

2. Steuerbefreiungen

Fall 1: Rechtssubjekte

Bei den nachfolgenden Körperschaften und Personenvereinigungen handelt es sich um Steuersubjekte i.S.d. § 1 KStG:

- a) Mieterverein Dresden,
- b) Hauseigentümerverein Leipzig,
- c) Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg,
- d) Ballsportverein Ludwigsfelde,
- e) Winzergenossenschaft Radebeul.

Aufgabe: Prüfen Sie eine mögliche Steuerbefreiung (ganz oder teilweise) für die o.g. Steuersubjekte.

Lösung:

Die o.g. Steuersubjekte sind alle nach § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sich der jeweilige Sitz (§ 11 AO) bzw. die Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland befinden. Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung nach § 5 KStG vorliegt. Dabei ist zwischen persönlichen Steuerbefreiungen und sachlichen Steuerbefreiungen zu unterscheiden.

Bei einer persönlichen Steuerbefreiung, z.B. bei der Deutschen Bundesbank (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG), werden sämtliche Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen. Eine Ausnahme ergibt sich nur bei Einnahmen i.S.d. § 5 Abs. 2 KStG.

Handelt es sich demgegenüber um eine sachliche Steuerbefreiung, werden bei einem Steuersubjekt lediglich bestimmte Arten von Einkünften nicht besteuert. Sind die hierfür notwendigen Voraussetzungen nicht erfüllt, werden die Einkünfte jedoch einer Besteuerung unterworfen. Beispielhaft sei hier der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bei einem gemeinnützigen Verein genannt (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG).

a) Mieterverein Dresden

Hier könnte zunächst die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG geprüft werden. Allerdings handelt es sich bei einem Mieterverein nicht um einen Berufsverband (H 5.7 „Abgrenzung“ KStH). Damit scheidet diese Steuerbefreiung aus. Alternativ könnte noch eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zur Anwendung kommen. Hierfür ist es notwendig, dass sich der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken widmet (§§ 51 ff. AO). Die Tätigkeit des Mietervereins ist nicht als gemeinnützig einzuordnen, da sie den eigenwirtschaftlichen Interessen der Mitglieder dient. Eine Ausnahme kommt hier den satzungsmäßigen Mitgliederbeiträgen zu. Diese unterliegen keiner Besteuerung (§ 8 Abs. 5 KStG). Einschränkend ist anzumerken, dass es sich um echte Mitgliedsbeiträge handeln muss. Liegt ein Zusammenhang zwischen dem Beitrag und einer konkreten Gegenleistung vor, handelt es sich um einen unechten Mitgliedsbeitrag. Dieser unterliegt der Körperschaftsteuer.

b) Hauseigentümerverein Leipzig

Bei diesem Steuersubjekt ist ebenfalls zunächst die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu prüfen. Demnach handelt es sich beim Hauseigentümerverein um einen begünstigten Berufsverband (R 5.7 Abs. 2 KStR). Hiervon ausgenommen ist jedoch ein etwa unterhaltener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 Buchst. a KStG). Die Steuerbefreiung ist ebenfalls zu versagen, wenn mehr als 10 % der Einnahmen zur mittelbaren und unmittelbaren Unterstützung von politischen Parteien genutzt werden (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 Buchst. b KStG). Im vorliegenden Fall kann daher von einer Steuerbefreiung ausgegangen werden.

c) Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg

Hier ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG zu prüfen. Demnach kann eine Wohnungsgenossenschaft von der Körperschaftsteuer befreit werden, wenn sie Wohnungen selbst herstellt bzw. erwirbt und sie den eigenen Mitgliedern zur Nutzung überlässt (vgl. auch H 5.9 „Vermietungsgenossenschaften und -vereine“ KStH). Abzugrenzen sind in diesem Fall jedoch die begünstigten von den nicht begünstigten

Tätigkeiten (bspw. Verwaltung von Eigentumswohnungen, Vermietung an Nichtmitglieder). Überschreiten die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten 10 % der gesamten Einnahmen, ist die Steuerbefreiung für die komplette Genossenschaft zu versagen. Wird die Grenze nicht überschritten, unterliegen nur die nicht begünstigten Tätigkeiten einer Besteuerung.

d) Ballsportverein Ludwigsfelde

Für einen Sportverein ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu prüfen. Hierfür ist es notwendig, dass sich der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken widmet (§§ 51 ff. AO). Hierbei ist der Sport bei den gemeinnützigen Zwecken genannt (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO). Demnach kann die Steuerbefreiung angewandt werden. Unterhält der Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (bspw. Gastwirtschaft, Werbung) ist eine partielle Körperschaftsteuerpflicht gegeben (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG). Liegt demgegenüber ein Zweckbetrieb i.S.d. §§ 65-68 AO vor, unterbleibt eine Besteuerung.

e) Winzergenossenschaft Radebeul

Bei einer Winzergenossenschaft bietet sich die Prüfung der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG an (R 5.13 KStR). Demnach kann eine Besteuerung unterbleiben, wenn sich der Geschäftsbetrieb auf die gemeinschaftliche Nutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen beschränkt (§ 5 Abs. 1 Nr. 14 Buchst. a KStG). Alternativ können den Mitgliedern auch Dienstleistungen für die Produktion oder die Verwertung von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen angeboten werden (§ 5 Abs. 1 Nr. 14 Buchst. b und c KStG). Ebenso können Beratungsleistungen in diesem Bereich für die Mitglieder angeboten werden (§ 5 Abs. 1 Nr. 14 Buchst. d KStG).

Werden Einnahmen aus nicht begünstigten Bereichen erzielt, sind diese einer Besteuerung zuzuführen (partielle Steuerpflicht). Übersteigen die Einnahmen aus den nicht begünstigten Bereichen 10 % der gesamten Einnahmen, so ist die Genossenschaft insgesamt als körperschaftsteuerpflichtig zu behandeln (§ 5 Abs. 1 Nr. 14 S. 2 KStG).

Fall 2: Partielle Steuerpflicht

Die nachfolgenden Körperschaften und Personenvereinigungen handelt es sich um Steuersubjekte i.S.d. § 1 KStG, welche die Grundvoraussetzungen an eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erfüllen:

a) Ballsportverein Ludwigsfelde e.V.

Der Ballsportverein Ludwigsfelde e.V. erhält Zinsen aus einer Kapitalanlage auf seinem Konto gutgeschrieben. Im Rahmen dieser Kapitalanlage werden die Mitgliedsbeiträge und sonstigen Zuwendungen bis zu ihrer Verwendung gesammelt und verzinslich angelegt. Die Bankgutschrift beträgt 1.472,50 €. Weiteren wirtschaftlichen Tätigkeiten geht der Verein nicht nach.

b) Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg e.G.

Die Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg e.G. vermietet ihren umfangreichen Wohnungsbestand an ihre Mitglieder zu Wohnzwecken. Hieraus erzielt sie Einnahmen i.H.v. 1.300.000 €. Daneben ist sie auch in Besitz von einigen Gewerbegrundstücken, welche an Nichtmitglieder vermietet sind. Aus diesen Objekten generiert sie Einnahmen i.H.v. 100.000 €.

Aufgabe: Prüfen Sie eine mögliche Steuerbefreiung (ganz oder teilweise) für die o.g. Steuersubjekte.

Lösung:

a) Ballsportverein Ludwigsfelde e.V.

