



TAXACADEMY

Skript zum Online-Training

Körperschaftsteuer

Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen

Rechtsstand: 2020

In Kooperation mit



Inhalt

1	Überblick	1
2	Relevanter Personenkreis	3
2.1	Gesellschafter und nahestehende Personen	3
2.2	Geschäftschancenlehre	4
3	Verdeckte Gewinnausschüttungen	6
3.1	Definition	6
3.2	Fallgruppen	8
3.2.1	Kaufverträge	9
3.2.2	Miet- und Pachtverträge	9
3.2.3	Darlehensverträge	10
3.2.4	Dienstverträge	11
3.3	Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung	13
3.3.1	Höhe einer verdeckten Gewinnausschüttung	13
3.3.2	Rechtsfolgen bei der leistenden Gesellschaft	13
3.3.3	Rechtsfolgen beim Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung	14
3.3.3.1	Körperschaft als Anteilseigner	14
3.3.3.2	Natürliche Person als Anteilseigner	16
3.4	Auswirkungen einer verdeckten Gewinnausschüttung auf andere Steuern	17
3.4.1	Gewerbsteuer	17
3.4.2	Umsatzsteuer	17
3.4.3	Grunderwerbsteuer	18
3.4.4	Schenkungsteuer	19
4	Verdeckte Einlagen	22
4.1	Definition	22
4.2	Fallgruppen	23
4.2.1	Kaufverträge	23
4.2.2	Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen	24
4.2.3	Forderungsverzicht	24
4.3	Rechtsfolgen einer verdeckten Einlage	25
4.3.1	Höhe der verdeckten Einlage	25
4.3.2	Rechtsfolgen bei der Gesellschaft	25
4.3.3	Rechtsfolgen beim Gesellschafter	26

4.4	Auswirkungen einer verdeckten Einlage auf andere Steuern	26
4.4.1	Gewerbsteuer	26
4.4.2	Umsatzsteuer	26
4.4.3	Grunderwerbsteuer	26
4.4.4	Schenkungsteuer	27
5	Formelle Korrespondenz.....	29
6	Dreieckssachverhalte	30
6.1	Grundfall.....	30
6.2	Ausnahme materielle Korrespondenz	31
7	Besonderheiten bei Organschaften	33
8	Verhältnis der verdeckten Gewinnausschüttung sowie der verdeckten Einlage zu § 1 AStG	34
	Haftungsausschluss.....	III
	Copyright.....	III

