

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Unternehmenssteuerrecht 2020

Teil C: Laufende Besteuerung

II. Querschnittsdarstellungen

1. Unternehmen/Unternehmensträger

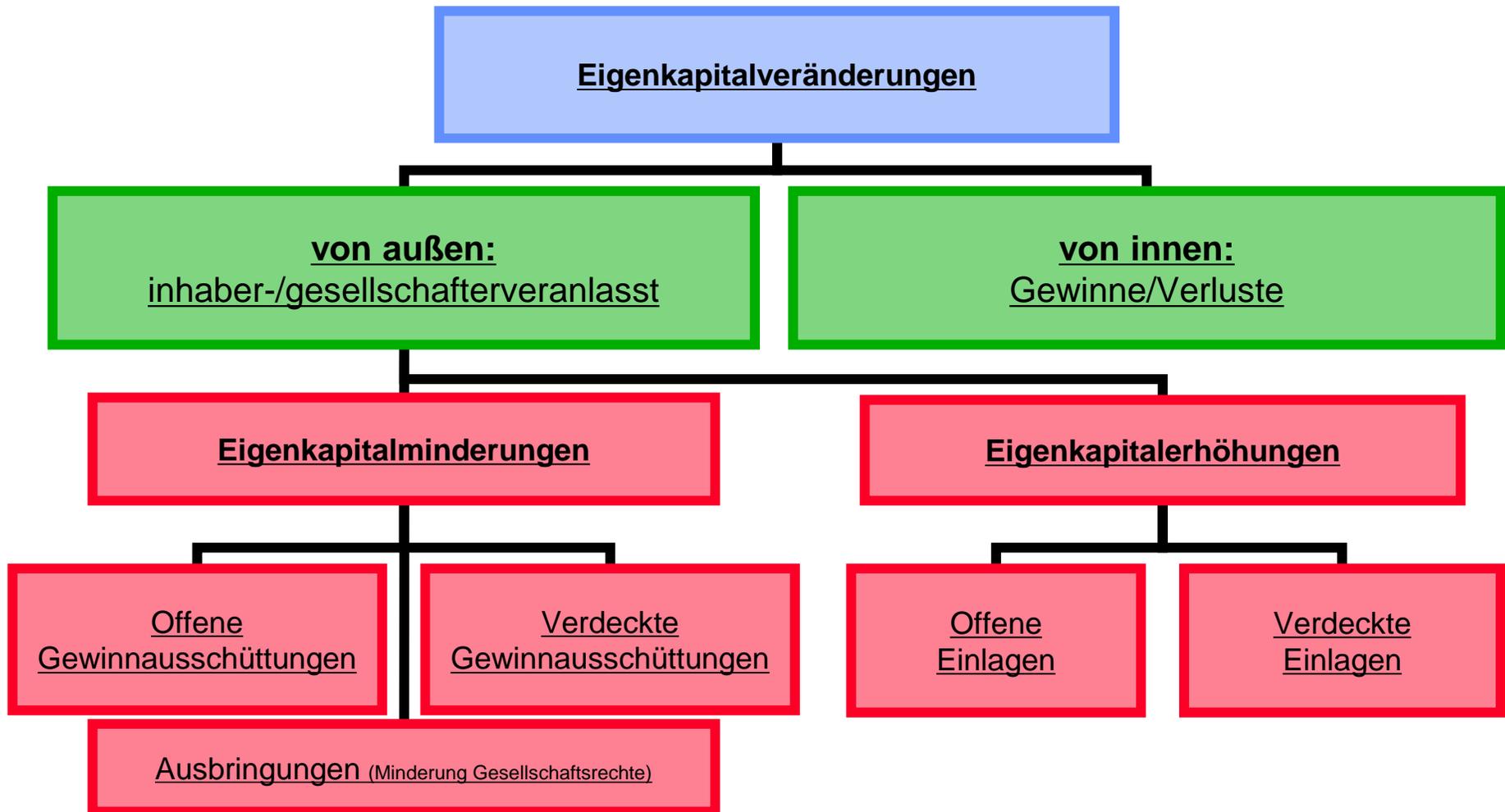
a) Entnahmen und Ausschüttungen

Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk
Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
und Fachberater für Internationales Steuerrecht
Saarbrücken

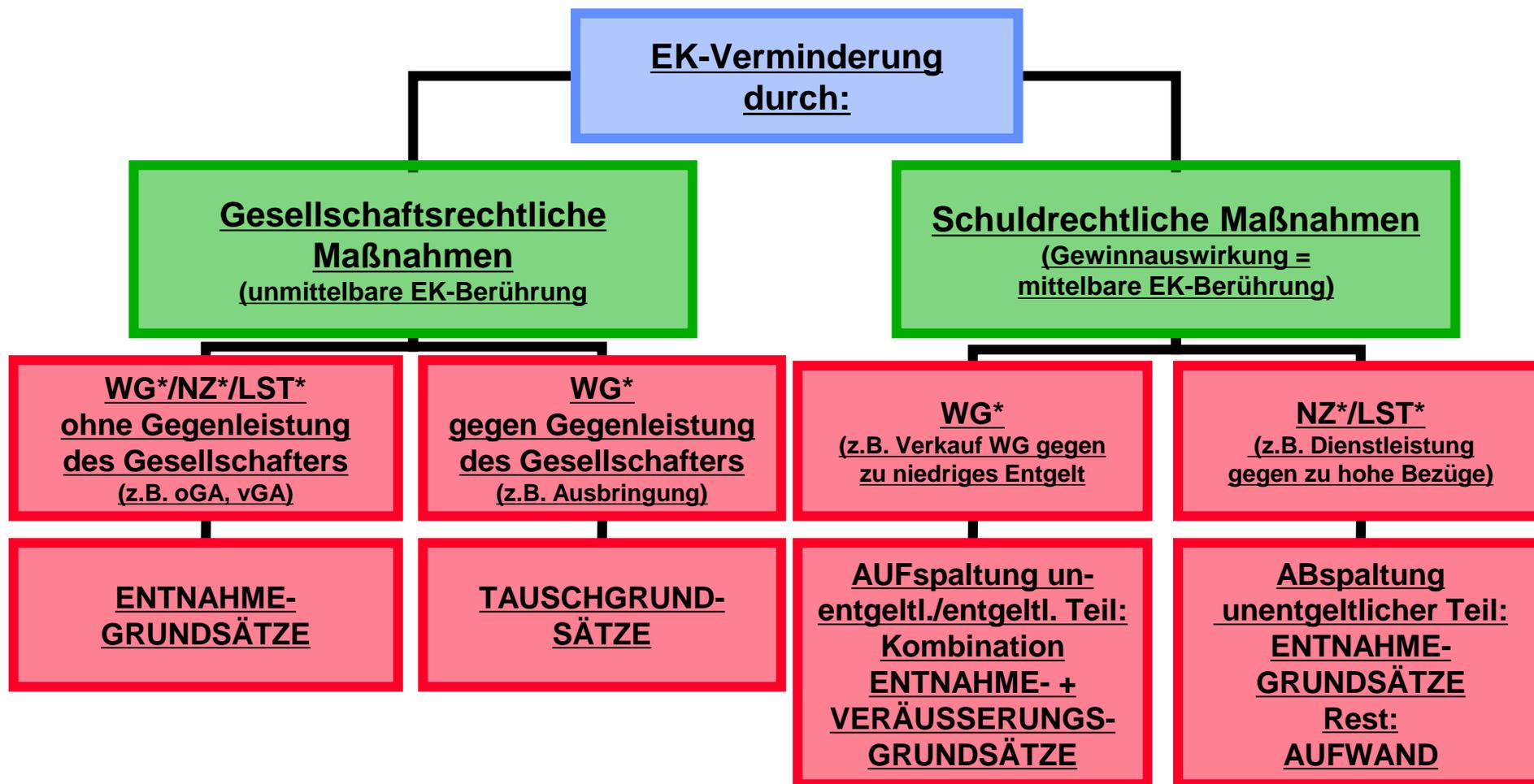
- A EINFÜHRUNG
- B GESELLSCHAFTSRECHTLICHE MASSNAHMEN OHNE GEGENLEISTUNG
- C GESELLSCHAFTSRECHTLICHE MASSNAHMEN OHNE GEGENLEISTUNG
- D SCHULDRECHTLICHE MASSNAHMEN: WIRTSCHAFTSGÜTER
- E SCHULDRECHTLICHE MASSNAHMEN: NUTZUNGEN/LEISTUNGEN

A EINFÜHRUNG

I. ÜBERSICHT

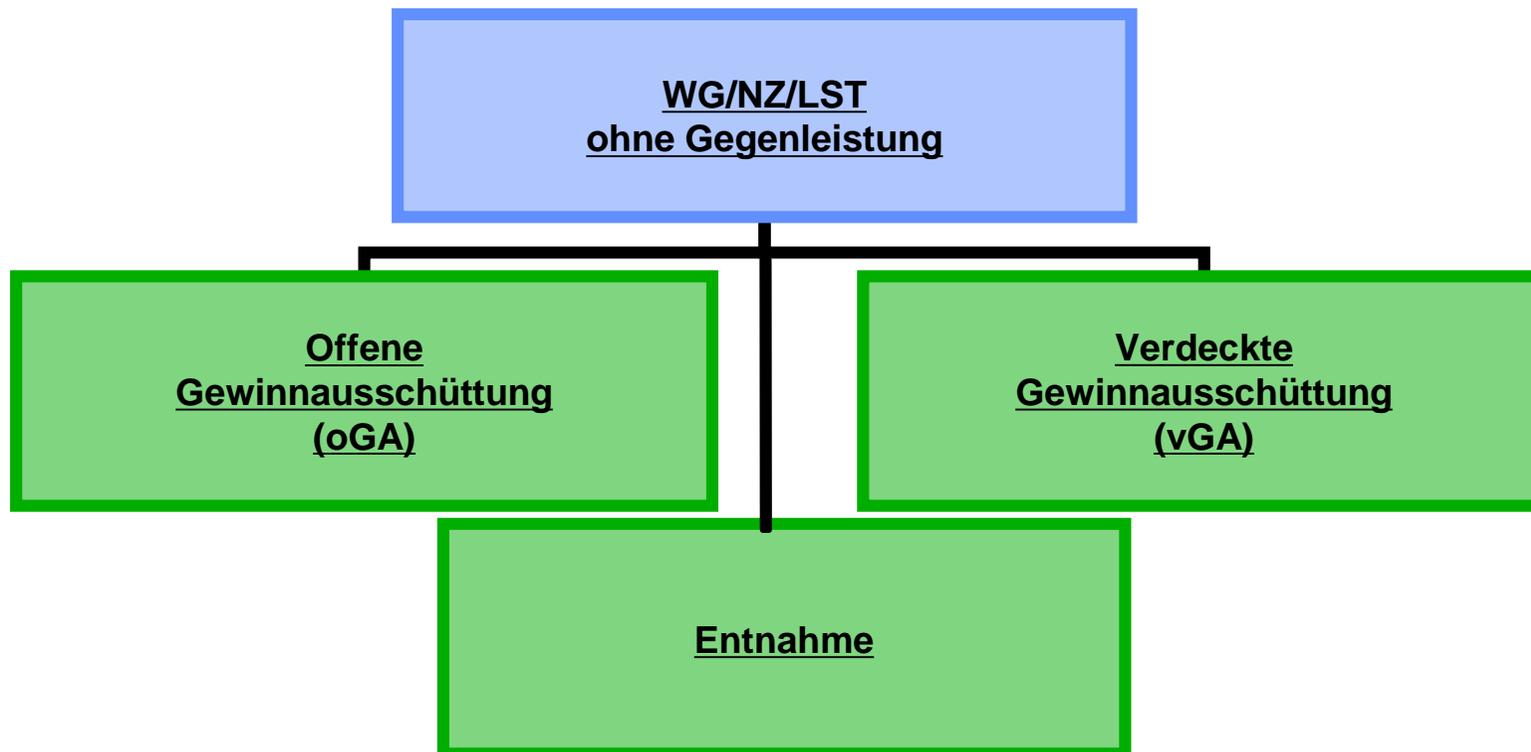


II. UNTERSCHIEDUNG: GESELLSCHAFTS-/ SCHULDRECHTLICHE MASSNAHMEN



B GES.-RECHTLICHE MASSNAHMEN OHNE GEGENLEISTUNG

I. ÜBERSICHT



II. EINZELUNTERNEHMEN

1. GRUNDSÄTZE:

- a) **Grundfeststellung:** Der Einzelunternehmer ist zivilrechtlicher bzw. wirtschaftlicher Eigentümer „seiner“ Wirtschaftsgüter (Zurechnung), gleichviel, ob betrieblich oder privat gewidmet (Zuordnung)
- b) **Steuerrechtliche Konsequenzen:**
 - Betriebsvermögen des EU entsteht durch Widmungsvorgang (anderweitige Zuordnung)
 - Dementsprechend kann EU auch keine WG/NZ/LST (offen oder verdeckt) an sich herauskehren (dies würde Zurechnungsänderung erfordern)
 - Die steuerlichen Korrekturen, die bei der Zuordnung von WG/NZ/LST zu fremd- oder außerbetrieblichen Zwecken erforderlich sind, erfolgen durch Anwendung der ENTNAHME-Regelung (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG)

II. EINZELUNTERNEHMEN

1. GRUNDSÄTZE:

c) keine Unterscheidung zwischen „ausschüttendem Unternehmen“ und Ausschüttungsempfänger: **NUR EIN STEUERSUBJEKT!**

d) Anwendung der ENTNAHME-GRUNDSÄTZE

§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG als Grundnorm:

- „Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat“

II. EINZELUNTERNEHMEN

2. MÖGLICHE GEGENSTÄNDE DER ENTNAHME:

WIRTSCHAFTSGÜTER

NUTZUNGEN

LEISTUNGEN

ACHTUNG: bei EINLAGE nur WIRTSCHAFTSGÜTER!

