

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

BEARBEITET VON

TEL

FAX

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 12. Mai 2004

BETREFF Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG)
-Entwurf eines BMF-Schreibens –

GZ IV A 2 - S2 742a - 20/04 (bei Antwort bitte angeben)

Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG)

I.	VERHÄLTNIS ZUM BMF-SCHREIBENS VOM 15. DEZEMBER 1994 (BSTBL I 1995, 25,	, 170)2
II.	ALLGEMEINES	2
III.	FINANZIERUNGSWEGE DES § 8a KSTG	2
1.	TREMETER TO BE CHANGE OF C	
2.	FREMDFINANZIERUNG DURCH EINE NAHE STEHENDE PERSON	4
3.	FREMDFINANZIERUNG DURCH EINE TOCHTERGESELLSCHAFT	6
4.	FREMDFINANZIERUNG DURCH EINEN RÜCKGRIFFSBERECHTIGTEN DRITTEN	8
	a) Definition des Rückgriffs	8
	b) Rechtsfolgen im Einzelnen	8
5.	FREMDFINANZIERUNG EINER ORGANSCHAFTLICH VERBUNDENEN KAPITALGESELLSCHAFT	10
6.	FREMDFINANZIERUNG AUSLÄNDISCHER TOCHTERGESELLSCHAFTEN	
7.	Freigrenze	13
IV.	ANTEILIGES EIGENKAPITAL	13
1.		
2.	DEFINITION DES EIGENKAPITALS UND BETEILIGUNGSWERTKÜRZUNG	15

Seite 2	V. 7	ZULÄSSIGES FREMDKAPITAL	16
	VI.	HOLDINGREGELUNG	16
	1.	Begriff der Holdinggesellschaft	16
	2.	NACHGEORDNETE KAPITALGESELLSCHAFTEN (§ 8a Abs. 4 SATZ 2 KSTG)	17
	3.	KONKURRIERENDE HOLDINGGESELLSCHAFTEN	18
	c	ı) Vertikale Konkurrenz zwischen Holdinggesellschaften	18
	ŀ) Horizontale Konkurrenz zwischen Holdinggesellschaften	19
	VII.	FREMDFINANZIERUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN; § 8a ABS. 5 KSTG	20
	1.	EINHEITLICHE UND GESONDERTE GEWINNFESTSTELLUNG DER PERSONENGESELLSCHAFT	20
	2	ANTEIL SEIGNER ALS MITLINTERNEHMER	22

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zu grundlegenden Anwendungsfragen der Neuregelungen des § 8a KStG durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I S. 2840) wie folgt Stellung genommen:

I. Verhältnis zum BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994 (BStBl I 1995, 25, 170)

1 Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994 (BStBl I 1995, 25, 170) sind bis zu einer Überarbeitung dieses Schreibens weiter anzuwenden, soweit sich aus dem Folgenden nicht Abweichendes ergibt.

II. Allgemeines

- 2 Die zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erforderliche Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8a KStG erfüllt sind.
- 3 § 8a KStG erfasst nur Vergütungen für Fremdkapital, das beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften überlassen wird.
- 4 Die verdeckte Gewinnausschüttung führt beim wesentlich beteiligten Anteilseigner zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Das gilt in den Fällen der Fremdfinanzierung durch eine nahe stehende Person oder einen Dritten im Sinne des § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG entsprechend.
- 5 Diese Kapitalerträge unterliegen nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug. Die Kapitalertragsteuer beträgt nach § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG 20 %, wenn der Anteilseigner sie trägt; sie beträgt 25 %, wenn die Kapitalgesellschaft sie übernimmt. Die Kapitalertragsteuer ist nach § 44 Abs. 1 Sätze 3 und 5 EStG von der fremdfinanzierten Kapitalgesellschaft einzubehalten und abzuführen.
- 6 Es wird nicht beanstandet, wenn die Kapitalertragsteuer erst einbehalten wird, sobald die Vergütungen für das Fremdkapital die Freigrenze im Sinne des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG in Höhe von 250.000 € übersteigen. Dies gilt nicht für Vergütungen im Sinne des § 8a Abs. 4 Satz 2, Abs. 6 KStG oder wenn bei einer Prognose bereits zu Beginn des Veranlagungszeitraums damit zu rechnen ist, dass diese Vergütungen die Freigrenze übersteigen werden.

III. Finanzierungswege des § 8a KStG

§ 8a Abs. 1 KStG unterscheidet danach, ob das schädliche Fremdkapital von einem wesentlich beteiligten Anteilseigner, einer nahe stehenden Person oder von einem rückgriffsberechtigten Dritten überlassen wurde:

1. Fremdfinanzierung durch den wesentlich beteiligten Anteilseigner

- 8 Anteilseigner im Sinne des § 8a KStG kann nur sein, wer unmittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist.
- 9 Soweit die Vergütung für das Fremdkapital nach §§ 8a, 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, wird sie bei der **leistenden Kapitalgesellschaft** dem Steuerbilanzge-

- winn im Rahmen der Ermittlung des Einkommens nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 28. Mai 2002 (BStBl II 2002, 603) außerhalb der Steuerbilanz hinzugerechnet. Das auf diese Weise erhöhte Einkommen der Kapitalgesellschaft gilt als Gewinn im Sinne des § 7 Satz 1 GewStG.
- 10 Die verdeckte Gewinnausschüttung stellt eine **sonstige Leistung** dar und erfolgt mit dem Abfluss der Vergütung bei der Kapitalgesellschaft.
- 11 Beim wesentlich beteiligten **Anteilseigner** unterliegen die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Vergütungszahlungen als Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG, § 8b Abs. 1 KStG); § 8b Abs. 5 KStG, § 3c Abs. 2 EStG sind anzuwenden. Für Zwecke der Gewerbesteuer ist § 9 Nr. 2a GewStG zu beachten.

Beispiel:

Der Alleingesellschafter A gewährt der inländischen I-GmbH am 1.1.01 ein Darlehen in Höhe von 10.000 T€, das das zulässige Fremdkapital in voller Höhe übersteigt. Die vereinbarte Vergütung beträgt 10 %. Das Wirtschaftsjahr der I-GmbH stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Die I-GmbH erwirtschaftet im Jahre 01 einen Steuerbilanzgewinn von 120 T€. A ist eine natürliche Person und hält die Beteiligung im Betriebsvermögen¹.

Alternative: Alleingesellschafter ist die A-GmbH.

