



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



Crowe Kleeberg

Praktikerfragen rund um die GmbH

Steuerliche Themen

Münchner Bilanzgespräche

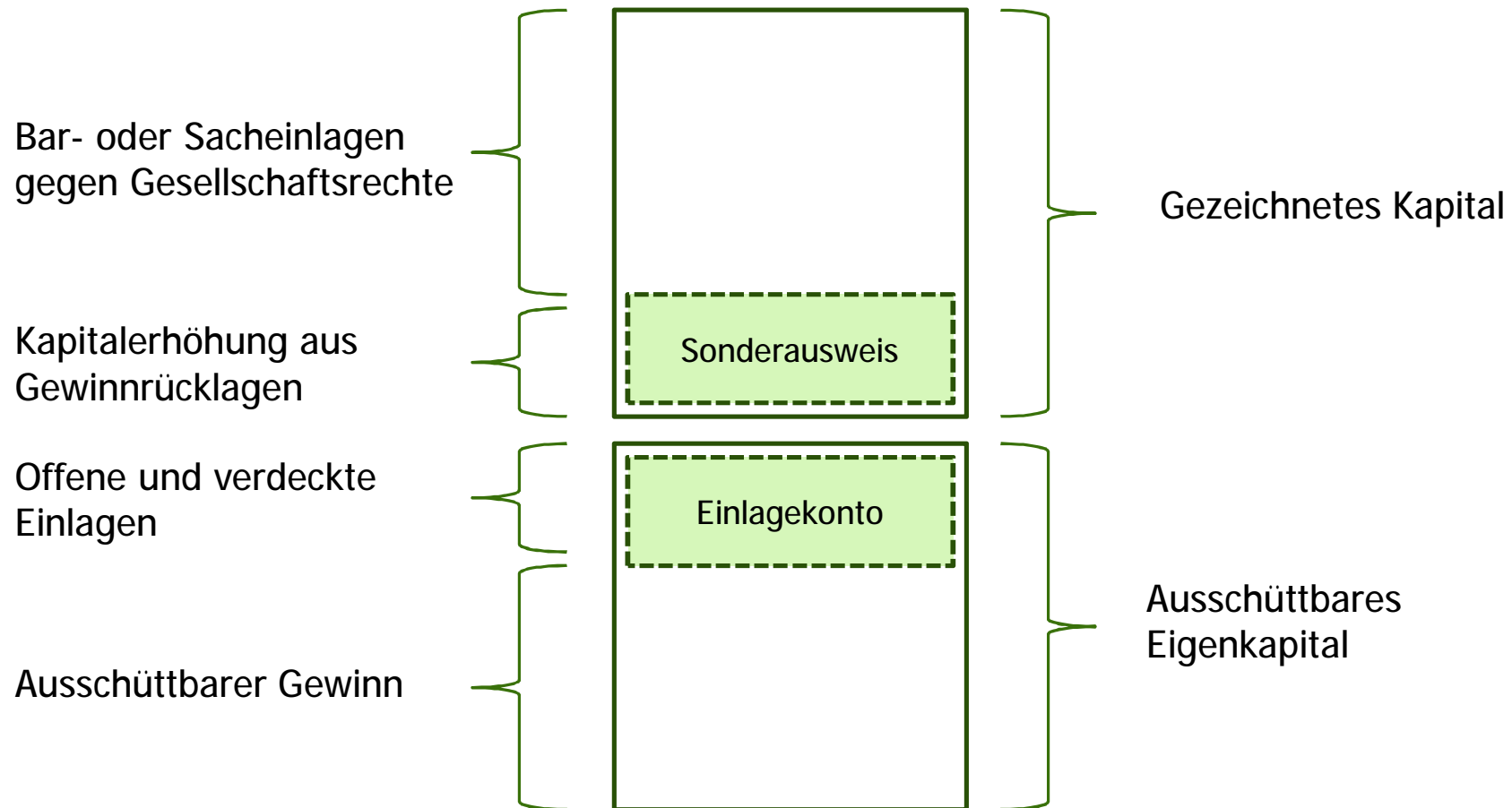
StB Dr. Lars Lüdemann

München, 15. Oktober 2015

Agenda

1. Probleme beim steuerlichen Einlagenkonto
2. Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge
3. Projektentwickler als Finanzunternehmen?