Der Ballsportverein ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG, da Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) sich im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) befinden. Grundsätzlich unterliegen sämtliche in- und ausländische Einkünfte der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 2 KStG).

Für den Ballsportverein Ludwigsfelde e.V. ist jedoch die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu prüfen. Hierfür ist es notwendig, dass sich der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken widmet (§§ 51 ff. AO). Hierbei ist der Sport bei den gemeinnützigen Zwecken genannt (§ 52 Abs. 2

Nr. 21 AO). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wird lt. Sachverhalt nicht unterhalten. Demnach kann die Steuerbefreiung angewandt werden. Eventuell vorhandene Zweckbetriebe unterliegen nicht der Körperschaftsteuer, soweit die Voraussetzungen des §§ 65-68 AO erfüllt werden. Geleistete echte Mitgliedsbeiträge sind ebenfalls von der Besteuerung ausgenommen (§ 8 Abs. 5 KStG).

Gem. § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG sind jedoch steuerabzugspflichtige Einkünfte von der Steuerbefreiung nicht betroffen. Bei den Zinsen handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Eine Umqualifizierung in eine andere Einkunftsart findet nicht statt (R 8.1 Abs. 2 KStR), da die Zinsen nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entstanden sind (§ 20 Abs. 8 EStG). Für Zinsen ergibt sich eine Kapitalertragsteuerpflicht nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 Buchst. b EStG, da der Schuldner ein inländisches Kreditinstitut ist. Die Kapitalertragsteuer beträgt 25 % (§ 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) des Zinsertrags ($500 \text{ €} = 2.000 \text{ €} \times 25 \%$). Daneben entsteht ein Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5 % der Kapitalertragsteuer ($27,50 \text{ €} = 500 \text{ €} \times 5,5 \%$; § 3 Abs. 1 Nr. 5, § 4 S. 1 SolZG).

Daneben ist zu prüfen, ob eine Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 44a Abs. 4 EStG zur Anwendung kommt. Der Verein ist eine begünstigte Körperschaft (§ 44a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG) und muss der Bank mittels einer Bescheinigung des Finanzamts die Körperschaftsteuerbefreiung nachweisen (§ 44a Abs. 4 S. 3 EStG). Wurde der Steuerabzug bereits vorgenommen, ist eine Erstattung nach § 44b Abs. 5 EStG zu prüfen.

b) Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg e.G.

Die Wohnungsgenossenschaft Aufbau Schwarzenberg e.V. ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG, da Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) sich im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) befinden. Grundsätzlich unterliegen sämtliche in- und ausländische Einkünfte der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 2 KStG). Als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG erzielt sie ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG).

Für die Genossenschaft ist die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG zu prüfen. Eine Steuerbefreiung liegt vor, wenn sie Wohnungen selbst herstellt bzw. erwirbt und sie den eigenen Mitgliedern zur Nutzung überlässt (vgl. auch H 5.9 „Vermietungsgenossenschaften und -vereine“ KStH). Es ist jedoch eine Abgrenzung zwischen begünstigten und den nicht begünstigten Tätigkeiten vorzunehmen. Die Vermietung von Wohnungen an die Mitglieder stellt eine begünstigte Tätigkeit dar. Eine Nutzungsüberlassung zu gewerblichen Zwecken an Nichtmitglieder ist demgegenüber eine nicht begünstigte Tätigkeit. Insgesamt erzielt die Genossenschaft Einnahmen i.H.v. 1.400.000 €. Hieran haben die begünstigten Tätigkeiten einen Anteil von 92,85 %. Damit kann die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG zur Anwendung kommen.

Die Einnahmen aus der nicht begünstigten Tätigkeit sind hingegen der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Dabei können nur die Aufwendungen mindernd berücksichtigt werden, die mit diesen Tätigkeiten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Für Gemeinkosten ist ein geeigneter Aufteilungsmaßstab zu finden.

Fall 3: Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Der Ballsportverein Ludwigsfelde e.V. ist ein gemeinnütziger Verein, der u.a. die nachfolgenden Tätigkeiten ausübt bzw. Einnahmen erzielt:

a) Vereinsheim

Die Vereinsgaststätte befindet sich auf dem Gelände des Vereins und steht neben den Mitgliedern auch weiteren Personen zur Verfügung. Der nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelte Gewinn beträgt 15.000 €.

b) Weihnachtsbasar

Auf dem vom Verein veranstalteten Weihnachtsbasar wurden durch den Verkauf von Glühwein und Bratwürsten Einnahmen i.H.v. 2.500 € erzielt. Dem standen Aufwendungen von 1.200 € gegenüber.

Die Dividende ist nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG im vollen Umfang von der Besteuerung freizustellen. Dies erfolgt durch Kürzung außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung. **./ 300.000 €**

Ein pauschale Hinzurechnung gem. § 8b Abs. 5 KStG ist nach § 8b Abs. 10 S. 3 KStG ausgeschlossen.

Das Sachdarlehen hat die FB-GmbH mit einer Körperschaft (AB-GmbH) abgeschlossen, bei der die Dividenden (bezogen auf die NB-GmbH) nach § 8b Abs. 7 KStG nicht unter die Regelung des § 8b Abs. 1 KStG fallen, weil die AB-GmbH ein Kreditinstitut darstellt. Die FB-GmbH hat nach Ende der Vertragslaufzeit die gleichen Anteile im gleichen Umfang an die AB-GmbH zurückzugeben. Darüber hinaus erzielte die FB-GmbH innerhalb der Vertragslaufzeit Einnahmen aus der Beteiligung. Die für die Überlassung durch die FB-GmbH entrichteten Entgelte (die Gebühr und die Ausgleichszahlung) dürfen sich deshalb nicht auf das Einkommen der FB-GmbH auswirken. Sie sind daher außerhalb der Bilanz nach § 8b Abs. 10 S. 1 KStG im Rahmen der Einkommensermittlung hinzuzurechnen. **+ 310.000 €**

Hinweis! Würde die FB-GmbH innerhalb der Vertragslaufzeit keine Einnahmen in Zusammenhang mit der Beteiligung erzielen, so entfielen eine Hinzurechnung der in Zusammenhang mit der Wertpapierleihe entrichteten Entgelte nach § 8b Abs. 10 S. 5 KStG.

§ 8b Abs. 10 KStG ist nur dann und nur insoweit anzuwenden, als auf die Erträge aus den Wertpapieren bei dem Verleiher § 8b Abs. 7 bzw. 8 KStG oder eine ähnliche Vorschrift Anwendung findet. Werden die Anteile nicht dem Umlaufvermögen, sondern dem Anlagevermögen zugerechnet, so ist § 8b Abs. 7 KStG beim Verleiher auf die Erträge aus den Wertpapieren nicht anzuwenden, mit der Folge, dass das Entgelt für die Leihe im vollen Umfang als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Gleiches gilt ab VZ 2013 für Streubesitzdividenden im Sinne des § 8b Abs. 4 KStG die nach dem 28.02.2013 zufließen, weil auch in diesem Falle § 8b Abs. 1 KStG auf diese Dividenden beim Verleiher keine Anwendung findet.

Auf die Gewinnermittlung der **NB-GmbH** hat diese Gestaltung keinen Einfluss.

