



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

TEL +49 (0) 18 88 6 82- 0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 15. Juli 2004

GZ **IV A 2 - S 2742a - 20/04** (bei Antwort bitte angeben)

Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG)

Inhaltsübersicht

| | Tz. |
|---|---------|
| I. Verhältnis zum BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1994 (BStBl I 1995 S. 25, 170) | 1 |
| II. Allgemeines | 2 - 6 |
| III. Finanzierungswege des § 8a KStG | 7 - 30 |
| 1. Fremdfinanzierung durch den wesentlich beteiligten Anteilseigner | 8 - 11 |
| 2. Fremdfinanzierung durch eine nahe stehende Person | 12 - 15 |
| 3. Fremdfinanzierung durch eine Tochtergesellschaft | 16 - 17 |
| 4. Fremdfinanzierung durch einen rückgriffsberechtigten Dritten | 18 - 25 |
| a) Definition des Rückgriffs | 18 - 21 |
| b) Rechtsfolgen | 22 - 25 |
| 5. Fremdfinanzierung bei Organschaft | 26 |
| 6. Fremdfinanzierung ausländischer Kapitalgesellschaften | 27 |
| 7. Freigrenze | 28 - 30 |
| IV. Anteiliges Eigenkapital | 31 - 35 |
| 1. Beteiligungen an Personengesellschaften | 32 - 33 |
| 2. Definition des Eigenkapitals und Beteiligungsbuchwertkürzung | 34 - 35 |
| V. Zulässiges Fremdkapital | 36 - 37 |
| VI. Holdingregelung | 38 - 47 |
| 1. Begriff der Holdinggesellschaft | 39 - 41 |

| | | |
|-------|---|---------|
| 2. | Nachgeordnete Kapitalgesellschaften | 42 - 45 |
| 3. | Konkurrierende Holdinggesellschaften | 46 - 47 |
| | a) Vertikale Konkurrenz zwischen Holdinggesellschaften | 46 |
| | b) Horizontale Konkurrenz zwischen Holdinggesellschaften | 47 |
| VII. | Fremdfinanzierung von Personengesellschaften | 48 - 53 |
| | 1. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Personengesellschaft | 51 - 52 |
| | 2. Wesentlich beteiligter Anteilseigner als Beteiligter an einer Personengesellschaft | 53 |
| VIII. | Anwendung | 54 |

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

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

- 1 Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994 (a.a.O.) sind bis zu einer Überarbeitung dieses Schreibens auf § 8a KStG in der o.g. Fassung anzuwenden, soweit sich aus dem Folgenden nichts Abweichendes ergibt.

II. Allgemeines

- 2 Die zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sowie einer verdeckten Einlage im Sinne der §§ 8 Abs. 1 KStG, 4 Abs. 1 EStG erforderliche Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8a KStG erfüllt sind.
- 3 § 8a KStG findet nur auf beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften Anwendung.
- 4 Eine verdeckte Gewinnausschüttung nach §§ 8 Abs. 3 Satz 2, 8a KStG 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 Satz 1 Nr. 1 EStG dem Steuerabzug vom Kapitalertrag. Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG 20 % des Kapitalertrags, wenn der Anteilseigner sie trägt; sie beträgt 25 % des tatsächlich ausgezahlten Betrags, wenn die Kapitalgesellschaft sie übernimmt. Die Kapitalertragsteuer ist nach allgemeinen Grundsätzen von der fremdfinanzierten Kapitalgesellschaft einzubehalten und abzuführen.
- 6 Es wird nicht beanstandet, wenn die Kapitalertragsteuer erst einbehalten und abgeführt wird, sobald die Vergütungen für das Fremdkapital im Sinne des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG die Freigrenze 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 die Vergütungen die Freigrenze übersteigen werden.

III. Finanzierungswege des § 8a KStG

- 7 § 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 ist, wer unmittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist.
- 9 Soweit die Vergütung für Fremdkapital nach §§ 8 Abs. 3 Satz 2, 8a KStG eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, wird sie bei der **leistenden Kapitalgesellschaft** dem Steuerbilanzgewinn im Rahmen der Ermittlung des Einkommens nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 28. Mai 2002 (BStBl I 2002 S. 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 Abfluss der Vergütung bei der Kapitalgesellschaft.
- 11 Beim wesentlich beteiligten **Anteilseigner** unterliegen die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Vergütungen 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 Mio. €, das das zulässige Fremdkapital in voller Höhe übersteigt. Die vereinbarte Vergütung beträgt 1 Mio. €. Das Wirtschaftsjahr der I-GmbH stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Die I-GmbH erwirtschaftet im Jahr 01 einen Steuerbilanzgewinn in Höhe von 120.000 €. A ist eine natürliche Person und hält die Beteiligung im Betriebsvermögen¹.

Alternative: Alleingesellschafter ist die A-GmbH.

Lösung:

I-GmbH

| | | |
|---|-------------|---------------|
| Steuerbilanzgewinn | 120.000 € | |
| verdeckte Gewinnausschüttung | 1.000.000 € | |
| | | |
| <i>körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen</i> | 1.120.000 € | |
| <i>maßgebender Gewerbebeitrag</i> | 1.120.000 € | |
| <i>kapitalertragsteuerpflichtiger Betrag</i> | 1.000.000 € | |
| <i>20 % Kapitalertragsteuer</i> | 200.000 € | |
| | 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 € |
| | | |
| <i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15, 20 Abs. 3 EStG)</i> | 500.000 € | 50.000 € |
| | | |
| Gewinn aus Gewerbebetrieb | 500.000 € | 50.000 € |
| Kürzung (§ 9 Nr. 2a GewStG) | -500.000 € | 0 € |
| | | |
| <i>maßgebender Gewerbebeitrag</i> | 0 € | 50.000 € |

¹ Der Solidaritätszuschlag bleibt in diesem und den nachfolgenden Beispielen aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt.

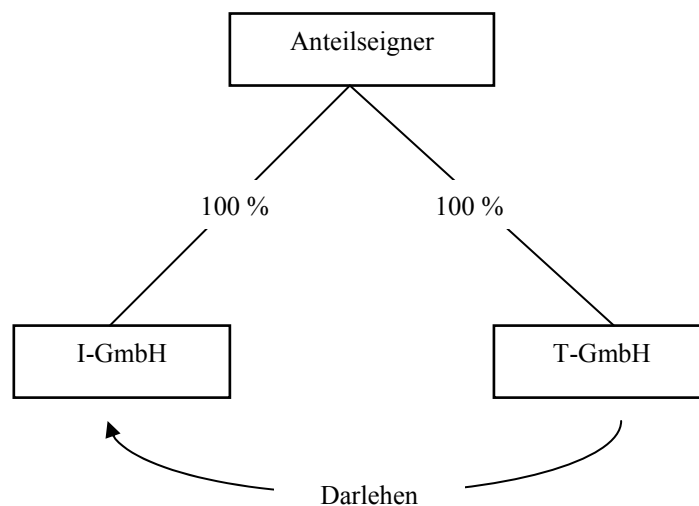
2. Fremdfinanzierung durch eine nahe stehende Person

- 12 Für die Ermittlung des Einkommens der fremdfinanzierten Kapitalgesellschaft gelten die unter Abschnitt III. Punkt 1 genannten Grundsätze entsprechend. Die verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt mit Abfluss der Vergütung an die nahe stehende Person.
- 13 Beim wesentlich beteiligten **Anteilseigner** führen die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Vergütungen 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 wesentlich beteiligten Anteilseigner nahe stehenden Person um eine Kapitalgesellschaft, fließt der Vermögensvorteil der das Fremdkapital gewährenden Gesellschaft **im Wege der verdeckten Einlage** des wesentlich beteiligten Anteilseigners zu; der Wertansatz der Beteiligung ist beim wesentlich beteiligten Anteilseigner entsprechend zu erhöhen (nachträgliche Anschaffungskosten). Bei einer Personengesellschaft liegt eine Einlage vor.