1. Grundlagen: Eigenkapital laut Steuerbilanz



1. Grundlagen: Ausschüttbarer Gewinn

Eigenkapital laut Steuerbilanz des Vorjahres

./. Gezeichnetes Kapital

./. Steuerliches Einlagekonto laut gesonderter Feststellung des Vorjahres

= Ausschüttbarer Gewinn (mindestens null)

2. Ausschüttungen

- Ausschüttbarer Gewinn
 - Einnahmen aus Kapitalvermögen (kapitalertragsteuerpflichtig)
- Rückgewähr von Einlagen (steuerliches Einlagekonto)
 - Mindert erfolgsneutral die AK oder den BW der Anteile (keine KESt)
 - Einlagenrückgewähr > Anschaffungskosten / Buchwert:
 - § 17-Beteiligung: Veräußerungsähnlicher Gewinn (§ 17 Abs. 4 EStG)
 - PV (keine § 17-Bet.): negative AK; Auswirkung erst bei späterer Veräußerung
 - Anteile im BV einer EU/PersU: Teileinkünfteverfahren
 - Bei KapG:
 - Keine Befreiung nach § 8b Abs. 1 KStG (BFH v. 19.5.2010, BStBl. II 2014, 937)
 - Begünstigung nach § 8b Abs. 2 KStG?
 - FinanzVerw (+), BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292

2. Ausschüttungen

- Für Höhe der Einlagenrückgewähr Ausstellung einer Bescheinigung gem. § 27 Abs. 3 KStG nach amtlich vorgeschriebenem Muster erforderlich
- Zu bescheinigende Angaben:
 - Name und Anschrift des Anteiligners
 - Höhe der Leistungen, soweit das steuerliche Einlagekonto gemindert wurde
 - Zahlungstag

3. Korrekturmöglichkeiten bei Nichterfassung

- Gesonderte Feststellung des Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 KStG)
 - Grundlagenfunktion des Feststellungsbescheides verhindert nachträgliche Berücksichtigung nicht erfasster Zugänge in Folgebescheiden ("Haftungsfalle")
- Verfahrensrechtliche Möglichkeiten bei bestandskräftigen Bescheiden
 - Geltendmachung einer offenbaren Unrichtigkeit (§ 129 AO)?
 - (+) FG Köln v. 6.3.2012, EFG 2014, 417
 - (-) Schleswig-Holsteinisches FG 28.11.2014, EFG 2014, 581; bestätigt BFH v. 11.2.2015, BStBl. II 2015; I R 3/14 – allg. anwendbar erklärt BMF 1.10.2015
 - Korrektur aufgrund neuer Tatsachen gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO?

- Kapitalerhöhung und -herabsetzung
 - Konstellation betrifft Fälle, in denen geleistete Einlage handelsrechtlich als Kapitalrücklage erfasst ist
 - Entscheidend ist hier Wortlaut des § 28 Abs. 1 und Abs. 2 KStG:
 - Der in dem steuerlichen Einlagekonto ausgewiesene Betrag gilt nach § 28 Abs. 1 S. 1 KStG **vorrangig** als für die Kapitalerhöhung verwendet, also vor sonstigen Rücklagen
 - Soweit für Kapitalerhöhung sonstige Rücklagen verwendet werden, ist ein Sonderausweis vorzunehmen (§ 28 Abs. 1 S. 3 KStG)
 - Versehentlich **nicht erfasste Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto** werden damit **nicht im Sonderausweis erfasst** ("nicht erfasste Einlagen")
 - Vorteil: Bei einer späteren Kapitalherabsetzung sind die nicht erfassten Einlagen dem **Einlagekonto gutzuschreiben** (§ 28 Abs. 2 S. 1 Hs. 2 KStG)