3.5 Verlustabzug bei Körperschaften

Fall 1: Schädlicher Beteiligungserwerb gem. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG¹

Alleinige Gesellschafterin der A GmbH ist Anna Baum. Im Veranlagungszeitraum 2024 erzielt die A GmbH einen Verlust in Höhe von 120.000 €. Darüber hinaus wurden zum 31.12.2023 Verluste nach § 15 Abs. 4 S. 3 EStG in Höhe von 100.000 € gesondert festgestellt. Im Veranlagungszeitraum 2023 wurden keine weiteren Termingeschäfte getätigt. Zur Finanzierung des Verlustes veräußert Anna Baum zum 01.04.2024 einen Anteil in Höhe von 50 % an Bertram Borer. In den folgenden Monaten erschließt sich die A GmbH ein neues Marktsegment. Einer der neuen Kunden ist zur Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen nur dann bereit, wenn ihm im Gegenzug Anteile an der A GmbH übertragen werden. Daraufhin veräußert Anna Baum einen weiteren Anteil in Höhe von 10 % mit Wirkung zum 01.10.2024 an Christian Cäsar. Bertram Borer war mit der Entwicklung der Gesellschafterstruktur nicht einverstanden und veräußerte mit Wirkung zum 01.12.2024 seine Anteile ebenfalls an Christian Cäsar.

Aufgabe: In welchem Umfang kann ein nicht genutzter Verlust künftig berücksichtigt werden? Gehen Sie davon aus, dass nach der Veranlagung des Veranlagungszeitraums 2024 der Bescheid bestandskräftig wurde.

¹ Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken bis VZ 2015 vgl. BVerfG Beschluss vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11.

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018, BGBl I 2018, 2338 wurde § 8c Abs. 1 S. 1 KStG (schädlicher Beteiligungserwerb zwischen 25 % und 50 %) aus dem Gesetz gestrichen. Die Neuregelung gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2008 und ist somit in allen offenen Fällen anzuwenden.

Lösung:

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 können nicht genutzte Verluste nur dann durch die Körperschaft genutzt werden, wenn sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust wirtschaftlich getragen hat.

Rechtlich ändert sich die Körperschaft nicht, wenn Anteile bzw. Stimmrechte oder Mitgliedschaftsrecht übertragen werden. Eine Änderung soll nach § 8c Abs. 1 KStG nur dann eintreten, wenn sich die Gesellschafterstruktur aufgrund von Übertragungsvorgängen ändert. Der Verlust der durch eine Körperschaft erlitten wurde, soll mittelbar nur den Gesellschaftern zugutekommen, die ihn mittelbar getragen haben (durch Finanzierung, Gestellung von Sicherheiten, durch einen geringeren Veräußerungserlös, weil der Wert der Anteile gesunken ist usw.).

Dabei ist zu beachten, dass in Abhängigkeit von dem Umfang der durch einen Erwerberkreis getätigten Erwerbe, unterschiedliche Rechtsfolgen zu ziehen sind. So ziehen Beteiligungserwerbe bis 50 % keine Rechtsfolgen nach sich. Bei Übertragungen von mehr als 50 % entfallen die nicht genutzten Verluste im vollen Umfang. Zu beachten ist hierbei, dass nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG alle Übertragungen an einen Erwerberkreis innerhalb von 5 Jahren zusammenzurechnen sind.

Gem. Sachverhalt wurden mit Wirkung zum 01.04.2024 50 % der Anteile an der A GmbH an einen Erwerber übertragen. Dieser Beteiligungserwerb überschreitet die 50 %-Grenze nicht (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG), sodass der nicht genutzte Verlust insoweit noch bestehen bleibt.

Zum 01.10.2024 wurden weitere 10 % der Anteile an Christian Cäsar übertragen. Für sich betrachtet überschreitet dieser Anteilsverkauf ebenfalls nicht die 50 %-Grenze, sodass keine steuerlichen Rechtsfolgen zu ziehen sind. Eine Zusammenrechnung mit dem Anteilsverkauf des Bertram Borer ist nicht möglich, weil beide Personen nicht einer Erwerbergruppe zuzuordnen sind und auch nicht nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG eine Gruppe mit gleichgerichteten Interessen bilden.

Eine Erwerbergruppe liegt vor, wenn es sich um nahestehende Personen handelt. Zur Definition dieses Begriffes kann auf die Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung¹ zurückgegriffen werden. Werden durch eine Person beide Voraussetzungen (nahestehende Person sowie Gruppe mit gleichgerichteten Interessen), so hat die Zuordnung als nahestehende Person Vorrang.

Gleichgerichtete Interessen sind dann gegeben, wenn eine Abstimmung zwischen den Erwerbern stattgefunden hat, wobei kein Vertrag vorliegen muss. Die gleichgerichteten Interessen müssen sich nicht auf den Erhalt des Verlustvortrags der Körperschaft richten. Gleichgerichtete Interessen liegen z.B. vor, wenn mehrere Erwerber einer Körperschaft zur einheitlichen Willensbildung zusammenwirken. Indiz gleichgerichteter Interessen ist auch die gemeinsame Beherrschung der Körperschaft.²

Mit Wirkung zum 01.12.2024 erwarb Christian Cäsar weitere Anteile im Umfang von 50 %. Dieser Erwerb ist mit dem ersten Erwerb von 10 % zusammenzurechnen, da der zweite Erwerb innerhalb eines Fünfjahreszeitraums erfolgte. Der Zeitraum beginnt mit dem ersten Erwerb am 01.10.2024. Da mit dem zweiten Erwerb die 50 %-Grenze überschritten wurde, sind die Rechtsfolgen gem. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zu ziehen. Alle weiteren Beteiligungserwerbe durch Christian Cäsar lösen einen neuen Fünfjahreszeitraum aus. Nur wenn diese, für sich gesehen, dann ebenfalls die Grenzen überschreiten, sind erneut die Rechtsfolgen zu ziehen.

Fraglich ist, ob die 50 %-Beteiligung, die zunächst durch Bertram Bohrer erworben und anschließend an Christian Cäsar weiter veräußert wurde, mehrfach berücksichtigt werden kann. Da das Gesetz hier keine Abgrenzung vorgenommen hat, kann die Mehrfachübertragung der gleichen Anteile jeweils für sich die Rechtsfolgen auslösen. Eine Ausnahme besteht nur in den Fällen, in denen die Erwerber nahestehende Personen darstellen. In diesen Fällen würde eine mehrfache Berücksichtigung zu einer ungerechtfertigten Doppelberücksichtigung führen.

1 Vgl. H 8.5 III. „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – nahestehende Person“ KStH.

2 Vgl. Rz. 27, 28 BMF vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645, a.A. Rz. 23 und 25 BFH vom 22.11.2016, I R 30/15, BStBl II 2017, 921.

In Summe hat nun Christian Cäsar 60 % der Anteile erworben, d.h. die nicht genutzten Verluste gehen im vollen Umfang ungenutzt unter. Nicht genutzte Verluste sind alle negativen Einkünfte, die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden konnten.

Im Veranlagungszeitraum 2024 werden daher zum 01.12.2024 die zum 31.12.2023 gesondert festgestellten Verluste im vollen Umfang gekürzt. Zum 31.12.2024 werden deshalb keine Verluste gem. § 15 Abs. 4 S. 3 EStG gesondert festgestellt.