Beispiel:

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 Mio. €, das das zulässige Fremdkapital in voller Höhe übersteigt. Die vereinbarte Vergütung beträgt 1 Mio. €. Die Wirtschaftsjahre der T-GmbH und der I-GmbH stimmen mit dem Kalenderjahr überein. Die I-GmbH erwirtschaftet im Jahr 01 einen Steuerbilanzgewinn in Höhe von 120.000 €, die T-GmbH einen Steuerbilanzverlust in Höhe von 50.000 €. 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 € |
| verdeckte Gewinnausschüttung | 1.000.000 € |
| <i>körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen</i> | <u>1.120.000 €</u> |
| <i>maßgebender Gewerbeertrag</i> | 1.120.000 € |
| <i>Kapitalertragsteuerpflichtiger Betrag</i> | 1.000.000 € |
| <i>20 % Kapitalertragsteuer</i> | 200.000 € |

| | A | A-GmbH |
|---|---------------------|-----------------|
| Erhöhung Beteiligungsbuchwertansatz T-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 € |
| <i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15, 20 Abs. 3 EStG)</i> | <u>500.000 €</u> | <u>50.000 €</u> |
| Gewinn aus Gewerbebetrieb | 500.000 € | 50.000 € |
| Kürzung (§ 9 Nr. 2a GewStG) | -500.000 € | 0 € |
| <i>maßgebender Gewerbeertrag</i> | <u>0 €</u> | <u>50.000 €</u> |
| <i>Anrechnungsbetrag Kapitalertragsteuer</i> | 200.000 € | 200.000 € |
| T-GmbH | | |
| Steuerbilanzverlust | -50.000 € | |
| verdeckte Einlage | -1.000.000 € | |
| <i>körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen</i> | <u>-1.050.000 €</u> | |
| Erhöhung des Einlagekontos; § 27 Abs. 2, 3 KStG | 1.000.000 € | |
| <i>maßgebender Gewerbeertrag (Gewerbeverlust)</i> | -1.050.000 € | |

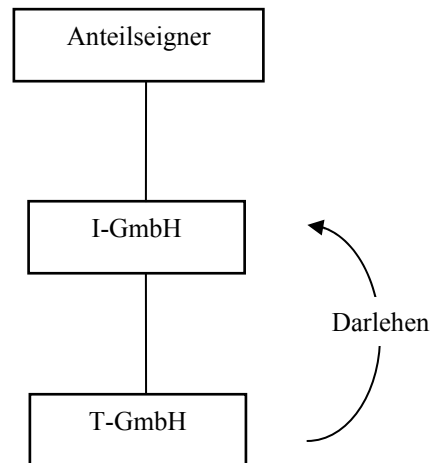
- 15 Die dargestellten Grundsätze sind in **mehrstufigen Beteiligungsstrukturen** bis zum gemeinsamen Anteilseigner der fremdfinanzierten und der das Fremdkapital gewährenden Gesellschaft anzuwenden.

3. Fremdfinanzierung durch eine Tochtergesellschaft

- 16 § 8a KStG findet auch im Falle der Fremdfinanzierung einer Kapitalgesellschaft durch ihre Tochtergesellschaft Anwendung. Die das Fremdkapital überlassende Tochtergesellschaft kann gemäß § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG nahe stehende Person des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft sein.
- 17 Soweit die Vergütungen für Fremdkapital nach § 8a KStG gesellschaftsrechtlich veranlasst sind (vgl. Tz. 2), wird der Vergütungsbetrag von der Kapitalgesellschaft **im Wege der verdeckten Einlage** der das Fremdkapital gewährende Tochtergesellschaft zugeführt. Der Wertansatz der Beteiligung der Kapitalgesellschaft an der Tochtergesellschaft ist entsprechend zu erhöhen (nachträgliche Anschaffungskosten). Der Vergütungsbetrag mindert weder das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen noch den Gewinn im Sinne des § 7 Satz 1 GewStG.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der I-GmbH; die I-GmbH wiederum ist Alleingesellschafterin der T-GmbH. Die T-GmbH gewährt der I-GmbH am 1.1.01 ein Darlehen in Höhe von 10 Mio. €, das das zulässige Fremdkapital in voller Höhe übersteigt. Die vereinbarte Vergütung beträgt 1 Mio. €. Die Wirtschaftsjahre der T-GmbH und der I-GmbH stimmen mit dem Kalenderjahr überein. Die I-GmbH erwirtschaftet im Jahr 01 einen Steuerbilanzgewinn in Höhe von 120.000 €, die T-GmbH einen Steuerbilanzverlust in Höhe von 50.000 €. A hält die Beteiligung an der I-GmbH im Betriebsvermögen.



Lösung:

I-GmbH

| | |
|--|--------------------|
| Erhöhung Beteiligungsbuchwertansatz T-GmbH | 1.000.000 € |
| Steuerbilanzgewinn | 120.000 € |
| a. o. Ertrag aus Zuschreibung Beteiligung T | <u>1.000.000 €</u> |
| Korrigierter Steuerbilanzgewinn | 1.120.000 € |
| <i>körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen</i> | <i>1.120.000 €</i> |
| <i>maßgebender Gewerbeertrag</i> | <i>1.120.000 €</i> |

T-GmbH

| | |
|---|---------------------|
| Steuerbilanzverlust | -50.000 € |
| verdeckte Einlage | <u>-1.000.000 €</u> |
| <i>körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen</i> | <i>-1.050.000 €</i> |
| Erhöhung des Einlagekontos (§ 27 Abs. 2, 3 KStG) | 1.000.000 € |
| <i>maßgebender Gewerbeertrag (Gewerbeverlust)</i> | <i>-1.050.000 €</i> |

