfteverfahren** (§ 20 Abs. 8 EStG; Besteuerung der Erträge mit 60 %; Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben mit 60 %). Das Teileinkünfteverfahren ist eine systematische Fortsetzung des Halbeinkünfteverfahrens, aber mit einer Steuerbefreiung von nur noch 40 %.

2. Einkünfte eines Gesellschafters einer GmbH

2.1 Dividenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

Die Besteuerung der laufenden Dividendenerträge ist in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG geregelt. Hierunter fallen sowohl **offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen** an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft.

Bei im Privatvermögen bezogenen Dividenden greift grundsätzlich nicht das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG). Eine Ausnahme bildet der sog. Optionsfall gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.

2.2 Zinsen aus Gesellschafterdarlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)

Auch Zinsen aus Gesellschafterdarlehen führen zu Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Sie unterliegen ebenfalls grundsätzlich der Abgeltungsteuer (§ 32 d Abs. 1 EStG), wobei allerdings bei einer **Kapitalbeteiligung von mindestens 10 %** der normale Tarif zur Anwendung kommt (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG; vgl. Rz. 135 sowie nachstehend s. 4.3.2).

2.3 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG)

§ 20 Abs. 2 EStG regelt, dass neben den Einnahmen aus den in § 20 Abs. 1 EStG genannten Kapitalanlagen (laufende Erträge) auch die vom Anleger erzielten **Wertzuwächse bei Veräußerung der Kapitalanlage oder Beendigung des Kapitalüberlassungsvertrages der Einkommensteuer unterworfen** werden. Die Besteuerung von Wertzuwächsen erfolgt im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG unabhängig von der indivi-

duellen Haltedauer der Kapitalanlage. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist daher auf Kapitalanlagen nicht mehr anzuwenden (§ 23 Abs. 2 EStG).

Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG zählen auch Gewinne aus der **Veräußerung von Anteilen** an Kapitalgesellschaften (z.B. Aktien, GmbH-Anteile) im Privatvermögen unabhängig von einer Haltefrist zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Dies gilt auch für Anwartschaften auf solche Beteiligungen (z.B. Bezugsrechte auf sog. junge Aktien). Das Teileinkünfteverfahren ist **nicht** anzuwenden (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG).

Früher waren Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren nur innerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als privates Veräußerungsgeschäft steuerpflichtig. Die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften fällt unter § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, wenn die Anteile **nach dem 31.12.2008** erworben wurden (§ 52 Abs. 28 Satz 11 EStG i.d.F. bis zum 30.07.2014).

Wurden die Anteile **vor dem 01.01.2009** erworben, gilt § 23 EStG in seiner bisherigen Fassung weiter (Jahresfrist).

Auch die **verdeckte Einlage** einer Kapitalanlage in eine Kapitalgesellschaft gilt als Veräußerung i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 EStG (vgl. Rz. 71). Die Anschaffung/Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft gilt als Anschaffung/Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter.

2.4 Beteiligungen i.H.v. mindestens 1 % (§ 17 EStG)

Bei einer **Beteiligung von mindestens 1 %** an der Kapitalgesellschaft erfolgt die Besteuerung nach § 17 EStG. In diesem Fall gilt auch das **Teileinkünfteverfahren** gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG (§ 20 Abs. 8 EStG; Subsidiaritätsprinzip). **§ 17 EStG geht also dem § 20 EStG grundsätzlich vor.**

2.5 Veräußerungsgewinne/-verluste aus einer Forderung des Gesellschafters an die Gesellschaft (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG)

In der Praxis tauchen oftmals Fallkonstellationen auf, bei denen der Erwerber von GmbH-Anteilen vom bisherigen Gesellschafter auch dessen (nicht mehr vollumfänglich werthaltige) Darlehensforderungen zu einem Kaufpreis unter dem Nennwert mit erwirbt.

Erholt sich die finanzielle Lage der Gesellschaft und kann sie später die Darlehensforderungen begleiten, so stellt sich die Frage, ob sich hieraus steuerliche Folgen für den Gesellschafter ergeben. Dies war in der Vergangenheit nur im Rahmen des § 23 EStG der Fall, wenn nämlich die Darlehensrückzahlungen innerhalb eines Jahres nach Erwerb über den Kaufpreis hinausgingen. Insofern lag ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG a.F. vor.

§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG regelt hierzu (klarstellend), dass als Veräußerung einer Kapitalanlage neben der entgeltlichen Übertragung des – zumindest wirtschaftlichen – Eigentums auch die **Abtretung einer Forderung**, die vorzeitige oder vertragsmäßige Rückzahlung einer Kapitalforderung oder die **Endeinlösung** einer Forderung oder eines Wertpapiers anzusehen ist (vgl. auch Rz. 59 ff.).