Der im VZ 2024 erwirtschaftete Jahresfehlbetrag in Höhe von 120.000 € ist ebenfalls von der Kürzung betroffen, soweit er bis zum schädlichen Beteiligungserwerb erzielt wurde. Die Fehlbeträge sind, wenn der schädliche Beteiligungserwerb unterjährig erfolgte, grundsätzlich nach wirtschaftlichen Kriterien zuzuordnen. Sofern ein Zwischenabschluss nicht erstellt wurde, ist die Aufteilung des Ergebnisses zu schätzen¹. Eine abweichende wirtschaftliche Zuordnung ist nicht ersichtlich, sodass 11/12 des Verlustes zu berücksichtigen sind.

Berechnung:

| | |
|---|----------------------|
| Negatives Einkommen zum 31.12.2024 | 120.000 € |
| Minderung nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG ($120.000 \text{ €} \times 11/12$) = | <u>./.</u> 110.000 € |
| Verbleibendes negatives Einkommen zum 31.12.2024 | 10.000 € |

Soweit ein Verlust nicht unter die Regelung des § 8c Abs. 1 KStG fällt, kann er uneingeschränkt nach Maßgabe der § 10d Abs. 1 EStG zurück bzw. nach § 10d Abs. 2 EStG vorgetragen werden.

| | |
|--|----------|
| Gesonderte Feststellung zum 31.12.2024 nach § 10d Abs. 4 EStG | 10.000 € |
| Gesonderte Feststellung zum 31.12.2024 nach § 15 Abs. 4 S. 3 EStG ² | 0 € |

Hinweis! Jeder Beteiligungserwerb ist gesondert zu prüfen. Nur wenn der Fünfjahreszeitraum noch nicht abgelaufen ist, kann eine Zusammenrechnung erfolgen, sofern die vorherigen Erwerbe noch keine Rechtsfolgen ausgelöst haben. Werden mehrere Erwerbe zusammengerechnet und nur in Summe anschließend die Rechtsfolgen geprüft, kann dies zu unzutreffenden Ergebnissen führen.

Fall 2: Schädlicher Beteiligungserwerb gem. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG

Alleinige Gesellschafterin der A GmbH ist Anna Baum. Die A GmbH erzielt 2024 positive Einkünfte in Höhe von 2.000.000 € und 2025 einen Verlust in Höhe von 1.200.000 €. Zum 31.12.2023 wurde ein Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG in Höhe von 4.000.000 € und darüber hinaus Verluste nach § 2a Abs. 1 S. 5 EStG in Höhe von 100.000 € gesondert festgestellt. Im Veranlagungszeitraum 2024 und 2025 wurden keine weiteren positiven Einkünfte im Sinne des § 2a Abs. 1 EStG (selber Staat und selbe Einkunftsquelle) erwirtschaftet. Im Zusammenhang mit dem Umbau des Geschäftsfeldes der A GmbH veräußert Anna Baum zum 01.04.2024 einen Anteil in Höhe von 41 % an Bertram Borer. Daraufhin erschließt sich die A GmbH ein neues Marktsegment. Das in diesem Zusammenhang gestiegene Risiko ist Bertram Borer nur dann bereit zutragen, wenn ihm im Gegenzug weitere Anteile an der A GmbH übertragen werden. Daraufhin veräußert Anna Baum einen weiteren Anteil in Höhe von 10 % mit Wirkung zum 01.05.2025.

Aufgabe: Welche steuerrechtlichen Folgen ergeben sich aufgrund des geschilderten Sachverhaltes hinsichtlich des nicht genutzten Verlustes?

1 Vgl. Rz. 35 Schreiben zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften BMF vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.
2 Zur Anwendung des § 8 c KStG auf Verluste gemäß § 15 a EStG vgl. BFH Urteil. vom 24.4.2024, IV R 27/21; (ECLI:DE:BFH:2024:U.240424.IVR27.21.0).

Lösung:

Mit Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den Anteilen der A GmbH in Höhe von 41 % sind die Voraussetzungen des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nicht erfüllt, weil nicht mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft innerhalb von 5 Jahren übertragen wurden. Der Fünfjahreszeitraum beginnt mit dem Erwerb der 41 %, und endet erst dann, wenn durch weitere Erwerbe die Grenze von 50 % überschritten wurde. Zu beachten ist hierbei, dass die Erwerbe nur dann zusammengerechnet werden können, wenn diese durch einen Erwerberkreis erfolgen. Weshalb die Anteilsübertragung erfolgte, ist unerheblich. Weil § 8c Abs. 1 S. 1 KStG noch nicht zur Anwendung kommt, können die Verluste 2024 vollumfänglich genutzt werden. Dies gilt für den Verlustvortrag als auch die gesonderte Feststellung nach § 2a Abs. 1 EStG.

Soweit 2024 Gewinne erwirtschaftet wurden, können diese mit den Verlustvorträgen verrechnet werden.

Gesonderte Verlustfeststellung nach § 2a Abs. 1 EStG 100.000 €

Dieser Verlust ist nach § 2a Abs. 1 S. 5 EStG zum 31.12.2024 gesondert festzustellen, weil keine weiteren positiven Einkünfte derselben Art und aus demselben Staat erzielt wurden.

Einkommensermittlung 2024:

| | | |
|---|-----------------|----------------------|
| Positive Einkünfte | | 2.000.000 € |
| Verlustvortrag | 4.000.000 € | |
| Verlustverrechnung nach § 10d Abs. 2 EStG | ./. 1.000.000 € | |
| darüber hinaus nur 70 % von 1.000.000 € = | ./. 700.000 € | ./. 1.700.000 € |
| Verlustrücktrag aus dem Veranlagungszeitraum 2025 nach § 10d Abs. 1 EStG¹ | | ./. 300.000 € |

Zu versteuerndes Einkommen gem. § 7 Abs. 1 KStG 0 €

Maximal verbleibender Verlustvortrag in Höhe von 2.300.000 €.

Eine gesonderte Verlustfeststellung zum 31.12.2024 nach § 10d Abs. 4 EStG ist deshalb erforderlich.

Veranlagungszeitraum 2025

Am 01.05.2025 wurden weitere 10 % durch Bertram Bohrer erworben. Es sind die Voraussetzungen den § 8c Abs. 1 S. 1 KStG zu prüfen. Danach entfällt der nicht genutzte Verlust im vollen Umfang, wenn durch einen Erwerber mehr als 50 % erworben wurden. Zur Ermittlung des Beteiligungsumfanges sind alle Erwerbe innerhalb eines Fünfjahreszeitraumes zusammenzurechnen. Dieser Zeitraum beginnt mit dem ersten Erwerb am 01.04.2024. Mit dem Erwerb der weiteren 10 % wird erstmals die 50 %-Grenze überschritten, sodass zum 01.05.2025 (Zeitpunkt in dem die Grenze überschritten wurde) alle nicht genutzten Verluste untergehen. Die negativen Einkünfte des laufenden Jahres sind zeitanteilig aufzuteilen.

| | |
|--|------------------|
| Negative Einkünfte 2025 | 1.200.000 € |
| Kürzung nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG anteilig (Schätzung ²) $1.200.000 € \times 4/12 =$ | ./. 400.000 € |
| Verbleibende negative Einkünfte | 800.000 € |

Daraus ergeben sich zwei weitere Fragen:

1. Kann ein nicht genutzter Verlust, der bis zum schädlichen Beteiligungserwerb entstanden ist, nach § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragen werden?

