

Körperschaftsteuer-Basics

Besteuerung von Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften

Sachverhalte

Bitte erläutern Sie, die wie die Ausschüttungen beim Gesellschafter ertragsteuerlich zu behandeln sind! Gehen Sie davon aus, dass das steuerliche Einlagekonto nicht verwendet wird.

1. Tim Taler ist an der T-GmbH zu 10% beteiligt. Er hält die Beteiligung im Betriebsvermögen. Die T-GmbH schüttete, unter Erfüllung aller gesetzlicher Pflichten, an die Anteilseigner eine Dividende von 10.000 Euro aus. Da die Dividende so niedrig war, erfasst Tim Taler diese Dividende nicht in seiner betrieblichen Buchführung.

Mit der offenen Gewinnausschüttung (oGA) erzielt Tim Taler Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Da sich die Beteiligung im Betriebsvermögen befindet werden die Einkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, § 20 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Für die Gewinnausschüttung ist Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 3 Abs. 1, § 4 Satz 1 SolzG. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag in Höhe von 263,75 € ($\text{KapEst} = 1.000 \times 25\%$; $\text{Soli} = \text{KapEst} \times 5,5\%$) sind als Steuern vom Einkommen eine nichtabziehbare Ausgabe, die den Gewinn nicht mindern darf, § 12 Nr. 3 EStG. Die Einkünfte betragen somit 1.000 € ($= 10.000 \text{ €} \times 10\%$). Da Tim Taler den Vorgang bisher nicht erfasst hat, ist noch ein entsprechender Ertrag in der Buchführung zu erfassen.

innerbilanzielle Gewinnerhöhung: + 1.000 €

Die Besteuerung erfolgt mit dem normalen Tarif unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, § 3 Nr. 40 Satz 1 d) i.V.m. S. 2 EStG.

außerbilanzielle Gewinnkürzung: $\therefore 400 \text{ €} (= 1.000 \text{ €} \times 40\%)$

Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, § 6 GewStG. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb (hier = 600 €), § 7 Satz 1 GewStG.

Die Beteiligung an T-GmbH beträgt 10%. Da die Beteiligung unter 15% liegt, ist sie in der Gewerbesteuer voll steuerpflichtig. Es erfolgt eine Hinzurechnung des nach § 3 Nr. 40 EStG steuerbefreiten Anteils von 400 € (siehe oben), § 8 Nr. 5 GewStG. Der Gewerbeertrag beträgt somit 1.000 €.

(Anmerkung: Bei solchen Streubesitzbeteiligungen (Beteiligung unter 15%) wird in der Gewerbesteuer die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG rückgängig gemacht. Der Streubesitz ist in der Gewerbesteuer zu 100% steuerpflichtig.)

2. Der Einzelunternehmer Tim Taler hält eine 70%-Beteiligung an der T-GmbH im Betriebsvermögen. Die T-GmbH schüttete, unter Erfüllung aller gesetzlicher Pflichten, an die Anteilseigner eine Dividende von 40.000 Euro aus. Tim Taler erfasste den Auszahlungsbetrag in seiner Buchführung.

Mit der offenen Gewinnausschüttung (oGA) erzielt Tim Taler Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Da sich die Beteiligung im Betriebsvermögen befindet werden die Einkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, § 20 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Für die Gewinnausschüttung ist Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 3 Abs. 1, § 4 Satz 1 SolzG. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag in Höhe von 7.385 € ($\text{KapEst} = 28.000 \times 25\%$; $\text{Soli} = \text{KapEst} \times 5,5\%$) sind als Steuern vom Einkommen eine nichtabziehbare Ausgabe, die den Gewinn nicht mindern darf, § 12 Nr. 3 EStG. Die Einkünfte betragen somit 28.000 € ($= 40.000 \text{ €} \times 70\%$). Da Tim Taler bisher nur den Auszahlungsbetrag in seiner Buchführung erfasst hat, ist der Restbetrag noch als Ertrag zu erfassen.

innerbilanzielle Gewinnerhöhung: + 7.385 €

Die Besteuerung erfolgt mit dem normalen Tarif unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, § 3 Nr. 40 Satz 1 d) i.V.m. S. 2 EStG.

außerbilanzielle Gewinnkürzung: ./ 11.200 € ($= 28.000 \text{ €} \times 40\%$)

Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, § 6 GewStG. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb (hier = 16.800 €), § 7 Satz 1 GewStG.

Die Beteiligung an T-GmbH beträgt 70%. Da die Beteiligung über 15% liegt, ist sie vollständig von der Gewerbesteuer befreit. Es erfolgt eine Kürzung des nach § 3 Nr. 40 EStG nicht steuerbefreiten Anteils von 16.800 € (siehe oben), § 9 Nr. 2a GewStG.