II. EINZELUNTERNEHMEN

3. „BETRIEBSFREMDE ZWECKE“

a) Definition „BETRIEB“:

- „jede organisatorische Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Arbeitsmittel zu einer selbständigen Einheit, die auf die Erreichung eines arbeits- bzw. produktionstechnischen Zwecks gerichtet ist, wenn sie der Erzielung von Gewinneinkünften nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG dient“

b) Konsequenzen aus dieser Definition:

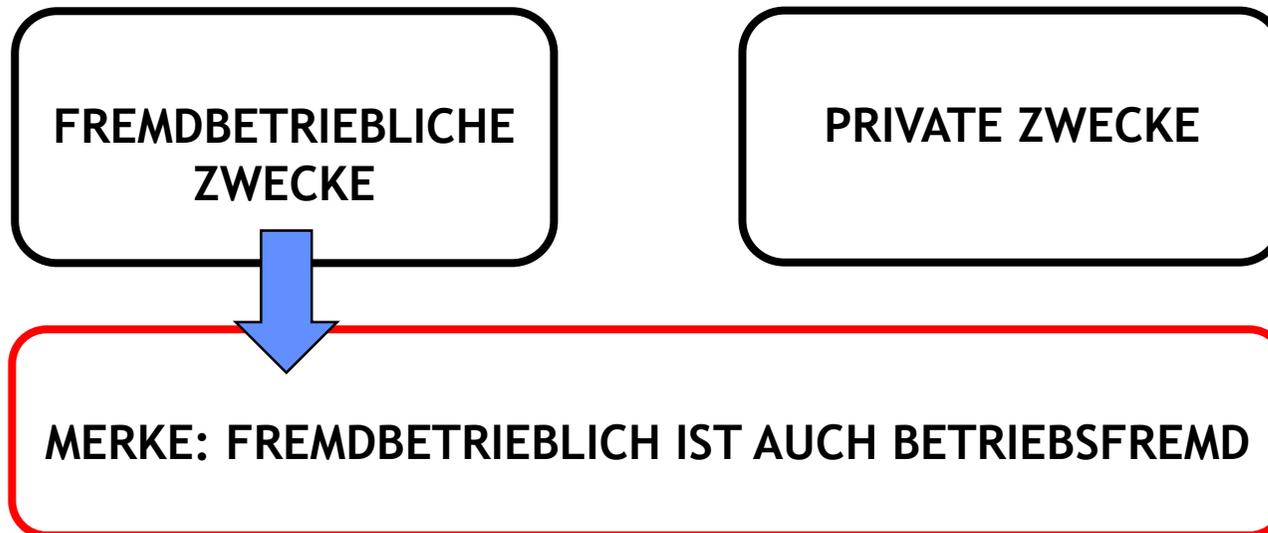
- EU kann mehrere Betriebe und Privatvermögen haben
- Entnahmedefinition bezieht sich immer auf den BETRIEB an sich
- Für Entnahme ist Abgrenzung zwischen **EIGENBETRIEBLICHEN, FREMDBETRIEBLICHEN UND PRIVATEN** Zwecken erforderlich

B GES.-RECHTLICHE MASSNAHMEN OHNE GEGENLEISTUNG

II. EINZELUNTERNEHMEN

3. „BETRIEBSFREMDE ZWECKE“

b) Reichweite der Definition „BETRIEBSFREMDE ZWECKE“:



II. EINZELUNTERNEHMEN

3. „BETRIEBSFREMDE ZWECKE“

c) Problem: Abgrenzung EIGENBETRIEBLICH (→ keine Entnahme) / FREMDBETRIEBLICH (→ Entnahme)

- Für FREMDBETRIEBLICHE Zwecke ist (anderweitiger) eigenständiger **BETRIEB** erforderlich
- Also ist eine Abgrenzung notwendig zwischen
 - ▶ der Zuordnung zu einem anderen **BETRIEBSTEIL** (keine Entnahme) und
 - ▶ der Zuordnung zu einem anderen selbständigen **BETRIEB** (Entnahme)

II. EINZELUNTERNEHMEN

3. „BETRIEBSFREMDE ZWECKE“

c) Problem: Abgrenzung EIGENBETRIEBLICH (→ keine Entnahme) /
FREMDBETRIEBLICH (→ Entnahme)

- Abgrenzungsfälle:

- ▶ **TEILBETRIEB (TB):** „organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs i.S.d. EStG aufweist, der als solcher lebensfähig ist“
 - TB hat Bedeutung für die Anwendung der §§ 16, 34 EStG und §§ 20, 24 UmwStG
 - trotz „gewisser Selbständigkeit“ → **EIGENBETRIEBLICHER BETRIEBSTEIL**

II. EINZELUNTERNEHMEN

3. „BETRIEBSFREMDE ZWECKE“

c) Problem: Abgrenzung EIGENBETRIEBLICH (→ keine Entnahme) / FREMDBETRIEBLICH (→ Entnahme)

- Abgrenzungsfälle:

- ▶ BETRIEBSTÄTTE (BS): Definition § 12 AO

- BS hat Bedeutung bei beschränkter Steuerpflicht (§ 49 EStG)
- BS wird oftmals die Kriterien eines TB erfüllen, ist aber nicht zwingend
- BS ist GRUNDSÄTZLICH → EIGENBETRIEBLICHER BETRIEBSTEIL
- Beachte aber die Entnahme-FIKTION in § 4 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG bei Überführung in Betriebsstätte in Verbindung mit der Ausschluss/Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts: ausländische DBA-Freistellungs-BS → AUSSCHLUSS / ausländische DBA-Anrechnungs-BS sowie Nicht-DBA-BS → EINSCHRÄNKUNG durch Anrechnung (vgl. § 34c EStG)

II. EINZELUNTERNEHMEN

3. „BETRIEBSFREMDE ZWECKE“

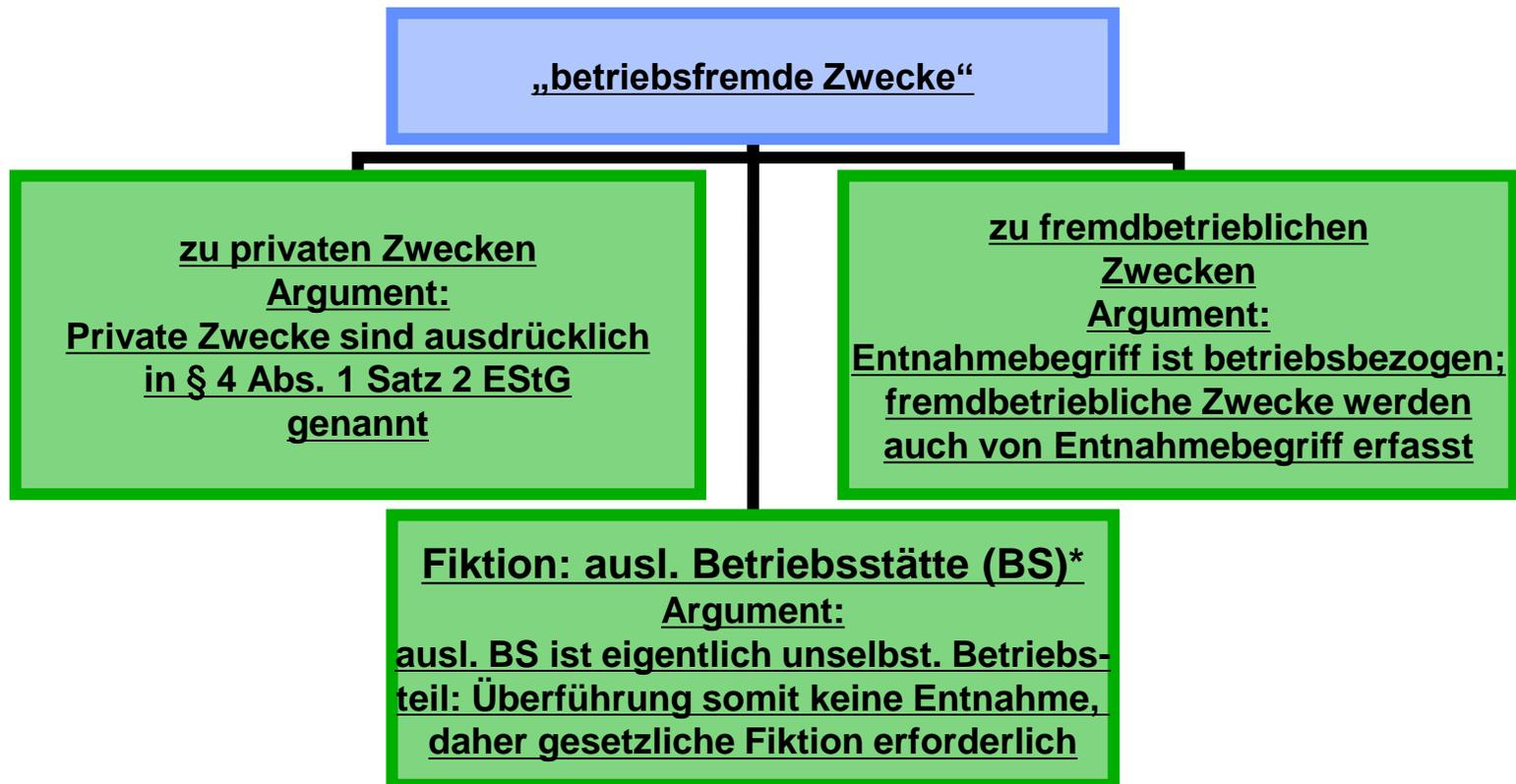
c) Problem: Abgrenzung EIGENBETRIEBLICH (→ keine Entnahme) /
FREMDBETRIEBLICH (→ Entnahme)

- Abgrenzungsfälle:
 - ▶ alle anderen UNSELBSTÄNDIGEN BETRIEBSTEILE, die nicht die Voraussetzungen des Betriebs erfüllen → EIGENBETRIEBLICH
 - ▶ Sind die Voraussetzungen des Betriebs erfüllt → FREMDBETRIEBLICH

II. EINZELUNTERNEHMEN

3. „BETRIEBSFREMDE ZWECKE“

d) Zusammenfassung:

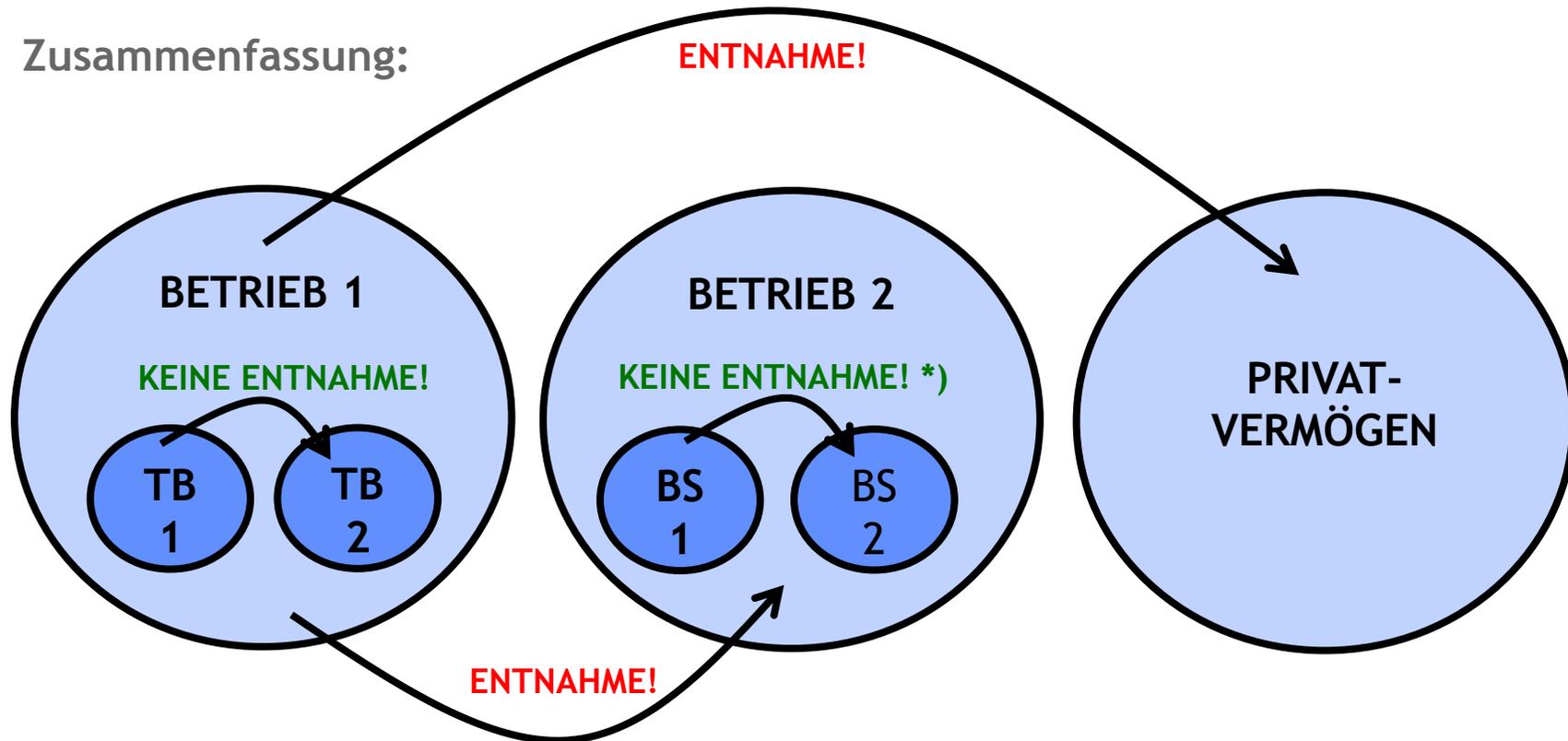


B GES.-RECHTLICHE MASSNAHMEN OHNE GEGENLEISTUNG

II. EINZELUNTERNEHMEN

3. „BETRIEBSFREMDE ZWECKE“

d) Zusammenfassung:



