

# BERATUNGSPRAXIS

## PRAXISLEITFADEN

# Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften

## Problemfelder und steuerliche Risiken

Prof. Dr. Alexander Schneider und Marc Müller\*

Gewinnausschüttungen behalten auch in Zeiten der Corona-Krise ihre Bedeutung. Wenngleich einer Vielzahl von Kapitalgesellschaften ihre Gewinne, die sie an ihre Anteilseigner als Dividende ausschütten können, wegbrechen, gibt es doch einige Unternehmen, deren Geschäftsmodell gerade durch die Pandemie einen unerwarteten Schub erhalten hat, oder die zumindest von den Auswirkungen der Pandemie weniger betroffen sind. Andere Unternehmen benötigen gerade wegen der Pandemie dringend die Gewinnausschüttungen ihrer Tochterunternehmen, um eigene Liquiditätsschwierigkeiten zu überwinden. Hierbei können vor allem Vorabausschüttungen helfen, einen kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken. Anders als bei Aktiengesellschaften (vgl. § 59 AktG) können bei GmbHs solche Ausschüttungen bereits unterjährig und vor Ablauf des Geschäftsjahres erfolgen. In der Praxis werden häufig steuerliche Problemfelder, die bei einer Gewinnausschüttung entstehen, nicht hinreichend erkannt. Dies kann nicht nur bei dem dividendenempfangenden Anteilseigner, sondern gerade bei der ausschüttenden Gesellschaft, die für die Einhaltung der im Rahmen der Ausschüttung auferlegten Pflichten einzustehen hat, Mehrbelastungen auslösen. Nachfolgend sollen diese steuerlichen Risiken dargelegt werden.

### I. Risiko 1 „Verspätete Abführung der Kapitalertragsteuer“

Gemäß § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG haben ausschüttende Gesellschaften im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge beim Anteilseigner die Kapitalertragsteuer zu entrichten. In Abweichung zu § 11 EStG regelt § 44 Abs. 2 EStG den Zeitpunkt des Zufließens für die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer eigenständig. Demzufolge richtet sich der Zeitpunkt des Zufließens und damit des Einbehaltens und Abführens der Kapitalertragsteuer nach dem jeweiligen zugrunde liegenden Ausschüttungsbeschluss.

**W<sup>9</sup>** Ronig, Kapitalertragsteuer, infoCenter, NWB GAAAA-88439

\* Prof. Dr. Alexander Schneider, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Fachanwalt für Steuerrecht, ist Partner der BDO Wirtschaftsprüfungsgesellschaft AG, München. Marc Müller ist Mitarbeiter der BDO Wirtschaftsprüfungsgesellschaft AG, München.

Liegt dem Beschluss kein Auszahlungstermin der Dividende zugrunde, ist die Kapitalertragsteuer einen Tag nach der Beschlussfassung abzuführen; ist hingegen ein Auszahlungstermin genannt, entsteht die Kapitalertragsteuer an diesem Tag (§ 44 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Zeitgleich mit der Entstehung der Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung ist die Kapitalertragsteuer auch zur Zahlung fällig (vgl. § 44 Abs. 1 Satz 5 Halbsatz 2 EStG).

Wenngleich die ausschüttende Gesellschaft selbst nicht Steuerschuldner der Kapitalertragsteuer ist, hat sie als sog. Steuerentrichtungspflichtete Säumniszuschläge für die nicht entrichtete Kapitalertragsteuer zu zahlen (1 % je angefangenen Monat), wenn diese nicht bis zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtet wird. Lediglich eine Karenzzeit von drei Tagen räumt der Gesetzgeber der ausschüttenden Gesellschaft ein. Allerdings gilt die Karenzzeit nicht bei Schecks oder Barzahlung, weshalb auf diese Zahlungsmöglichkeit grundsätzlich verzichtet werden sollte (vgl. § 240 Abs. 3 Satz 1 und 2 AO).