1 Vgl. BFH vom 30.11.2011, I R 14/11, BStBl II 2012, 360, vgl. Rz. 33, 34 BMF vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.

2 Zur Aufteilung bei unterjährigem Erwerb vgl. Tz. 33 BMF vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645.

Fall 3: Organschaft und Ausgleichsposten

Die Midi Kajak-Vertriebs GmbH (M-GmbH) mit Sitz und Geschäftsleitung in Leipzig ist seit vielen Jahren zu 100 % am Stammkapital der Technik & Support GmbH (T-GmbH) mit Geschäftsleitung und Sitz in Markkleeberg beteiligt. Alleinige Gesellschafterin der M-GmbH ist Clara von Chemnitz (C) mit Wohnsitz in Chemnitz. C hält ihre Anteile im Privatvermögen. Die Stimmrechte entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

Zwischen der M-GmbH und der T-GmbH besteht seit dem 01.01.2024 ein steuerlich anzuerkennendes Organschaftsverhältnis.

Zum 31.12.2024 erstellt die T-GmbH folgende Gewinn- und Verlustrechnung sowie Bilanz (Handelsbilanz):

Gewinn- und Verlustrechnung (in €):

| Aufwand | | Ertrag | |
|------------------|------------------|------------------------------|------------------|
| Aufwendungen | 2.000.000 | Erlöse | 2.500.000 |
| Gewinnabführung | 500.000 | Aktivierung § 248 Abs. 2 HGB | 115.000 |
| Latente Steuern | 15.000 | | |
| Jahresüberschuss | 100.000 | | |
| Summe | 2.615.000 | | 2.615.000 |

| Bilanz (in €): | | | |
|--|-------------------|----------------------|-------------------|
| Aktiva | | Passiva | |
| Firmenwert | 225.000 | Stammkapital | 500.000 |
| Immaterielle Wirtschaftsgüter | 115.000 | Jahresüberschuss | 100.000 |
| Verschiedene Aktiva | 2.660.000 | Verschiedene Passiva | 2.385.000 |
| | | Latente Steuern | 15.000 |
| Summe | 3.000.000 | Summe | 3.000.000 |
| <p>a) Zum 31.12.2016 bildete die T-GmbH eine Drohverlustrückstellung in Höhe von 100.000 €. 2024 ist der Verlust tatsächlich eingetreten. Die Rückstellung wurde deshalb vollumfänglich aufgelöst.</p> <p>b) Die T-GmbH erwarb am 01.01.2024 einen Teilbetrieb von einem fremden Dritten. Der hierbei erworbene Firmenwert wurde handelsrechtlich entsprechend § 253 Abs. 3 HGB auf vier Jahre verteilt abgeschrieben.</p> <p>c) In den Aufwendungen ist unter anderem eine Zuwendung an eine Stiftung zur Förderung kultureller Zwecke in Höhe von 50.000 € enthalten.</p> <p>d) Zum 31.12.2024 wurden entsprechend § 248 Abs. 2 HGB selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter im Wert von 115.000 € aktiviert. In diesem Zusammenhang wurde auch die latente Steuer eingestellt.</p> <p>Zum 31.12.2024 erstellt die M-GmbH folgende handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung sowie Bilanz:</p> | | | |
| Gewinn- und Verlustrechnung (in €): | | | |
| Aufwand | | Ertrag | |
| Sonstige Aufwendungen | 13.900.000 | Gewinnabführung | 500.000 |
| Körperschaftsteueraufwand | 200.000 | Erlöse | 14.000.000 |
| Jahresüberschuss | 400.000 | | |
| Summe | 14.500.000 | Summe | 14.500.000 |
| Bilanz (in €): | | | |
| Aktiva | | Passiva | |
| Verschiedene Aktiva | 29.200.000 | Stammkapital | 900.000 |
| Beteiligung T-GmbH | 800.000 | Verschiedene Passiva | 27.800.000 |
| | | Gewinnrücklage | 600.000 |
| | | Gewinnvortrag | 300.000 |
| | | Jahresüberschuss | 400.000 |
| Summe | 30.000.000 | Summe | 30.000.000 |

Am 01.02.2024 veräußerte die M-GmbH ihre Beteiligung (100 %) an der Fun GmbH (F-GmbH) für 400.000 €. Die Beteiligung wurde im Wirtschaftsjahr 1995 für 250.000 € erworben. Aufgrund nachhaltiger Absatzprobleme und der damit einhergehenden geringeren Ertragslage war im Wirtschaftsjahr 2002 eine steuerlich zulässige Teilwertabschreibung in Höhe von 50.000 € erforderlich. Ferner wies die Steuerbilanz der M-GmbH zum 31.12.2023 einen aktiven Ausgleichsposten für die F-GmbH in Höhe von 100.000 € aus. Dieser wurde in früheren Jahren im Rahmen einer Organschaft gebildet. Eine Wertaufholung erfolgte bisher nicht. Auch der Ausgleichsposten wurde in der Steuerbilanz zutreffend behandelt. Mit der Veräußerung wurde die Firma Netzwerk Deutschland AG, Berlin beauftragt. In diesem Zusammenhang wurde 2023 eine Rechnung über 50.000 € zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer beglichen.

Aufgabe: Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der M-GmbH und der T-GmbH.

Aus Vereinfachungsgründen sollen bei allen Fallgestaltungen Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag außer Betracht bleiben.

Lösung:

Die M-GmbH als auch die T-GmbH sind völlig selbstständige Rechtssubjekte. Dies gilt auch dann, wenn, wie in diesem Falle, das Organschaftsverhältnis steuerrechtlich anzuerkennen ist. Das Einkommen der T-GmbH als Organgesellschaft ist deshalb nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln (§ 15 S. 1 KStG). Dieses Einkommen wird gem. § 14 Abs. 5 KStG gesondert und einheitlich festgestellt und anschließend dem Organträger nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG zugerechnet.

Ausgangsgrundlage: Jahresüberschuss der T-GmbH gem. Handelsbilanz

100.000 €

Anpassung nach § 60 Abs. 2 EStDV

- a) Zum 31.12.2016 wurde durch die T-GmbH eine Drohverlustrückstellung gebildet. Diese wurde im Rahmen der Steuerbilanz 2016 (§ 5 Abs. 4a EStG) nicht übernommen. 2016 wurde deshalb ein um 100.000 € höheres Einkommen durch die T-GmbH (vor der Organschaft) versteuert. Im Wirtschaftsjahr 2024 ist der Verlust tatsächlich entstanden. Handelsrechtlich erfolgte eine ertragsneutrale Buchung (Rückstellung an Verbindlichkeit). Steuerrechtlich ist deshalb erneut eine Korrektur erforderlich. Der Aufwand ist nun zutreffend zu berücksichtigen **./ 100.000 €**
- b) Der entgeltlich erworbene Firmenwert gehört zu den abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Abschreibungsdauer ist gesetzlich auf 15 Jahre festgelegt (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG). Eine kürzere Abschreibungsdauer ist nicht zulässig (BMF-Schreiben vom 20.11.1986, BStBl I S. 532). Da der Erwerb durch die T-GmbH am 01.01.2024 erfolgte, ist die Abschreibung für 12 Monate zu gewähren. Die steuerlich zulässige Abschreibung beträgt demnach $\frac{1}{15}$ von 300.000 € = 20.000 €. Handelsrechtlich erfolgte eine Abschreibung in Höhe von 25 % (75.000 €). Gem. § 60 Abs. 2 EStDV erfolgt daher eine Korrektur in Höhe der Differenz **+ 55.000 €**
- c) Handelsrechtlich wurden gem. § 248 Abs. 2 HGB zulässigerweise selbst geschaffene Wirtschaftsgüter aktiviert. Steuerrechtlich steht einer entsprechenden Aktivierung § 5 Abs. 2 EStG entgegen. Die Aktivierung ist daher außerhalb der Bilanz gem. § 60 Abs. 2 EStDV zu kürzen **./ 115.000 €**
- d) Die in diesem Zusammenhang eingestellte Rückstellung für latente Steuern (§ 274 HGB) kann steuerrechtlich nicht übernommen werden (§ 5 EStG). Die Passivierung ist daher außerhalb der Handelsbilanz gem. § 60 Abs. 2 EStG hinzuzurechnen **+ 15.000 €**
Jahresfehlbetrag gem. Steuerbilanz **./ 45.000 €**