***) BEACHTEN ABER DIE ENTNAHMEFIKTION BEI ÜBERFÜHRUNG IN AUSLÄNDISCHE BS!**

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

a) GRUNDSATZ: Bloße UMWIDMUNG OHNE ZURECHNUNGSÄNDERUNG (derselbe wirtschaftliche Eigentümer) durch nach außen tretenden ENTNAHMEWILLEN

- ENTNAHMEWILLE: Stpfl. muss klar und eindeutig seinen Willen zum Ausdruck bringen, das bisher zum BV gehörende WG, Nutzungen des bisher zum BV gehörenden WG oder Leistungen des Betriebs auf außerhalb des Betriebs zu verwenden
- BEACHTEN: Für das Vorliegen einer Entnahme ist es nicht erforderlich, dass der Unternehmer den Willen zur Realisierung der stillen Reserven hat oder dass er sich der Konsequenzen einer Entnahme bewusst ist (BFH v. 31.01.1985, BStBl. II 1985, 395)

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

b) AUSNAHME 1: Entnahme auch OHNE ENTNAHMEWILLEN

- sog. **SUBSTITUIERENDE RECHTSVORGÄNGE**
- Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen einer **Betriebsaufspaltung: Zwangsentnahme des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens**

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

c) AUSNAHME 2: Entnahme auch bei WECHSEL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS (Zurechnungsänderung) ?

- **ENTGELTLICHER** Wechsels des (mindestens) wirtschaftlichen Eigentümers
 - ▶ **Entgelt:** Jede Form der Gegenleistung = Geld oder Sachen (Tauschvorgang genügt, arg. e. § 6 Abs. 6 EStG)
 - ▶ **ACHTUNG:** Gewährung Gesellschaftsrechte = Entgelt

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

c) AUSNAHME 2: Entnahme auch bei WECHSEL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS (Zurechnungsänderung) ?

- **ENTGELTLICHER** Wechsels des (mindestens) wirtschaftlichen Eigentümers
 - ▶ **ACHTUNG:** Gewährung Gesellschaftsrechte = Entgelt

GESELLSCHAFTSRECHTE bei KAPITALGESELLSCHAFTEN:

- **Anteil am gezeichneten Kapital:** Aktie, Geschäftsanteil
- **GLEICHZEITIG beschlossenes Aufgeld:** Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB), Aufgeld ist **unselbständiger Bestandteil des Gesellschaftsrechts**
- **Isolierte Kapitalrücklage:** kein Gesellschaftsrecht

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

c) AUSNAHME 2: Entnahme auch bei WECHSEL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS (Zurechnungsänderung) ?

- **ENTGELTLICHER** Wechsels des (mindestens) wirtschaftlichen Eigentümers
 - ▶ Problem: Gewährung Gesellschaftsrechte = Tauschvorgang?

GESELLSCHAFTSRECHTE bei PERSONENGESELLSCHAFTEN:

- Keine gesetzliche Regelung / handelsrechtliche Vertragspraxis unterscheidet regelmäßig vier Positionen: (a) Festkapital, (b) personengebundene Rücklage, (c) gesamthänderisch gebundene Rücklage, (d) Darlehens- oder Verrechnungskonto
- **(a) Festkapital:** vermittelt Stimm- und Vermögensrechte sowie Anteil am gezeichneten Kapital → **gewährt Gesellschaftsrechte**

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

c) AUSNAHME 2: Entnahme auch bei WECHSEL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS (Zurechnungsänderung) ?

- ENTGELTLICHER Wechsels des (mindestens) wirtschaftlichen Eigentümers

- ▶ Problem: Gewährung Gesellschaftsrechte = Tauschvorgang?

GESELLSCHAFTSRECHTE bei PERSONENGESELLSCHAFTEN:

- **(b) Personengebundenen Rücklage („Kapitalkonto II“):** unselbständiger Bestandteil des Gesellschaftsrechts bei Gewährung eines Anteils am Festkapital (BFH v. 29.07.2015 IV R 5/14, DStR 2016, 217), kein Gesellschaftsrecht bei isolierter Gutschrift
- **(c) Gesamthänderisch gebundene Rücklage:** alle Gesellschafter partizipieren quotall. Behandlung wie (b)

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

c) AUSNAHME 2: Entnahme auch bei WECHSEL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS (Zurechnungsänderung) ?

- ENTGELTLICHER Wechsels des (mindestens) wirtschaftlichen Eigentümers

- ▶ Problem: Gewährung Gesellschaftsrechte = Tauschvorgang?

GESELLSCHAFTSRECHTE bei PERSONENGESELLSCHAFTEN:

- **(d) Darlehenskonto: Darlehenskonto ist Fremdkapital, daher keine Gewährung von Gesellschaftsrechten, aber Gegenleistung in anderer Weise**

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

c) AUSNAHME 2: Entnahme auch bei WECHSEL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS (Zurechnungsänderung) ?

- **ENTGELTLICHER** Wechsels des (mindestens) wirtschaftlichen Eigentümers
 - ▶ **Veräußerung beinhaltet eigenbetrieblichen Veräußerungswillen und gegebenenfalls auch einen Entnahmewillen (Zuordnung zu fremdbetrieblichen oder privaten Zwecken)**
 - ▶ **Eigenbetrieblicher Veräußerungswille geht immer vor, auch dann, wenn Entnahmewille vorliegt**

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

- c) AUSNAHME 2: Entnahme auch bei WECHSEL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS (Zurechnungsänderung) ?
- **UNENTGELTLICHER** Wechsels des (mindestens) wirtschaftlichen Eigentümers
 - ▶ **Beispiel: Übertragung des Wirtschaftsguts an einen Dritten ohne Entgelt**
 - ▶ **Problem: Mit der unentgeltlichen Übertragung ist auch immer ein Entnahmewille (Zuordnung zu fremdbetrieblichen oder privaten Zwecken) verbunden**
 - ▶ **Hier gelten ENTNAHME-Grundsätze: Unentgeltliche Übertragung ist ENTNAHME**

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

c) AUSNAHME 2: Entnahme auch bei WECHSEL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS (Zurechnungsänderung) ?

- **UNENTGELTLICHER** Wechsels des (mindestens) wirtschaftlichen Eigentümers
 - ▶ **Nichtgewährung von Gesellschaftsrechten = unentgeltlich**
 - **Kapitalgesellschaft: isolierte Buchung Kapitalrücklage**
 - **Personengesellschaft: isolierte Buchung personengebundene oder gesamthänderisch gebundene Rücklage**
 - **ACHTUNG: Anders bei Mitgewährung von Anteile am gezeichneten Kapital oder Festkapital**

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

c) AUSNAHME 2: Entnahme auch bei WECHSEL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS (Zurechnungsänderung) ?

- **TEILENTGELTLICHER** Wechsels des (mindestens) wirtschaftlichen Eigentümers
 - ▶ **Beispiel: Übertragung des Wirtschaftsguts an einen Dritten gegen ein zu geringes Entgelt**
 - ▶ **Lösung: Teilentgeltliche Veräußerung ist bei außerbetrieblicher Veranlassung Kombination aus Veräußerung und Entnahme. Das heißt: Das einheitliche Rechtsgeschäft ist einen entgeltlichen Teil (Veräußerung) und unentgeltlichen Teil (Entnahme) aufzuspalten.**
 - ▶ **Gilt ebenso bei der Gewährung von Gesellschaftsrechten**
 - ▶ **Näher unter D.IV.**

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

d) ZUSAMMENFASSUNG:

- Entnahme ist willensbedingte Zuordnungsentscheidung des EU.
- Sie setzt daher **GRUNDSÄTZLICH** (a) Entnahmewillen und (b) denselben wirtschaftlichen Eigentümer voraus
- **AUSNAHME 1:** Entnahmen **OHNE ENTNAHMEWILLEN** bei substituierenden Rechtsvorgängen (z.B. Wegfall einer Betriebsaufspaltung)
- **AUSNAHME 2:** Entnahmen bei **WECHSEL DES (mindestens) WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS** („Übertragungsfälle“)
 - ▶ Entnahme nur bei unentgeltlicher Übertragung
 - ▶ **Teilentgeltliche Übertragung:** Aufspaltung des Geschäfts für Steuerzwecke in einen voll entgeltlichen und voll unentgeltlichen Teil. Nur der unentgeltliche Teil ist Entnahme.

II. EINZELUNTERNEHMEN

4. ZUORDNUNGSVORGANG (WIDMUNG) ZU BETRIEBSFEMDEN ZWECKEN:

d) ZUSAMMENFASSUNG:

- **AUSNAHME 2: Entnahmen bei WECHSEL DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTÜMERS („Übertragungsfälle“)**
 - ▶ **Übertragung eines WG an eine Gesellschaft, an der EU selbst beteiligt ist:**
 - **Gewährung von Gesellschaftsrechten:** bei Wertdifferenzen zwischen hingegebenen WG und erhaltenem Gesellschaftsrecht → Behandlung als **teilentgeltliches Rechtsgeschäft**. Nur der unentgeltliche Anteil ist Entnahme
 - **Keine Gewährung von Gesellschaftsrechten:** voll unentgeltlich, also vollumfänglich Entnahme (die zeitgleiche Werthhöhung des Gesellschaftsrechts ist keine Gegenleistung)

II. EINZELUNTERNEHMEN

5. STEUERFOLGEN:

a) PROBLEMSTELLUNG

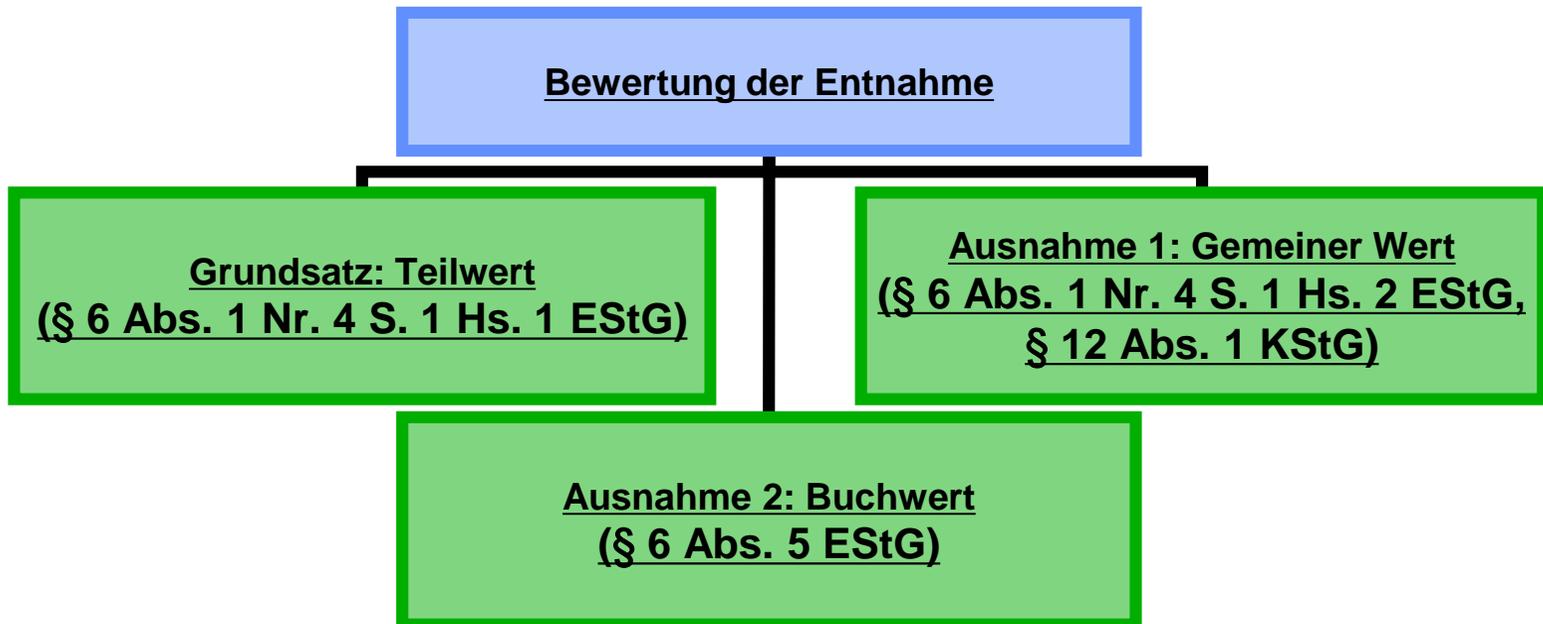
- Entnahme mindert BV des EU
 - ▶ durch Abgang des WG aus dem BV des EU: BV-Minderung in Höhe des steuerlichen Buchwerts des WG
 - ▶ durch Nichterfassung der Nutzungsvorteile eines WG im BV des EU: BV-Minderung in Höhe verhinderter Erträge oder in Höhe der durch die Nutzung ausgelösten Aufwendungen
 - ▶ durch Nichterfassung der Leistungsvorteile im BV des EU: BV-Minderung in Höhe verhinderter Erträge oder in Höhe der durch die Nutzung ausgelösten Aufwendungen
- § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG: ENTNAHMEN DÜRFEN ABER DEN GEWINN NICHT MINDERN
- FOLGE: HINZURECHNUNG DES ENTNAHMEWERTS ERFORDERLICH
→ § 6 EStG