Lösung:

I-GmbH

Steuerbilanzgewinn 120.000 €
Nach § 8a KStG hinzuzurechnende Vergütung 1.000.000 €
Körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen 1.120.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag 1.120.000 €
Kapitalertragsteuerpflichtiger Betrag 1.000.000 €
Kapitalertragsteuer; 20 % 200.000 €

	\mathbf{A}	A-GmbH
Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG	1.000.000 €	1.000.000 €
Steuerbefreiung; § 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 1 KStG	-500.000 €	-1.000.000 €
Abzugsverbot; § 3c Abs. 2 EStG; § 8b Abs. 5 KStG	0 €	50.000 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb; §§ 15, 20 Abs. 3 EStG	500.000 €	50.000 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb	500.000 €	50.000 €
Kürzung; § 9 Nr. 2a GewStG	-500.000 €	0 €
Maßgebender Gewerbeertrag	0 €	50.000 €
Anrechnungsbetrag Kapitalertragsteuer	200.000 €	200.000 €

Der Solidaritätszuschlag bleibt in diesem und den nachfolgenden Beispielen aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt.

2. Fremdfinanzierung durch eine nahe stehende Person

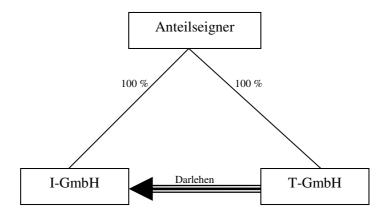
- 12 Für die Ermittlung des Einkommens der fremdfinanzierten Kapitalgesellschaft gelten die unter I-II.1 genannten Grundsätze entsprechend. Die verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt mit dem Abfluss der Vergütung an die nahe stehende Person.
- 13 Beim wesentlich beteiligten **Anteilseigner** führen die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Vergütungszahlungen (einschließlich der hierauf entrichteten Kapitalertragsteuer) zu Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 1 KStG) unterliegen; § 8b Abs. 5 KStG, § 3c Abs. 2 EStG sind anzuwenden. Für Zwecke der Gewerbesteuer ist § 9 Nr. 2a GewStG zu beachten.
- 14 Der Vergütungsbetrag ist ein einlagefähiger Vermögensvorteil. Handelt es sich bei der dem Anteilseigner nahe stehenden Person um eine Kapitalgesellschaft, fließt der Vermögensvorteil der darlehensgewährenden Gesellschaft **im Wege der verdeckten Einlage** des wesentlich beteiligten Anteilseigners zu. Der Wertansatz der Beteiligung ist beim Anteilseigner entsprechend zu erhöhen (nachträgliche Anschaffungskosten).

Beispiel:

Seite 5

A ist Alleingesellschafter der T-GmbH und der I-GmbH. Die T-GmbH gewährt der I-GmbH am 1.1.01 ein Darlehen in Höhe von 10.000 T€, das das zulässige Fremdkapital in voller Höhe übersteigt. Die vereinbarte Vergütung beträgt 10 %. Die Wirtschaftsjahre der T-GmbH und der I-GmbH stimmen mit dem Kalenderjahr überein. Die I-GmbH erwirtschaftet im Jahre 01 einen Steuerbilanzgewinn von 120 T€, die T-GmbH einen Steuerbilanzverlust von 50 T€. A ist eine natürliche Person und hält die Beteiligungen an der T-GmbH und der I-GmbH im Betriebsvermögen.

Alternative: Alleingesellschafter ist die A-GmbH.



Lösung:

I-GmbH

Steuerbilanzgewinn	120.000 €
Nach § 8a KStG hinzuzurechnende Vergütung	1.000.000 €
Körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen	1.120.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag	1.120.000 €

Erhöhung Beteiligungswertansatz T-GmbH	A 1.000.000 €	A-GmbH 1.000.000 €
Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG	1.000.000 €	1.000.000 €
Steuerbefreiung; § 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 1 KStG	-500.000 €	-1.000.000 €
Abzugsverbot; § 3c Abs. 2 EStG; § 8b Abs. 5 KStG	0 €	50.000 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb; §§ 15, 20 Abs. 3 EStG	500.000 €	50.000 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb	500.000€	50.000 €
Kürzung; § 9 Nr. 2a GewStG	-500.000 €	0€
Maßgebender Gewerbeertrag	0 €	50.000 €
Anrechnungsbetrag Kapitalertragsteuer	200.000 €	200.000 €
T-GmbH		
Steuerlicher Verlust	-50.000 €	E
Als verdeckte Einlage abzuziehender Betrag	-1.000.000 €	€
Körperschaftsteuerliches Einkommen	-1.050.000 €	E
Erhöhung des Einlagekontos; § 27 Abs. 2, 3 KStG	1.000.000 €	E
Maßgebender Gewerbeertrag (Gewerbeverlust)	-1.050.000 €	<u>C</u>

15 Die dargestellten Grundsätze sind in **mehrstufigen Beteiligungsstrukturen** bis zum gemeinsamen Anteilseigner der fremdfinanzierten und der kapitalgewährenden Gesellschaft anzuwenden.

3. Fremdfinanzierung durch eine Tochtergesellschaft

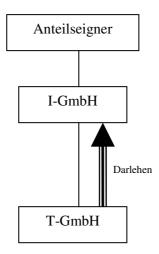
- 16 § 8a KStG findet auch im Falle der Fremdfinanzierung einer Kapitalgesellschaft durch ihre Tochtergesellschaft Anwendung. Die das Fremdkapital gebende Tochtergesellschaft kann gemäß § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG nahe stehende Person des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft sein.
- 17 Für die Ermittlung des Einkommens der fremdfinanzierten Kapitalgesellschaft gelten die unter I- II.1 genannten Grundsätze entsprechend. Die verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt mit dem Abfluss der Vergütung an die Tochtergesellschaft.
- 18 Beim wesentlich beteiligten **Anteilseigner** führen die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Vergütungszahlungen (einschließlich der hierauf entrichteten Kapitalertragsteuer) zu Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 1 KStG) unterliegen; § 8b Abs. 5 KStG, § 3c Abs. 2 EStG sind anzuwenden. Für Zwecke der Gewerbesteuer ist § 9 Nr. 2a GewStG zu beachten.
- 19 Der Vergütungsbetrag wird als einlagefähiger Vermögensvorteil vom wesentlich beteiligten Anteilseigner in die Kapitalgesellschaft **im Wege der verdeckten Einlage** einlegt. Der Wertansatz

der Beteiligung ist beim Anteilseigner entsprechend zu erhöhen (nachträgliche Anschaffungskosten). Die Kapitalgesellschaft legt die Vergütung ihrerseits in die das Fremdkapital gewährende Tochtergesellschaft ein.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der I-GmbH; die I-GmbH ist Alleingesellschafterin der T-GmbH. Die T-GmbH gewährt der I-GmbH am 1.1.01 ein Darlehen in Höhe von 10.000 T€, das das zulässige Fremdkapital in voller Höhe übersteigt. Die vereinbarte Vergütung beträgt 10 %. Die Wirtschaftsjahre der T-GmbH und der I-GmbH stimmen mit dem Kalenderjahr überein. Die I-GmbH erwirtschaftet im Jahre 01 einen Steuerbilanzgewinn von 120 T€, die T-GmbH einen Steuerbilanzverlust von 50 T€. A ist eine natürliche Person und hält die Beteiligung an der I-GmbH im Betriebsvermögen.