Die Gewinnabführung stellt handelsrechtlich eine schuldrechtliche Verpflichtung der Organgesellschaft gegenüber dem Organträger dar und führt insoweit zulässigerweise zu Betriebsausgaben. Da dies jedoch eine Gewinnverwendung darstellt, ist steuerrechtlich die Gewinnabführung durch Zurechnung zu neutralisieren (R 14.6 Abs. 1 KStR) **+ 500.000 €**

Zurechnung der Zuwendungen i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG zur Ermittlung des Höchstbetrags der abzugsfähigen Spenden **+ 50.000 €**

Einkommen vor Spendenabzug § 9 Abs. 2 S. 1 KStG **505.000 €**

In Organschaftsfällen ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft eigenständig anzuwenden, da § 15 KStG hierzu keine Ausnahmeregelung vorsieht. Dementsprechend bleibt beim Organträger das zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen außer Betracht. Als Summe der gesamten Umsätze i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gelten beim Organträger und bei der Organgesellschaft jeweils nur die eigenen Umsätze. Ein Abzug der Zuwendungen, die bei der Organgesellschaft nicht berücksichtigt werden konnten, kommt bei dem Organträger demnach nicht in Betracht (BFH vom 23.01.2002, XI R 95/97, BStBl II 2003, 9, R 9 Abs. 5 KStR). Insoweit besteht dann ein eigenständiger Spendenvortrag der Organgesellschaft nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 9 KStG. Höchstbetrag 20 % von 505.000 € = 101.000 €. Die zweite Alternative (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Nr. 2 KStG) braucht nicht geprüft werden, da die in 2024 durch die T-GmbH geleisteten Zuwendungen bereits im vollen Umfang abzugsfähig sind. **./. 50.000 €**

Steuerpflichtiges Einkommen **455.000 €**

Nach § 16 KStG durch die OG zu versteuern (eigenes Einkommen der OG) **./. 0 €**

Nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG dem Organträger zuzurechnendes Einkommen **455.000 €**

Mehrabführung – vororganschaftlich verursacht

In Höhe der Differenz zwischen dem handelsrechtlich abzuführenden Gewinn und dem Steuerbilanzgewinn (aufgrund der Drohverlustrückstellung) liegt eine Mehrabführung vor, die in vororganschaftlicher Zeit verursacht wurde. Nach § 14 Abs. 3 S. 1 KStG ist diese Mehrabführung als Gewinnausschüttung zu behandeln. Die Mehrabführung gilt als mit dem Abschluss des Wirtschaftsjahres der T-GmbH als erfolgt.

Hinweis! In den Fällen des § 14 Abs. 3 KStG entsteht die Kapitalertragsteuer in dem Zeitpunkt der Feststellung der Handelsbilanz der Organgesellschaft; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft (§ 44 Abs. 7 EStG).

Minderabführung – in vertraglicher Zeit (§ 14 Abs. 4 KStG)

Die abweichende Abschreibung des Firmenwertes zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz führt im Rahmen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft zu einer Minderabführung (Differenz zwischen 75.000 € und 20.000 € = 55.000 €). In diesem Umfang erhöht sich nach § 27 Abs. 6 S. 1 KStG das steuerliche Einlagekonto. Überschreitet in den folgenden Wirtschaftsjahren die steuerliche Abschreibung die handelsrechtliche Abschreibung, so liegt dann eine Mehrabführung vor, die entsprechend zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos führt.

Abführungssperre (§ 301 AktG)

Werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz nach § 248 Abs. 2 HGB ausgewiesen, so dürfen Gewinne nur abgeführt werden, wenn die nach der Abführung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen. Die Organgesellschaft weist daher in der Handelsbilanz zulässigerweise in Höhe von 100.000 € (Aktivierung 115.000 € ./. 15.000 € latente Steuern) einen Jahresüberschuss aus. Der Gewinnabführungsvertrag wurde daher zutreffend umgesetzt.

M-GmbH als Organträger

Auch insoweit ist das Einkommen völlig selbständig zu ermitteln.

Ausgangsgrundlage ist auch hier der Jahresüberschuss gem. Handelsbilanz **400.000 €**

7. Komplexe Fälle

Fall 1: LBB-GmbH

Lauser Serfaus ist der alleinige Gesellschafter der Lauser BioBrot GmbH (LBB-GmbH). Gegenstand des Unternehmens ist die Produktion von Holzofenbrot unter Einbeziehung ausschließlich mit dem Gütezeichen „Bio“ hergestellter Grundstoffe. Der vorläufige handelsrechtliche Jahresüberschuss beträgt 150.000 €.

Die LBB-GmbH ist seit der Gründung der Gertys Bio Laden GmbH (GBL-GmbH) im Jahr 2002 mit 80 % an dieser beteiligt. Die Anschaffungskosten betrugen 20.000 €. Die verbleibenden Anteile werden durch Herrn Serfaus persönlich gehalten. Alle Steuererklärungen der GBL-GmbH sind bereits bestandskräftig. Die Steuererklärungen wurden antragsgemäß veranlagt, sodass durch das zuständige Finanzamt keine Änderungen vollzogen wurden.