B GES.-RECHTLICHE MASSNAHMEN OHNE GEGENLEISTUNG

II. EINZELUNTERNEHMEN

5. STEUERFOLGEN:

b) ENTNAHMEWERT / ÜBERSICHT



II. EINZELUNTERNEHMEN

5. STEUERFOLGEN:

c) ENTNAHMEWERT / TEILWERT

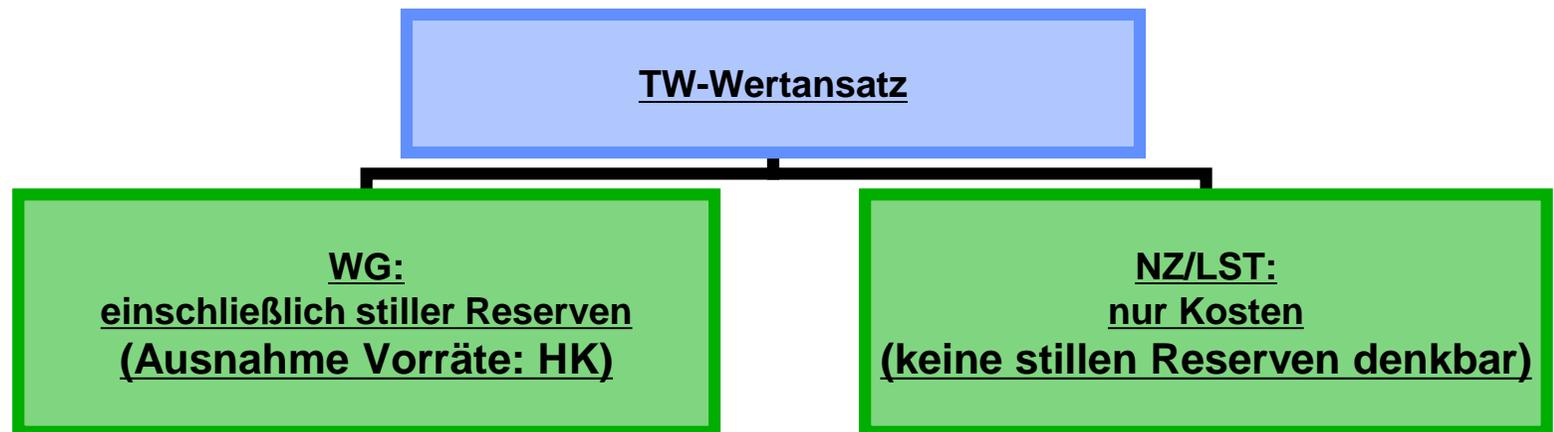
- Grundsatzregelung
- § 6 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG
- gilt grundsätzlich für alle Entnahmen (abgesehen von nachfolgenden Ausnahmen d und e)
- Definition: Teil eines gedachten Gesamtkaufpreises für den ganzen Betrieb bei Unternehmensfortführung (going concern; § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, § 10 BewG)
- Abgrenzung: Einzelveräußerungspreis (§ 9 BewG)

II. EINZELUNTERNEHMEN

5. STEUERFOLGEN:

c) ENTNAHMEWERT / TEILWERT

- Wertansatz:



- Steuerfolge: Gewinn- bzw. Verlustrealisierung → Teilwert ./.
Buchwert

II. EINZELUNTERNEHMEN

5. STEUERFOLGEN:

c) ENTNAHMEWERT / GEMEINER WERT

- Ausnahme vom TEILWERTGRUNDSATZ
- § 6 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG
- bei Beschränkung oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts
- Definition: Einzelveräußerungspreis (§ 9 BewG)
- Bei Ansatz mit GEMEINEM WERT wird Steuerbelastung aus Entnahmegewinn bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auf Antrag durch Bildung eines Ausgleichspostens über fünf Jahre verteilt (§ 4g EStG)
- Steuerfolge: Gewinn- oder Verlustrealisierung → Gemeiner Wert ./.. Buchwert ./.. Bildung Ausgleichsposten

II. EINZELUNTERNEHMEN

5. STEUERFOLGEN:

d) ENTNAHMEWERT / BUCHWERT

- § 6 Abs. 5 EStG
- erfasst nur die Überführung/Übertragung von EINZEL-WG
- geregelte Fälle:
 - ▶ Überführung WG aus einem BV in anderes BV desselben Stpfl. (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG)
 - ▶ Überführung WG aus BV in SBV desselben Stpfl. (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG)
 - ▶ Unentgeltliche Übertragung WG aus BV in Gesamthandsvermögen einer vom Stpfl. gehaltenen MUS (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG)
- Steuerfolge: keine Gewinnrealisierung → Buchwert ./.. Buchwert = NULL

II. EINZELUNTERNEHMEN

5. STEUERFOLGEN:

d) ENTNAHMEWERT / BUCHWERT

- **Missbrauchsregelungen:**

- ▶ **Behaltensfrist WG: drei Jahre nach Abgabe der StErkl. (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG)**
- ▶ **mittelbare Begünstigung einer KapGes als Mitunternehmer (§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG): z.B. Übertragung WG durch EU auf MUS und Verschiebung stiller Reserven im Wege einer Kapitalerhöhung ohne genügendes Aufgeld oder bei Umwandlung der MUS in KapGes innerhalb der Missbrauchsfrist**
- ▶ **Bei Missbrauch: rückwirkender Teilwertansatz**

II. EINZELUNTERNEHMEN

5. STEUERFOLGEN:

d) ENTNAHMEWERT / BUCHWERT

- **BEACHTEN:** § 6 Abs. 5 EStG regelt nicht nur die Festlegung eines Entnahmewerts, sondern auch die Bewertung der Gegenleistung bei einem Tauschvorgang (Veräußerung)
 - ▶ Übertragung WG aus BV in Gesamthandsvermögen einer vom Stpfl. gehaltenen MUS gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG)
 - ▶ Gewährung von Gesellschaftsrechten = Entgelt
 - ▶ KEINE ENTNAHME, SONDERN VERÄUSSERUNG
 - ▶ EIGENTLICH gilt § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG: Veräußerungspreis (Gesellschaftsrecht) entspricht dem gemeinen Wert des abgegebenen WG → Gewinnrealisierung
 - ▶ § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG ist VORRANGIG (§ 6 Abs. 6 a.E.) → KEINE Gewinnrealisierung

II. EINZELUNTERNEHMEN

5. STEUERFOLGEN:

e) MITTELBARE FOLGE: ENTNAHMEBEDINGTE SCHULDZINSEN

- durch Entnahmen bedingter Liquiditätsbedarf des EU ist grundsätzlich betrieblich veranlasst
- § 4 Abs. 4a EStG fingiert Schuldzinsen, die bei Überentnahmen anfallen, als nicht abzugsfähig
- Überentnahmen: Entnahmen, die zu einem negativen BV führen oder die ein negatives BV verstärken

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

1. GRUNDSÄTZE:

a) Grundfeststellungen:

- **MUS** ist in zivilrechtlicher Hinsicht teilrechtsfähig und steuerrechtlich **Subjekt der Gewinnermittlung** (Einheitstheorie!, Beachte die Trennung der Sphären in der 1. und 2. Stufe der Gewinnermittlung bei MUS)
 - Arbeitsunterlage zu B.I.2 der Vorlesung
- **KapGes** ist **eigenständiges Steuersubjekt**
 - Arbeitsunterlage zu B.I.3 der Vorlesung

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

1. GRUNDSÄTZE:

b) Steuerrechtliche Konsequenzen:

- Die steuerliche Selbständigkeit von MUS und KapGes zwingt zu einer **Anerkennung von Übertragungs- und Leistungsvorgängen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft**; dies gilt auch für die Beurteilung bei MUS (dort auf der 1. Stufe der Gewinnermittlung)
- Dementsprechend kann es eine **Entnahme im Wortsinn des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bei MUS und KapGes nicht geben**, weil § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG lediglich von einer „**anderweitige Zuordnung**“ (=Umwidmung) von WG, NZ und LST **eines einzelnen Rechtsträgers (EU)** von betrieblichen zu außerbetrieblichen Zwecken ausgeht:

Bei MUS und KapGes kommt es demgegenüber immer zu Übertragungs- und Leistungsvorgängen zwischen zwei Steuersubjekten (bei MUS: StSubj. der Gewinnermittlung)

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

1. GRUNDSÄTZE:

b) Steuerrechtliche Konsequenzen:

- Wegen des Steuersubjektwechsels kann man im Fall der anderweitigen Zurechnung von WG/NZ/LST aus gesellschaftsrechtlichen Gründen **statt von Entnahmen von (offenen) oder verdeckten Gewinnauschüttungen** sprechen
- Gleichwohl hat sich in der Praxis der Begriff der **Gewinnausschüttung bei MUS nicht durchgesetzt**; man spricht hier - wie bei dem EU - von „Entnahme“. Gemeint ist hier aber ein **Entnahmebegriff im weiteren Sinn**, für den die Grundsätze des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG entsprechend gelten.
- Wegen des Zurechnungswechsels ist zu unterscheiden zwischen
 - ▶ Ebene des ausschüttenden Unternehmens (MUS/KAPGES) und
 - ▶ Ebene des Gesellschafters/Mitunternehmers.

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

a) Definition OFFENE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

- Definition: Auskehrung von Gewinnanteilen unter Beachtung gesetzlicher und gesellschaftsvertraglicher Vorschriften
- Zurechnungswechsel, daher nicht auf EU, sondern nur auf MUS und KapGes anwendbar → bei EU Entnahme
- nur auf Wirtschaftsgüter anwendbar, da Nutzungen und Leistungen üblicherweise nicht als Gewinnanteile ausgekehrt werden
- Gesellschaftsrechtliche Probleme (KapGes):
 - ▶ Zulässigkeit der Vorabausschüttung (bei Aktiengesellschaften)
 - ▶ Zulässigkeit der Sachausschüttung (bei Aktiengesellschaften)
 - ▶ Wirksamkeit des Gesellschafter- bzw. Hauptversammlungsbeschlusses

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

b) Definition VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG (VGA)

- **Definition: Vermögensminderung oder Verhinderung einer Vermögensmehrung, die**
 - ▶ durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
 - ▶ sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt,
 - ▶ und in keinem Zusammenhang mit einer oGA steht
(st. Rspr. des BFH zur vGA bei KapGes)

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

b) Definition VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG (VGA)

- eine **Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis** ist anzunehmen:
 - ▶ wenn ein **ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter** die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (**Drittvergleich**; BFH v. 27.07.1988, BStBl. II 1989, 57)
 - ▶ Unüblichkeit kann sich **auch aus anderen Kriterien** ergeben, selbst wenn Fremdvergleich erfüllt ist (BFH v. 6.12.1995, BStBl. II 1996, 383)
 - ▶ **nahestehende Person** reicht aus (BFH v. 18.12.1996, BStBl. II 1997, 301; BMF, Schreiben v. 20.05.1999, BStBl. I 1999, 514)

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

b) Definition VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG (VGA)

- nicht auf EU, sondern nur auf MUS und KapGes anwendbar (EU kann nicht ausschütten) → bei EU Entnahme
- vGA ist **Auffangtatbestand**: alle gesellschaftsrechtlich veranlassten Eigenkapitalverminderungen oder verhinderten Eigenkapitalerhöhungen, die keine oGA sind
- vGA erfasst daher **WG und NZ/LST**
- **Beispiele:**
 - ▶ MUS/KapGes veräußert WG an Gesellschafter unter Preis
 - ▶ Gesellschafter veräußert WG an MUS/KapGes über Preis
 - ▶ MUS/KapGes gewährt Gesellschafter Darlehen zu unangemessen niedrigen Zinsen
 - ▶ Gesellschafter erhält unangemessen hohe Bezüge für Tätigkeit als Geschäftsführer

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

b) Definition VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG (VGA)

- **Sonderproblem: vGA an beherrschenden Gesellschafter**
 - ▶ vGA liegt vor, wenn nicht von vorneherein klar und eindeutig bestimmt ist, ob und in welcher Höhe für die Leistung des Gesellschafters ein Entgelt zu zahlen ist oder wenn nicht entsprechend der klaren Vereinbarung verfahren wird (BFH v. 22.02.1989, BStBl. II 1989, 631)
 - ▶ **Beherrschende Stellung liegt vor bei Stimmenmehrheit oder Zusammenrechnung von Stimmen bei Gleichlauf von Interessen mit anderen Gesellschaftern (Status des nahen Angehörigen allein reicht jedoch nicht)**

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

c) FOLGEN MITUNTERNEHMERSCHAFTEN: ÜBERFÜHRUNGSFÄLLE

- Überführungsfälle = SCHLICHTE UMWIDMUNG, KEINE ZURECHNUNGSÄNDERUNG
- SBV wird nur EINEM Steuersubjekt zugerechnet
- ÜBERFÜHRUNGSFÄLLE bei Mitunternehmerschaften können nur sein:
 - ▶ Überführung aus dem GeshV der MUS in ausländische BS
 - ▶ Überführung aus dem SBV des MUers in steuerliches PV
 - ▶ Überführung aus dem SBV des MUers in eigenes BV (und umgekehrt)
 - ▶ Überführung aus SBV des MUers in einen anderes SBV des MUers
- Für das Verhältnis von SBV und betrieblicher/außerbetrieblicher Zuordnung gelten EXAKT DIESELBEN KRITERIEN WIE BEI EU