Alternative: Alleingesellschafter ist die A-GmbH.



Lösung:

I-GmbH

Erhöhung Beteiligungswertansatz T-GmbH	1.000.000 €
Steuerbilanzgewinn	120.000 €
Nach § 8a KStG hinzuzurechnende Vergütung	1.000.000 €
Als verdeckte Einlage abzuziehender Betrag	-1.000.000 €
a. o. Ertrag aus Zuschreibung Beteiligung T ²	1.000.000 €
Körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen	1.120.000 €
Maβgebender Gewerbeertrag	1.120.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag Kapitalertragsteuerpflichtiger Betrag	1.120.000 € 1.000.000 €

Anders als bei der T-GmbH kommt es hier zu keiner Erhöhung des Einlagekontos.

	A	A-GmbH
Erhöhung Beteiligungswertansatz I-GmbH	1.000.000 €	1.000.000€
Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG	1.000.000 €	1.000.000 €
Steuerbefreiung; § 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 1 KStG	-500.000 €	-1.000.000 €
Abzugsverbot; § 3c Abs. 2 EStG; § 8b Abs. 5 KStG	0 €	50.000 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb; §§ 15, 20 Abs. 3 EStG	500.000 €	50.000 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb	500.000 €	50.000 €
Kürzung; § 9 Nr. 2a GewStG	-500.000 €	0€
Maβgebender Gewerbeertrag	0 €	50.000 €
Anrechnungsbetrag Kapitalertragsteuer	200.000 €	200.000 €
T-GmbH		
Steuerbilanzverlust	-50.000 €	E
Als verdeckte Einlage abzuziehender Betrag	-1.000.000 €	2
Körperschaftssteuerliches Einkommen	-1.050.000 €	C
Erhöhung des Einlagekontos; § 27 Abs. 2, 3 KStG	1.000.000 €	2
Maßgebender Gewerbeertrag (Gewerbeverlust)	-1.050.000 €	£

4. Fremdfinanzierung durch einen rückgriffsberechtigten Dritten

- a) Definition des Rückgriffs
- 20 Textziffer 23 des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994 (a.a.O.) wird aufgehoben.
- 21 Eine verdeckte Gewinnausschüttung nach Textziffern 21 ff des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994 (a.a.O.) ist nicht anzunehmen, soweit die Kapitalgesellschaft nachweist, dass die Vergütungen beim rückgriffsberechtigten Dritten oder einer sonstigen Person nicht mit Vergütungen für Einlagen oder sonstige Kapitalüberlassungen im Zusammenhang stehen, deren unmittelbarer oder mittelbarer Empfänger der Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person ist (Gegenbeweis). Damit werden von § 8a KStG u. a. Gestaltungen erfasst, bei denen der Dritte der Kapitalgesellschaft ein Darlehen gewährt und der Anteilseigner seinerseits gegen den Dritten eine Forderung hat (sog. Back-to-back-Finanzierungen).
- 22 Der Gegenbeweis kann z. B. durch eine Bescheinigung des rückgriffsberechtigten Dritten geführt werden, aus der sich neben dem o. g. Nachweis insbesondere Art und Umfang der für die Kapital-überlassung gewährten Sicherheiten ergeben; die Verpflichtung zur Vorlage aller vertraglichen Vereinbarungen bleibt unberührt.

b) Rechtsfolgen im Einzelnen

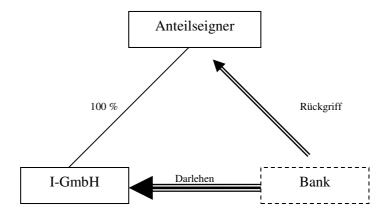
Seite 9

- 23 Die an den rückgriffsberechtigten Dritten gezahlte Vergütung für Fremdkapital ist insoweit gesellschaftsrechtlich veranlasst, wie dem wesentlich beteiligten Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person unmittelbar oder mittelbar ein Vermögensvorteil zufließt. Für die Ermittlung des Einkommens der fremdfinanzierten Kapitalgesellschaft gelten die unter III.1 genannten Grundsätze entsprechend. Die verdeckte Gewinnausschüttung **erfolgt** mit dem Abfluss der Vergütung an den rückgriffsberechtigten Dritten.
- 24 Beim wesentlich beteiligten **Anteilseigner** führen die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Vergütungszahlungen (einschließlich der hierauf entrichteten Kapitalertragsteuer) zu Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 1 KStG) unterliegen; § 8b Abs. 5 KStG, § 3c Abs. 2 EStG sind anzuwenden. Für Zwecke der Gewerbesteuer ist § 9 Nr. 2a GewStG zu beachten.
- 25 Auf die steuerliche Behandlung der Vergütungen beim rückgriffsberechtigten Dritten hat § 8a KStG keinen Einfluss.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der I-GmbH. Die Bank gewährt der I-GmbH am 1.1.01 ein Darlehen in Höhe von 10.000 T€, das das zulässige Fremdkapital in voller Höhe übersteigt. Die vereinbarte Vergütung beträgt 10 %. A unterhält bei der Bank ein Guthaben in Höhe von 8.000 T€, das zu 8 % verzinst wird und das der Bank als Sicherheit für das Darlehen dient. Das Wirtschaftsjahr der I-GmbH stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Die I-GmbH erwirtschaftet im Jahre 01 einen Steuerbilanzgewinn von 120 T€. A ist eine natürliche Person und hält die Beteiligung an der I-GmbH im Betriebsvermögen.

Alternative: A ist eine Kapitalgesellschaft.



Lösung:

I-GmbH

Steuerbilanzgewinn	120.000 €
Nach § 8a KStG hinzuzurechnende Vergütung	640.000 €
Körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen	<i>760.000</i> €
Maßgebender Gewerbeertrag	<i>760.000</i> €
Kapitalertragsteuerpflichtiger Betrag	640.000 €
Kapitalertragsteuer; 20 %	128.000 €

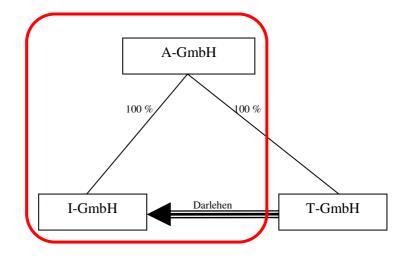
	\mathbf{A}	A-GmbH
Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ³	640.000 €	640.000 €
Steuerbefreiung; § 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 1 KStG	-320.000 €	-640.000 €
Abzugsverbot; § 3c Abs. 2 EStG; § 8b Abs. 5 KStG	0 €	32.000 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb; §§ 15, 20 Abs. 3 EStG	320.000 €	32.000 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb	320.000 €	32.000 €
Kürzung; § 9 Nr. 2a GewStG	-320.000 €	0 €
Maßgebender Gewerbeertrag	0 €	32.000 €
Anrechnungsbetrag Kapitalertragsteuer	128.000 €	128.000 €

5. Fremdfinanzierung einer organschaftlich verbundenen Kapitalgesellschaft

Für die Ermittlung des Einkommens der fremdfinanzierten Kapitalgesellschaft gelten die unter I- II.1 genannten Grundsätze entsprechend. Ist die fremdfinanzierte Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne der §§ 14 ff KStG des wesentlich beteiligten Anteilseigners, gelten die von § 8a KStG betroffenen Vergütungszahlungen als vorweggenommene Gewinnabführung und sind beim Anteilseigner (Organträger) zur Vermeidung von Doppelbelastungen aus dem Einkommen auszuscheiden. Für Zwecke der Gewerbesteuer gilt Entsprechendes. Als vorweggenommene Gewinnabführung unterliegen die Vergütungszahlungen nicht der Kapitalertragsteuer.