4. Fremdfinanzierung durch einen rückgriffsberechtigten Dritten

a) Definition des Rückgriffs

- 18 Die Tz. 21 bis 23 des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994 (a.a.O.) sind nicht anzuwenden.
- 19 Vergütungen für Fremdkapital, die die Kapitalgesellschaft an einen Dritten zahlt, sind unter den Voraussetzungen der §§ 8 Abs. 3 Satz 2, 8a KStG verdeckte Gewinnausschüttungen, soweit der Dritte (z.B. als Sicherungsnehmer) auf den wesentlich beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann, weil ein rechtlicher Anspruch (z.B. aufgrund einer Garantieerklärung, Patronatserklärung oder einer Bürgschaft) oder eine dingliche Sicherheit (z.B. Sicherungseigentum, Grundschuld) besteht.
- 20 Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt nicht vor, soweit die Kapitalgesellschaft nachweist, dass die Vergütungen beim rückgriffsberechtigten Dritten oder einer sonstigen Person nicht mit Vergütungen für nicht nur kurzfristige (vgl. Tz. 37) Einlagen oder sonstige nicht nur kurzfristige Kapitalüberlassungen im Zusammenhang stehen, deren unmittelbarer oder mittelbarer Empfänger der wesentlich beteiligte Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende

Person ist (Gegenbeweis). Damit werden von §§ 8 Abs. 3 Satz 2, 8a KStG z.B. Gestaltungen erfasst, bei denen der Dritte der Kapitalgesellschaft ein Darlehen gewährt und der wesentlich beteiligte Anteilseigner seinerseits gegen den Dritten eine Forderung hat, auf die der Dritte zugreifen kann (sog. Back-to-back-Finanzierungen).

- 21 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 Kapitalüberlassung gewährten Sicherheiten ergeben; die Verpflichtung zur Vorlage aller vertraglichen Vereinbarungen bleibt unberührt.

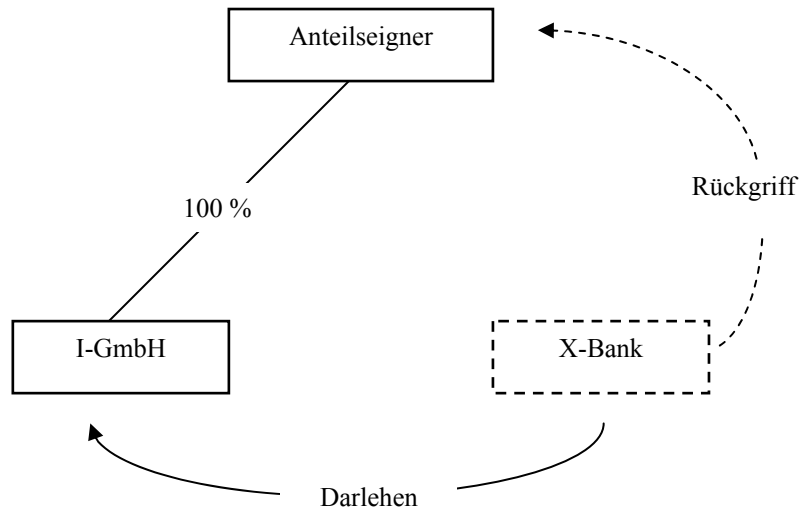
b) Rechtsfolgen

- 22 Die an den rückgriffsberechtigten Dritten gezahlte Vergütung für Fremdkapital ist insoweit gesellschaftsrechtlich veranlasst, wie beim wesentlich beteiligten Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person unmittelbar oder mittelbar ein Vermögensvorteil eintritt. Für die Ermittlung des Einkommens der fremdfinanzierten Kapitalgesellschaft gelten die unter Abschnitt III. Punkt 1 genannten Grundsätze entsprechend. Die verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt mit Abfluss der Vergütung an den rückgriffsberechtigten Dritten.
- 23 Die auf den als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizierenden Teil der Vergütung entfallende **Kapitalertragsteuer** gilt als mit befreiender Wirkung für die Kapitalgesellschaft einbehalten und abgeführt, soweit die dem wesentlich beteiligten Anteilseigner auf die Einlage oder sonstige Kapitalüberlassung gezahlte Vergütung mit Kapitalertragsteuer belastet ist.
- 24 Beim wesentlich beteiligten **Anteilseigner** führen die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Vergütungen 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 X-Bank gewährt der I-GmbH am 1.1.01 ein Darlehen in Höhe von 10 Mio. €, das das zulässige Fremdkapital in voller Höhe übersteigt. Die vereinbarte Vergütung beträgt 1 Mio. €. A unterhält bei der X-Bank ein Guthaben in Höhe von 8 Mio. €, für das er eine Vergütung in Höhe von 640.000 € erhält und das der X-Bank als Sicherheit für das Darlehen dient; die X-Bank behält auf die Guthabenzinsen 30 % Kapitalertragsteuer ein und führt diese ab. Das Wirtschaftsjahr der I-GmbH stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Die I-GmbH erwirtschaftet im Jahr 01 einen Steuerbilanzgewinn in Höhe von 120.000 €. A ist eine natürliche Person und hält die Beteiligung an der I-GmbH im Betriebsvermögen.

Alternative: Alleingesellschafter ist die A-GmbH.



Lösung:

I-GmbH

| | |
|--|-----------|
| Steuerbilanzgewinn | 120.000 € |
| verdeckte Gewinnausschüttung | 640.000 € |
| | <hr/> |
| <i>körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen</i> | 760.000 € |
| <i>maßgebender Gewerbeertrag</i> | 760.000 € |
| <i>kapitalertragsteuerpflichtiger Betrag</i> | 640.000 € |
| <i>Kapitalertragsteuer (vgl. Tz. 23)</i> | 0 € |

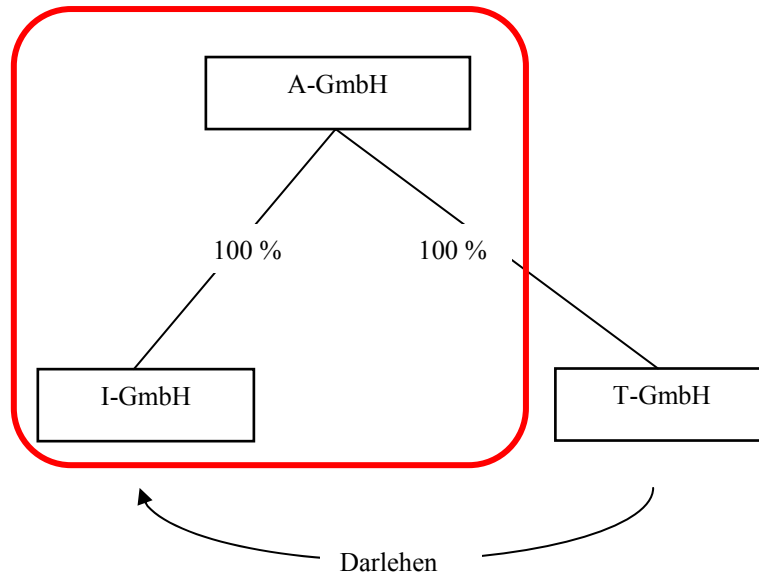
| | A | A-GmbH |
|---|------------|------------|
| Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG | 640.000 € | 640.000 € |
| Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 1 KStG) | -320.000 € | -640.000 € |
| Abzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG; § 8b Abs. 5 KStG) | 0 € | 32.000 € |
| | <hr/> | <hr/> |
| <i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15, 20 Abs. 3 EStG)</i> | 320.000 € | 32.000 € |
| Gewinn aus Gewerbebetrieb | 320.000 € | 32.000 € |
| Kürzung (§ 9 Nr. 2a GewStG) | -320.000 € | 0 € |
| | <hr/> | <hr/> |
| <i>maßgebender Gewerbeertrag</i> | 0 € | 32.000 € |
| <i>Anrechnungsbetrag Kapitalertragsteuer</i> | 192.000 € | 192.000 € |