**W<sup>9</sup>** Geißler, Säumniszuschläge, infoCenter, NWB YAAAAB-83025

**◀** Zu Säumniszuschlägen s. auch Veser in Zugmaier/Nöcker, AO, § 240, NWB PAAAG-99337

**▶ Vermeidung des Risikos:** Der Fälligkeitszeitpunkt der Kapitalertragsteuer wird durch die Beschlussfassung über die Ergebnisverwendung bestimmt. Es ist deswegen zu empfehlen, den Zahlungstermin der Dividende stets zu bestimmen und so zu wählen, dass die ausschüttende Gesellschaft am Zahlungstermin über ausreichend liquide Mittel verfügt. Zudem sollte rechtzeitig vor dem Zahlungstermin nochmals überprüft werden, ob die Zahlung erfolgen kann oder ob ggf. durch einen weiteren Beschluss die Zahlung durch Benennung eines späteren Zahlungstermins weiter in die Zukunft verschoben werden soll. Sinnvoll könnte auch eine Einzugsermächtigung sein, die dem Finanzamt gegenüber erteilt wird. Notfalls kann noch eine Eilüberweisung helfen, deren Gutschrift jedoch noch innerhalb der Karenzzeit erfolgen muss. Ein Antrag auf Fristverlängerung ist nicht möglich.

## II. Risiko 2 „Verspätete Abgabe der Kapitalertragsteueranmeldung“

Die ausschüttende Gesellschaft hat neben der Entrichtung und Abführung der Kapitalertragsteuer eine Steueranmeldung an ihr zuständiges Finanzamt zu übermitteln. Hierfür besteht eine Frist, die identisch ist mit dem Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalertragsteuer (vgl. § 45a Abs. 1 Satz 1 i. V. mit § 44 Abs. 1 Satz 5 Halbsatz 2 EStG). Die Kapitalertragsteueranmeldung selbst ist eine Steuererklärung des Steuerentrichtungspflichteten mit den Wirkungen einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (vgl. § 168 AO).

Die verspätete Abgabe der Kapitalertragsteueranmeldung kann zur Festsetzung eines Verspätungszuschlags zulasten der ausschüttenden Gesellschaft führen. Ob ein solcher Verspätungszuschlag erfolgt, liegt im Ermessen des Finanzamts. Hierbei wird im Besonderen relevant sein, ob die verspätete Abgabe entschuldbar ist bzw. die Gesellschaft ein Verschulden trifft. Die aktuelle Pandemielage stellt als solche noch keinen entschuldbaren Grund für eine verspätete Abgabe dar. Der Verspätungszuschlag beträgt 0,25 % der festgesetzten Kapitalertragsteuer je angefangenen Monat der Verspätung (vgl. § 152 Abs. 5 AO).

**▶ Vermeidung des Risikos:** Wie auch bei dem beschriebenen Risiko eines Säumniszuschlags infolge einer verspäteten Abführung der Kapitalertragsteuer, ist auch hier eine Nennung eines Zahlungstermins im Ausschüttungsbeschluss vorzunehmen und auf die Sicherstellung der liquiden Mittel im Fälligkeitszeitpunkt zu achten. Zudem besteht die Möglichkeit, eine Fristverlängerung zu beantragen, die notfalls auch noch nachträglich beantragt und gewährt werden kann (vgl. § 109 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO).

**W<sup>8</sup>** Gerlach, Verspätungszuschlag, infoCenter, NWB SAAAA-41723


### III. Risiko 3 „Rückzahlung von Rücklagen“

Im Handelsrecht ist es üblich, die Eigenkapitalausstattung von Kapitalgesellschaften durch Kapitalrücklagen der Gesellschafter zu stärken. Für eine Kapitalrücklage bedarf es meist nur eines Gesellschafterbeschlusses, um Eigenkapital bei der Gesellschaft zu generieren. Besteht der Eigenkapitalbedarf bei der Gesellschaft nicht mehr, kann ebenso einfach durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss die Rücklage wieder aufgelöst und die Mittel an die Gesellschafter ausgekehrt werden.