Beispiel:

Die A-GmbH ist Alleingesellschafterin der I-GmbH und der T-GmbH. Die T-GmbH gewährt der I-GmbH am 1.1.01 ein Darlehen in Höhe von 10.000 T€, das das zulässige Fremdkapital in voller Höhe übersteigt. Die vereinbarte Vergütung beträgt 10 %. Die Wirtschaftsjahre der beteiligten Gesellschaften stimmen mit dem Kalenderjahr überein. Die I-GmbH erwirtschaftet im Jahre 01 einen Steuerbilanzgewinn vor Gewinnabführung von 120 T€, die T-GmbH einen Steuerbilanzverlust von 50 T€. Zwischen der A-GmbH und der I-GmbH besteht ein Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG, der den Anforderungen der §§ 14 ff KStG genügt.



Lösung:

I-GmbH

Steuerbilanzgewinn	0€
Gewinnabführung an den Organträger	120.000 €
Nach § 8a KStG hinzuzurechnende Vergütung	1.000.000 €
(= vorweggenommene Gewinnabführung)	
Dem Organträger zuzurechnender Betrag	1.120.000 €
Gewerbeertrag der fiktiven Betriebsstätte	1.120.000 €
A-GmbH	
Erhöhung Beteiligungswertansatz T-GmbH	1.000.000 €
Gewinnabführung I-GmbH	120.000 €
Vorweggenommene Gewinnabführung I-GmbH	1.000.000 €
Neutralisierung der Gewinnabführung	-1.120.000 €
Dem Organträger zuzurechnender Betrag I-GmbH	1.120.000 €
Abzugsverbot; § 8b Abs. 5 KStG	0€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb; §§ 15, 20 Abs. 3 EStG	1.120.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag	1.120.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag T-GmbH	
T-GmbH	1.120.000 €
T-GmbH Steuerbilanzverlust	1.120.000 € -50.000 €
T-GmbH Steuerbilanzverlust Als verdeckte Einlage abzuziehender Betrag	1.120.000 € -50.000 € -1.000.000 €

6. Fremdfinanzierung ausländischer Tochtergesellschaften

27 Im Falle der Fremdfinanzierung einer im Inland nicht steuerpflichtigen ausländischen Kapitalgesellschaft treten die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8a KStG für die inländischen Anteilseigner in dem Umfang ein, in dem die gezahlten Vergütungen bei der ausländischen Kapitalgesellschaft nach dem Recht des anderen Staates tatsächlich nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen wurden und dies im Einzelfall nachgewiesen wird. Der darüber hinausgehende Teil der Vergütungszahlungen wird nicht in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert. Entsprechendes gilt für im Inland beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften

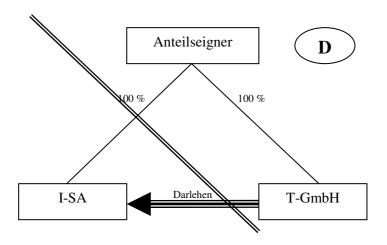
Im Ergebnis werden die von der Bank auf die Einlage des Anteilseigners gezahlten Vergütungen umqualifiziert. Die Umqualifizierung kann deshalb nur insoweit erfolgen, wie der Anteilseigner bei der darlehensgebenden Bank eine Einlage unterhält und hierauf Vergütungen gezahlt/geschuldet werden.

hinsichtlich einer Gesellschafter-Fremdfinanzierung, die nicht mit inländischen Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang steht⁴.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der T-GmbH und der I-SA. Die I-SA ist im Inland nicht steuerpflichtig. Die T-GmbH gewährt der I-SA am 1.1.01 ein Darlehen in Höhe von 10.000 T€, das das zulässige Fremdkapital im Sinne des § 8a KStG in voller Höhe übersteigen würde. Die vereinbarte Vergütung beträgt 10 %. Bei der I-SA sind die Vergütungen auf das Darlehen der T-GmbH infolge der im Ansässigkeitsstaat geltenden Vorschriften zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung zu 40 % nicht von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehbar. Die T-GmbH erwirtschaftet im Jahre 01 einen Steuerbilanzverlust von 50 T€. A ist eine natürliche Person und hält die Beteiligungen an der T-GmbH und der I-SA im Betriebsvermögen.

Alternative: A ist eine Kapitalgesellschaft.



Lösung:

I-SA

Bei Anwendung des § 8a KStG hinzuzurechnende Vergütung Tatsächlich hinzugerechnet (nicht abziehbar) 1.000.000 € 400.000 €

	\mathbf{A}	A-GmbH
Erhöhung Beteiligungswertansatz T-GmbH	400.000 €	400.000 €
Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG	400.000 €	400.000 €
Steuerbefreiung; § 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 1 KStG	-200.000 €	-400.000 €
Abzugsverbot; § 3c Abs. 2 EStG; § 8b Abs. 5 KStG	0 €	20.000 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb; §§ 15, 20 Abs. 3 EStG	200.000 €	20.000 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb	200.000 €	20.000 €
Kürzung; § 9 Nr. 7, 8 GewStG	200.000 €	0€
Maßgebender Gewerbeertrag	0 €	20.000 €

Beispiel: Die inländische Muttergesellschaft gewährt ihrer in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaft ein Darlehen, das nicht der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

Seite 13 T-GmbH

Steuerbilanzverlust	-50.000€
Als verdeckte Einlage abzuziehender Betrag	-400.000 €
Körperschaftsteuerlicher Gewinn	<i>-450.000</i> €
Erhöhung des Einlagekontos; § 27 Abs. 2, 3 KStG	400.000 €
	4=0.000 @
Maßgebender Gewerbeertrag (Gewerbeverlust)	-450.000 €

7. Freigrenze

- 28 Gemäß § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG treten die Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung ein, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 € betragen (Freigrenze).
- 29 Die Freigrenze des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG bezieht sich auf die insgesamt von der Kapitalgesellschaft **pro Veranlagungszeitraum** an ihre wesentlich beteiligten Anteilseigner oder Personen im Sinne des § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG gezahlten Vergütungen (**gesellschaftsbezogene Freigrenze**). An den rückgriffsberechtigten Dritten gezahlte Vergütungen sind zu berücksichtigen; dies gilt unabhängig davon, ob ein Gegenbeweis im Sinne der Textziffern 73 ff dieses BMF-Schreibens geführt werden kann.
- 30 Ebenfalls berücksichtigt werden Vergütungen auf das zulässige Fremdkapital. Vergütungen für nur kurzfristig überlassenes Fremdkapital bleiben unberücksichtigt. Auf Vergütungen im Sinne der § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG, § 8a Abs. 6 KStG findet die Freigrenze keine Anwendung; Vergütungen im Sinne des § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG verbrauchen jedoch die Freigrenze.