3. Korrekturmöglichkeiten bei Nichterfassung

- 28 Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals
- (1) ¹Wird das Nennkapital durch Umwandlung von Rücklagen erhöht, so gilt der positive Bestand des *steuerlichen Einlagekontos* als vor den sonstigen Rücklagen umgewandelt. ²[...]. ³Enthält das Nennkapital auch Beträge, die ihm durch Umwandlung von sonstigen Rücklagen mit *Ausnahme von aus Einlagen* der Anteilseigner stammenden Beträgen zugeführt worden sind, so sind diese Teile des Nennkapitals getrennt auszuweisen und gesondert festzustellen (*Sonderausweis*). ⁴[...].
- (2) ¹Im Fall der Herabsetzung des Nennkapitals oder der Auflösung der Körperschaft wird zunächst der Sonderausweis zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs gemindert; *ein übersteigender Betrag ist dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist*. ²Die Rückzahlung des Nennkapitals gilt, soweit der Sonderausweis zu mindern ist, als Gewinnausschüttung, die beim Anteilseigner zu Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes führt. ³Ein den Sonderausweis übersteigender Betrag ist vom positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos abzuziehen. ⁴[...].

4. Beispiel

Aktion	Vorspalte	Einlagekonto	Sonderausweis
Bestand 31.12.2012		0	0
+ Einlage 2013, versehentlich nicht erfasst	60.000		
Gewinnrücklage 2013	40.000		
Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln im Jahr 2014	+ 100.000		
Vorrangige Verwendung Einlagekonto	0		
Zugang Sonderausweis	40.000		+ 40.000
Schlussbestände 2014		0	40.000
Kapitalherabsetzung 2015	./. 100.000	+ 60.000 ./.60.000	./. 40.000
Schlussbestände 2015		0	0

5. Fehlerhafte Bescheinigung

- Variante I: Verwendung des steuerlichen Einlagekontos wurde **zu niedrig** bescheinigt
 - Mögliche Ursache
 - KapG ging bei Ausschüttung von einem zu hohen ausschüttbaren Gewinn aus
 - Rechtsfolgen
 - **Verwendungsfestschreibung** tritt ein, d.h. eine Berichtigung der Steuerbescheinigung oder erstmalige Steuerbescheinigung ist ausgeschlossen (§ 27 Abs. 5 S. 1 KStG)
 - "Reguläre Gewinnausschüttung" i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

- Variante II: Verwendung des steuerlichen Einlagekontos wurde **zu hoch** bescheinigt
 - Mögliche Ursache
 - KapG ging bei Ausschüttung von einem zu niedrigen ausschüttbaren Gewinn aus
 - Rechtsfolgen
 - **Keine** Verwendungsfestschreibung (§ 27 Abs. 5 S. 4 KStG)
 - Die auf den überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfallende KapESt ist durch **Haftungsbescheid** geltend zu machen
 - Bei Haftungsbescheid muss gesonderte Feststellung des Einlagekontos an KapESt-Haftung angepasst werden (keine Verringerung des steuerlichen Einlagekontos)
 - **Berichtigungsmöglichkeit** für Steuerbescheide (§ 27 Abs. 5 S. 5 KStG)
 - Berichtigung der Minderung des steuerlichen Einlagekontos
 - AE hat insoweit keine steuerfreie Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG

Agenda

1. Probleme beim steuerlichen Einlagenkonto
2. Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge
3. Projektentwickler als Finanzunternehmen?

1. Angemessenheit der Gesamtbezüge (GGf)



- Zahlung von unangemessenen Vergütungsbestandteilen begründet eine vGA
- Einordnung durch die FinanzVerw (BMF v. 14.10.2002, BStBl. 2002 I, 972)
- Prüfungsschema:
 - **Erster Schritt:** Ist die Vergütung dem Grunde nach angemessen?
 - **Zweiter Schritt:** Die verbleibenden Vergütungsbestandteile sind jeweils danach zu beurteilen, ob sie der Höhe nach angemessen sind (z.B. Verhältnis Tantieme zum Festgehalt - "25/75-Regel").
 - **Dritter Schritt:** Verbleibende nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vergütung ist dahingehend zu überprüfen, ob sie **insgesamt angemessen** ist; ggf. Halbteilungsgrundsatz "50/50-Regel" als Richtwert.