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

c) FOLGEN MITUNTERNEHMERSCHAFTEN: ÜBERFÜHRUNGSFÄLLE

- **Steuerliche Behandlung**
 - ▶ **GRUNDSATZ:** Entnahmewert grundsätzlich TEILWERT, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG Halbs. 1 EStG :
 - Überführung aus dem SBV des MUers in steuerliches PV
 - ▶ **AUSNAHME 1:** Entnahmewert ausnahmsweise GEMEINER WERT, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG Halbs. 2 EStG
 - Überführung aus dem GeshV der MUS in ausländische BS
 - ▶ **AUSNAHME 2:** Entnahmewert ausnahmsweise BUCHWERT, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG
 - Überführung aus dem SBV des MUers in eigenes BV (und umgekehrt)
 - Überführung aus SBV des MUers in einen anderes SBV des MUers

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

d) FOLGEN MITUNTERNEHMERSCHAFTEN: ÜBERTRAGUNGSFÄLLE

- Übertragungsfälle = ZURECHNUNGSÄNDERUNG = Übertragung zivilrechtlichen/wirtschaftlichen Eigentums
- Unterscheidung nach der Vermögenssphäre: Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen der MUS
 - ▶ in das steuerliche Privatvermögen des MUers
 - ▶ in das eigene BV des MUers
 - ▶ in das SBV des MUers bei derselben MUS
 - ▶ in das SBV des MUers bei einer anderen MUS
- Unterscheidung nach dem Entgelt:
 - ▶ unentgeltliche Übertragung
 - ▶ entgeltliche Übertragung (Gewährung von Gesellschaftrechten)
 - ▶ teilentgeltliche Übertragung

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

d) FOLGEN MITUNTERNEHMERSCHAFTEN: ÜBERTRAGUNGSFÄLLE

- **Problem: Zusammenhang von WG-Zurechnung und § 12 EStG**
 - ▶ gilt nur für MITUNTERNEHMERSCHAFTEN
 - ▶ **BEISPIEL:** private Nutzung eines betrieblichen WG durch einen Mitunternehmer
 - ▶ außerbetriebliche Nutzung durch MITUNTERNEHMER bewirkt wegen § 12 EStG: (a) ÜBERTRAGUNG DES WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTUMS AUF ALLE MITUNTERNEHMER und (b) GEMEINSCHAFTLICHE ÜBERLASSUNG DES WIRTSCHAFTSGUTS AN DEN NUTZENDEN MITUNTERNEHMER (es gilt in der Folge § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO!)
 - ▶ Grundsätze gelten nur für das genutzte WG: Nutzungsumfang und Definition des WG beachten → Unterscheidung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG!
 - ▶ Ergänzung zu den Grundsätzen des § 39 AO

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

d) FOLGEN MITUNTERNEHMERSCHAFTEN: ÜBERTRAGUNGSFÄLLE

- **unentgeltliche** Übertragung: entsprechende Anwendung des ENTNAHME-Grundsätze
 - ▶ Änderung der ZURECHNUNG wird daher in der Praxis bei Mitunternehmerschaften nicht als oGA/vGA, sondern „ENTNAHME“ bezeichnet (obwohl es sich hierbei gerade nicht um eine ZUORDNUNGsentscheidung handelt)
 - ▶ Es gilt § 4 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 5 EStG analog:
 - (a) Verminderung BV durch Abgang BW
 - (b) Erhöhung BV entsprechend durch Hinzurechnung Entnahmewert und Gegenbuchung (Belastung) auf Kapitalkonto (Entnahmekonto)

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

d) FOLGEN MITUNTERNEHMERSCHAFTEN: ÜBERTRAGUNGSFÄLLE

- unentgeltliche Übertragung: entsprechende Anwendung des ENTNAHME-Grundsätze
 - ▶ **GRUNDSATZ:** Entnahmewert grundsätzlich TEILWERT, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG Halbs. 1 EStG analog: unentgeltliche Übertragung aus dem GeshV der MUS
 - in das steuerliche PV des MUers
 - in das GeshV einer anderen MUS (ACHTUNG Vorlagebeschluss BFH v. 10.04.2013 I R 80/12, BFH/NV 2013, 1834)
 - ▶ **AUSNAHME:** Entnahmewert ausnahmsweise BUCHWERT, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG: unentgeltliche Übertragung aus dem GeshV der MUS
 - in das eigene BV des MUers
 - in das SBV des MUers bei derselben MUS
 - in das SBV des MUers bei einer anderen MUS

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

d) FOLGEN MITUNTERNEHMERSCHAFTEN: ÜBERTRAGUNGSFÄLLE

- **entgeltliche** Übertragung (Minderung von GesR): entsprechende Anwendung von TAUSCH-Grundsätzen
 - ▶ **GRUNDSATZ:** Entnahmewert grundsätzlich GEMEINER WERT, § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG
 - Übertragung aus dem GeshV der MUS in steuerliches PV des MUers gegen Minderung der GesR
 - ▶ **AUSNAHME:** Entnahmewert ausnahmsweise BUCHWERT, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG: Übertragung aus dem GeshV der MUS gegen Minderung von GesR
 - in das eigene BV des MUers
 - in das SBV des MUers bei derselben MUS
 - in das SBV des MUers bei einer anderen MUS

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

d) FOLGEN MITUNTERNEHMERSCHAFTEN: ÜBERTRAGUNGSFÄLLE

- **teilentgeltliche** Übertragung (unangemessene Minderung von GesR): Kombination von TAUSCH-Grundsätzen und ENTNAHME-Grundsätzen
 - ▶ Übertragung Einzel-WG: Aufspaltung in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil
 - entgeltlicher Teil: Tauschgrundsätze
 - unentgeltlicher Teil: Entnahme
 - ▶ Nutzungs- und Leistungsentnahme: nur Nutzungen/Leistungen sind Entnahme

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

2. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTENDES UNTERNEHMEN:

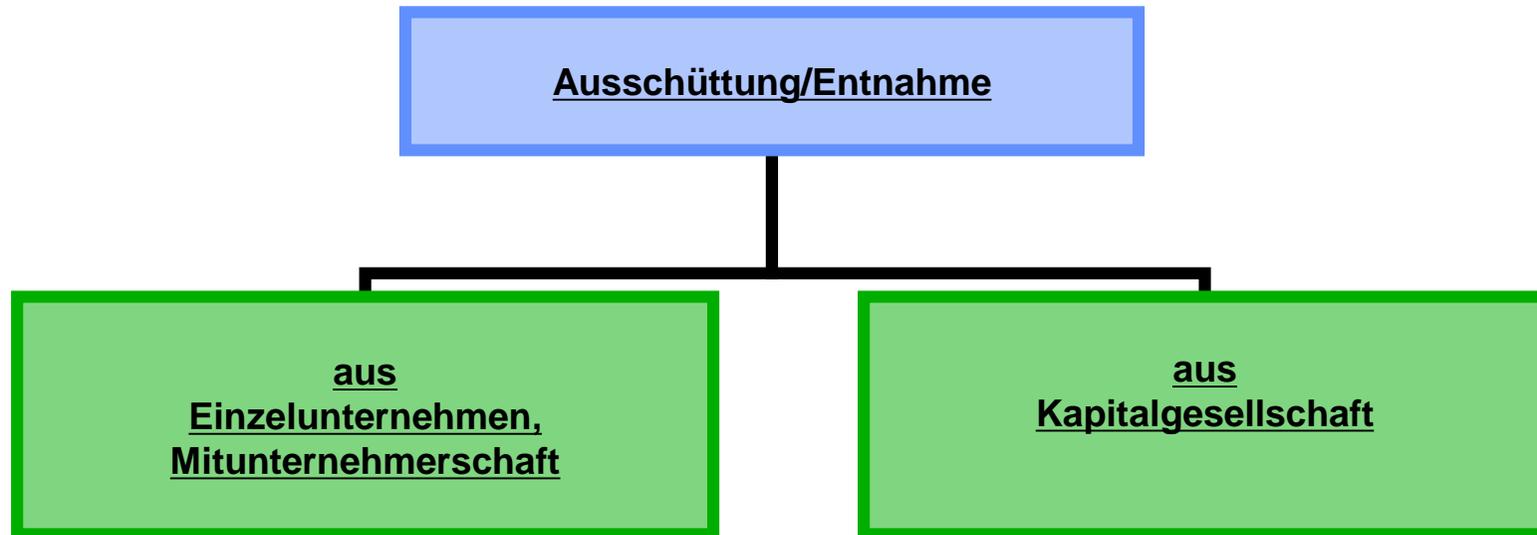
e) STEUERFOLGEN für KAPITALGESELLSCHAFTEN:

- oGA und vGA immer mit Zurechnungswechsel verbunden
- es gilt § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG:
 - ▶ Verminderung BV durch Abgang BW
 - ▶ Erhöhung BV gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG durch Hinzurechnung Teilwert / da Belastung „Entnahmekonto“ des Gesellschafters nicht denkbar → Hinzurechnung AUSSERHALB DER BILANZ (anders: EU/MUS INNERHALB der Bilanz)
- Ansatz Hinzurechnungswert immer analog § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
- § 6 Abs. 5 EStG gilt nicht
- Teilentgeltliche Übertragung: KEINE Aufspaltung, Hinzurechnung der Differenz

B GES.-RECHTLICHE MASSNAHMEN OHNE GEGENLEISTUNG

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:



II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:

a) „ENTNAHME“ AUS MITUNTERNEHMERSCHAFT

Ausschüttungsempfänger ist ...

... einkommensteuerpflichtig:

- erhöhter Gewinn ist als Einkünfte aus GewBet zu versteuern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)
- Ausschüttung kann bei Thesaurierungsrücklage Nachversteuerung (§ 34a Abs. 4 EStG) auslösen
- Entnahme ist keine Anschaffung!

... körperschaftsteuerpflichtig:

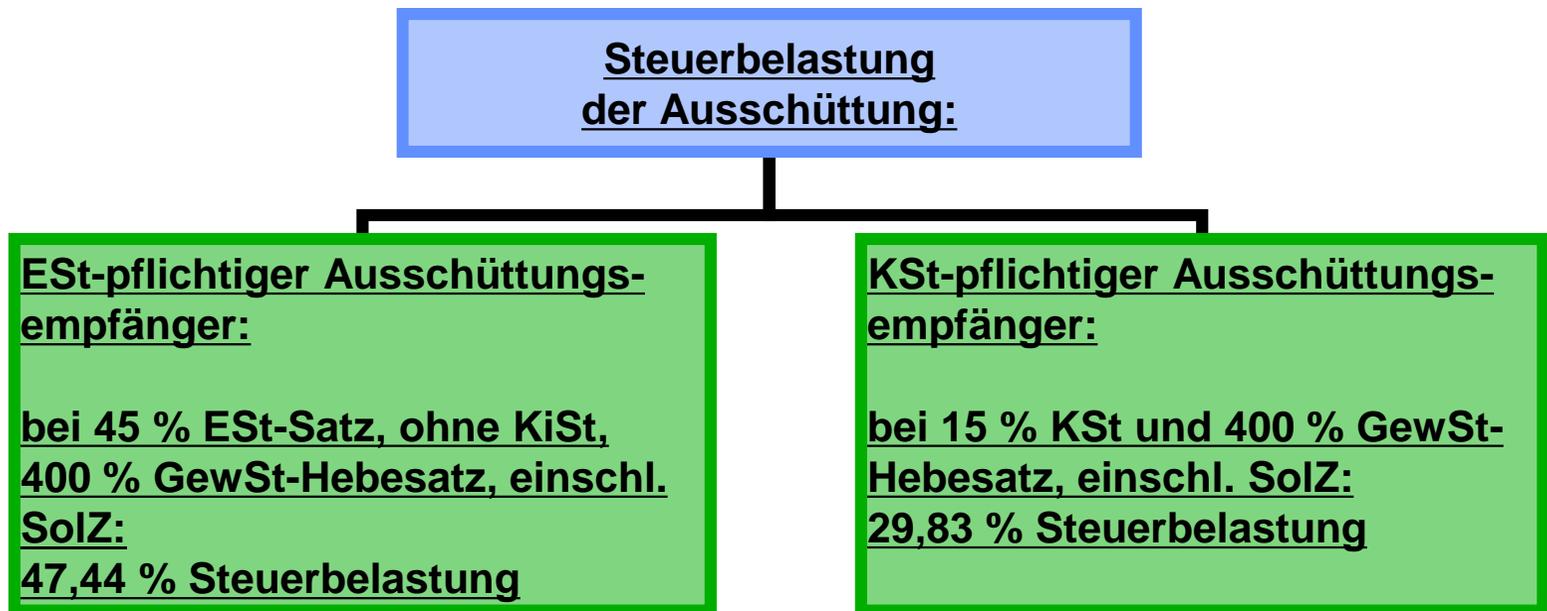
- wie bei Einkommensteuerpflichtigen (siehe links): Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)
- Nachversteuerung (§ 34a EStG) nicht denkbar, da KSt-Pflicht