IV. Anteiliges Eigenkapital

31 Anteiliges Eigenkapital ist nach § 8a Abs. 2 Satz 1 KStG der Teil des Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, der dem Anteil des Anteilseigners am gezeichneten Kapital entspricht. Abgestellt wird ausschließlich auf eine unmittelbare Beteiligung am Grund- oder Stammkapital; auf den Umfang der Stimmrechte kommt es nicht an.

1. Beteiligungen an Personengesellschaften

32 Ist die fremdfinanzierte Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt, treten für die Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals an die Stelle des Buchwerts der Beteiligung an der Personengesellschaft die anteiligen Buchwerte der Vermögensgegenstände der Personengesellschaft (§ 8a Abs. 2 Satz 3 KStG). Dies gilt unabhängig davon, ob ein Fall der Überlassung von Fremdkapital an eine Personengesellschaft im Sinne des § 8a Abs. 5 KStG vorliegt. Die anteiligen Buchwerte der Vermögensgegenstände sind nach handelsrechtlichen Maßstäben unter Zugrundelegung des § 8a Abs. 2 Satz 1 bis 2 KStG zu ermitteln und umfassen sowohl die Aktiv- als auch die Passivseite der Handelsbilanz der Personengesellschaft. In die Ermittlung sind Posten der Sonder- und Ergänzungsbilanz nicht einzubeziehen.

Seite 14 **Beispiel:**

A ist zu 40 % Gesellschafter der I-GmbH, die ihrerseits zu 30 % als persönlich haftende Gesellschafterin an der I-GmbH & Co. KG beteiligt ist. Die Handelsbilanz der I-GmbH stellt sich zum 31.12.00 wie folgt dar:

I-GmbH zum 31.12.00

Beteiligung I-GmbH & Co. KG	150.000 T€	Eigenkapital	250.000 T€
Sonstige Aktiva	250.000 T€	Sonstige Passiva	150.000 T€
	400.000 T€		400.000 T€

Die Handelsbilanz der I-GmbH & Co. KG ergibt folgendes Bild:

I-GmbH & Co. KG zum 31.12.00

Aktiva	300.000 T€	Kapitalkonto I-GmbH	90.000 T€
		Sonstige Kapitalkonten	210.000 T€
	300.000 T€		300.000 T€

Lösung:

Zum Zwecke der Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals im Sinne des § 8a KStG ist bei der I-GmbH der Buchwert der Beteiligung an der I-GmbH & Co. KG in Höhe von 150.000 T€ durch die anteiligen Vermögensgegenstände der Personengesellschaft zu ersetzen. In der Zusammenfassung ergeben sich bei der I-GmbH folgende Werte:

I-GmbH zum 31.12.00

Anteilige Aktiva der I-GmbH	90.000 T€	Eigenkapital	190.000 T€
& Co. KG			
Sonstige Aktiva	250.000 T€	Sonstige Passiva	150.000 T€
-	340.000 T€		340.000 T€

Das anteilige Eigenkapital des A beträgt 76.000 T€ (= 190.000 T€ x 0,40).

33 Zu den von § 8a Abs. 2 Satz 3 KStG erfassten Vermögensgegenständen der Personengesellschaft gehört nicht das **vom Anteilseigner überlassene Fremdkapital**. Dieses gilt als vollumfänglich der Kapitalgesellschaft überlassen (§ 8a Abs. 5 Satz 2 KStG).

Beispiel:

A ist zu 40 % Gesellschafter der I-GmbH, die ihrerseits zu 30 % als persönlich haftende Gesellschafterin an der I-GmbH & Co. KG beteiligt ist. Die Handelsbilanz der I-GmbH stellt sich zum 31.12.00 wie folgt dar:

I-GmbH zum 31.12.00

Beteiligung I-GmbH & Co. KG	150.000 T€	Eigenkapital	250.000 T€
Sonstige Aktiva	250.000 T€	Sonstige Passiva	150.000 T€
	400.000 T€		400.000 T€

T_	GmhH	& Co	KG zum	31	12.00

Aktiva	500.000 T€	Kapitalkonto I-GmbH	90.000 T€
		Sonstige Kapitalkonten	210.000 T€
		8a-Darlehen des A	200.000 T€
	500.000 T€		500.000 T€

Lösung:

Zum Zwecke der Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals im Sinne des § 8a KStG ist bei der I-GmbH der Buchwert der Beteiligung an der I-GmbH & Co. KG in Höhe von 150.000 T€ durch die anteiligen Vermögensgegenstände der Personengesellschaft zu ersetzen. Das Darlehen des Gesellschafters A ist der I-GmbH allerdings vollständig zuzurechnen. Im Ergebnis betragen die zuzurechnenden Aktiva der I-GmbH & Co. KG damit 290.000 T€:

[500.000 T€ - 200.000 T€ (8a-Darlehen)] x 30 %+ 200.000 T€ = 290.000 T€ .

In der Zusammenfassung ergeben sich bei der I-GmbH folgende Werte:

I-GmbH zum 31.12.00

Anteilige Aktiva der I-GmbH	290.000 T€	Eigenkapital	190.000 T€
& Co. KG			
Sonstige Aktiva	250.000 T€	8a-Darlehen des A	200.000 T€
		Sonstige Passiva	150.000 T€
-	540.000 T€		540.000 T€

Das anteilige Eigenkapital des A beträgt 76.000 T€ (= 190.000 T€ x 0,40).

2. Definition des Eigenkapitals und Beteiligungswertkürzung

- 34 Die Beteiligungswertkürzung nach § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG gilt für Beteiligungen an inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften. Eigene Anteile der Kapitalgesellschaft fallen nicht unter die Beteiligungswertkürzung.
- 35 Von der Beteiligungswertkürzung sind auch Beteiligungen betroffen, die der Kapitalgesellschaft gemäß § 8a Abs. 2 Satz 3 KStG **anteilig** zuzurechnen sind. Die Kürzung ist auf den der Kapitalgesellschaft zuzurechnenden anteiligen Buchwert der Beteiligung beschränkt.