Der Gewerbeertrag beträgt somit 0 €.

(Anmerkung: Bei Beteiligung von mindestens 15% wird in der Gewerbesteuer nicht nach § 3 Nr. 40 EStG steuerbefreite Betrag gekürzt. Der Restbetrag wurde bereits im Rahmen des § 3 Nr. 40 EStG gekürzt.)

3. Tim Taler ist zu 14% Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der T-GmbH. Er hält seine Beteiligung im Betriebsvermögen. Als Geschäftsführer erhält er jährlich 70.000 €, obwohl ein vergleichbarer Geschäftsführer lediglich 50.000 € erhält. Tim Taler erklärte das Gehalt als Geschäftsführer als Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit.

Das überhöhte Gehalt ist auf Ebene der Kapitalgesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA).

Mit der vGA erzielt Tim Taler Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Da sich die Beteiligung im Betriebsvermögen befindet werden die Einkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, § 20 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Für die vGA wurde keine Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einbehalten. Der Einbehalt wird auch nicht nachgeholt. Die Einkünfte betragen 20.000 € (= 70.000 € - 50.000 €). Da Tim Taler den Vorgang bisher nicht erfasst hat, ist noch ein entsprechender Ertrag in der Buchführung zu erfassen.

innerbilanzielle Gewinnerhöhung: + 20.000 €

Die Besteuerung erfolgt mit dem normalen Tarif unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, § 3 Nr. 40 Satz 1 d) i.V.m. S. 2 EStG.

außerbilanzielle Gewinnkürzung: ./ 8.000 € (= 20.000 € x 40%)

Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, § 6 GewStG. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb (hier = 12.000 €), § 7 Satz 1 GewStG.

Die Beteiligung an T-GmbH beträgt 14%. Da die Beteiligung unter 15% liegt, ist sie in der Gewerbesteuer voll steuerpflichtig. Es erfolgt eine Hinzurechnung des nach § 3 Nr. 40 EStG steuerbefreiten Anteils von 8.000 € (siehe oben), § 8 Nr. 5 GewStG. Der Gewerbeertrag beträgt somit 20.000 €.

(Anmerkung: Bei solchen Streubesitzbeteiligungen (Beteiligung unter 15%) wird in der Gewerbesteuer die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG rückgängig gemacht. Der Streubesitz ist in der Gewerbesteuer zu 100% steuerpflichtig.)

4. Die A-GmbH ist an der T-GmbH mit 25% beteiligt. Die T-GmbH schüttete, unter Erfüllung aller gesetzlicher Pflichten, an die Anteilseigner eine Dividende von 100.000 Euro aus. Die A-GmbH erfasste den Auszahlungsbetrag in ihrer Buchführung.

Mit der offenen Gewinnausschüttung (oGA) erzielt die A-GmbH Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, die zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, § 20 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 8 Abs. 2 KStG.

Für die Gewinnausschüttung ist Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 3 Abs. 1, § 4 Satz 1 SolzG. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag in Höhe von 6.593,75 € ($\text{KapEst} = 25.000 \times 25\%$; $\text{Soli} = \text{KapEst} \times 5,5\%$) sind Betriebsausgaben. Die Einkünfte betragen 25.000 € ($= 100.000 \text{ €} \times 25\%$). Da die A-GmbH bisher nur den Auszahlungsbetrag in seiner Buchführung erfasst hat, sind die einbehaltenden Steuern noch als Aufwand zu erfassen und die fehlende Ertrag nachzuerfassen.

innerbilanzielle Gewinnerhöhung: + 6.592,75€ (Beteiligungsertrag)

innerbilanzielle Gewinnminderung: - 6.592,75€ (Steueraufwand)

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag sind als Steuern vom Einkommen nicht abziehbare Aufwendungen, § 10 Nr. 2 KStG. Sie sind daher außerbilanziell zu kürzen.

außerbilanzielle Gewinnerhöhung: + 6.592,75 €

Die A-GmbH erhält eine Gewinnausschüttung von einer anderen Kapitalgesellschaft, daher ist der § 8b KStG zu prüfen. Die Beteiligung beträgt mindestens 10% zu Beginn des Kalenderjahres und ist somit komplett steuerfrei, § 8b Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 KStG.

außerbilanzielle Gewinnminderung: 25.000 €

Nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG gelten 5% der steuerbefreiten Dividende als nichtabziehbare Betriebsausgaben.

außerbilanzielle Gewinnerhöhung: + 1.250 € ($= 25.000 \text{ €} \times 5\%$)

Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, § 6 GewStG. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb (hier = 1.250 €), § 7 Satz 1 GewStG.