1. Mit Vertrag vom 01.04.2024 veräußerte die LBB-GmbH einen etwas älteren Holzofen an den Neffen des Gesellschafters für 6.000 € zzgl. gesetzlicher Mehrwertsteuer. Der Buchwert des Ofens betrug 7.000 €. Im Rahmen einer Internetauktion hätte die LBB-GmbH mindestens 10.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erzielen können.
2. Die GBL-GmbH pachtet seit der Gründung die Produktionsanlagen für die Herstellung der Bio Liköre von der LBB-GmbH und zahlt hierfür eine jährliche Pacht in Höhe von 15.000 € netto. Eine entsprechende Anlage hätte sie auf dem freien Markt für jährlich 10.000 € pachten können.
3. Zur Finanzierung des Warenbestandes gewährte die LBB-GmbH der GBL-GmbH jährlich ein Darlehen in Höhe von 100.000 € (verlängert sich um ein Jahr, wenn keine Kündigung erfolgt). Zinsen wurden nicht vereinbart. Auf Sicherheiten wurde verzichtet, weil die LBB-GmbH aufgrund der 80 %-igen Beteiligung ausreichend Einfluss ausüben kann. Aufgrund der geringen Ernte 2024 erlitt die GBL-GmbH im Wirtschaftsjahr 2024 einen erheblichen Verlust. Dies nahm die LBB-GmbH zum Anlass, das Darlehen im Rahmen der Bilanzerstellung um 40 % abzuwerten. Dieser niedrigere Teilwert ist nicht zu beanstanden.
4. Seit 01.04.2003 ist die LBB-GmbH Alleingesellschafterin der BIO-Holz GmbH (BH-GmbH). Das Wirtschaftsjahr der BIO-Holz GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Die Beteiligung wurde für 150.000 € erworben um die Belieferung mit BIO-Holz sicherzustellen. Nach dem Wirbelsturm „Katrina“ sank der Absatz für BIO-Holz, weshalb eine Teilwertabschreibung in 2006 (50.000 €) vorgenommen wurde. Der innere Wert der Beteiligung erholte sich bis zum letzten Bilanzstichtag nicht mehr. Mit Beschluss vom 01.04.2023 wurde daher die Liquidation dieser Gesellschaft durch die Gesellschafterversammlung beschlossen. Für den Zeitraum bis zum Beschluss wurde ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet. Der entsprechende Ertrag wurde zutreffend ermittelt und entsprechend durch die BIO-Holz GmbH versteuert. Die Liquidation konnte am 01.10.2024 abgeschlossen werden.

Die zum 01.04.2023 erstellte Liquidationsbilanz (in €) lautet wie folgt:

| Aktiva | | Passiva | |
|--------------|---------|-------------------|---------|
| Grundstück | 100.000 | Stammkapital | 50.000 |
| Warenbestand | 30.000 | Rücklagen | 135.000 |
| Forderungen | 180.000 | Gewinnvortrag | 20.000 |
| Bank/Kasse | 25.000 | Verbindlichkeiten | 130.000 |
| <hr/> | | <hr/> | |
| 335.000 | | 335.000 | |

Zum 01.04.2023 wurde ein Sonderausweis in Höhe von 10.000 € gesondert festgestellt. In der Zeit vom 01.04.2023 bis 01.10.2024 (Abwicklungszeitraum) ergeben sich folgende Vorgänge:

- Das Grundstück wird am 01.12.2023 für 190.000 € veräußert.
- Der Warenbestand wird für 25.000 € an die LBB-GmbH veräußert. Die Waren sind bei der LBB-GmbH zum 31.12.2024 noch vollständig vorhanden. Der Marktwert des Warenbestandes betrug zum Zeitpunkt der Veräußerung 35.000 €.
- Der Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres i.H.v. 15.000 € wird am 18.08.2024 ausgeschüttet.
- Die Forderungen werden in Höhe von 160.000 € eingezogen.
- Die Verbindlichkeiten werden beglichen.
- Am 01.08.2024 erfolgt eine Abschlagszahlung auf den Liquidationsgewinn von 40.000 €. Die Auskehrung des Vermögens der BH-GmbH erfolgte am 01.10.2024.

Alle Bescheide der BH-GmbH stehen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

5. Zum 31.12.2024 wurde für die LBB-GmbH das steuerliche Einlagekonto auf 15.000 € festgestellt.

Aufgaben:

1. Welche steuerlichen Folgen ergeben sich aus der Liquidation der BH-GmbH?
Wie wirkt sich dies auf das Einkommen der LBB-GmbH aus?
2. Welche steuerlichen Folgen ergeben sich aus den übrigen Sachverhalten?
3. Auf die Kapitalertragsteuer, Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.

Lösung:

Die Ausgangsgrundlage für die Einkommensermittlung bildet der Jahresüberschuss gem. Steuerbilanz. Dieser entspricht dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss, da keine Abweichungen erläutert wurden

150.000 €

1. Veräußerung Anlagevermögen

Die Veräußerung des Holzofens an den Neffen des Gesellschafters stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (R 8.5 Abs. 1 KStR), weil:

- a) Die Veräußerung zu einem niedrigeren Preis, als er gegenüber fremden Dritten berechnet worden wäre, führt zu einer verhinderten Vermögensmehrung.
- b) Diese ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter diese verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte. Der Vermögensvorteil muss nicht dem Gesellschafter selbst zufließen. Er kann auch einer ihm nahestehenden Person zugutekommen (H 8.5 „III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Allgemeines“ KStH). Für die Begründung des „Nahestehens“ reicht jede Beziehung eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an die andere Person beeinflusst. Beziehungen, die ein Nahestehen begründen, können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (H 8.5 „III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Nahe stehende Person“ KStH).
- c) Die verhinderte Vermögensmehrung hat sich ferner auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG ausgewirkt.
- d) Ein offener Gewinnverwendungsbeschluss wurde für diese Gewinnverwendung nicht getroffen.

Die Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt mit dem gemeinen Wert (H 8.6 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStH).

| | |
|---|--------------------------------|
| Veräußerungspreis | 7.140 € |
| Gemeiner Wert | 11.900 € |
| Unterschiedsbetrag | 4.760 € |
| an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer | ./. 760 € (19/119 von 4.760 €) |
| Wert der verdeckten Gewinnausschüttung netto | 4.000 € |

Die verdeckte Gewinnausschüttung darf sich nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht auf den Gewinn auswirken und wird daher außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung hinzugerechnet **+ 4.760 €**

Innerhalb der Handelsbilanz ist die Verbindlichkeit aus der noch zu entrichtenden Umsatzsteuer zu erfassen. Eine nochmalige Zurechnung der Umsatzsteuer nach § 10 Nr. 2 KStG ist nicht erforderlich, da die verdeckte Gewinnausschüttung mit dem gemeinen Wert (inklusive Umsatzsteuer) außerhalb der Bilanz hinzugerechnet wurde (R 8.6 KStR) **./. 760 €**

2. Pächterlöse GBL-GmbH

Gemäß Sachverhaltsdarstellung stellt die Pachtzahlung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, R 8.5 Abs. 1 KStR eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, weil:

- a) Das überhöhte Entgelt eine Vermögensminderung darstellt.
- b) Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 43 Abs. 1 GmbHG) die Vermögensminderung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (Fremdvergleich, H 8.5 „III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Allgemeines“ KStH).
- c) Die Vermögensminderung sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG ausgewirkt hat.
- d) Ein offener Gewinnverwendungsbeschluss nicht getroffen wurde.

Die verdeckte Gewinnausschüttung wird mit dem Differenzbetrag zwischen dem erzielten Erlös (15.000 €) und dem erzielbaren Erlös bei fremdüblicher Nutzungsüberlassung (10.000 €) angesetzt (H 8.6 „Nutzungsüberlassung“ KStH).

Die Pachteinahmen sind deshalb in Höhe von 5.000 € in Beteiligungserträge umzuqualifizieren. Die Verpflichtung zur Abführung der Umsatzsteuer wird hiervon nicht berührt, weil bisher eine Rechnungsberichtigung nicht erfolgte (A 10.1 Abs. 2 UStAE). Die verdeckte Gewinnausschüttung stellt einen Bezug nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG dar. Dieser ist nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG grundsätzlich von der Besteuerung auszunehmen.

Die verdeckte Gewinnausschüttung wurde bei der GBL-GmbH bisher nicht Gewinn erhöhend berücksichtigt. Eine nachträgliche Korrektur ist derzeit nicht möglich, sodass eine Freistellung nach § 8b Abs. 1 S. 2 KStG nicht erfolgt (materielle Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen).