Beispiel:

In dem o. g. Beispiel bestehen die Aktiva der I-GmbH & Co. KG zu 20 % (= 100.000 T€) aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.

Lösung:

Die Aktiva der Personengesellschaft bestehen zu 20 % aus Beteiligungen, die der Beteiligungswertkürzung im Sinne des § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG unterliegen. Die der I-GmbH anteilig zugerechneten Vermögensgegenstände der I-GmbH & Co. KG sind daher in Höhe von 58.000 T€ (= 290.000 T€ x 0,20) zu kürzen. In der Zusammenfassung ergeben sich bei der I-GmbH folgende Werte:

Anteilige Aktiva der I-GmbH	232.000 T€	Eigenkapital	132.000 T€
& Co. KG (o. Beteiligungen)			
Sonstige Aktiva	250.000 T€	8a-Darlehen des A	200.000 T€
		Sonstige Passiva	150.000 T€
	482.000 T€		482.000 T€

V. Zulässiges Fremdkapital

- 36 In den Fällen der Textziffern 72 ff wird das zulässige Fremdkapital durch das vom rückgriffsberechtigten Dritten überlassene Fremdkapital auch insoweit ausgeschöpft, wie ein Gegenbeweis im Sinne der Textziffern 73 ff geführt wird.
- 37 Das Fremdkapital darf der Kapitalgesellschaft **nicht nur kurzfristig** überlassen sein. Von einer kurzfristigen Kapitalüberlassung ist bei einer Laufzeit bis zu sechs Monaten auszugehen. Auf den Begriff der Dauerschuld (§ 8 Nr. 1 GewStG) wird nicht abgestellt.
- 38 In ein **Kontokorrentverhältnis** einzustellende Forderungen stellen kein kurzfristig überlassenes Kapital im Sinne des § 8a KStG dar, wenn der dem Kontokorrentverhältnis zugrunde liegende Kreditrahmen eine Laufzeit von mehr als sechs Monaten hat. Kurzfristig überlassenes Kapital liegt auch nicht vor, soweit der Kapitalgesellschaft mehrmals nacheinander Fremdkapital jeweils bis zu 6 Monaten unter nur geringen Veränderungen der Vertragsbedingungen bzw. mit kurzen Unterbrechungen überlassen wird (revolvierende Darlehen).

VI. Holdingregelung

39 Bei einer Kapitalgesellschaft, die Holdinggesellschaft im Sinne des § 8a Abs. 4 KStG ist, ist abweichend von § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG keine Beteiligungswertkürzung vorzunehmen. Eine Holdinggesellschaft kann sich im Rahmen des so ermittelten Eigenkapitals refinanzieren.

1. Begriff der Holdinggesellschaft

- 40 Holdinggesellschaft kann **auch eine ausländische Kapitalgesellschaft** sein, die im Inland nicht beschränkt steuerpflichtig ist.
- 41 Die Holdingeigenschaft des § 8a Abs. 4 Satz 1 2. Alt. KStG kann nur durch unmittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vermittelt werden. Als unmittelbar gelten auch solche Beteiligungen, die über eine oder mehrere zwischengeschaltete Personengesellschaften gehalten werden.
- 42 **Kapitalgesellschaften ohne wesentlich beteiligten Anteilseigner** können nicht Holdinggesellschaft im Sinne des § 8a Abs. 4 KStG sein.

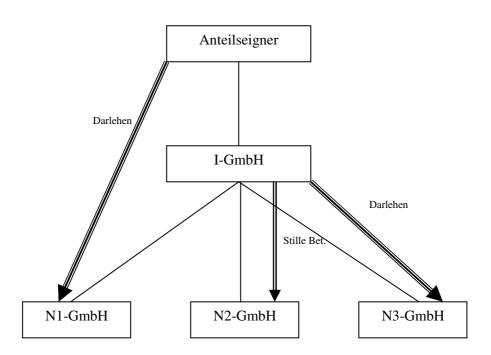
2. Nachgeordnete Kapitalgesellschaften (§ 8a Abs. 4 Satz 2 KStG)

43 **Nachgeordnete Gesellschaften** sind solche Kapitalgesellschaften, an denen eine Holdinggesellschaft unmittelbar beteiligt ist oder an denen die Beteiligung einer Holdinggesellschaft über eine oder mehrere zwischengeschaltete Personengesellschaften vermittelt wird.

Nach § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG werden Vergütungen für Fremdkapital, das einer nachgeordneten Kapitalgesellschaft von einem Gläubiger im Sinne dieser Vorschrift gewährt wird, grundsätzlich in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifiziert; ein zulässiges Fremdkapital und eine Freigrenze bestehen nicht. Für Holdinggesellschaften gilt diese Einschränkung gegenüber ihren nachgeordneten Kapitalgesellschaften nicht; die Finanzierung der nachgeordneten Kapitalgesellschaften durch ihre Holdinggesellschaft ist im Rahmen des zulässigen Fremdkapitals und unter Berücksichtigung der Freigrenzen der nachgeordneten Gesellschaften möglich.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der I-GmbH, die die Holdingeigenschaft im Sinne des § 8a Abs. 4 KStG besitzt und ihrerseits alleinige Gesellschafterin der nachgeordneten Gesellschaften N1-GmbH, N2-GmbH und N3-GmbH ist. A gewährt der N1-GmbH ein Darlehen. Die I-GmbH hält an der N2-GmbH eine variabel vergütete stille Beteiligung und gewährt der N3-GmbH ein Darlehen.



Lösung:

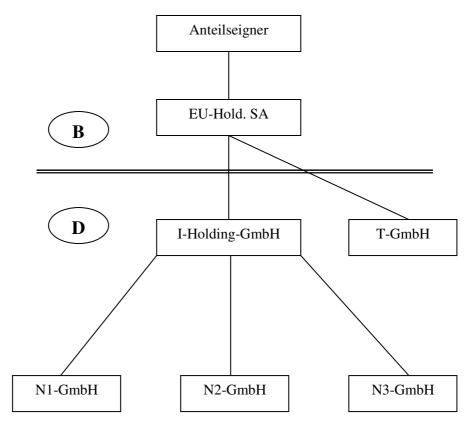
Das Darlehen des Anteilseigners an die N1-GmbH gilt als Fremdkapital im Sinne des § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG; sofern der Fremdvergleich nicht gelingt, kommt es zur vollständigen Hinzurechnung der gezahlten Vergütungen (ohne Freigrenze). Die Vergütungen auf die typische stille Beteiligung der I-GmbH an der N2-GmbH erfüllt die Voraussetzungen des § 8a Abs. 1 Nr. 1 KStG; die Vergütungen hierauf sind verdeckte Gewinnausschüttung, sobald sie mehr als 250 T€ betragen.