2. Gehaltstabelle (FinVerw. BaWü 2009)

Branche	U: unter 2,5 Mio. M: unter 20	U: 2,5 bis 5 Mio. M: 20 bis 50	U: 5 bis 25 Mio. M: 50 bis 100	U: 25 bis 50 Mio. M: 101 bis 500
Industrie / Produktion	141.000 – 182.000 €	177.000 – 235.000 €	224.000 – 260.000 €	279.000 – 441.000 €
Großhandel	161.000 – 198.000 €	173.000 – 237.000 €	198.000 – 257.000 €	260.000 – 450.000 €
Einzelhandel	123.000 – 152.000 €	131.000 – 176.000 €	176.000 – 213.000 €	212.000 – 439.000 €
Freiberufler	159.000 – 228.000 €	231.000 – 272.000 €	270.000 – 325.000 €	279.000 – 478.000 €
Sonstige D- Leistungen	136.000 – 182.000 €	188.000 – 230.000 €	213.000 – 265.000 €	242.000 – 459.000 €
Handwerk	102.000 – 145.000 €	136.000 – 191.000 €	184.000 – 237.000 €	205.000 – 364.000 €



Die vorstehend genannten Werte gelten seit 2009. Seit 2010 sind die neuen Werte jährlich um 3 v.H. zu erhöhen.

3. Praxishinweise

- Angemessenheitsprüfung orientiert sich im Regelfall an den **oberen Angaben** der Tabelle
- Bei sehr **ertragsschwachen (verlustbehafteten)** Gesellschaften kann auf unteren Werte zurückgegriffen werden
- Bei **Merkmalsüberschneidung** (Umsatz, Mitarbeiter) ist höherer Wert maßgebend
- Überschreiten der oberen Werte kommt nur im Rahmen der Grundsätze zum **"Halbteilungsgrundsatz"** in Betracht
- **Geringfügige Überschreitung der Angemessenheitsgrenze** regelmäßig noch keine vGA; aber vGA wenn Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 % überschritten (BFH v. 28.6.1989, BStBl. II 1989, 854)

3. Praxishinweise

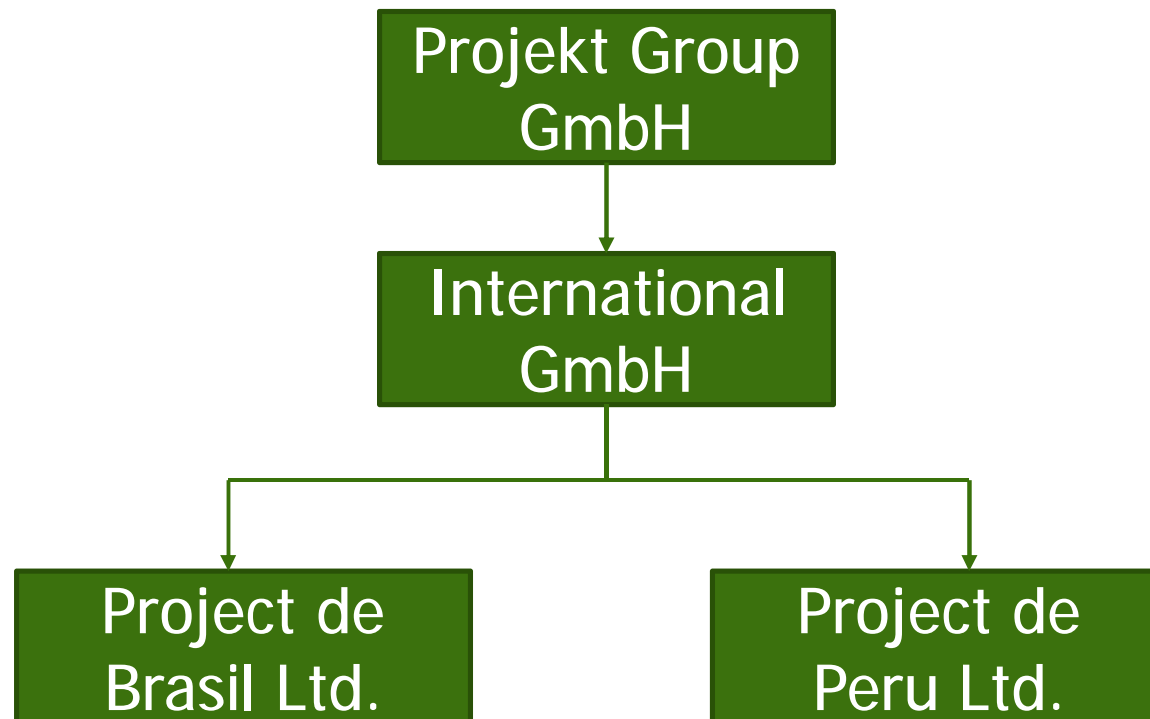
- GmbH hat mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer (GGf)
 - Vornahme eines Abschlags
 - Bei 2 GGf beträgt der Abschlag 20 % – 25 % für jeden GGf
 - Bei 3 GGf beträgt der Abschlag mindestens 30 %
- Tätigkeit in weiteren Unternehmen
 - Gesamtausstattung in allen Gesellschaften sollte 150 % der Tabellenwerte nicht überschreiten