5. Fremdfinanzierung bei Organschaft

- 26 Für die Ermittlung des Einkommens einer fremdfinanzierten Organgesellschaft gelten die unter Abschnitt III. Punkt 1 genannten Grundsätze entsprechend. Die von §§ 8 Abs. 3 Satz 2, 8a KStG betroffenen Vergütungen gelten als **vorweggenommene Gewinnabführung** und sind beim Organträger aus dem Einkommen auszuschneiden. Für Zwecke der Gewerbesteuer gilt Entsprechendes. Als vorweggenommene Gewinnabführung unterliegen die Vergütungen nicht der Kapitalertragsteuer.

Beispiel:

Die A-GmbH ist Alleingeschafterin der I-GmbH und der T-GmbH; zwischen der A-GmbH und der I-GmbH besteht ein Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG, der den Anforderungen der §§ 14ff KStG genügt. Die T-GmbH gewährt der I-GmbH am 1.1.01 ein Darlehen in Höhe von 10 Mio. €, das das zulässige Fremdkapital in voller Höhe übersteigt. Die vereinbarte Vergütung beträgt 1 Mio. €. Die Wirtschaftsjahre der beteiligten Gesellschaften stimmen mit dem Kalenderjahr überein. Die I-GmbH erwirtschaftet im Jahr 01 einen Steuerbilanzgewinn vor Gewinnabführung in Höhe von 120.000 €, die T-GmbH einen Steuerbilanzverlust in Höhe von 50.000 €.



Lösung:

I-GmbH (Organgesellschaft)

| | |
|---|-------------|
| Steuerbilanzgewinn | 0 € |
| Gewinnabführung an den Organträger | 120.000 € |
| verdeckte Gewinnausschüttung (= vorweggenommene Gewinnabführung) | 1.000.000 € |
| dem Organträger zuzurechnendes Einkommen | 1.120.000 € |
| Gewerbeertrag der fiktiven Betriebsstätte | 1.120.000 € |

A-GmbH (Organträger)

| | |
|--|--------------|
| Erhöhung Beteiligungsbuchwertansatz T-GmbH | 1.000.000 € |
| Steuerbilanzgewinn (einschließlich Gewinnabführung I-GmbH) | 120.000 € |
| vorweggenommene Gewinnabführung I-GmbH | 1.000.000 € |
| Neutralisierung der Gewinnabführung | -1.120.000 € |
| | 0 € |
| dem Organträger zuzurechnendes Einkommen der I-GmbH | 1.120.000 € |
| Abzugsverbot (§ 8b Abs. 5 KStG) | 0 € |
| | 1.120.000 € |

Einkünfte aus Gewerbebetrieb; §§ 15, 20 Abs. 3 EStG

maßgebender Gewerbeertrag 1.120.000 €

T-GmbH

| | |
|---------------------|--------------|
| Steuerbilanzverlust | -50.000 € |
| verdeckte Einlage | -1.000.000 € |
| | -1.050.000 € |

körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen

Erhöhung des Einlagekontos (§ 27 Abs. 2, 3 KStG) 1.000.000 €

maßgebender Gewerbeertrag (Gewerbeverlust) -1.050.000 €

6. Fremdfinanzierung ausländischer Kapitalgesellschaften

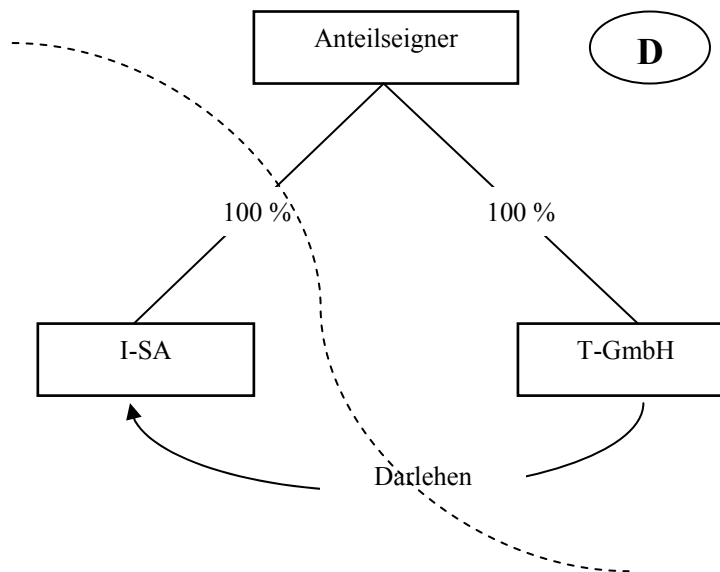
- 27 Im Falle der Fremdfinanzierung einer im Inland nicht steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft treten die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. einer verdeckten Einlage infolge des § 8a KStG für die inländischen Beteiligten in dem Umfang ein, in dem die gezahlten Vergütungen nach dem Recht des anderen Staates tatsächlich nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage der Kapitalgesellschaft gemindert haben und dies im Einzelfall nachgewiesen wird. Entsprechendes gilt für im Inland beschränkt steuerpflichtige

Kapitalgesellschaften hinsichtlich einer Gesellschafter-Fremdfinanzierung, die nicht mit inländischen Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang steht².

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 Mio. €, das das zulässige Fremdkapital im Sinne des § 8a KStG in voller Höhe übersteigen würde. Die vereinbarte Vergütung beträgt 1 Mio. €. 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 Jahr 01 einen Steuerbilanzverlust in Höhe von 50.000 €. A ist eine natürliche Person und hält die Beteiligungen an der T-GmbH und der I-SA im Betriebsvermögen.

Alternative: Alleingesellschafter ist die A-GmbH.