Weil eine Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG nicht erfolgte, kommt eine pauschale Hinzurechnung gem. § 8b Abs. 5 KStG nicht in Betracht **0 €**

3. Finanzierung der Tochtergesellschaft

Die Teilwertabschreibung auf das an die Tochtergesellschaft ausgereichte Darlehen erfüllt die Voraussetzung des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG. Die Gewinnminderung wird deshalb außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung wieder hinzugerechnet **+ 40.000 €**

Das ausgereichte Darlehen entspricht nicht dem Fremdvergleich, weil einerseits keine Zinsen und andererseits keine Sicherheiten vereinbart wurden. Darlehensgeber ist ein Gesellschafter, welcher mit 80 % und damit mit mehr als 25 % beteiligt ist. Auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung und die zu diesem Zeitpunkt ggf. bestehenden stillen Reserven (in der Gesellschaft) kommt es hierbei nicht an.

Die fehlende Verzinsung stellt einen Vorteil für die Darlehensnehmerin dar. Die Vereinbarung ist auch gesellschaftsrechtlich indiziert, da ein fremder Dritter eine entsprechende Vereinbarung nicht getroffen hätte. Da es sich jedoch nicht um ein einlagefähiges Wirtschaftsgut handelt, liegt insoweit keine verdeckte Einlage (R 8.9 Abs. 1 KStR, H 8.9 „Nutzungsvorteil“ KStH) vor.

4. Liquidation der BH-GmbH

Die Liquidation der BH-GmbH und die anschließende Auskehrung der Finanzmittel bzw. Wirtschaftsgüter an die LBB-GmbH stellt handelsrechtlich einen Ertrag dar. Die steuerliche Behandlung dieser Zuflüsse setzt jedoch voraus, dass zunächst die Folgen auf der Ebene der BH-GmbH genau dargestellt werden.

Steuerliche Behandlung auf der Ebene der BH-GmbH

Für den Zeitraum bis zur Liquidation wurde zulässigerweise nach R 11 Abs. 1 S. 3 KStR ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet. Der für die Besteuerung maßgebliche Gewinn wird, wenn die Gesellschaft, wie in diesem Fall, aufgelöst **und** anschließend abgewickelt wird, nach § 11 Abs. 1 KStG ermittelt. Der Besteuerungszeitraum/Ermittlungszeitraum für die Liquidation beginnt demnach am 01.04.2023 und endet am 01.10.2024 mit der Schlussauskehrung (§ 11 Abs. 1 S. 1 KStG). Dieser Zeitraum überschreitet den Dreijahreszeitraum nach § 11 Abs. 1 S. 2 KStG nicht.

| Abwicklungsendvermögen: | |
|---|------------------|
| Veräußerungserlös Grundstück | 190.000 € |
| Veräußerungserlös Warenbestand | 25.000 € |
| Eingezogene Forderungen | 160.000 € |
| Bank-/Kassenbestand (25.000 € ./ 15.000 € Ausschüttung ./ 40.000 € Abschlagszahlung) | ./ 30.000 € |
| Beglichene Verbindlichkeiten | ./ 130.000 € |
| Zwischensumme | 215.000 € |

Warenbestand

Die Übertragung des Warenbestandes stellt gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (R 8.5 Abs. 1 KStR) eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, weil gegenüber einem fremden Dritten dieser Warenbestand nicht zu diesem Wert übertragen worden wäre, hierdurch eine verhinderte Vermögensmehrung eingetreten ist, dies sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG ausgewirkt hat und ein offener Gewinnverwendungsbeschluss hierfür nicht getroffen wurde. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist mit dem gemeinen Wert zu bewerten (H 8.6 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStH).

| Berechnung: | |
|---|-----------------|
| Fremdpreis | 35.000 € |
| Vereinbarter Kaufpreis | 25.000 € |
| Differenz = verdeckte Gewinnausschüttung | 10.000 € |

Da jedoch offene Gewinnausschüttungen für den Zeitraum der Liquidation nicht zulässig sind, können grundsätzlich verdeckte Gewinnausschüttungen ebenfalls nicht vorliegen. Die Vermögensverschiebung darf sich jedoch nicht auf den Liquidationsgewinn auswirken. Sind die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt, wird diese deshalb wie eine Vorabauskehrung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG hinzugerechnet.

Die Vorabauskehrung ist außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) **+ 10.000 €**

Die Liquidationsrate darf sich nach § 8 Abs. 3 S. 1 KStG auf das Einkommen nicht auswirken, weil eine Einkommensverwendung vorliegt **+ 40.000 €**

Abwicklungsendvermögen nach § 11 Abs. 3 KStG **265.000 €**

Abwicklungsanfangsvermögen

Dieses Vermögen ist mit dem Buchwert zum Schluss des letzten Wirtschaftsjahres anzusetzen. Da ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet wurde, sind die Werte zum 31.03.2023 zu berücksichtigen.

| | |
|--|---------------------|
| Nennkapital | 50.000 € |
| Rücklagen | 135.000 € |
| Gewinnvortrag | 20.000 € |
| Soweit Gewinne für abgelaufene Wirtschaftsjahre ausgeschüttet wurden, mindern diese das Abwicklungsanfangsvermögen (§ 11 Abs. 4 S. 3 KStG) | <u>./. 15.000 €</u> |
| Abwicklungsanfangsvermögen nach § 11 Abs. 4 KStG | 190.000 € |

| | |
|--|----------------------|
| Abwicklungsgewinn: | |
| Abwicklungsendvermögen | 265.000 € |
| Abwicklungsanfangsvermögen | <u>./. 190.000 €</u> |
| Abwicklungsgewinn nach § 11 Abs. 2 KStG | 75.000 € |

Im Übrigen gelten für die Einkommensermittlung die allgemeinen Vorschriften, weshalb die verbleibenden Sachverhalte hinsichtlich eventueller Korrekturen zu untersuchen sind.

Weitere Korrekturen sind nicht erforderlich, weil keine steuerfreien Tatbestände verwirklicht wurden.

Zu versteuerndes Einkommen **75.000 €**

Steuersatz 15 %, § 23 Abs. 1 KStG, Körperschaftsteuerschuld **11.250 €**

In Höhe der Körperschaftsteuerschuld ist eine Körperschaftsteuerrückstellung in die Handelsbilanz einzustellen. Diese hat auf das zu versteuernde Einkommen keine Auswirkung, weil im gleichen Umfang eine Hinzurechnung nach § 10 Nr. 2 KStG außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung erfolgt.

Vermögensauskehrung an die LBB-GmbH. In dieser Position wird auf der Ebene der Tochtergesellschaft einerseits der Umfang des an die Gesellschafterin ausgekehrten Vermögens und andererseits die Herkunft ausgewiesen (§ 27 KStG oder sonstige Rücklagen mit Steuerabzug nach §§ 43 ff. EStG).

| | |
|------------------------------|----------------------|
| Erlös Grundstücksverkauf | 190.000 € |
| Erlös Warenverkauf | 25.000 € |
| Verdeckte Gewinnausschüttung | 10.000 € |
| Eingezogene Forderungen | 160.000 € |
| Bank-/Kassenbestand | <u>./. 30.000 €</u> |
| Liquidationsrate | 40.000 € |
| Beglichene Verbindlichkeiten | <u>./. 130.000 €</u> |