Somit fällt auch die **Tilgung von unter dem Nennwert erworbenen Darlehen** unabhängig von einer Veräußerungsfrist unter den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 EStG und ein etwaiger **Differenzbetrag** ist als **Einkünfte aus Kapitalvermögen** steuerpflichtig.

Es ist allerdings die Frage aufgekommen, ob eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensforderung im Falle der Veräußerung mit Verlust einen Darlehensverlust i. S. von § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG darstellt. Nimmt man dies an, könnte der Verlust nur zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählen, die sich erst bei Veräußerung der Beteiligung oder Liquidation der Gesellschaft auswirken würden. Nach Rz. 19 des BMF-Schreibens vom 07.06.2022 (BStBL I 2022, 897) führt der Veräußerungsverlust allerdings nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. von § 17 Abs. 2a EStG, soweit keine verdeckte Einlage vorliegt. Derzeit ist von der Finanzrechtsprechung jedoch noch nicht geklärt, ob neben dem Ausfall eines Darlehens auch ein Verlust aus der Veräußerung einer Darlehensforderung ggf. unter den Begriff des Darlehensverlusts i. S. des § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG zu fassen ist.

Die in Rz. 19 angesprochene verdeckte Einlage kann sich im Übrigen nur bei der Veräußerung an die Gesellschaft ergeben, nicht jedoch bei einer Veräußerung an einen Dritten. Die Folge der Verwaltungsauffassung ist, dass der Verlust aus der Veräußerung eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG berücksichtigt werden kann, was spätestens ab dem Veranlagungszeitraum 2024 zur Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG führt.

Beispiel 1:

A, der Alleingesellschafter der A-GmbH, hat dieser im Jahre 01 ein fremdüblich vereinbartes, aber krisenbestimmtes Darlehen i.H.v. 100.000 € gewährt. Im Jahre 05 gerät die A-GmbH in die Krise und A veräußert das Darlehen, das bei Kriseneintritt nur noch zu 40 % (= 40.000 €) werthaltig ist, zum Kaufpreis von:

- a) 40.000 € an einen Dritten bzw.
- b) von 10.000 € an die A-GmbH.

Lösung:

Zu a)

Der Verlust aus der Veräußerung des gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehens an den Dritten i.H.v. i.H.v.60.000 € führt nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten i. S. von § 17 Abs. 2a EStG, sondern kann nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dort genannten Voraussetzungen berücksichtigt werden.

Zu b)

Die Veräußerung an die A-GmbH führt zu einem Verlust i.H.v. 90.000 €. Dieser Verlust führt i.H.v. der verdeckten Einlage von 30.000 € (werthaltiger Teil von 40.000 € abzgl. Kaufpreis von 10.000 €) zu nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 EStG. Der restliche Verlust i.H.v. 60.000 € kann nur im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter den dort genannten Voraussetzungen berücksichtigt werden.

Zeitliche Anwendung

Nach § 52a Abs. 10 Satz 9 EStG i.d.F. bis 30.07.2014 ist die Regelung erstmals auf Veräußerungen, Einlösungen, Abtretungen oder verdeckte Einlagen **nach dem 31.12.2008** anzuwenden.

Bei vor dem 01.01.2009 erworbenen Darlehensforderungen ist allerdings § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F. weiterhin anzuwenden. Im Ergebnis ist damit für vor dem 01.01.2009 erworbene Darlehensforderungen die Einjahresfrist weiterhin von Bedeutung.

Beispiel 2:

M erwarb am 01.07.2008 eine 100 %-Beteiligung an der X-GmbH. Zudem erwarb er auch von dem bisherigen Gesellschafter dessen der GmbH gewährtes Darlehen im Nennwert von 500.000 € zum Kaufpreis von 30.000 €, was auf die schlechte wirtschaftliche Situation der GmbH zurückzuführen war.

Im Laufe des Jahres 2022 erholte sich die GmbH. Zum Fälligkeitszeitpunkt der Darlehensforderung 31.12.2022 konnten daher 300.000 € zurückbezahlt werden.

Lösung:

Die Darlehensrückzahlung erfolgt außerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F. Damit ist dieser Vorgang grundsätzlich **nicht steuerpflichtig**.

Beispiel 3:

Wie Beispiel 2, der Erwerb der Darlehensforderung und der Anteile erfolgte jedoch am 01.07.2009, die Rückzahlung wiederum am 31.12.2022.

Lösung:

Es greift § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG, da der Erwerb nach dem 31.12.2008 erfolgt. Der Differenzbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Rückzahlungsbetrag führt unabhängig von einer zeitlichen Frist zu Einkünften nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.v.m. Abs. 2 Satz 2 EStG.