Lösung:

I-SA

| | |
|--|-------------|
| bei Anwendung des § 8a KStG hinzuzurechnender Betrag | 1.000.000 € |
| tatsächlich hinzugerechnet (nicht abziehbar) | 400.000 € |

| | A | A-GmbH |
|---|------------------|-----------------|
| Erhöhung Beteiligungsbuchwertansatz 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 € |
| <i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15, 20 Abs. 3 EStG)</i> | <u>200.000 €</u> | <u>20.000 €</u> |
| Gewinn aus Gewerbebetrieb | 200.000 € | 20.000 € |
| Kürzung (§ 9 Nr. 7, 8 GewStG) | 200.000 € | 0 € |
| <i>maßgebender Gewerbeertrag</i> | <u>0 €</u> | <u>20.000 €</u> |

T-GmbH

| | |
|---|-------------------|
| Steuerbilanzverlust | -50.000 € |
| verdeckte Einlage | -400.000 € |
| <i>körperschaftspflichtiges Einkommen</i> | <u>-450.000 €</u> |

| | |
|---|------------|
| Erhöhung des Einlagekontos; § 27 Abs. 2, 3 KStG | 400.000 € |
| <i>maßgebender Gewerbeertrag (Gewerbeverlust)</i> | -450.000 € |

² Beispiel: Die inländische Muttergesellschaft gewährt ihrer in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaft ein Darlehen, das nicht der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

7. Freigrenze

- 28 Die Freigrenze des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG bezieht sich auf die insgesamt im Veranlagungszeitraum an die wesentlich beteiligten Anteilseigner der Kapitalgesellschaft oder Personen im Sinne des § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG zu entrichtenden Vergütungen (**gesellschafts- und veranlagungszeitraumbezogene Freigrenze**). Vergütungen für nur kurzfristig überlassenes Fremdkapital bleiben unberücksichtigt.
- 29 Bei der Prüfung der Freigrenze sind auch Vergütungen auf das zulässige Fremdkapital und Vergütungen auf Fremdkapital, für das der Drittvergleich gelingt, einzubeziehen. Vergütungen an einen rückgriffsberechtigten Dritten sind nur zu berücksichtigen, soweit kein Gegenbeweis im Sinne der Tz. 20 geführt wird.
- 30 Auf Vergütungen im Sinne des § 8a Abs. 4 Satz 2, 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 (vgl. Tz. 8); 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 KStG zu ermitteln und umfassen **sowohl die Aktiv- als auch die Passivseite der Handelsbilanz** der Personengesellschaft. **Sonder- und Ergänzungsbilanzen** bleiben unberücksichtigt.

Beispiel:

A hält einen Anteil in Höhe 40 % an 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 | | | |
|---------------------|---------------------|------------------|---------------------|
| I-GmbH & Co. KG | 15.000.000 € | Eigenkapital | 25.000.000 € |
| Sonstige Aktiva | 25.000.000 € | Sonstige Passiva | 15.000.000 € |
| | 40.000.000 € | | 40.000.000 € |

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

I-GmbH & Co. KG zum 31.12.00

| | | | |
|--------|---------------------|------------------------|---------------------|
| Aktiva | 30.000.000 € | Kapitalkonto I-GmbH | 9.000.000 € |
| | | Sonstige Kapitalkonten | 21.000.000 € |
| | 30.000.000 € | | 30.000.000 € |

Lösung:

Zwecks 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 15 Mio. € 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 & Co. KG | 9.000.000 € | Eigenkapital | 19.000.000 € |
| Sonstige Aktiva | 25.000.000 € | Sonstige Passiva | 15.000.000 € |
| | 34.000.000 € | | 34.000.000 € |

Das anteilige Eigenkapital des A beträgt 7,6 Mio. € (= 19.000.000 Mio. € x 40 %).

- 33 Zu den von § 8a Abs. 2 Satz 3 KStG erfassten Vermögensgegenständen der Personengesellschaft gehört nicht das vom wesentlich beteiligten Anteilseigner, einer diesem nahe stehenden Person oder einem rückgriffsberechtigten Dritten überlassene Fremdkapital. Dieses gilt als vollumfänglich der Kapitalgesellschaft überlassen (§ 8a Abs. 5 Satz 2 KStG).

Beispiel:

A hält einen Anteil in Höhe 40 % an 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 | | | |
| I-GmbH & Co. KG | 15.000.000 € | Eigenkapital | 25.000.000 € |
| Sonstige Aktiva | 25.000.000 € | Sonstige Passiva | 15.000.000 € |
| | 40.000.000 € | | 40.000.000 € |

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

| | | | |
|------------------------------|---------------------|------------------------|---------------------|
| I-GmbH & Co. KG zum 31.12.00 | | | |
| Aktiva | 50.000.000 € | Kapitalkonto I-GmbH | 9.000.000 € |
| | | Sonstige Kapitalkonten | 21.000.000 € |
| | | 8a-Darlehen des A | 20.000.000 € |
| | 50.000.000 € | | 50.000.000 € |

Lösung:

Zwecks 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 15 Mio. € durch die anteiligen Vermögensgegenstände der Personengesellschaft zu ersetzen. Das Darlehen des Gesellschafters A ist der I-GmbH vollständig zuzurechnen. Im Ergebnis betragen die zuzurechnenden Aktiva der I-GmbH & Co. KG damit 29 Mio. €:

$$[50.000.000 € - 20.000.000 € (8a-Darlehen)] \times 30 \% + 20.000.000 € = 29.000.000 €.$$

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

| | | | |
|--------------------------------------|---------------------|-------------------|---------------------|
| I-GmbH zum 31.12.00 | | | |
| Anteilige Aktiva der I-GmbH & Co. KG | 29.000.000 € | Eigenkapital | 19.000.000 € |
| Sonstige Aktiva | 25.000.000 € | 8a-Darlehen des A | 20.000.000 € |
| | | Sonstige Passiva | 15.000.000 € |
| | 54.000.000 € | | 54.000.000 € |

Das anteilige Eigenkapital des A beträgt 7,6 Mio. € (= 19.000.000 € x 40 %).

2. Definition des Eigenkapitals und Beteiligungsbuchwertkürzung

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

Beispiel:

In dem o.g. Beispiel bestehen die Aktiva der I-GmbH & Co. KG zu 20 % (= 10 Mio. €) aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.

Lösung:

Die Aktiva der Personengesellschaft bestehen zu 20 % aus Beteiligungen, die der Beteiligungsbuchwertkürzung im Sinne des § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG unterliegen. Die der I-GmbH anteilig zuzurechnenden Vermögensgegenstände der I-GmbH & Co. KG sind daher um 5,8 Mio. € (= 29.000.000 € x 20 %) zu kürzen. In der Zusammenfassung ergeben sich bei der I-GmbH folgende Werte:

| I-GmbH zum 31.12.00 | | | |
|---|---------------------|-------------------|---------------------|
| Anteilige Aktiva der I-GmbH & Co. KG (o. Beteiligungen) | 23.200.000 € | Eigenkapital | 13.200.000 € |
| Sonstige Aktiva | 25.000.000 € | 8a-Darlehen des A | 20.000.000 € |
| | | Sonstige Passiva | 15.000.000 € |
| | 48.200.000 € | | 48.200.000 € |

V. Zulässiges Fremdkapital

- 36 In den Fällen der Tz. 18ff wird das zulässige Fremdkapital ausgeschöpft, soweit kein Gegenbeweis im Sinne der Tz. 20 geführt wird. Das einer nachgeordneten Kapitalgesellschaft im Sinne des § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG überlassene Fremdkapital mindert ebenfalls das zulässige Fremdkapital des wesentlich beteiligten Anteilseigners.
- 37 Das Fremdkapital darf der Kapitalgesellschaft **nicht nur kurzfristig** überlassen werden. Die Grundsätze zu § 8 Nr. 1 GewStG gelten entsprechend; § 19 GewStDV gilt nicht. Tz. 47 bis 49 des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994 (a.a.O.) sind nicht anzuwenden.