Hinweis: Prüfung der Angemessenheit mit Hilfe einer Checkliste vorteilhaft!

Agenda

1. Probleme beim steuerlichen Einlagenkonto
2. Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge
3. Projektentwickler als Finanzunternehmen?

1. Die Grundstruktur (Beispiel)



2. Gesetzeswortlaut des § 8b Abs. 7 KStG

- ¹Die Absätze 1 bis 6 sind nicht auf Anteile anzuwenden, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1a des Kreditwesengesetzes in Verbindung mit den Artikeln 102 bis 106 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012 (ABl. L 176 vom 27. 6. 2013, S. 1) oder unmittelbar nach den Artikeln 102 bis 106 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 dem Handelsbuch zuzurechnen sind. ***²Gleiches gilt für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden.*** ³Satz 2 gilt auch für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens.

3. Fragen

-
- Was ist ein Finanzunternehmen?
 - Wann liegt Eigenhandelsabsicht vor?
 - Was ist ein Erwerb?

- **Was ist ein Finanzunternehmen?**
 - ein Unternehmen, dessen Haupttätigkeit darin besteht, Beteiligungen zu erwerben und zu halten (vgl. § 1 Abs. 3 Nr. 1 KWG)
 - Nicht erforderlich
 - Beteiligungen dauernd am Markt umschlagen
 - Handelbaren Aktienbestand (BFH v. 26.10.2011, BFH/NV 2012, 613)
 - Folge
 - Industrie-Holdings und Beteiligungsgesellschaften fallen in den Anwendungsbereich des § 8b Abs. 7 KStG (BFH v. 14.01.2009, BStBl. II 2009, 671)

- **Wann liegt Eigenhandelsabsicht vor?**
 - Eigenhandelsabsicht
 - Erwerb mit dem Zweck des kurzfristigen Wiederverkaufs mit der Absicht bestehende oder zu erwartende Unterschiede zwischen Kauf- und Verkaufspreis zu nutzen.
 - Zeitliches Moment
 - Die Eigenhandelsabsicht muss im Erwerbszeitpunkt der Beteiligung vorgelegen haben
 - Indizien
 - Bilanzierung im Umlaufvermögen
 - Enger zeitlicher Zusammenhang zw. Erwerb und Veräußerung

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



- Dr. Lars Lüdemann, StB
- lars.luedemann@kleeberg.de

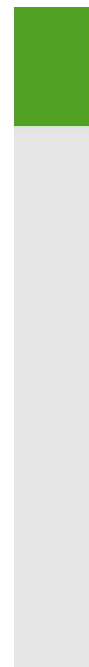
- Telefon: 089 55 983-229
- Telefax: 089 55 983-280

- Weitere Informationen unter:
- www.kleeberg.de



Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

→ 26. November 2015, 19.00 Uhr
Thema: Bilanzrecht



Startseite
Veranstaltungen
Veranstaltungsort
Veranstalter
Anmeldung

Münchener Bilanzgespräche

Bei den Münchener Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweizer Sortiment, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchener Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchener Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den (fachlichen) Gedankenaustausch fort. Die Münchener Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.



Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

Copyright-Vermerk

© 10/2015. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.