Dieses handelsrechtlich einfache Prozedere führt häufig zu unerwünschten steuerlichen Ergebnissen. Die Einzahlung der Rücklage erfolgt ertragsteuerlich ohne unmittelbare Auswirkung. Aus Sicht der Gesellschafter erhöhen sich lediglich deren Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Allerdings führt die Auflösung der Rücklage beim Anteilseigner zu steuerpflichtigen Einkünften, wenn bei der Gesellschaft, was häufig der Fall ist, ein sog. ausschüttbarer Gewinn i. S. des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG vorliegt. Ein solcher Gewinn liegt vor, wenn das steuerliche Eigenkapital der Gesellschaft das gezeichnete Kapital und steuerliche Einlagekonto übersteigt.

Nach Maßgabe des Gesetzes erfolgt eine Auszahlung an die Gesellschafter stets zwingend zuerst aus einem vorhandenen ausschüttbaren Gewinn i. S. des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG. Zahlungen aus dem ausschüttbaren Gewinn stellen – ungeachtet der handelsrechtlichen Einstufung als bloße Kapitalrücklagenauflösung – steuerlich stets zwingend Dividenden dar.

Folge hieraus ist, dass der Gesellschafter für die Rückzahlung Steuern zu zahlen hat und die ausschüttende Gesellschaft für eine nicht entrichtete Kapitalertragsteuer haftet (§ 44 Abs. 5 EStG).

 Frank/Utz,  
Eigenkapital bei Kapital-  
gesellschaften (HGB),  
infoCenter,  
NWB AAAAE-47368

Haftung der Gesellschaft

► **Vermeidung des Risikos:** Vor Einstellung von Kapitalrücklagen sollte geprüft werden, ob diese ggf. zeitnah wieder zurückfließen sollen und ob die Rückzahlung steuerfrei erfolgen kann. Gegebenenfalls wäre zu prüfen, ob nicht doch eine Darlehensvergabe in Betracht kommt. Das Problem könnte auch durch eine formelle Kapitalerhöhung umgangen werden, wenngleich dieses Prozedere formell viel aufwendiger und kostenintensiver und deshalb meist nicht gewünscht ist.

### IV. Risiko 4 „Falsche Steuerbescheinigung“

Schüttet eine Gesellschaft ihren Gewinn aus oder zahlt sie geleistete Einlagen wieder zurück, obliegt ihr die Pflicht, eine Bescheinigung für die Anteilseigner zu erstellen, worin enthalten ist, ob bzw. inwieweit darin eine steuerfreie Einlagenrückzahlung enthalten ist (§ 27 Abs. 3 KStG).

Wird dem Anteilseigner eine solche Bescheinigung bis zur Festsetzung des steuerlichen Einlagekontos nicht ausgehändigt, unterstellt der Gesetzgeber, dass es keine steuerfreie Einlagenrückgewähr gegeben hat (§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG). Diese gesetzliche Fiktion ist nicht mehr revidierbar; d. h. bereits mit Zugang des Steuerbescheids bei der ausschüttenden Gesellschaft, in welchem auch das steuerliche Einlagekonto festgesetzt wird, liegt eine steuerpflichtige Dividende vor. Dies gilt auch dann, wenn sich bereits kurze Zeit nach Zugang des Steuerbescheids ergibt, dass die gesamte Auszahlung steuerfrei ist. Für die ausschüttende Gesellschaft bedeutet dies, dass sie nachträglich Kapitalertragsteuer abführen muss bzw. der Anteilseigner nachveranlagt wird. Zivilrechtlich wird meist der Schaden bei der ausschüttenden Gesellschaft sein, da die nicht zeitgerechte Erstellung der Bescheinigung eine Pflichtverletzung mit Schadensersatzpflicht gegenüber dem Anteilseigner zur Folge haben wird.