VI. Holdingregelung

- 38 Bei einer Kapitalgesellschaft, die Holdinggesellschaft im Sinne des § 8a Abs. 4 KStG ist, ist abweichend von § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG keine Beteiligungsbuchwertkürzung vorzunehmen.

1. Begriff der Holdinggesellschaft

- 39 Holdinggesellschaft ist **jede im Inland steuerpflichtige Kapitalgesellschaft**, die die Voraussetzungen des § 8a Abs. 4 Satz 1 KStG erfüllt.
- 40 Die Holdingeigenschaft des § 8a Abs. 4 Satz 1 KStG wird nur durch unmittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vermittelt. Als unmittelbar in diesem Sinne gelten auch solche Beteiligungen, die über eine oder mehrere zwischengeschaltete Personengesellschaften gehalten werden.

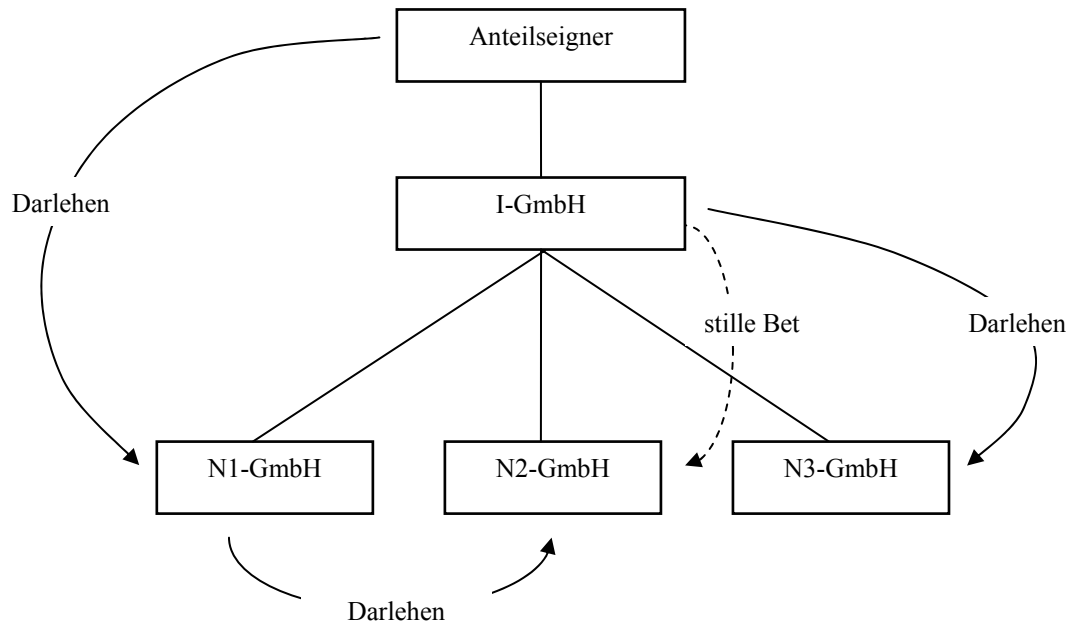
- 41 **Kapitalgesellschaften ohne wesentlich beteiligten Anteilseigner** sind nicht Holdinggesellschaft im Sinne des § 8a Abs. 4 KStG.

2. Nachgeordnete Kapitalgesellschaften

- 42 Einer Holdinggesellschaft nachgeordnet ist jede Kapitalgesellschaft, an der der Anteilseigner der Holdinggesellschaft nach Maßgabe des § 8a Abs. 3 KStG selbst oder zusammen mit einer nahe stehenden Personen wesentlich beteiligt ist.
- 43 Nach § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG sind Vergütungen für die Fremdfinanzierung einer nachgeordneten Kapitalgesellschaft durch den Anteilseigner ihrer Holdinggesellschaft, einer diesem nahe stehenden Person (mit Ausnahme der Holdinggesellschaft) oder durch einen rückgriffsberechtigten Dritten verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn eine Drittvergleich nicht gelingt; eine Freigrenze und ein zulässiges Fremdkapital sind nicht zu berücksichtigen.
- 44 Die Fremdfinanzierung der nachgeordneten Kapitalgesellschaften durch ihre Holdinggesellschaft unterliegt nicht der Beschränkung des § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG.
- 45 Demgegenüber unterliegen Fremdfinanzierungen zwischen derselben Holdinggesellschaft nachgeordneten Kapitalgesellschaften ebenfalls den Beschränkungen des § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG. Es wird nicht beanstandet, wenn in diesen Fällen - abweichend von Tz. 87 des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994 (a.a.O.) - für Vergütungen im Sinne des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG ein um steuerliche verdeckte und offene Einlagen gekürztes anteiliges Eigenkapital des wesentlich beteiligten Anteilseigners der nachgeordneten Kapitalgesellschaft (§ 8a Abs. 2 KStG) berücksichtigt wird. Dabei ist das Eigenkapital regelmäßig um das Nennkapital sowie um den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu kürzen und um einen etwaigen Sonderausweis im Sinne des § 28 KStG zu erhöhen. In den Fällen des § 8a Abs. 2 Satz 5 KStG gilt Entsprechendes.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der I-GmbH. Diese ist Holdinggesellschaft im Sinne des § 8a Abs. 4 Satz 1 KStG und ihrerseits alleinige Gesellschafterin der Gesellschaften N1-GmbH, N2-GmbH und N3-GmbH. 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. Ferner gewährt die N1-GmbH der N2-GmbH ein Darlehen.

**Lösung:**

Das Darlehen des Anteilseigners der Holdinggesellschaft an die N1-GmbH ist Fremdkapital im Sinne des § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG; sofern der Drittvergleich nicht gelingt, kommt es zur vollständigen Hinzurechnung der gezahlten Vergütungen (ohne zulässiges Fremdkapital und ohne Freigrenze).