B GES.-RECHTLICHE MASSNAHMEN OHNE GEGENLEISTUNG

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:

a) „ENTNAHME“ AUS MITUNTERNEHMERSCHAFT

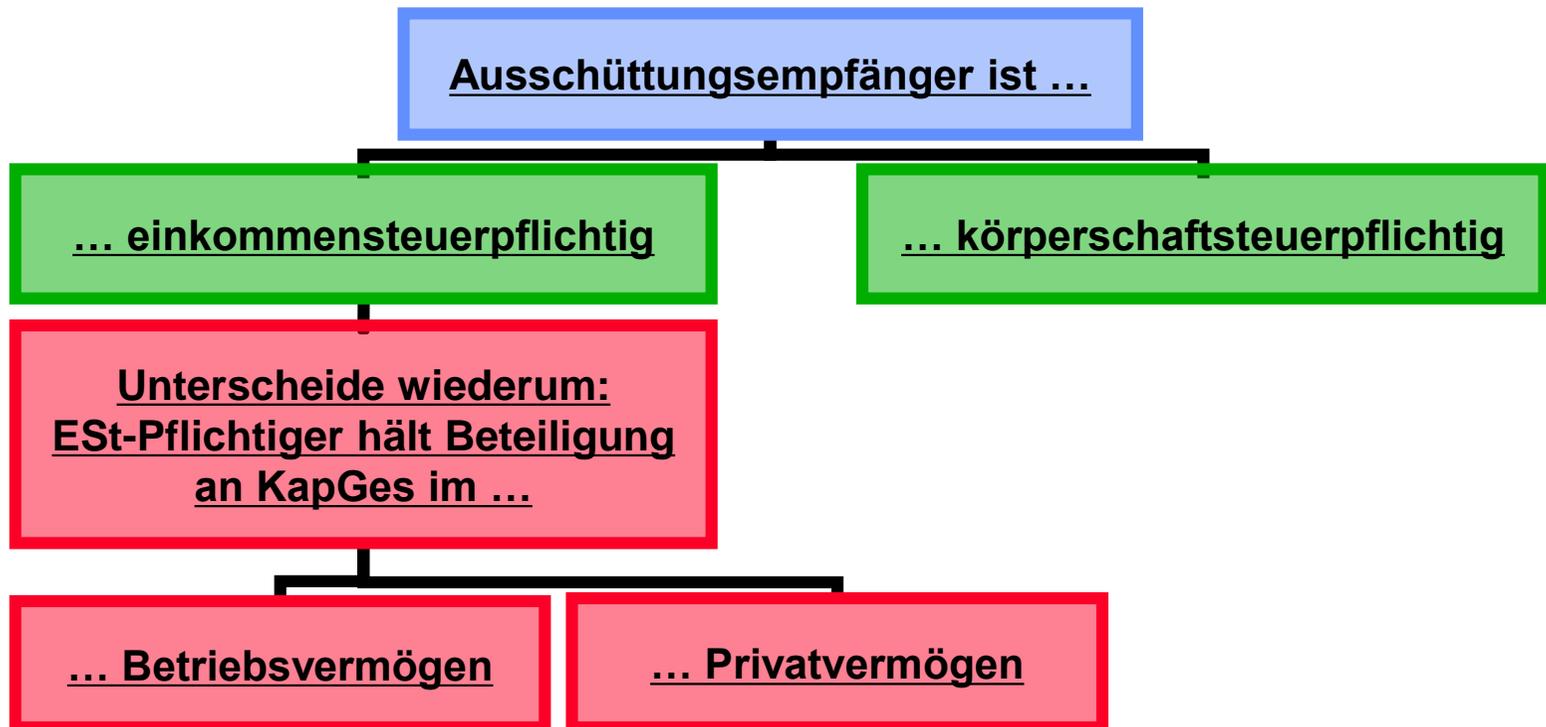


B GES.-RECHTLICHE MASSNAHMEN OHNE GEGENLEISTUNG

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:

b) AUSSCHÜTTUNG AUS KAPITALGESELLSCHAFT:



II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:

b) AUSSCHÜTTUNG AUS KAPITALGESELLSCHAFT:

- **FALLGRUPPE 1: Ausschüttungsempfänger ist est-pflichtig UND Beteiligung an KapGes liegt im BV**
 - ▶ Anspruch auf Ausschüttungsgegenstand erfüllt Voraussetzungen von **Einkünften aus KapV** (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und **Einkünften aus GewBet** (§ 15 EStG)
 - ▶ **§ 15 EStG ist vorrangig** (§ 20 Abs. 3 EStG)
 - ▶ Es gilt Realisationsprinzip: Anspruch genügt
 - ▶ Höhe: **“wahrer Wert”** einschließlich angemessener Gewinnaufschlag (BFH I R 150/82 BStBl. II 1987, 455); es besteht somit **keine Korrespondenz** mit Bewertung bei KapGes (TW) → anders: bei MUS
 - ▶ Einkünfte sind mit 40 % steuerbefreit (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG: **Teileinkünfteverfahren**); auf Antrag gilt die Abgeltungssteuer (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG)

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:

b) AUSSCHÜTTUNG AUS KAPITALGESELLSCHAFT:

- **FALLGRUPPE 1: Ausschüttungsempfänger ist est-pflichtig UND Beteiligung an KapGes liegt im BV**
 - ▶ **Einbehaltene KESt wird auf die Einkommensteuer angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG)**
 - ▶ **Gewerbesteuer: steuerfrei bei mindestens 15 % Beteiligungsquote (gewerbesteuerliches Schachtelprivileg; § 9 Nr. 2a GewStG)**
 - ▶ **Steuerbelastung: Ausschüttung ist vorbelastet mit 29,83 % KSt, SolZ und GewSt auf Ebene KapGes → nur 70,17 % stehen zur Ausschüttung zur Verfügung / es erfolgt eine gemilderte einkommensteuerliche Nachbelastung auf Gesellschafterebene durch TEV (bei 45 % ESt, SolZ ohne KiSt): $47,475 \% * 60 \% = 28,485 \%$, entspricht **19,99 %** Nachbelastung (bezogen auf 70,17 %) /**Gesamtbelastung: 49,82 %****

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:

b) AUSSCHÜTTUNG AUS KAPITALGESELLSCHAFT:

- **FALLGRUPPE 2: Ausschüttungsempfänger ist est-pflichtig UND Beteiligung an KapGes liegt im PV**
 - ▶ Zufluss auf Ausschüttungsgegenstand erfüllt Voraussetzungen von **Einkünften aus KapV** (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
 - ▶ Es gilt Zuflussprinzip: Zufluss erforderlich
 - ▶ Höhe: “**wahrer Wert**” einschließlich angemessener Gewinnaufschlag (BFH I R 150/82 BStBl. II 1987, 455); es besteht somit keine Korrespondenz mit Bewertung bei KapGes (TW)
 - ▶ Einkünfte unterliegen der **Abgeltungssteuer** (§ 32d Abs. 1 EStG)
 - ▶ **einbehaltene KESt** wird auf die Einkommensteuer **angerechnet** (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG)

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:

b) AUSSCHÜTTUNG AUS KAPITALGESELLSCHAFT:

- **FALLGRUPPE 2: Ausschüttungsempfänger ist est-pflichtig UND Beteiligung an KapGes liegt im PV**
 - ▶ **Steuerbelastung: Ausschüttung ist vorbelastet mit 29,83 % KSt, SolZ und GewSt auf Ebene KapGes → nur 70,17 % stehen zur Ausschüttung zur Verfügung / es erfolgt eine gemilderte einkommensteuerliche Nachbelastung auf Gesellschafterebene durch AbgSt zuzüglich SolZ: $26,25 \% \times 70,17 \% = 18,42 \%$ / Gesamtbelastung: 48,25 %**

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:

b) AUSSCHÜTTUNG AUS KAPITALGESELLSCHAFT:

- **FALLGRUPPE 3: Ausschüttungsempfänger ist kst-pflichtig**
 - ▶ Anspruch auf Ausschüttungsgegenstand ist laufender Ertrag aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG)
 - ▶ Es gilt Realisationsprinzip: Anspruch genügt
 - ▶ **Steuerbefreiung gemäß § 8b KStG: (a) Einkünfte sind grundsätzlich in voller Höhe steuerbefreit (§ 8b Abs. 1 KStG) (b) 5 % der Einkünfte gelten als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG) → insoweit KSt-Pflicht (c) § 8b KStG gilt nicht für Finanzunternehmen (§ 8b Abs. 7 KStG; z.B. Holdinggesellschaften mit Beteiligungen im Umlaufvermögen) → volle KSt-Pflicht**
 - ▶ **einbehaltene KESt** wird auf die Einkommensteuer **angerechnet** (§ 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG)

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:

b) AUSSCHÜTTUNG AUS KAPITALGESELLSCHAFT:

- **FALLGRUPPE 3: Ausschüttungsempfänger ist kst-pflichtig**
 - ▶ **Gewerbsteuer: (a) § 8b Abs. 1 KStG ist anwendbar: insoweit keine GewSt-Pflicht, (b) nichtabzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG sind jedoch gewst-pflichtig (§ 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG), (c) Falls § 8b KStG nicht anwendbar ist: steuerfrei bei mindestens 15 % Beteiligungsquote (gewerbesteuerliches Schachtelprivileg; § 9 Nr. 2a GewStG) → falls diese Voraussetzung nicht erfüllt ist: volle GewSt-Pflicht**
 - ▶ **Steuerbelastung: Ausschüttung ist vorbelastet mit 29,83 % KSt, SolZ und GewSt auf Ebene KapGes → nur 70,17 % stehen zur Ausschüttung zur Verfügung / es erfolgt eine geringfügige körperschaft- und gewerbesteuerliche Nachbelastung wegen der Fiktion nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben / Nachbelastung: 29,83 % * 5 % = 1,49 %, entspricht einer Nachbelastung (bezogen auf 70,17 %) in Höhe von 1,05 %**

II. MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT

3. FOLGEN FÜR AUSSCHÜTTUNGSEMPFÄNGER:

b) AUSSCHÜTTUNG AUS KAPITALGESELLSCHAFT:

- **PROBLEM: RÜCKGÄNGIGMACHUNG EINER VGA**

- ▶ **Spätere Rückgängigmachung einer vGA** (z.B. als Schadensersatz durch KapGes oder Rückgewähr durch Gesellschafter) **beseitigt weder die Folgen auf Ebene der KapGes noch beim Gesellschafter** (BFH VIII R 4/01 DB 2004, 2671; FG Düsseldorf EFG 2007, 926; Rev. VIII R 10/07)
- ▶ Rückgängigmachung einer vGA wird isoliert betrachtet und als **verdeckte Einlage behandelt** (hierzu: Arbeitsunterlage zu Teil D.II der Vorlesung)

I. GRUNDSÄTZE

1. ÜBERTRAGUNG WG OHNE GEGENLEISTUNG

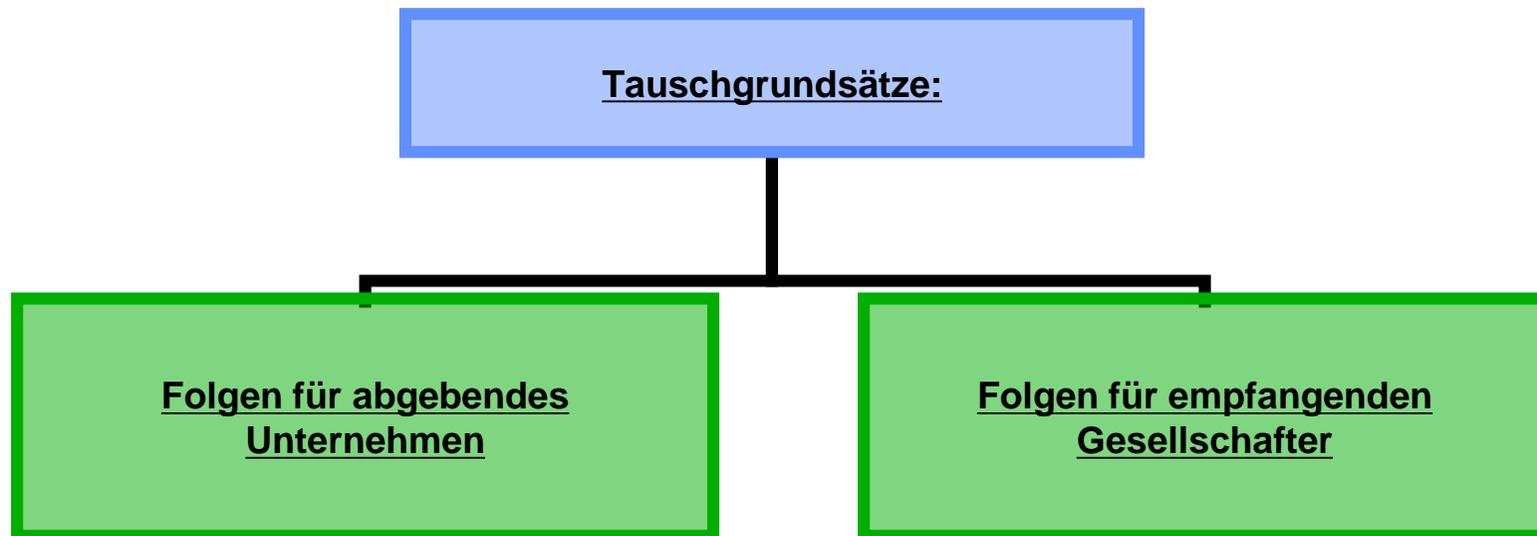
- gesellschaftsrechtlich begründete Übertragungs- und Leistungsvorgänge ohne Gegenleistung (offene und verdeckte Gewinnausschüttungen) sind keine Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäfte (arg. e. § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG)
- Begründung: keine Gegenleistung
- → Anwendung Entnahmegrundsätze