Diese unterliegen bei einer Mindestbeteiligung von 10 % nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG dem regulären Einkommensteuer-Tarif.

Berücksichtigung von Darlehensverlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Lange Zeit war umstritten, ob Darlehensverluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden können (vgl. etwa Ott, StuB 2020, 85). Betroffen von dieser Frage sind insbesondere Darlehen, die Gesellschafter ihrer Kapitalgesellschaft gegeben haben. Die Finanzverwaltung hat nunmehr im BMF-Schreiben vom 07.06.2022 (BStBl I 2022, 897) zur Frage Stellung genommen, inwieweit Darlehensverlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Satz 2 EStG berücksichtigt werden können. In Rz. 21 des Schreibens wird klargestellt, dass eine solche Berücksichtigung aufgrund § 20 Abs. 8 EStG nur in Betracht kommt, **soweit der Darlehensverlust nicht nach dem vorrangig anzuwendenden § 17 EStG zu berücksichtigen ist**. Weiterhin wird in Rz. 26 klargestellt, dass eine Berücksichtigung von Verlusten aus dem Ausfall oder dem Verzicht von Darlehen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht in Betracht kommt, wenn deren rechtliche Grundlage vor dem 01.01.2009 (also vor Einführung der Abgeltungsteuer) durch Darlehensgewährung oder Erwerb der Darlehensforderung begründet wurde.

Nach Rz. 22 des BMF-Schreibens ist für die Verlustberücksichtigung zunächst zu prüfen, ob das Darlehen in der Absicht gewährt wurde, positive Einkünfte zu erzielen, also eine Einkunftserzielungsabsicht vorliegt. Infolge des beschränkten und pauschalierten Werbungsabzugsverbots ist bei den Einkünften aus Kapitalvermögen regelmäßig von einer (widerlegbaren) Einkunftserzielungsabsicht auszugehen. Jedenfalls führt die Unverzinslichkeit einer Darlehensforderung eines Gesellschafters allein nicht dazu, dass keine Einkunftserzielungsabsicht vorliegt, da diese sich auch aus anderen Vorteilen (z. B. Wertsteigerung des Anteils an der Gesellschaft, Erzielung eines Geschäftsführergehalts) ergeben kann. Von einer fehlenden Einkunftserzielungsabsicht ist nur dann auszugehen, wenn die Erzielung von positiven Einkünften im Zusammenhang mit der Darlehensgewährung insgesamt unmöglich ist. Die Finanzverwaltung könnte daher z. B. die Einkunftserzielungsabsicht verneinen, wenn schon im Zeitpunkt der Gewährung eines Darlehens oder der Aufstockung eines bereits laufenden Darlehens aufgrund der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft ungewiss ist, ob es zu einer vollständigen Rückzahlung des Darlehens oder zu einer Zinszahlung kommen wird. Erfolgt in einer solchen Krisensituation trotzdem eine typischerweise ausschließlich gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehensgewährung, so ist nach Ansicht des BFH (Urteil vom 27.10.2020, IX R 5/20, BStBl II 2021, 600) die Einkunftserzielungsabsicht insoweit nicht widerlegt.

In Rz. 23 geht die Finanzverwaltung davon aus, dass eine erneute Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht im Zeitpunkt des Kriseneintritts nicht vorzunehmen ist, wenn diese im Zeitpunkt der Darlehensgewährung vorgelegen hat. Dies gilt insbesondere bei einem stehen gelassenen Darlehen für den bei Eintritt der Krise wertlosen Teil eines ursprünglich fremdüblich gewährten Darlehens.

Ein Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.v.m. Satz 2 und Abs. 4 EStG ist nur zu berücksichtigen, wenn die Darlehensforderung endgültig ausfällt und der Steuerpflichtige für den nicht werthaltigen Teil Anschaffungskosten getragen hat. Bei einem entgeltlichen Forderungserwerb zu einem Preis unter dem Nennwert ist dies allerdings nicht der Fall (vgl. BFH vom 06.08.2019, VIII R 18/16, BStBl II 2020, 833). Von einem endgültigen Forderungsausfall ist nach Rz. 24 des BMF-Schreibens vom 07.06.2022, a.a.O. unter Hinweis auf Rz. 60 des BMF-Schreibens vom 19.05.2022 (BStBl I 2022, 742) auszugehen, wenn feststeht, dass keine Rückzahlung mehr stattfinden wird. Nicht ausreichend hierfür ist i.d. R. die Eröffnung des Insolvenzver-