Die Vergütungen auf die typische stille Beteiligung der I-GmbH an der N2-GmbH erfüllen die Voraussetzungen des § 8a Abs. 1 Nr. 1 KStG; sie sind verdeckte Gewinnausschüttung der N2-GmbH, sobald sie mehr als 250.000 € 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 Drittvergleich nicht gelingt und die Vergütungen mehr als 250.000 € betragen, kommt es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Das Darlehen der N1-GmbH an die N2-GmbH erfüllt die Voraussetzungen des § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG. Es wird jedoch ein zulässiges Fremdkapital in Höhe des Eineinhalbfachen des gekürzten anteiligen Eigenkapitals angenommen (keine Freigrenze, vgl. Tz. 30). Soweit dieses überschritten ist und der Drittvergleich nicht gelingt, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

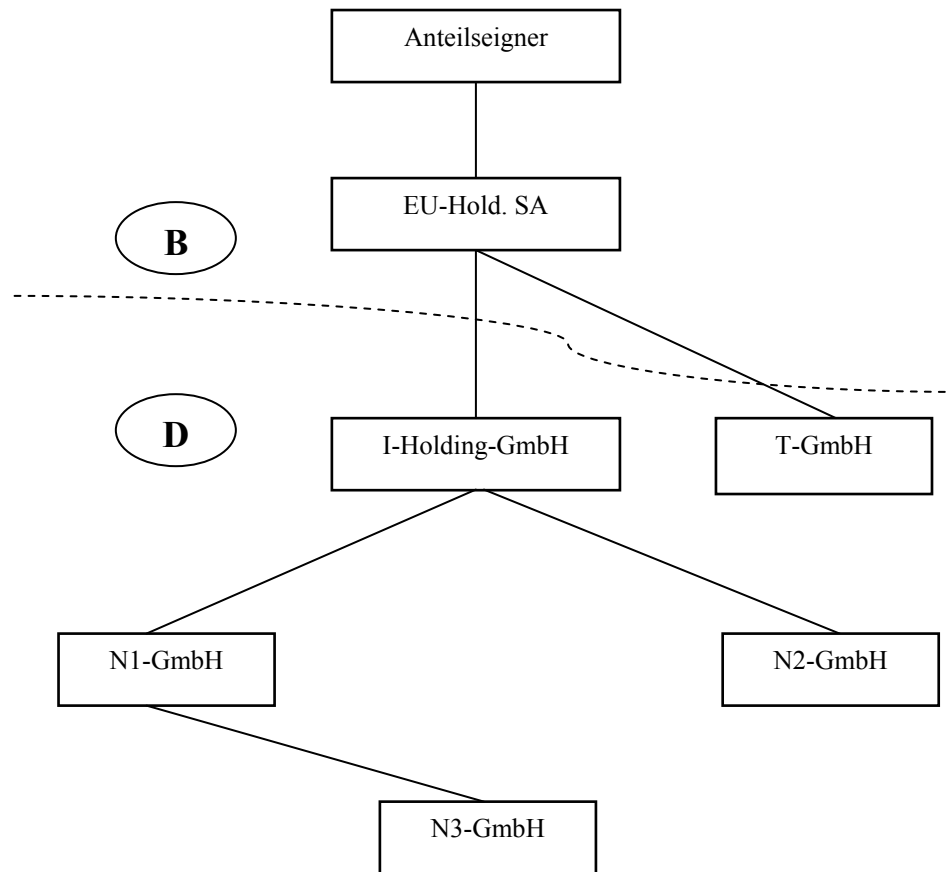
3. Konkurrierende Holdinggesellschaften

a) Vertikale Konkurrenz zwischen Holdinggesellschaften

- 46 Mehrere Kapitalgesellschaften in einer Beteiligungskette können jede für sich Holdinggesellschaft sein; eine nachgeordnete Kapitalgesellschaft im Sinne des § 8a Abs. 4 Satz 2 KStG kann nicht gleichzeitig Holdinggesellschaft sein.

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 Holdingvoraussetzungen im Sinne des § 8a Abs. 4 Satz 1 KStG. Die EU-Hold. SA ist im Inland nicht steuerpflichtig.

*Lösung:*

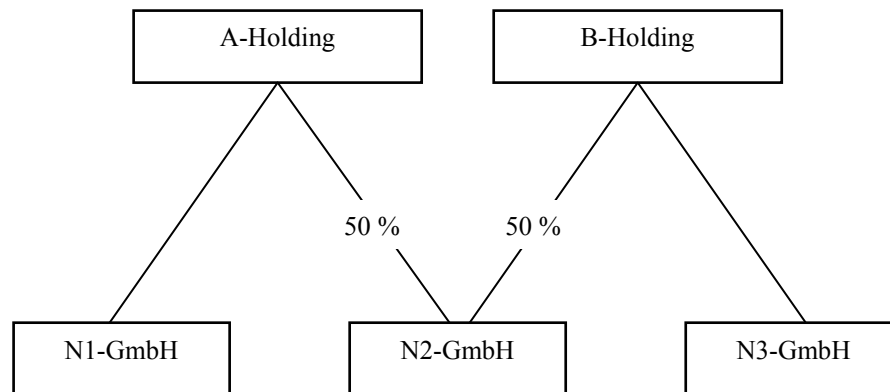
Die EU-Hold. SA ist selbst nicht Holdinggesellschaft im Sinne des § 8a Abs. 4 KStG, da sie im Inland nicht steuerpflichtig ist (vgl. Tz. 39). Sie kann die I-Holding-GmbH unter Beachtung der Grenzen des § 8a Abs. 1, 6 KStG finanzieren. Das Eigenkapital der I-Holding-GmbH ist infolge der Holdingregelung erweitert, eine Beteiligungsbuchwertkürzung 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 insoweit kein zulässiges Fremdkapital und keine Freigrenze für die N1-GmbH, N2-GmbH und N3-GmbH.

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

b) Horizontale Konkurrenz zwischen Holdinggesellschaften

- 47 An einer nachgeordneten Kapitalgesellschaft können mehrere Kapitalgesellschaften in der Weise beteiligt sein, dass jede für sich die Holdingvoraussetzungen erfüllt. In diesem Falle kann jede der Holdinggesellschaften die ihr nachgeordnete Kapitalgesellschaft nach den o.g. Grundsätzen als Holdinggesellschaft finanzieren.

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

- 48 Die Absätze 1 bis 4 des § 8a KStG gelten entsprechend, wenn das Fremdkapital einer Personengesellschaft überlassen wird, an der eine Kapitalgesellschaft alleine oder zusammen mit ihr nahe stehenden Personen unmittelbar oder mittelbar zu mehr als einem Viertel beteiligt ist (§ 8a Abs. 5 Satz 1 KStG).
- 49 § 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 diesem nahe stehenden Person erhalten hat (§ 8a Abs. 1 Satz 2 1. Alt. KStG) oder
 - von einem Dritten erhalten hat, der auf diesen Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann (§ 8a Abs. 1 Satz 2 2. Alt. KStG).
- 50 Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8a KStG sind auf der Grundlage der Verhältnisse der Kapitalgesellschaft zu prüfen; § 8a Abs. 2 Satz 3 KStG findet Anwendung. Der Drittvergleich (Tz. 59ff des BMF-Schreibens vom 15. Dezember 1994, a.a.O.) ist bei der Personengesellschaft zu führen.

1. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Personengesellschaft

- 51 Die unter § 8a Abs. 5 KStG fallenden **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 als verdeckte Gewinnausschüttungen festzustellen.

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 des A. A gewährt der I-GmbH & Co. KG am 1.1.00 ein Darlehen in Höhe von 60 Mio. € zu einem Zinssatz von 10 %; weitere Darlehen werden nicht gewährt. Die Wirtschaftsjahre

der Gesellschaften entsprechen dem Kalenderjahr. Die I-GmbH & Co. KG erwirtschaftet im Jahr 01 einen Gewinn von 6,5 Mio. €.