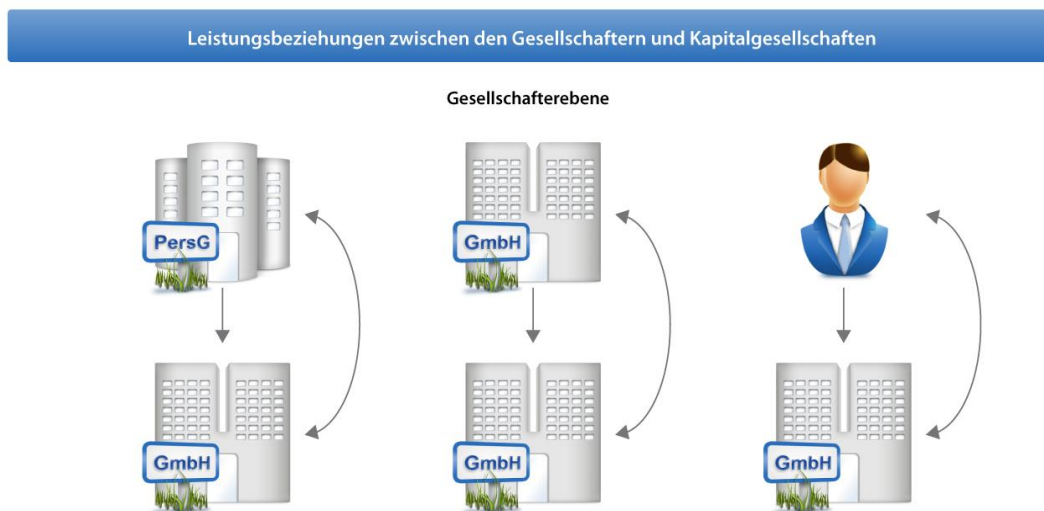
1 Überblick

- 1 Körperschaften unterliegen als juristische Personen und selbständiges Steuersubjekt grundsätzlich der Körperschaftsteuer. Die Besteuerung erfolgt hierbei nach dem Trennungsprinzip.¹ Dies bedeutet, dass sie selbst Besteuerungssubjekt sind, sodass das körperschaftsteuerliche Einkommen unabhängig von den Gesellschaftern zu ermitteln ist. **Gesellschaftsrechtliche Beziehungen** dürfen sich daher auf das körperschaftsteuerliche Einkommen **nicht auswirken**. Der Besteuerung wird allein das am Markt erwirtschaftete Einkommen zugrunde gelegt. **Gewinnausschüttungen** an die Gesellschafter – in offener oder verdeckter Form – gehören dem Bereich der Einkommensverwendung an und dürfen daher das Einkommen gem. § 8 Abs. 3 S. 1 KStG nicht mindern. Als Abgrenzungskriterium dient die „gesellschaftsrechtliche Veranlassung“.
- 2 In der Praxis kann es jedoch zur Vermischung von Marktpreisen und gesellschaftsrechtlicher Veranlassung kommen. Weichen Gesellschaft und Gesellschafter bei ihren Lieferungs- und Leistungsbeziehungen von den Marktpreisen ab, die zwischen fremden Dritten vereinbart würden, können **verdeckte Gewinnausschüttungen** (= gesellschaftsrechtlich bedingter Vermögensabfluss) oder **verdeckte Einlagen** (= gesellschaftsrechtlich bedingter Vermögenszufluss) die Folge sein.² Diese dürfen das körperschaftsteuerliche Einkommen weder mindern noch erhöhen, § 8 Abs. 3 S. 2 und 3 KStG.

Trennungsprinzip

Gesellschaftsrechtlicher Einfluss

Auf die Rechtsform des Gesellschafters kommt es dabei nicht an:



- 3 Bei bilanzierenden Kaufleuten mindern verdeckte Gewinnausschüttungen zunächst das Bilanzvermögen bzw. sie verhindern eine Vermögenserhöhung. Verdeckte Einlagen erhöhen in einem ersten Schritt das Bilanzvermögen (i.d.R. als Ertrag, ggf. auch direkt als Kapitalrücklage). Sollte eine Vermögensänderung durch eine vGA oder vE eingetreten sein, ist diese grundsätzlich nach § 8 Abs. 3 S. 2 bzw. S. 3 KStG rückgängig zu machen. Die **Korrektur erfolgt außerhalb der Bilanz**, es handelt sich also – entgegen dem

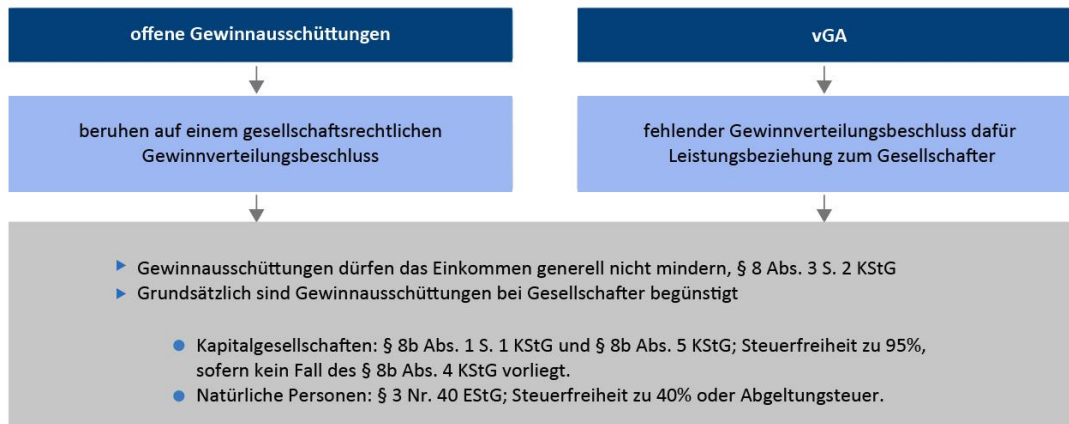
Außerbilanzielle Korrektur

¹ Dies gilt auch für Mitunternehmensformen im Rahmen der Gewerbesteuer, § 2 Abs. 1 GewStG.