Hat die ausschüttende Gesellschaft fristgerecht und rechtzeitig die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos gegenüber dem Anteilseigner bescheinigt, stellt sich jedoch im Nachhinein heraus, dass die steuerfreie Einlagenrückgewähr zu niedrig

Ausschüttung ohne  
Bescheinigung führt  
zur Steuerpflicht

 Hölscheidt,  
NWB 13/2019 S. 895

bescheinigt ist, kann diese fehlerhafte Bescheinigung nicht mehr korrigiert werden (§ 27 Abs. 5 Satz 1 KStG). Auch in diesem Fall entsteht ein Steuerschaden ohne eigentliche Steuerpflicht. Sollte die ausschüttende Gesellschaft nicht ohnehin vom Finanzamt in Haftung genommen werden, wird sich meist auch hier der Anteilseigner zivilrechtlich für seine Steuerlast bei der ausschütteten Gesellschaft schadlos halten.

► **Vermeidung des Risikos:** Kapitalgesellschaften ist zu raten, dass sie bis zur Einreichung ihrer Steuererklärung beim Finanzamt die Steuerbescheinigung über das Einlagekonto sorgfältig geprüft und an die Anteilseigner ausgehändigt haben. Wegen der Komplexität und des Risikos ist die Durchsicht eines Steuerberaters dringend empfehlenswert. Im Zweifelsfall sollte in der Steuerbescheinigung eher ein höheres Einlagekonto bescheinigt werden, da dies nachträglich vom Finanzamt wieder zu ihren Gunsten korrigiert werden kann (§ 27 Abs. 5 Satz 5 KStG). Hierauf sollte die Gesellschaft das Finanzamt aber hinweisen.

#### V. Risiko 5 „Beteiligung unter 10 % bzw. 15 %“

Erfolgen Gewinnausschüttungen an Kapitalgesellschaften, ist die Ausschüttung in der Regel zu 95 % steuerbefreit (§ 8b Abs. 1 i. V. mit Abs. 5 KStG). Von der Steuerbefreiung wird jedoch im Rahmen der Körperschaftsteuer eine Ausnahme gemacht, wenn die empfangende Kapitalgesellschaft zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % der Anteile hält (§ 8b Abs. 4 KStG). In diesem Fall ist die Dividende vollumfänglich steuerpflichtig. Das Teileinkünfteverfahren findet keine Anwendung. Für Zwecke der Gewerbesteuer wird die Steuerbefreiung versagt, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums unter 15 % liegt (§ 8 Nr. 5 i. V. mit § 9 Nr. 2a GewStG).

► **Vermeidung des Risikos:** Ausschüttungen an Kapitalgesellschaften, die zu weniger als 10 % bzw. 15 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt sind, sollten dringend vermieden werden. Da ausgeschüttete Gewinne bereits bei der ausschüttenden Gesellschaft besteuert sind, kommt es im Falle einer solchen Ausschüttung zu einer klassischen vollumfänglichen Doppelbesteuerung desselben Gewinns. Deshalb sollte frühzeitig geprüft werden, ob die Beteiligungsverhältnisse aufgestockt, Gesellschaften umstrukturiert oder miteinander verschmolzen werden können.

#### VI. Risiko 6 „Ausländische Kapitalgesellschaft als Gesellschafter“

Innerhalb der EU können Ausschüttungen an eine in einem anderen Land ansässige Kapitalgesellschaft grundsätzlich ohne Einbehaltung von Kapitalertragsteuer erfolgen. Rechtsgrundlage hierfür ist die innerhalb der EU umgesetzte sog. Mutter-Tochter-Richtlinie (vgl. § 43b EStG). Dies ist jedoch nur möglich, wenn die empfangende Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer zu mindestens 10 % an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist und eine Freistellungsbescheinigung des BZSt vorliegt. Die empfangende Gesellschaft muss daher frühzeitig eine Freistellungsbescheinigung beantragen, um die Ausschüttung ohne Steuerabzug zu erhalten.