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 | | | |
|---------------------|---------------------|------------------|---------------------|
| I-GmbH & Co. KG | 15.000.000 € | Eigenkapital | 25.000.000 € |
| Sonstige Aktiva | 25.000.000 € | Sonstige Passiva | 15.000.000 € |
| | 40.000.000 € | | 40.000.000 € |

| I-GmbH & Co. KG zum 31.12.00 | | | |
|------------------------------|---------------------|------------------------|---------------------|
| Aktiva | 90.000.000 € | Kapitalkonto I-GmbH | 9.000.000 € |
| | | Sonstige Kapitalkonten | 21.000.000 € |
| | | 8a-Darlehen des A | 60.000.000 € |
| | 90.000.000 € | | 90.000.000 € |

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 & Co. KG | 69.000.000 € | Eigenkapital | 19.000.000 € |
| Sonstige Aktiva | 25.000.000 € | 8a-Darlehen des A | 60.000.000 € |
| | 94.000.000 € | Sonstige Passiva | 15.000.000 € |
| | | | 94.000.000 € |

Das zulässige Fremdkapital des A bei der I-GmbH beträgt 28,5 Mio. € (= 19.000.000 € x 1,5). Es wird durch das Gesellschafterdarlehen an die I-GmbH & Co. KG um 31,5 Mio. € (= 60.000.000 € ./ 28.500.000 €) überschritten. Die hierauf von der I-GmbH & Co. KG gezahlten Zinsen in Höhe von 3,15 Mio. € (= 31.500.000 € x 10 %) entfallen zu 30 % (= 945.000 €) auf den Gewinnanteil der I-GmbH. Die verbleibenden Vergütungen in Höhe von 5.055.000 € (= 6.000.000 € ./ 945.000 €) fließen als Zinszahlung an A; da A an der I-GmbH & Co KG nicht beteiligt ist, haben sie auf das Ergebnis der Personengesellschaft keinen weiteren Einfluss. Es ergibt sich folgende Gewinnfeststellung auf der Ebene der I-GmbH & Co. KG:

| | I-GmbH & Co. KG | I-GmbH | Übrige Gesellschafter |
|------------------------------|--------------------|-------------|--------------------------|
| Gewinn VZ 01 | 6.500.000 € | 1.950.000 € | 4.550.000 € |
| verdeckte Gewinnausschüttung | 945.000 € | 945.000 € | |
| festzustellender Gewinn | 7.445.000 € | 2.895.000 € | 4.550.000 € |

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 (5.055.000 €) 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.

- 52 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. Wesentlich beteiligter Anteilseigner als Beteiligter an einer Personengesellschaft

- 53 § 8a Abs. 5 KStG findet auch Anwendung, wenn der das Fremdkapital gewährende wesentlich beteiligte Anteilseigner der Kapitalgesellschaft **gleichzeitig an der Personengesellschaft beteiligt** ist. Die ihm gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Sondervergütung zuzurechnenden

Vergütungen auf das Fremdkapital sind als verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft an den wesentlich beteiligten Anteilseigner zu erfassen. Sofern sich die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Sonderbetriebsvermögen des Anteilseigners bei der Personengesellschaft befinden (vgl. H 13 Abs. 2 EStR 2003), ist gleichzeitig im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung eine verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft an den Anteilseigner als Sonderbetriebseinnahme festzustellen.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der I-GmbH, die als Komplementärin zu 30 % am Vermögen der I-GmbH & Co. KG beteiligt ist. Gleichzeitig ist A mit 70 % als Kommanditist an der I-GmbH & Co. KG beteiligt; die Beteiligung an der I-GmbH & Co. KG hält A im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. A gewährt der I-GmbH & Co. KG am 1.1.00 ein Darlehen in Höhe von 60 Mio. € zu einem Zinssatz von 10 %; weitere Darlehen werden nicht gewährt. Die Wirtschaftsjahre der Gesellschaften entsprechen dem Kalenderjahr. Die I-GmbH & Co. KG erwirtschaftet im Jahr 01 einen Gewinn von 6,5 Mio. €.

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 & Co. KG | 69.000.000 € | Eigenkapital | 19.000.000 € |
| Sonstige Aktiva | 25.000.000 € | 8a-Darlehen des A | 60.000.000 € |
| | | Sonstige Passiva | 15.000.000 € |
| | 94.000.000 € | | 94.000.000 € |

Lösung:

Das zulässige Fremdkapital des A bei der I-GmbH beträgt 28,5 Mio. € (= 19.000.000 € x 1,5). Es wird durch das Gesellschafterdarlehen an die I-GmbH & Co. KG um 31,5 Mio. € (= 60.000.000 € ./. 28.500.000 €) überschritten. Die hierauf von der I-GmbH & Co. KG gezahlten Zinsen in Höhe von 3,15 Mio. € (= 31.500.000 € x 10 %) entfallen zu 30 % (= 945.000 €) auf den Gewinnanteil der I-GmbH. Die Anteile des A an der I-GmbH gehören zum Sonderbetriebsvermögen des A bei der I-GmbH & Co. KG. Der bei der I-GmbH nach §§ 8 Abs. 3 Satz 2, 8a KStG hinzuzurechnende Betrag fließt dem A gleichzeitig als verdeckte Gewinnausschüttung zu und ist als Sonderbetriebseinnahme in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu erfassen; die verbleibenden Vergütungen in Höhe von 5.055.000 € (= 6.000.000 € ./. 945.000 €) sind als Sondervergütungen an A für die Hingabe von Darlehen festzustellen. Es ergibt sich folgende Gewinnfeststellung auf der Ebene der I-GmbH & Co. KG:

| | I-GmbH & Co. KG | I-GmbH | A |
|---|-----------------|-------------|--------------|
| Gewinn VZ 01 | 6.500.000 € | 1.950.000 € | 4.550.000 € |
| Sondervergütungen | 5.055.000 € | | 5.055.000 € |
| verdeckte Gewinnausschüttung | 945.000 € | 945.000 € | |
| Sonderbetriebseinnahme | 945.000 € | | 945.000 € |
| festzustellender Gewinn | 13.445.000 € | 2.895.000 € | 10.550.000 € |
| in dem festgestellten Gewinnanteil enthaltene Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG | | 945.000 € | |

Auf der Ebene der Personengesellschaft unterliegen die Vergütungen weiterhin vollständig in Höhe von 6 Mio. € der Gewerbesteuer. Auf die für A in Höhe von 945.000 € festzustellende Sonderbetriebseinnahme findet bei der Personengesellschaft die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG Anwendung, so dass sich ein maßgebender Gewerbeertrag von 12,5 Mio. € ergibt. Beim Mitunternehmer findet hinsichtlich des Gewinnanteils aus der I-GmbH & Co. KG § 9 Nr. 2 GewStG Anwendung.

VIII. Anwendung

54 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.

Im Auftrag
gez. Müller-Gatermann