Teil N Lösungen zu den Fällen

1. Lösung zu Kapitel C 5.

Fall:	
Die Carmen Viel GmbH (GmbH) ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, weil sich die Geschäftsleitung in Stuttgart und damit im Inland befindet.	
Das zu versteuernde Einkommen 2022 ist wie folgt zu ermitteln:	
Zu Nr. 1: Ausgangsbetrag = Jahresüberschuss	
Bilanzgewinn 2022	53.200 €
./. Gewinnvortrag aus 2021	./. 5.000 €
Jahresüberschuss 2022	48.200 €
Zu Nr. 2: Nicht abziehbare Aufwendungen	
Außerbilanzmäßig sind folgende Beträge hinzuzurechnen:	
• Körperschaftsteuer (§ 10 Nr. 2 KStG)	+ 50.000 €
• Solidaritätszuschlag (§ 10 Nr. 2 KStG)	+ 2.750 €
• Säumniszuschläge für Körperschaftsteuer (R 10.1 Abs. 2 KStR 2022)	+ 250 €
• Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum 2022 (§ 4 Abs. 5b EStG)	+ 35.000 €
• Hinterziehungszinsen Umsatzsteuer (§ 4 Abs. 5 Nr. 8a EStG)	+ 7.000 €
Aber:	
Die Steuerberatungskosten sind – auch soweit sie auf die Körperschaftsteuererklärung entfallen – abziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG und BMF-Schreiben vom 21.12.2007, BStBl I 2008, 256).	–
Auch die Stundungszinsen auf die Gewerbesteuer 2007 sind abziehbare Betriebsausgaben, da die Gewerbesteuer bis einschließlich Erhebungszeitraum 2007 eine Betriebsteuer ist (§ 52 Abs. 12 Satz 7 EStG)	–
Zu Nr. 3: Schadenersatz	
Die Schadenersatzleistung für die zu hohe Körperschaftsteuerschuld 2017 erfolgte auf privatrechtlicher Grundlage und gehört zu den steuerpflichtigen Betriebseinnahmen (BFH-Urteil vom 04.12.1991, BStBl II 1992, 686); eine außerbilanzmäßige Abrechnung ist im Umkehrschluss nach § 10 Nr. 2 KStG deshalb nicht vorzunehmen.	–
Zu Nr. 4: Körperschaftsteuererstattung	
Die Körperschaftsteuererstattung für 2019 hat den Gewinn erhöht und muss deshalb im Rahmen der Einkommensermittlung außerbilanzmäßig abgerechnet werden (Umkehrschluss aus § 10 Nr. 2 KStG)	./. 5.200 €
Zu Nr. 5: vGA Rückwirkungsverbot	
Herbert Viel ist als Ehemann eine der beherrschenden Gesellschafterin Carmen Viel nahestehende Person. Für ihn gilt deshalb ebenfalls das Rückwirkungsverbot (vgl. H 8.5 III. „Beherrschender Gesellschafter – Klare und eindeutige Vereinbarung“ KStH 2022). Da die Tantieme arbeitsrechtlich eine Vergütung für das gesamte Wirtschaftsjahr darstellt, liegt in Höhe von $\frac{10}{12}$ der Tantieme i.H.v. 120.000 €, = 100.000 € , eine vGA wegen Verletzung des Rückwirkungsverbot es vor. Außerbilanzmäßige Einkommenskorrektur im Veranlagungszeitraum 2022 nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.	+ 100.000 €

In Höhe von $\frac{2}{12} = 20.000 \text{ €}$ ist keine vGA anzunehmen, da insoweit die Vereinbarung im Voraus erfolgte. Eine vGA **wegen Vorteilsgewährung** kommt ebenfalls nicht in Betracht, da die Vergütung der Höhe nach angemessen ist.

Steuerliche Auswirkungen bei Herbert und Carmen Viel:

Da Herbert Viel nicht selbst Gesellschafter ist, muss die vGA von der Gesellschafterin Carmen Viel im Optionsfall nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG im Veranlagungszeitraum 2022 als Kapitalertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG in Höhe von 60.000 € versteuert werden (vgl. H 8.5 III. „Zurechnung der vGA“ KStH 2022). Bei Herbert Viel reduzieren sich hingegen seine Einkünfte nach § 19 EStG im Veranlagungszeitraum 2022 um 100.000 €.

Zu Nr. 6: Verdeckte Einlage

Die verbilligte Warenlieferung der Einzelfirma an die GmbH ist eine verdeckte Einlage von Carmen Viel (vgl. R 8.9 KStR 2022). Die verdeckte Einlage eines bilanzierbaren Wirtschaftsguts in eine Kapitalgesellschaft ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG i.V.m. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen. Dies bedeutet, dass die Waren mit dem Kaufpreis von 2.000 € und dem Teilwert der verdeckten Einlage von 8.000 €, insgesamt also 10.000 €, wie folgt in der Steuerbilanz zum 31.12.2022 zu aktivieren sind:

Waren 10.000 €	an Bank	2.000 €
	an a.o. Ertrag	8.000 €.