Für das Darlehen der I-GmbH an die N3-GmbH besteht ein zulässiges Fremdkapital in Höhe des Eineinhalbfachen des Eigenkapitals der N3-GmbH; soweit dieses überschritten ist, der Fremdvergleich nicht gelingt und die Vergütungen mehr als 250 T€ betragen, kommt es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

- a) Vertikale Konkurrenz zwischen Holdinggesellschaften
- 45 Von mehreren Kapitalgesellschaften in einer Beteiligungskette, die die Voraussetzungen des § 8a Abs. 4 KStG erfüllen, unterliegt jede für sich der Holdingregelung gegenüber den ihr jeweils nachgeordneten Kapitalgesellschaften; die o. g. Grundsätze gelten sinngemäß. Bei Vergütungen einer dieser Holdinggesellschaft nachgeordneten Gesellschaft an den Anteilseigner der Holdinggesellschaft oder an eine Person im Sinne des § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG ist § 8a Abs. 4 Satz 2 zu beachten.

Beispiel:

Im international tätigen Konzern A werden die europäischen Gesellschaften durch die EU-Hold. SA mit Sitz und Geschäftsleitung in Belgien geführt. Die Beteiligungen an den deutschen konzernzugehörigen Gesellschaften sind in der I-Holding-GmbH gebündelt. Die EU-Hold. SA und die I-Holding-GmbH erfüllen jede für sich die Holdingeigenschaften.



Lösung:

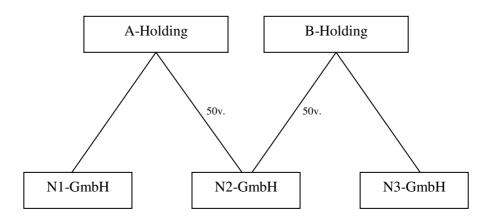
Die EU-Hold. SA kann die I-Holding-GmbH unter Beachtung der Grenzen des § 8a Abs. 1, 6 KStG finanzieren. Das Eigenkapital der I-GmbH ist infolge der Holdingregelung erweitert, eine Beteiligungswertkürzung findet nicht statt.

Bei Finanzierungen durch die EU-Hold. SA gegenüber den Gesellschaften N1-GmbH, N2-GmbH, N3-GmbH und eventuellen weiteren nachgeordneten Gesellschaften der I-Holding-GmbH findet § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG Anwendung. Es bestehen kein zulässiges Fremdkapital und keine Freigrenze.

Die I-Holding GmbH kann ihre nachgeordneten Gesellschaften innerhalb der Grenzen des § 8a Abs. 1, 6 KStG finanzieren.

- b) Horizontale Konkurrenz zwischen Holdinggesellschaften
- 46 An einer nachgeordneten Gesellschaft können mehrere Kapitalgesellschaften in der Weise beteiligt sein, dass jede für sich die Holdingvoraussetzungen erfüllt. In diesem Falle kann jede der Holdinggesellschaften die nachgeordnete Gesellschaft nach den o. g. Grundsätzen als Holdinggesellschaft finanzieren; das zulässige Fremdkapital ist auf der Grundlage des anteiligen Eigenkapitals der Holdinggesellschaft an der nachgeordneten Kapitalgesellschaft zu ermitteln; für jede der nachgeordneten Kapitalgesellschaften ist die Freigrenze anzuwenden.

Beispiel:



Lösung:

Sowohl die A-Holding als auch die B-Holding können die N2-GmbH in Höhe ihres anteiligen Eigenkapitals finanzieren.

VII. Fremdfinanzierung von Personengesellschaften; § 8a Abs. 5 KStG

- 47 Die Absätze 1 bis 4 des § 8a KStG gelten entsprechend, wenn das Fremdkapital einer Personengesellschaft überlassen wird, an der eine Kapitalgesellschaft allein oder zusammen mit ihr nahe stehenden Personen unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel beteiligt ist.
- 48 § 8a Abs. 5 KStG findet Anwendung, wenn die Personengesellschaft nicht nur kurzfristig Fremdkapital
 - von einem Anteilseigner der Kapitalgesellschaft erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital (der Kapitalgesellschaft) beteiligt war (§ 8a Abs. 1 Satz 1 KStG) oder
 - von einer dem Anteilseigner der Kapitalgesellschaft nahe stehenden Personen erhalten hat (§ 8a Abs. 1 Satz 2 1. Alt. KStG) oder
 - von einem Dritten erhalten hat, der auf den Anteilseigner der Kapitalgesellschaft oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann (§ 8a Abs. 1 Satz 2 2. Alt. KStG).

Seite 20

49 Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8a KStG sind auf der Grundlage der Verhältnisse der Kapitalgesellschaft zu prüfen; § 8a Abs. 2 Satz 3 KStG findet Anwendung. Der Fremdvergleich ist bei der Personengesellschaft zu führen.

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Personengesellschaft 1.

50 Die von § 8a Abs. 5 KStG erfassten Vergütungen für Fremdkapital sind auf der Ebene der Personengesellschaft zu erfassen, soweit sie den Gewinnanteil der Kapitalgesellschaft gemindert haben. Sie sind im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Personengesellschaft wie Sondervergütungen an die Kapitalgesellschaft zu behandeln.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der I-GmbH, die zu 30 % an der I-GmbH & Co. KG beteiligt ist; er hält die Beteiligung im Betriebsvermögen. Die übrigen Gesellschafter der I-GmbH & Co. KG sind nicht nahe stehende Personen. A gewährt der I-GmbH & Co. KG am 1.1.01 ein nicht fremdübliches Darlehen in Höhe von 600.000 T€ zu einem Zinssatz von 10 % Die Wirtschaftsjahre der Gesellschaften entsprechen dem Kalenderjahr. Die I-GmbH & Co. KG erwirtschaftet im Wirtschaftsjahr 01 einen Gewinn von 65.000 T€.

Die Bilanzen der I-GmbH und der I-GmbH & Co. KG stellen sich zum 31.12.00 wie folgt dar:

I-GmbH zum 31.12.00					
150.000 T€	Eigenkapital	_			

Beteiligung I-GmbH & Co. KG	150.000 T€	Eigenkapital	250.000 T€
Sonstige Aktiva	250.000 T€	Sonstige Passiva	150.000 T€
	400.000 T€		400.000 T€

I-GmbH & Co. KG zum 31.12.00

Aktiva	900.000 T€	Kapitalkonto I-GmbH	90.000 T€
		Sonstige Kapitalkonten	210.000 T€
		8a-Darlehen des A	600.000 T€
	900.000 T€		900.000 T€

Lösung:

Für Zwecke der Ermittlung des zulässigen Fremdkapitals ergeben sich bei der I-GmbH folgende Werte:

I-GmbH zum 31.12.00

Anteilige Aktiva der I-GmbH	690.000 T€	Eigenkapital	190.000 T€
& Co. KG			
Sonstige Aktiva	250.000 T€	8a-Darlehen des A	600.000 T€
		Sonstige Passiva	150.000 T€
	940.000 T€		940.000 T€