I. GRUNDSÄTZE

2. ÜBERTRAGUNG WG GEGEN GEGENLEISTUNG

- NUR BEI MUS/KAPGES DENKBAR
- gesellschaftsrechtlich begründete Übertragungs- und Leistungsvorgänge gegen Minderung von Gesellschaftsrechte (Ausbringung) sind dagegen Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäfte
- Begründung: Minderung der Gesellschaftsrechte ist Gegenleistung
- → Grundsatz: Anwendung von § 6 Abs. 6 EStG (Tauschgrundsätze)
- → Ausnahme bei Übertragung WG in BV gegen Minderung Gesellschaftsrechte: Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG (Vorrang gegenüber § 6 Abs. 6 EStG, vgl. § 6 Abs. 6 a.E. EStG)

II. TAUSCHGRUNDSÄTZE



II. TAUSCHGRUNDSÄTZE

1. FOLGEN FÜR ABGEBENDES UNTERNEHMEN:

a) GRUNDSATZ (§ 6 Abs. 6 EStG):

- **Bewertung abgehendes Wirtschaftsgut mit dem “gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts”**
- **hingegebenes Wirtschaftsgut ist der Teil der Beteiligung, um den die Beteiligung im Wege der Ausbringung gemindert wird**
- **Unternehmens-/Beteiligungsbewertung erforderlich**
- **abgebendes Unternehmen erzielt Veräußerungsgewinn oder -verlust**
- **gilt für Mitunternehmerschaften und Körperschaften**

II. TAUSCHGRUNDSÄTZE

1. FOLGEN FÜR ABGEBENDES UNTERNEHMEN:

b) AUSNAHME (§ 6 Abs. 5 ESTG)

- Übertragung Einzel-WG vom Gesamthandsvermögen einer MUS in das BV/SBV eines MÜer
- Ansatz mit dem steuerlichen Buchwert: keine Realisierung stiller Reserven
- gilt nur für Mitunternehmerschaften

II. TAUSCHGRUNDSÄTZE

2. FOLGEN FÜR EMPFANGENDEN GESELLSCHAFTER:

a) ANSCHAFFUNG DES WIRTSCHAFTSGUTS:

- Gesellschafter schafft das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert seiner hingegebenen Beteiligung (§ 6 Abs. 6 EStG) oder mit dem steuerlichen Buchwert (§ 6 Abs. 5 EStG) an

II. TAUSCHGRUNDSÄTZE

2. FOLGEN FÜR EMPFANGENDEN GESELLSCHAFTER:

b) VERÄUSSERUNG DER BETEILIGUNG DURCH KAPITALHERABSETZUNG:

- **Gesellschafter ist Mitunternehmer:**
 - ▶ Gesellschafter erzielt Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (§ 16 EStG)
 - ▶ näher Arbeitsunterlage zu Teil D.I der Vorlesung
- **Gesellschafter ist Gesellschafter einer Körperschaft:**
 - ▶ Gesellschafter erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 EStG bei Beteiligung im Privatvermögen), Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung (§ 17 Abs. 4 EStG bei Beteiligung im Privatvermögen) oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb (bei Beteiligung im Betriebsvermögen)
 - ▶ näher Arbeitsunterlage zu Teil D.I der Vorlesung

I. GRUNDSÄTZE

1. EINZELUNTERNEHMEN:

a) Grundsatz:

Der Einzelunternehmer kann zivilrechtlich mit sich keine Verträge über die Übertragung von WG schließen

b) Konsequenz:

Es gibt auch im Steuerrecht **KEINEN LEISTUNGSAUSTAUSCH** zwischen dem Einzelunternehmer als

- Inhaber steuerlichen Privatvermögens - einerseits - und
- Inhaber eines oder mehrerer steuerlicher Betriebsvermögen - andererseits -.

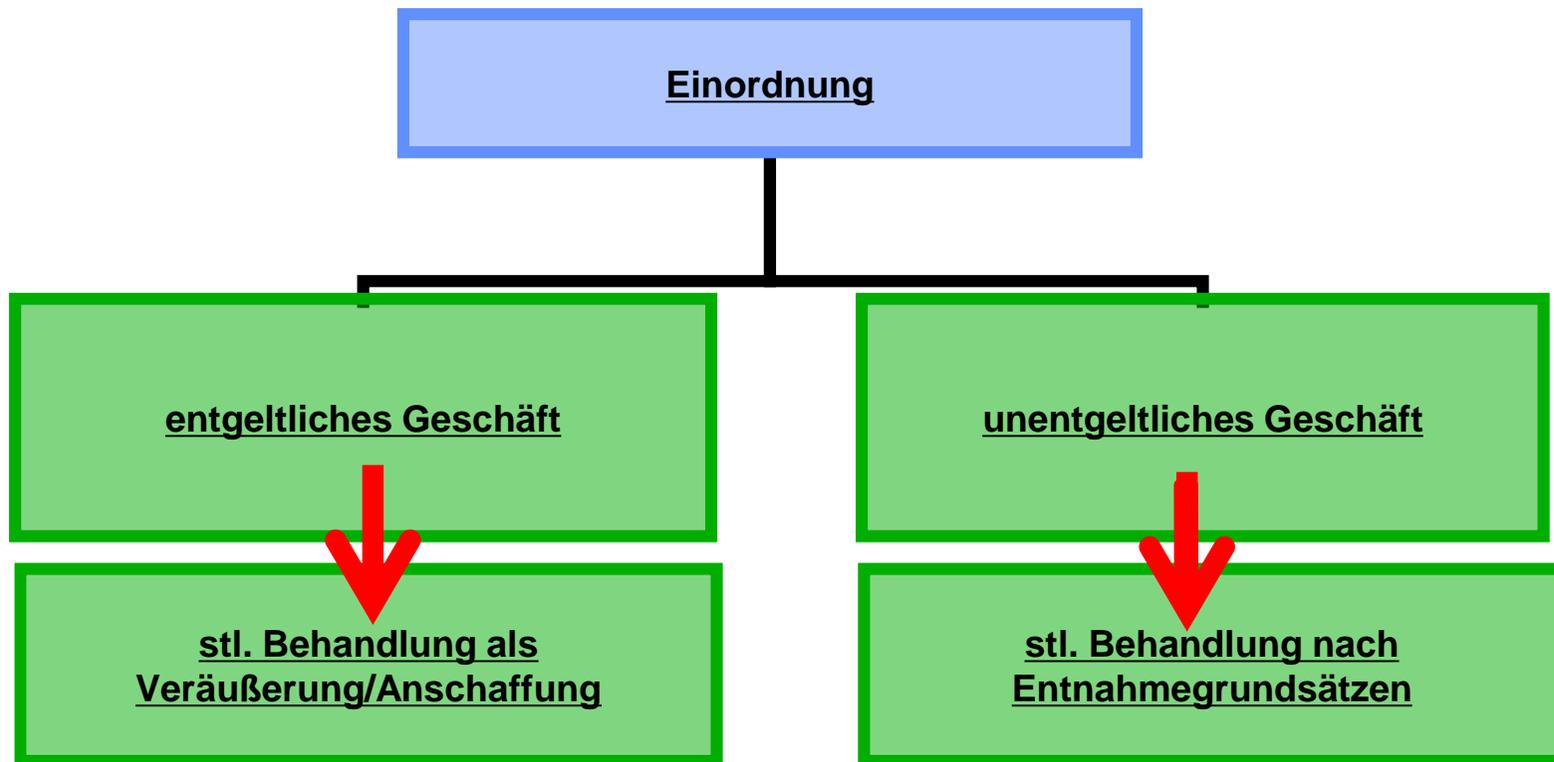
I. GRUNDSÄTZE

2. MITUNTERNEHMERSCHAFTEN/KÖRPERSCHAFTEN:

- a) Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Teilrechtsfähigkeit (PersGes) bzw. Vollrechtsfähigkeit (KapGes) kann eine PersGes/KapGes mit ihrem Gesellschafter Verträge über die Übertragung von WG abschließen
- b) Aufgrund der Steuersubjektfähigkeit (MUS: nur Steuersubjekt der Gewinnermittlung; KapGes: volle Steuersubjektfähigkeit) werden diese Vorgänge auch steuerrechtlich berücksichtigt (bei MUS: Gewinnermittlung erster Stufe)

I. GRUNDSÄTZE

3. EINORDNUNG ALS ENTGELTLICHES/UNENTGELTLICHES GESCHÄFT



II. ANSCHAFFUNGS-/VERÄUSSERUNGSGESCHÄFT

1. DEFINITION:

- Übertragung zivilrechtliches oder wirtschaftliches Eigentum an dem Wirtschaftsgut
- auf ein anderes Steuersubjekt (MUS genügt)
- gegen (angemessene) Gegenleistung

II. ANSCHAFFUNGS-/VERÄUSSERUNGSGESCHÄFT

2. STEUERLICHE FOLGEN:

a) MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT:

- Veräußerung an Gesellschafter ist laufender Geschäftsvorfall im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und führt zur Gewinn- bzw. Verlustrealisierung: Veräußerungserlös ./.. Buchwert = Gewinn/Verlust
- Anschaffung vom Gesellschafter führt zu Anschaffungskosten

II. ANSCHAFFUNGS-/VERÄUSSERUNGSGESCHÄFT

2. STEUERLICHE FOLGEN:

b) MITUNTERNEHMER/GESELLSCHAFTER:

- Anschaffung von Gesellschaft führt zu Anschaffungskosten
- Veräußerung an Gesellschaft führt zu Veräußerungsgewinn/-verlust
- **BEACHTEN:** Gewinn/Verlust ist nur steuerbar wie folgt
 - ▶ Wirtschaftsgut war vorher Betriebsvermögen des MÜers (§ 15 EStG) / Beachte aber die Sonderregelungen des § 6 Abs. 5 EStG bei Veräußerung gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte an einer Mitunternehmerschaft (Veräußerung „zum Buchwert“)
 - ▶ Wirtschaftsgut vor vorher Privatvermögen des MÜers / Steuerbar nur in folgenden Fällen: Spekulationsgeschäft (§ 23 EStG), Veräußerung von Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 EStG), Veräußerung wesentlicher Beteiligungen (§ 17 EStG), Veräußerung umwandlungssteuerrechtlich gebundener Wirtschaftsgüter (§ 22 UmwStG)

III. UNENTGELTLICHES ÜBERTRAGUNGSGESCHÄFT

1. DEFINITION:

- Übertragung zivilrechtliches oder wirtschaftliches Eigentum an dem Wirtschaftsgut
- auf ein anderes Steuersubjekt (MUS genügt)
- ohne Gegenleistung

III. UNENTGELTLICHES ÜBERTRAGUNGSGESCHÄFT

2. STEUERLICHE FOLGEN:

a) MITUNTERNEHMERSCHAFT/KAPITALGESELLSCHAFT:

- Entnahme zum Teilwert (Normalfall)
- Entnahme zum Buchwert (bei MUS betr. Entnahme in BV/SBV)

III. UNENTGELTLICHES ÜBERTRAGUNGSGESCHÄFT

2. STEUERLICHE FOLGEN:

b) MITUNTERNEHMER/GESELLSCHAFTER:

- bei Entnahme aus MUS: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (MUS)
- Bei Ausschüttung aus KapGes: Einkünfte aus KapVermögen (natürliche Person/PV) bzw. Gewerbebetrieb (natürliche Person/BV bzw. KapGes)
- **BEACHTEN:** Entnahme aus MUS in PV ist keine Anschaffung (arg. e. § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG), da unentgeltlicher Vorgang

IV. ÜBERTRAGUNG GEGEN UNANGEMESSENES ENTGELT

1. GRUNDSATZ:

a) AUFSPALTUNG

Bei Übertragung gegen unangemessenes Entgelt ist Übertragungsvorgang aufzuspalten in:

- die Übertragung eines ideellen Anteils des Wirtschaftsgut gegen angemessenes Entgelt und
- die Übertragung eines weiteren ideellen Anteils des Wirtschaftsguts ohne Gegenleistung.

b) KONSEQUENZ

Kombination von Veräußerungs- und Entnahmegrundsätzen!

IV. ÜBERTRAGUNG GEGEN UNANGEMESSENES ENTGELT

2. MITUNTERNEHMERSCHAFT

- a) **PROBLEM:** Zuordnung der Anschaffungskosten des WG bei der Übertragung zwischen MUS und MÜer
- **FinVerw:** Aufspaltung der AK im Verhältnis des entgeltlichen zum unentgeltlichen Teil („Trennungstheorie“)
 - **BFH-Urteil v. 19.09.2012 IV R 11/12:** Zuordnung zum entgeltlichen Teil („modifizierte Trennungstheorie“)

IV. ÜBERTRAGUNG GEGEN UNANGEMESSENES ENTGELT

2. MITUNTERNEHMERSCHAFT

a) **PROBLEM:** Wem ist bei MUS der durch den unentgeltlichen Teil verursachte Mehrgewinn zuzurechnen?

- **BFH:** Zurechnung bei dem Gesellschafter (BFH v. 06.08.1985, BStBl. II 1986, 17)
- **LITERATUR:** Verteilung nach dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel und Anrechnung der verdeckten Zuwendung auf den Gewinnanteil des begünstigten Gesellschafters (vgl. Knobbe-Keuk, Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 429)

I. GRUNDSÄTZE

1. EINZELUNTERNEHMEN:

a) Grundsatz:

Der Einzelunternehmer kann zivilrechtlich mit sich keine Verträge über die Übertragung von WG schließen

b) Konsequenz:

Es gibt auch im Steuerrecht **KEINEN LEISTUNGSAUSTAUSCH** zwischen dem Einzelunternehmer als

- Inhaber steuerlichen Privatvermögens - einerseits - und
- Inhaber eines oder mehrerer steuerlicher Betriebsvermögen - andererseits -.