Gewinnauswirkung in der Steuerbilanz

+ 8.000 €

Aber:

Diese Gewinnerhöhung aufgrund der verdeckten Einlage ist nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG steuerfrei und deshalb bei der GmbH wieder außerbilanzmäßig im Rahmen der Einkommensermittlung für den Veranlagungszeitraum 2022 abzurechnen.

./ 8.000 €

Beachte!

Die verdeckte Einlage in Höhe von 8.000 € führt bei der GmbH zum 31.12.2022 auch zu einem **Zugang beim steuerlichen Einlagekonto** nach § 27 KStG.



Zu Nr. 7: vGA Vorteilsgewährung

Die GmbH wendet ihrer Gesellschafterin Petra Viel einen Vorteil von 6.000 € zu und tätigt damit eine **vGA wegen Vorteilsgewährung**. Auf die Höhe der Beteiligung (10 %) kommt es dabei nicht an. Petra Viel erzielt insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die nach § 32d Abs. 3 EStG mit 25 % besteuert werden. Die GmbH darf deshalb nur die angemessenen Anschaffungskosten in Höhe von 1.000 € aktivieren, was zu einem **Wenigerertrag in der Steuerbilanz von 6.000 € führt** (vgl. Tz. 42 und Tz. 43 des BMF-Schreibens vom 28.05.2002, BStBl I 2002, 603), der durch die **außerbilanzmäßige Hinzurechnung** der vGA bei der Einkommensermittlung für 2022 wieder ausgeglichen wird (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

./ 6.000 €

+ 6.000 €

Durch die Korrektur der Anschaffungskosten ergibt sich aber eine AfA-Minderung von 3.000 € (500 € statt 3.500 €), die das Einkommen 2022 entsprechend erhöht.

+ 3.000 €

Zu Nr. 8: Rückgewähr vGA = Einlage

Durch eine Satzungsklausel kann eine vGA nicht nachträglich ungeschehen gemacht werden (vgl. H 8.6 „Rückgängigmachung“ KStH 2022).

Nach **H 8.9 „Rückgewähr einer vGA“ KStH 2022**, ist die Rückforderung bei der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter als gesellschaftsrechtlicher Vorgang zu werten. Die in der Buchführung erfolgte Gewinnerhöhung ist daher als **verdeckte Einlage** nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG wieder außerbilanzmäßig abzuziehen

./ 29.000 €

Beachte!

Der Rückforderungsanspruch führt noch nicht zu einem Zugang beim steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG zum 31.12.2022.

**Zu Nr. 9: Umkehrschluss aus § 10 Nr. 2 KStG**

Auflösung Körperschaftsteuerrückstellung 2021

./ 600 €

Die gewinnerhöhende Auflösung einer Rückstellung für nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbare Steuern ist wie ein Erstattungsbetrag außerbilanzmäßig abzuziehen.

Zu Nr. 10: vGA Vorteilsgewährung

Die Gehaltszahlungen an die noch in 2022 studierende Petra Viel stellt in vollem Umfang eine **vGA wegen Vorteilsgewährung** dar. Einer Fremden würde eine GmbH ohne Arbeitsleistung kein Gehalt bezahlen, nur weil sie später einmal eine Tätigkeit als Prokuristin anstrebt. Außerbilanzmäßige Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

+ 36.000 €

Zu Nr. 11: Nutzungseinlage

Der Nutzungsvorteil aufgrund der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung des Grundstücks kann bei der GmbH nicht als Wirtschaftsgut aktiviert werden und ist deshalb auch **nicht einlagefähig** (vgl. **H 8.9 „Nutzungsvorteile“ KStH 2022**). Die Nutzungseinlage ist danach keine verdeckte Einlage; eine außerbilanzmäßige Einkommenskorrektur für 2022 ist somit nicht erforderlich. Es ergibt sich insoweit auch kein Zugang beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG zum 31.12.2022.

-

Steuerliche Auswirkungen bei Carmen Viel:

Frau Viel kann – **im Optionsfall nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG** – im Veranlagungszeitraum 2020 die Grundstücksaufwendungen (einschließlich AfA) in Höhe von 25.000 € grundsätzlich bei ihren Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Werbungskosten abziehen.