² Darüber hinaus kann eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. verdeckte Einlage auch dem Grunde nach vorliegen, falls die Geschäftsbeziehung insgesamt unüblich ist.

Wortlaut von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG – um eine Einkünfte- (Gewinn-) Korrekturvorschrift im Rahmen der Einkommensermittlung. Die Korrektur erfolgt demnach nicht bereits bei Aufstellung der Steuerbilanz oder innerhalb der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV, sondern durch einen entsprechenden Vermerk in der Steuererklärung.

4 Es ist wie folgt zwischen offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen zu unterscheiden:



2 Relevanter Personenkreis



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online Training folgende interaktive Elemente:

3 praktische Übungen

2.1 Gesellschafter und nahestehende Personen

- 5 Im Regelfall ist der **Gesellschafter Empfänger** einer verdeckten Gewinnausschüttung und Leistender einer verdeckten Einlage. Verdeckte Gewinnausschüttungen können jedoch auch an dem Gesellschafter **nahestehende Personen** erfolgen. Ebenso können verdeckte Einlagen von nahestehenden Personen geleistet werden. Bei Nahestehenden handelt es sich um Personen, die in einer gesellschaftsrechtlichen (bspw. Schwestergesellschaften), familiären (Ehegatten, Kinder), schuldrechtlichen oder sonstigen Beziehung zum Gesellschafter stehen.³

Personenkreis

Beispiel: Die M-GmbH ist zu 100 % an der T1-GmbH und T2-GmbH beteiligt. Alle drei Gesellschaften stehen sich untereinander nahe.



- 6 Es ist somit **unerheblich**, ob der **Gesellschafter selbst** einen Vorteil aus einer vGA erlangt oder die verdeckte Einlage ihn tatsächlich selbst belastet hat. Ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Gesellschafter reicht aus. Eine Vermögenserhöhung beim Gesellschafter selbst ist nicht Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, wohl aber die Befriedigung eines (immateriellen) Interesses des Gesellschafters.⁴

- 7 Neben den Gesellschaftern selbst und ihnen nahestehenden Personen können auch **„Nicht-mehr-“** oder **„Noch-nicht“-Gesellschafter** Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung oder Leistende einer verdeckten Einlage sein. Bei Ersteren wurden die Vereinbarungen noch während des Gesellschafterverhältnisses getroffen, ihr Vollzug – die eigentliche verdeckte Gewinnausschüttung – findet jedoch nach Beendigung ihres Gesellschafterverhältnisses statt.⁵ Beispielsweise handelt es sich um die Vereinbarung eines überhöhten Rückkaufpreises der Anteile oder um eine überhöhte **Pensionszusage**. Bei **„Noch-nicht“-Gesellschaftern** muss ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Zeitpunkt der verdeckten Einlage bzw. verdeckten Gewinnausschüttung und einer Begründung des Gesellschafterverhältnisses bestehen, damit von einer vGA auszugehen ist.

Beispiel: Der ehemalige Gesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH erhält von der X-GmbH eine Pension, die unangemessen hoch ist.



Beispiel: Der künftige Gesellschafter der X-GmbH erhält von der X-GmbH eine Erstattung von diversen Auslagen, die ihm im Zusammenhang mit dem Einstieg in die X-GmbH entstanden sind.



³ H 8.5 „III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Nahestehende Person“ KStH 2015, sowie BFH, Urteil v. 18.12.1996, I R 139/94, BStBl. II 1997, 301.

⁴ Ständige Rechtsprechung vgl. z. B. BFH, Urteil v. 14.7.2004, I R 57/03, BStBl. II 2011, 285.

⁵ Vgl. zur vGA bei einem „Nicht-mehr“-Gesellschafter zuletzt auch FG München, Urteil v. 13.3.2017, 7 K 1767/15, EFG 2017, 1815; hiergegen wurde Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, I B 43/17.

Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH
www.tax-academy.de