E SCHULDRECHTLICHE MASSNAHMEN: NUTZUNGEN/LEISTUNGEN

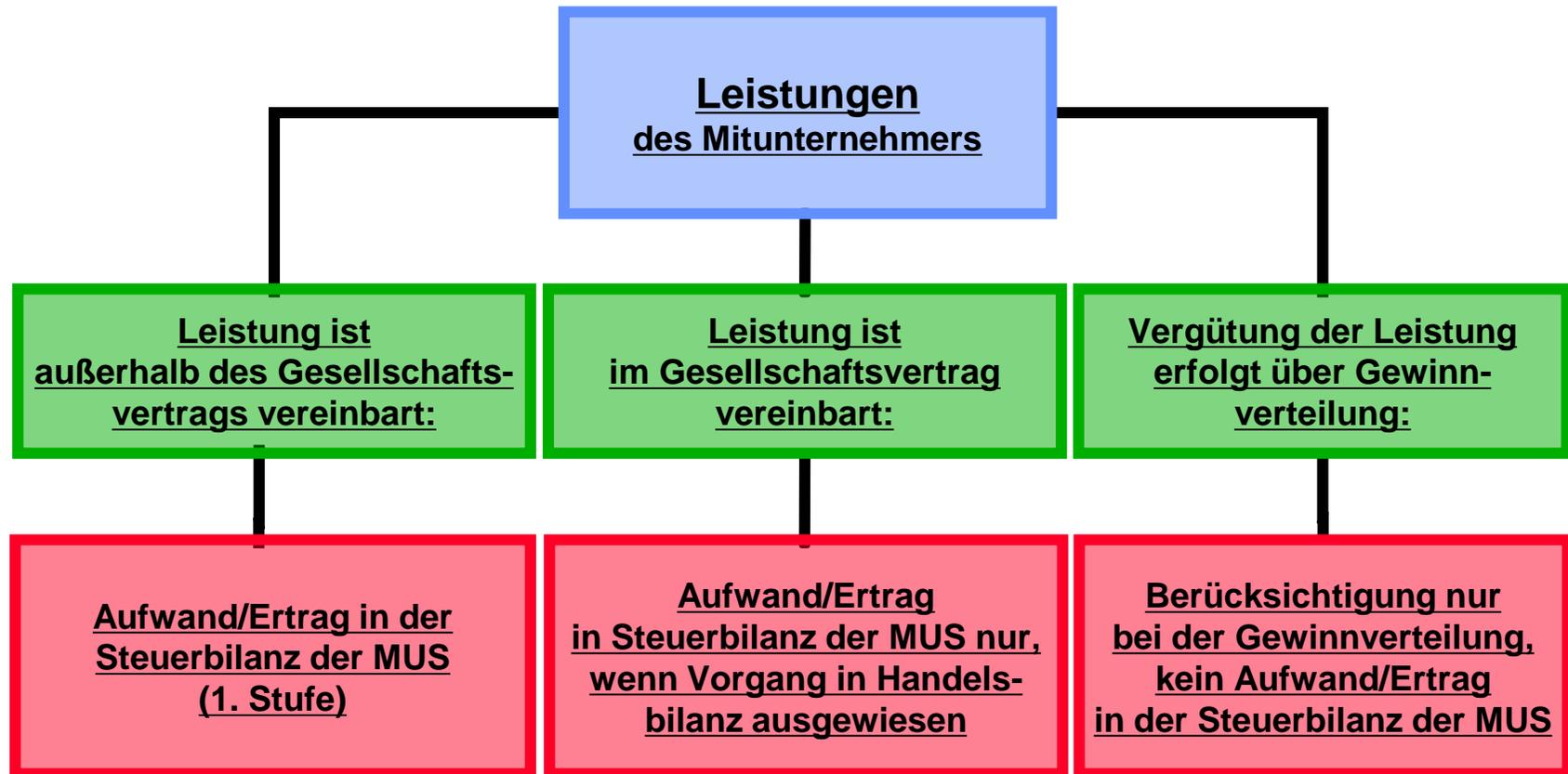
I. GRUNDSÄTZE

2. MITUNTERNEHMERSCHAFTEN/KÖRPERSCHAFTEN:

- a) Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Teilrechtsfähigkeit (PersGes) bzw. Vollrechtsfähigkeit (KapGes) kann eine PersGes/KapGes mit ihrem Gesellschafter Verträge über die Übertragung von WG abschließen
- b) Aufgrund der Steuersubjektfähigkeit (MUS: nur Steuersubjekt der Gewinnermittlung; KapGes: volle Steuersubjektfähigkeit) werden diese Vorgänge auch steuerrechtlich berücksichtigt (bei MUS: Gewinnermittlung erster Stufe)
- c) **BEACHTEN:**
Bei MUS sind Absprachen zwischen der MUS und MU über die Erbringung von LST zusätzlich von Gewinnverteilungsabreden abzugrenzen (siehe nachfolgendes Schaubild)

I. GRUNDSÄTZE

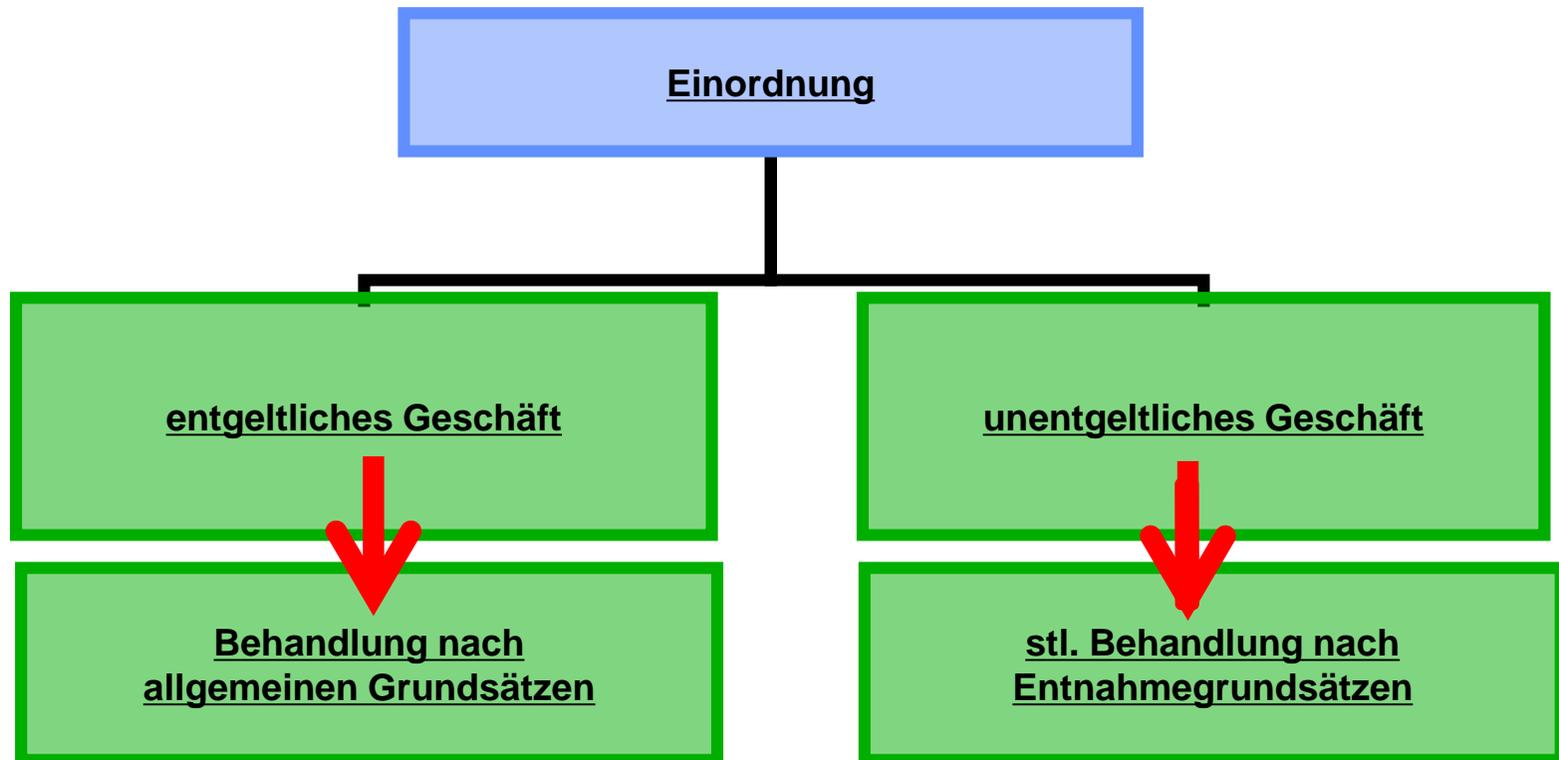
3. ABGRENZUNG LEISTUNGEN/GEWINNVERTEILUNGSABREDE BEI MUS



E SCHULDRECHTLICHE MASSNAHMEN: NUTZUNGEN/LEISTUNGEN

I. GRUNDSÄTZE

4. EINORDNUNG ALS ENTGELTLICHES/UNENTGELTLICHES GESCHÄFT:



E SCHULDRECHTLICHE MASSNAHMEN: NUTZUNGEN/LEISTUNGEN

II. ENTGELTLICHE NUTZUNGEN/LEISTUNGEN

1. STEUERLICHE FOLGEN BEI MUS/KAPGES:

- **entgeltliche NZ/LST an Gesellschafter ist laufender Geschäftsvorfall im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und führt zur Gewinn- bzw. Verlustrealisierung**
- **z.B. Buchung von Miet- oder Personalaufwand**

2. STEUERLICHE FOLGEN BEI MUEr/GESELLSCHAFTER:

- **Mitunternehmer: von der Gesellschaft geschuldete Erlöse aus NZ/LST sind SBE (2. Stufe der Gewinnermittlung) und damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb**
- **Gesellschafter KapGes: von der Gesellschaft gezahlte Erlöse sind Einkünfte aus VuV (bzw. Gewerbebetrieb bei Vermietung aus BV) oder NA**

E SCHULDRECHTLICHE MASSNAHMEN: NUTZUNGEN/LEISTUNGEN

III. UNENTGELTLICHE NUTZUNGEN/LEISTUNGEN

1. STEUERLICHE FOLGEN BEI MUS/KAPGES:

- Entnahme-/Ausschüttungsgrundsätze (s.o.) sind anzuwenden
- Entnahme zum Teilwert (d.h. zu den Kosten der NZ/LST)
- Entnahme zum Buchwert (bei MUS) nicht möglich, da kein WG

2. STEUERLICHE FOLGEN BEI MUEr/GESELLSCHAFTER:

- bei Entnahme aus MUS: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (MUS)
- bei Ausschüttung aus KapGes: Einkünfte aus KapVermögen (natürliche Person/PV) bzw. Gewerbebetrieb (natürliche Person/BV bzw. KapGes)

E SCHULDRECHTLICHE MASSNAHMEN: NUTZUNGEN/LEISTUNGEN

IV. NUTZUNGEN/LEISTUNGEN GEGEN UNANGEMESSENES ENTGELT

1. GRUNDSATZ:

a) AUFSPALTUNG

Bei Übertragung gegen unangemessenes Entgelt ist Leistung aufzuspalten in:

- einen voll entgeltlichen Anteil und
- einen voll unentgeltlichen Anteil.

b) KONSEQUENZ

Auch hier Kombination von Veräußerungs- und Entnahmegrundsätzen!

E SCHULDRECHTLICHE MASSNAHMEN: NUTZUNGEN/LEISTUNGEN

IV. NUTZUNGEN/LEISTUNGEN GEGEN UNANGEMESSENES ENTGELT

2. **PROBLEM:** Wem ist bei MUS der durch den unentgeltlichen Teil verursachte Mehrgewinn zuzurechnen?

a) **BFH:**

Zurechnung bei dem Gesellschafter (BFH v. 06.08.1985, BStBl. II 1986, 17)

b) **LITERATUR:**

Verteilung nach dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel und Anrechnung der verdeckten Zuwendung auf den Gewinnanteil des begünstigten Gesellschafters (vgl. Knobbe-Keuk, Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 429)

E SCHULDRECHTLICHE MASSNAHMEN: NUTZUNGEN/LEISTUNGEN

IV. NUTZUNGEN/LEISTUNGEN GEGEN UNANGEMESSENES ENTGELT

3. **PRAXIS BEI MUS:** In der Praxis spielen NZ/LST des Mitunternehmers gegen unangemessenes Entgelt der MUS (z.B. überhöhte GF-Bezüge oder überhöhte Mieten) keine Rolle:
- a) Bisher hat MU das Entgelt insgesamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuert
 - b) Feststellung der Unangemessenheit ist aus fiskalischer Sicht nicht erforderlich: (a) Angemessene Vergütung → Einkünfte aus Gewerbebetrieb des MU (SBE), (b) Unangemessener Teil → Hinzurechnung des Aufwands: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (1. Stufe), jedoch nach BFH-Rechtsprechung dem Gesellschafter zuzurechnen

IV. NUTZUNGEN/LEISTUNGEN GEGEN UNANGEMESSENES ENTGELT

4. BEACHTEN:

Anders ist dies bei NZ/LST gegen unangemessen hohe Entgelte der KapGes (Einkünfteerhöhung KSt + GewSt bei KapGes) und Zufluss vGA (Einkünfte KapV) bei Gesellschafter