Aber:

Nach den BFH-Urteilen vom 28.03.2000 (DB 2000, 1738) und vom 25.07.2000 (BStBl II 2001, 698) **ist jedoch ein Abzug nur in Höhe ihrer Beteiligungsquote von 90 % möglich**. Vgl. hierzu auch BFH-Beschluss vom 04.05.2011, VIII B 143/10, BFH/NV 2011, 1392. Danach bleibt ein überquotaler Aufwand, der durch den **privaten Grund einer Angehörigenbegünstigung** mitverursacht ist, **außer Betracht**.

Außerdem greift nach **§ 3c Abs. 2 Satz 6 EStG** als **2. Abzugsbeschränkung** für die in der 1. Stufe bereits auf 90 % gekürzten Aufwendungen noch das **teilweise Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG** (25.000 € × 90 %, davon 60 %, steuerlich abziehbar im Veranlagungszeitraum 2022 sind also 13.500 €).

Übungsklausuren

Übungsklausur 1

Bearbeitungszeit: 2 Stunden

Hilfsmittel: KStG, KStR, EStG, EStR

I. Aufgabenstellung

Ermitteln Sie bitte das zu versteuernde Einkommen 2022, die verbleibende Körperschaftsteuerschuld 2022, den endgültigen Jahresüberschuss 2022 sowie das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG zum 31.12.2022 der K-GmbH.

Nehmen Sie bitte im Sachverhalt 2.3 auch zu den einkommensteuerlichen Auswirkungen von MK Stellung. Gehen Sie bitte davon aus, dass MK einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt hat.

Darüber hinaus ist im Sachverhalt 2.2 und 2.3 auch auf die schenkungsteuerlichen Folgen einzugehen.

II. Sachverhalt

Die Autohaus Käferle-GmbH (K-GmbH) hat ihren Sitz und Geschäftsleitung in Stuttgart und betreibt eine Autoniederlassung der Marke Mercedes-Benz. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Gesellschafter der K-GmbH (Stammkapital: 100.000 €) sind die natürlichen Personen Martin Käferle (MK) und Sabine Käferle (SK), Beteiligung MK 51 %, Beteiligung seiner Schwester SK 49 %. MK und SK halten ihre GmbH-Anteile im Privatvermögen. Beide sind auch Geschäftsführer der K-GmbH und im Gesellschaftsvertrag (mit Eintragung im Handelsregister) vom Selbstkontrahierungsverbot nach § 181 BGB befreit.

Das zuständige Finanzamt hat bei der K-GmbH zum 31.12.2021 ein steuerliches Einlagekonto nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG in Höhe von 230.000 € gesondert festgestellt.

Die K-GmbH hat in ihrer Bilanz für das Geschäftsjahr 2021 einen Jahresfehlbetrag in Höhe von ./ 280.000 € ausgewiesen. Außerdem ist bei der K-GmbH in der Bilanz zum 31.12.2021 eine Kapitalrücklage in Höhe von 200.000 € aufgeführt. Für das Geschäftsjahr 2022 wurde von der K-GmbH in der Bilanz zum 31.12.2022 ein Bilanzgewinn i.S.d. § 268 Abs. 1 HGB in Höhe von 120.000 € ausgewiesen, nachdem am 18.12.2022 eine Vorabausschüttung für 2022 in Höhe von 500.000 € zulasten des Bilanzgewinns erfolgte. Der unter Berücksichtigung des Jahresfehlbetrags für 2021 und der Vorabausschüttung in 2022 verbleibende Bilanzgewinn von 120.000 € wurde laut Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 05.05.2023 in voller Höhe in die Gewinnrücklagen eingestellt.

Vom zuständigen Finanzamt wurde für die K-GmbH zum 31.12.2021 ein verbleibender Verlustvortrag i.S.d. § 10d Abs. 4 EStG in Höhe von ./ 272.500 € und ein Gewerbeverlustrücktrag nach § 10a GewStG in Höhe von ./ 224.000 € gesondert festgestellt.

Es ergeben sich noch folgende Angaben zum Sachverhalt:

1. Aufwendungen/Erträge laut Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2022

(Aufwand = ./, Ertrag = +)

• Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen 2022	./ 100.000 €
• SolZ-Vorauszahlungen 2022	./ 5.500 €
• Gewerbesteuer 2022 (Vorauszahlungen und Zuführung zur Rückstellung)	./ 98.000 €
• Ertrag aus Auszahlung einer vom Finanzamt gewährten Investitionszulage für eine begünstigte Investition in einer Betriebsstätte in Dresden damit im Zusammenhang stehende Beratungskosten	+ 303.500 € ./ 920 €

- Steuerberatungskosten für die Erstellung der Körperschaftsteuer- (4.400 €), Gewerbesteuer- (1.200 €) und der Umsatzsteuer- Erklärung (2.100 €) für 2021, insgesamt ./ 7.700 €