Erfolgt die Ausschüttung an eine Kapitalgesellschaft im Drittland, hängt die Möglichkeit zur Befreiung von der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer davon ab, ob Deutschland im anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen von der Dividendenbesteuerung absieht (vgl. § 50d Abs. 1 EStG). Ist dies ganz oder teilweise der Fall, kann eine Freistellungsbescheinigung beim BZSt beantragt werden. Die Voraussetzungen für eine solche Freistellung ergeben sich aus dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen.

**W<sup>3</sup>** Kusch, Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (§ 8b KStG), Grundlagen, NWB KAAAE-61145

**W<sup>3</sup>** Gerlach, Mutter-Tochter-Richtlinie, infoCenter, NWB CAAAC-21283

Ausschüttung an Kapitalgesellschaft im Drittland

► **Vermeidung des Risikos:** Der Liquiditätsabfluss durch eine Abführung der Kapitalertragsteuer kann verhindert werden, wenn die empfangende ausländische Gesellschaft frühzeitig einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung stellt. Die deutsche Behörde prüft diesen Antrag sorgfältig und überprüft insbesondere das Vorliegen der Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG. Da erfahrungsgemäß mehrere Monate vergehen, bis eine solche Bescheinigung vorliegt, empfiehlt es sich u. U., eine solche Freistellungsbescheinigung vorzuhalten. Zwar werden die Freistellungsbescheinigungen regelmäßig nur für drei Jahre erteilt. Allerdings erweist sich ein späterer neuerlicher Antrag als deutlich weniger zeitaufwendig, wenn in der Vergangenheit eine solche Freistellungsbescheinigung bereits erteilt wurde.

## VII. Risiko 7 „Sonderausweis bei Auflösung oder Kapitalherabsetzung“

Wird eine Kapitalgesellschaft aufgelöst oder eine Kapitalherabsetzung durchgeführt, löst dies grundsätzlich keine Steuerpflicht aus, sofern die Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto erfolgt. Allerdings können Kapitalgesellschaften in den Vorjahren einen sog. Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 KStG gebildet haben. Dies ist der Fall, wenn die Kapitalgesellschaft in der Vergangenheit eine Kapitalerhöhung aus dem Gesellschaftsvermögen durchgeführt hat. Liegt ein solcher Sonderausweis vor, erfolgt die Kapitalrückzahlung zwingend zunächst aus dem Sonderausweis und nicht aus dem steuerlichen Einlagekonto. Die Verwendungsreihenfolge ist gesetzlich zwingend festgeschrieben.

Auszahlungen aus dem Sonderausweis stellen jedoch steuerpflichtige Dividenden dar, für welche die auskehrende Gesellschaft Kapitalertragsteuer einzubehalten hat und für diese auch haftet.

► **Vermeidung des Risikos:** Vor Auflösung der Gesellschaft oder Kapitalherabsetzung empfiehlt es sich zu prüfen, ob ein Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 KStG gebildet wurde. Ist dies der Fall, wäre zu überlegen, ob andere Maßnahmen (z. B. Verschmelzung) statt einer Auflösung oder Kapitalherabsetzung ergriffen werden können.

## FAZIT

Bei Gewinnausschüttungen bzw. Auszahlungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft lauern diverse steuerliche Fallstricke. Durch eine sorgfältige Prüfung im Vorfeld und Einhaltung der formellen Erfordernisse können unliebsame Steuerfolgen jedoch verhindert oder zumindest vermindert werden.

## AUTOREN



**Prof. Dr. Alexander Schneider,** Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Fachanwalt für Steuerrecht ist Partner der BDO Wirtschaftsprüfungsgesellschaft AG, München, und Professor für Steuerlehre an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management in München.



**Marc Philipp Müller,** Master of Science (M.Sc.), ist Consultant im Bereich Tax & Legal der BDO Wirtschaftsprüfungsgesellschaft AG, München.

de Man, Steuerliches Einlagekonto nach § 27 KStG, Grundlagen, NWB EAAAF-82078