Die Beteiligung an T-GmbH beträgt 25%. Da die Beteiligung über 15% liegt, ist sie vollständig von der Gewerbesteuer befreit. Eine Kürzung erfolgt aber nicht, da die nach § 8b Abs. 5 KStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben nicht als Gewinn im Sinne des § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG gelten, § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG.

Der Gewerbeertrag beträgt somit 1.250 €.

5. Die C-GmbH ist an der T-GmbH mit 12% beteiligt. Die T-GmbH schüttete, unter Erfüllung aller gesetzlicher Pflichten, an die Anteilseigner eine Dividende von 300.000 Euro aus. Die C-GmbH erfasste den Auszahlungsbetrag in ihrer Buchführung als Ertrag und die einbehaltenden Steuern als Steueraufwand.

Mit der offenen Gewinnausschüttung (oGA) erzielt die C-GmbH Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, die zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, § 20 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 8 Abs. 2 KStG.

Für die Gewinnausschüttung ist Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 3 Abs. 1, § 4 Satz 1 SolzG. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag in Höhe von 9.495 € (KapESt = 36.000 x 25%; Soli = KapESt x 5,5%) sind Betriebsausgaben. Die Einkünfte betragen somit 38.000 € (= 300.000 € x 12%). Da die C-GmbH den Ertrag und den Steueraufwand vollständig erfasst hat ist keine innerbilanzielle Buchung vorzunehmen.

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag sind als Steuern vom Einkommen nicht abziehbare Aufwendungen, § 10 Nr. 2 KStG. Sie sind daher außerbilanziell zu kürzen.

außerbilanzielle Gewinnerhöhung: + 9.465 €

Die C-GmbH erhält eine Gewinnausschüttung von einer anderen Kapitalgesellschaft, daher ist der § 8b KStG zu prüfen. Die Beteiligung beträgt mindestens 10% zu Beginn des Kalenderjahres und ist somit komplett steuerfrei, § 8b Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 KStG.

außerbilanzielle Gewinnminderung: 38.000 €

Nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG gelten 5% der steuerbefreiten Dividende als nichtabziehbare Betriebsausgaben.

außerbilanzielle Gewinnerhöhung: + 1.900 € (= 38.000 € x 5%)

Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, § 6 GewStG. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb (hier = 1.900 €), § 7 Satz 1 GewStG.

Die Beteiligung an T-GmbH beträgt 12%. Da die Beteiligung unter 15% liegt, ist sie in der Gewerbesteuer voll steuerpflichtig. Es erfolgt eine Hinzurechnung des § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreiten Anteils abzüglich der der Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG von 36.100 € (= 38.000 € - 1.900 €), § 8 Nr. 5 GewStG. Der Gewerbeertrag beträgt somit 38.000 €.

(Anmerkung: Bei solchen Streubesitzbeteiligungen (Beteiligung unter 15%) wird in der Gewerbesteuer die Steuerbefreiung nach § 8b KStG rückgängig gemacht. Der Streubesitz ist in der Gewerbesteuer zu 100% steuerpflichtig.)

6. Die D-GmbH ist an der T-GmbH mit 8% beteiligt. Die T-GmbH gab der D-GmbH ein zinsloses Darlehen über 100.000 €. Für vergleichbare Darlehen hätte die D-GmbH 5% Zinsen zahlen müssen. Mangels Zinszahlung wurde dieser Vorgang bei der D-GmbH nicht erfasst.

Das zinslose Darlehen ist auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA).

Mit der vGA erzielt die D-GmbH Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die zu Einkünften aus Gewerbebetrieb umqualifiziert, § 20 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 8 Abs. 2 KStG.

Für die vGA wurde keine Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einbehalten. Der Einbehalt wird auch nicht nachgeholt. Die Einkünfte betragen 5.000 € (= 100.000 € x 5%). Da die D-GmbH den Vorgang bisher nicht erfasst hat, ist noch ein entsprechender Ertrag in der Buchführung zu erfassen.

innerbilanzielle Gewinnerhöhung: + 5.000 €

Die D-GmbH erhält eine Gewinnausschüttung von einer anderen Kapitalgesellschaft, daher ist der § 8b KStG zu prüfen. Die Beteiligung beträgt weniger als 10% zu Beginn des Kalenderjahres und ist somit komplett steuerpflichtig, § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG.

Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, § 6 GewStG. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb (hier = 5.000 €), § 7 Satz 1 GewStG.

Die Beteiligung an T-GmbH beträgt 8%. Da die Beteiligung unter 15% liegt, ist sie in der Gewerbesteuer voll steuerpflichtig.

Der Gewerbeertrag beträgt somit 5.000 €.