2. Tätigkeitsvergütungen MK und SK

2.1 Sondervergütungen MK und SK

Die Gesellschafter MK und SK sind seit vielen Jahren Geschäftsführer der K-GmbH. Beide erhalten ein monatliches Festgehalt in Höhe von je 9.000 € sowie eine der Höhe nach angemessene Pensionszusage. Am 01.09.2019 beschließen die Gesellschafter-Geschäftsführer durch Änderung des Anstellungsvertrags Folgendes:

„Beide Geschäftsführer erhalten am 31.12.2022 eine Sondervergütung für 2022 in Höhe von jeweils 20.000 € für den Fall, dass der Gesamtumsatz 5 Mio. € übersteigt.“

Da der Gesamtumsatz bereits im Oktober 2022 über 5 Mio. € lag, wurde diese Vergütung im November 2022 ausgezahlt und der Vorgang von der K-GmbH in der Bilanz zum 31.12.2022 wie folgt verbucht:

Gehaltsaufwand MK und SK 40.000 € an Bank 40.000 €

Die Gesamtvergütungen der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer im Veranlagungszeitraum 2022 (monatliches Festgehalt, Pensionszusagen und die Sondervergütung von je 20.000 €) sind der Höhe nach angemessen und halten einem Fremdvergleich Stand.

2.2 Private Kfz-Nutzung durch MK

Auf den Namen der K-GmbH ist ein Pkw Mercedes-Benz (Bruttolistenpreis 98.000 €) zugelassen; die für das Fahrzeug in 2022 angefallenen Aufwendungen (einschließlich AfA) in Höhe von 20.000 € netto wurden von der K-GmbH als Betriebsausgaben verbucht. Nach dem Anstellungsvertrag von MK ist dieser – wie auch SK – nicht berechtigt, Fahrzeuge der Gesellschaft für private Zwecke zu nutzen.

Der Mercedes wurde von MK tatsächlich in 2022 auch privat genutzt, obwohl SK hiermit nicht einverstanden war. Von MK wurde für die private Nutzung kein Entgelt entrichtet.

Der tatsächliche Wert (einschließlich Umsatzsteuer) dieser Nutzungsüberlassung an MK beläuft sich in 2022 unter Berücksichtigung eines branchenüblichen Gewinnzuschlags auf 29.750 € (25.000 € + 4.750 € Umsatzsteuer).

2.3 Pensionszusage MK

Die K-GmbH hat ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer MK im Jahr 2008 eine Pensionszusage in Höhe von monatlich 4.000 € ab Vollendung des 65. Lebensjahres erteilt. Die Pensionszusage ist der Höhe nach angemessen. In der Steuerbilanz wurde jeweils der Wert nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG passiviert.

Am 14.12.2022 verzichtete MK auf 30 % seiner bereits entstandenen und erdienten Pensionsansprüche. Der Pensionsverzicht erfolgte aus privaten Gründen des MK und nicht zu Sanierungszwecken. Dadurch erhöhte sich der gemeine Wert der GmbH-Anteile von MK und SK entsprechend. Die K-GmbH löste daraufhin die Pensionsrückstellung von MK in der Bilanz zum 31.12.2022 in Höhe dieses Teilverzichts gewinnerhöhend auf und buchte:

Pensionsrückstellung MK 84.000 € an a.o. Ertrag 84.000 €

Der Teilwert dieser anteiligen Pensionsanwartschaft beträgt 71.666 € (= versicherungsmathematischer Anwartschaftsbarwert) und ist in voller Höhe werthaltig.

3. Mietzahlungen von der A-GmbH

MK und SK halten auch 100 % (Anteil MK 51 %, Anteil SK 49 %) der Anteile an der **Autotuning-GmbH (A-GmbH)**. Die A-GmbH hat von der K-GmbH seit Januar 2022 ein Lagergrundstück angemietet. Die monatliche Miete beträgt zunächst 3.000 €. Am 01.10.2022 wurde auf Veranlassung von MK und SK die Miete mit Wirkung ab 01.08.2022 auf monatlich 6.500 € erhöht, weil bereits ab 01.01.2022 ein monatlicher Betrag von 4.000 € für die K-GmbH branchenüblich erzielbar gewesen wäre.

Die A-GmbH hat den Mietaufwand für 2022 in Höhe von insgesamt 53.500 € Gewinn mindernd verbucht; bei der K-GmbH wurde die erhaltene Miete gewinnerhöhend als Mietertrag gebucht (Bank 53.500 € an Mietertrag 53.500 €). Die Einkommensteuer-Veranlagungen 2022 von MK und SK sind bestandskräftig und nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar; die Körperschaftsteuer-Veranlagungen 2022 der K-GmbH und der A-GmbH sind noch nicht erfolgt.