Das zulässige Fremdkapital des A gegenüber der I-GmbH beträgt 285.000 T€ (= 190.000 T€ x 1,5). Es wird durch das Gesellschafterdarlehen an die I-GmbH & Co. KG um 315.000 T€ (= 600.000 T€ ./. 285.000 T€) überschritten. Die hierauf von der I-GmbH & Co. KG gezahlten Zinsen in Höhe von 31.500 T€ (= 315.000 T€ x 0,10) entfallen zu 30 % (= 9.450 T€) auf den Gewinnanteil der I-GmbH. Die verbleibenden Zinszahlungen in Höhe von 50.550 T€ (= 60.000 T€ ./. 9.450 T€) fließen als Zinszahlung an A; da A an der I-GmbH & Co KG nicht beteiligt ist, haben sie auf das Ergebnis keinen weiteren Einfluss. Es ergibt sich folgende Ergebnisrechnung auf der Ebene der I-GmbH & Co. KG:

	I-GmbH & Co. KG	I-GmbH	Übrige Gesellschafter			
Gewinn VZ 01	65.000 T€	19.500 T€	45.500 T€			
Sondervergütungen	9.450 T€	9.450 T€	0 T €			
Festzustellender Gewinn	74.450 T€	28.950 T€	45.500 T€			
Nachrichtlich Mitteilung der verdeckten Gewinn-						
ausschüttung der I-GmbH an	A	9.450 T€				

Der um die verdeckte Gewinnausschüttung erhöhte Gewinn unterliegt auf Ebene der Personengesellschaft vollständig der **Gewerbesteuer**. Auf Ebene der Kapitalgesellschaft findet § 9 Nr. 2 GewStG Anwendung. Die verbleibende und nicht umqualifizierte Vergütung für das Darlehen (50.550 T€) ist für Zwecke der Gewerbesteuer dem Gewinn der Personengesellschaft gemäß § 8 Nr. 1 GewStG zur Hälfte hinzuzurechnen. Beim Anteilseigner findet hinsichtlich des als verdeckte Gewinnausschüttung zufließenden Teils der Vergütung § 9 Nr. 2a GewStG Anwendung.

51 Die auf den als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizierenden Teil der Vergütung entfallende **Kapitalertragsteuer** kann mit befreiender Wirkung für die Kapitalgesellschaft von der Personengesellschaft einbehalten und abgeführt werden. Die Kapitalertragsteuer ist von der gezahlten Vergütung unmittelbar abzuziehen, so dass an den Anteilseigner nur der "Nettobetrag" der Vergütung abzuführen ist.

2. Anteilseigner als Mitunternehmer

§ 8a Abs. 5 KStG findet auch Anwendung, wenn der das Fremdkapital gewährende wesentlich beteiligte Anteilseigner der Kapitalgesellschaft gleichzeitig an der Personengesellschaft beteiligt ist. Der auf ihn gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Sondervergütung entfallende Teil der Vergütungen auf das Fremdkapital ist um den der Kapitalgesellschaft zuzurechnenden Teil zu kürzen. Da der Betrag dem Anteilseigner jedoch in voller Höhe zufließt, ist gleichzeitig im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Zufluss einer verdeckten Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft an den Anteilseigner festzustellen.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der I-GmbH, die 30 % an Anteile an der I-GmbH & Co. KG hält. Gleichzeitig ist A mit 70 % als Kommanditist an der I-GmbH & Co. KG beteiligt; die Anteile an der I-GmbH und Beteiligung an der I-GmbH & Co. KG hält A im Betriebsvermögen. A gewährt der I-GmbH & Co. KG am 1.1.01 ein nicht fremdübliches Darlehen in Höhe von 600.000 T€ zu einem Zinssatz von 10 %. Die Wirtschaftsjahre der Gesellschaften entsprechen

dem Kalenderjahr. Die I-GmbH Co. KG erwirtschaftet im Wirtschaftsjahr 01 einen Gewinn von 65.000 T€.

Für Zwecke der Ermittlung des zulässigen Fremdkapitals ergeben sich bei der I-GmbH folgende Werte:

I-GmbH zum 31.12.00

Anteilige Aktiva der I-GmbH	690.000 T€	Eigenkapital	190.000 T€
& Co. KG			
Sonstige Aktiva	250.000 T€	8a-Darlehen des A	600.000 T€
		Sonstige Passiva	150.000 T€
	940.000 T€		940.000 T€

Lösung:

Das zulässige Fremdkapital beträgt 285.000 T€ (= 190.000 T€ x 1,5). Es wird durch das Gesellschafterdarlehen an die I-GmbH & Co. KG um 315.000 T€ (= 600.000 T€ ./. 285.000 T€) überschritten. Die hierauf von der I-GmbH & Co. KG gezahlten Zinsen in Höhe von 31.500 T€ (= 315.000 T€ x 0,10) entfallen zu 30 % (= 9.450 T€) auf den Gewinnanteil der I-GmbH. Die auf die I-GmbH entfallende Sondervergütung fließt dem A gleichzeitig als verdeckte Gewinnausschüttung zu und ist als solche in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung aufzunehmen; die verbleibenden Zinszahlungen in Höhe von 50.550 T€ (= 60.000 T€ ./. 9.450 T€) sind als Sondervergütung des A festzustellen. Es ergibt sich folgende Ergebnisrechnung auf der Ebene der I-GmbH & Co. KG:

	I-GmbH & Co. KG	I-GmbH	A
Gewinn VZ 01	65.000 T€	19.500 T€	45.500 T€
Sondervergütungen	60.000 T€	9.450 T€	50.550 T€
Festzustellender Gewinn	125.000 T€	28.950 T€	96.050 T€
Verdeckte Gewinnaus-			9.450 T€
schüttung, § 3 Nr. 40 EStG			

Der um die verdeckte Gewinnausschüttung erhöhte Gewinn unterliegt auf Ebene der Personengesellschaft vollständig der **Gewerbesteuer**. Auf Ebene der Kapitalgesellschaft findet § 9 Nr. 2 GewStG Anwendung. Beim Anteilseigner findet hinsichtlich des als verdeckte Gewinnausschüttung zufließenden Teils der Vergütung § 9 Nr. 2a GewStG und im Übrigen § 9 Nr. 2 GewStG Anwendung.

53 Die Grundsätze dieses BMF-Schreibens finden erstmals auf Wirtschaftsjahre Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen (§ 34 Abs. 6a Satz 1 KStG).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik 'Steuern und Zölle' - 'Steuern' - 'Veröffentlichungen zu Steuerarten' - 'Körperschaftsteuer / Umwandlungssteuerrecht' - (http://www.bundesfinanzministerium.de/Steuern/Koerperschaftsteuer-/-Umwandlungssteuerrecht-.659.htm) zum Download bereit.