4. Anteilsverkauf

Am 30.12.2022 (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) haben MK und SK jeweils 12,50 % ihrer GmbH-Anteile an der K-GmbH an Paul Bäuerle zum Nennwert der Anteile veräußert (Beteiligung MK nach dem Anteilsverkauf also noch 38,50 %, Beteiligung SK noch 36,50 %). Bäuerle ist Verkaufsleiter der K-GmbH und soll durch die ihm eingeräumte Gesellschafterstellung langfristig an das Unternehmen der K-GmbH gebunden werden.

Lösung der Übungsklausur 1

Die K-GmbH ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sich ihr Sitz und die Geschäftsleitung in Stuttgart befinden. Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach § 7 Abs. 1 KStG nach dem zu versteuernden Einkommen. Die Einkommensermittlung erfolgt nach § 8 Abs. 1 KStG. Die GmbH erzielt ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG).

Punkte

I. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für 2022

Bilanzgewinn 2022 laut Bilanz	120.000 €	
+ Vorabauschüttung in 2022	+ 500.000 €	
+ Verlustvortrag aus 2021 (Jahresfehlbetrag 2021)	+ 280.000 €	
Ausgangsgröße: Jahresüberschuss 2022	900.000 €	1

Zu Nr. 1: Nicht abziehbare Ausgaben

• Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen 2022 (§ 10 Nr. 2 KStG)	+ 100.000 €	
• SolZ zur Körperschaftsteuer 2022 (§ 10 Nr. 2 KStG)	+ 5.500 €	
• Gewerbesteuer 2022 (§ 4 Abs. 5b i.V.m. § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG a.F.)	+ 98.000 €	
• Investitionszulage (steuerfrei nach § 13 InvZulG)	./.	303.500 €
• Beratungskosten für den InvZul-Antrag sind abziehbar; § 3c Abs. 1 EStG ist auf diese Aufwendungen nicht anwendbar (vgl. BMF-Schreiben vom 21.12.2007, BStBl I 2008, 256, zur Zuordnung der Steuerberatungskosten nach § 12 EStG, Rz. 3).		
• Steuerberatungskosten für die Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuer-Erklärung sind in vollem Umfang als Betriebsausgaben abziehbar; § 12 EStG findet auf Körperschaften keine Anwendung (Rz. 9 des BMF-Schreibens vom 21.12.2007, a.a.O.).		

Zu Nr. 2: Tätigkeitsvergütungen MK und SK **+ 26.666 €**

Zu Nr. 2.1: vGA Sondervergütungen MK und SK

• Wird den Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH – wie hier – neben einem monatlichen Festgehalt jährlich eine weitere Festvergütung für den Fall gezahlt, dass eine bestimmte Umsatzgrenze erreicht wird, ist eine vGA nach dem BFH-Urteil vom 05.06.2002 (BStBl II 2003, 329) regelmäßig nur dann anzunehmen, wenn die Gesamtvergütungen ihrer Höhe nach unangemessen sind. Eine schädliche Umsatzantiente liegt insoweit also nicht vor, sondern vielmehr eine Festvergütung ähnlich einer Gratifikation (vgl. auch H 8.8 „Umsatzantiente“ KStH 2022).		
• Die Gesamtvergütungen sind hier zwar der Höhe nach angemessen, sodass eine vGA wegen Vorteilsgewährung nicht in Betracht kommt. Allerdings kommt das Rückwirkungsverbot zur Anwendung (R 8.5 Abs. 2 KStR 2022).		
• MK ist aufgrund seiner Beteiligung in Höhe von 51 % beherrschender Gesellschafter. Aber auch SK ist aufgrund der Annahme gleich gerichteter Interessen beherrschend (vgl. H 8.5 III. „Beherrschender Gesellschafter“ KStH 2022), sodass jeweils in Höhe von $\frac{8}{12}$ von 20.000 € = 13.333 € × 2 = 26.666 € das Rückwirkungsverbot zu beachten ist (da die Vereinbarung erst am 01.09.2022 wirksam getroffen wurde). Außerdem ist für SK auch als nahestehende Person des beherrschenden Gesellschafters MK das Rückwirkungsverbot zu beachten (vgl. H 8.5 III. „Beherrschender Gesellschafter – Klare und eindeutige Vereinbarung“ KStH 2022).		
• Bei der GmbH führt dies im Veranlagungszeitraum 2022 zu einer außerbilanzmäßigen Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in Höhe von 26.666 €. Außerdem ist für diese Leistung zu prüfen, ob eine Verringerung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2022 nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG in Betracht kommt.		2