

Nichtabziehbare Aufwendungen nach § 10 KStG



bibukurse.de
DIGITALE PRÜFUNGSVORBEREITUNG

Nichtabziehbare Aufwendungen nach § 10 KStG

In § 10 KStG sind bestimmte nicht abzugsfähige Aufwendungen enthalten. Diese Vorschrift dient teilweise der steuerlichen Gleichstellung von Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften (siehe hierzu § 10 Nr. 1 bis 3 KStG).

In § 10 KStG sind bestimmte Aufwendungen bei der Ermittlung des Einkommens nicht abziehbar. Diese Vorschrift dient zum Teil der steuerlichen Gleichstellung von Personenunternehmen mit Kapitalgesellschaften (vgl. § 10 Nr. 1 bis 3 KStG).

In dieser Hinzurechnung unsystematisch ist die Hinzurechnung der Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen nach § 10 Nr. 4 KStG. Nach Ansicht der Literatur ist dies nur aus einem gewissen Misstrauen des Gesetzgebers bezüglich der Gestaltung der Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Überwachungsorganen verständlich. Siehe hierzu R 10.1 und 10.3 KStR.

Bei den in § 10 Nr. 2 bis 4 KStG genannten Aufwendungen handelt es sich um Betriebsausgaben, was bedeutet es erfolgt eine außerbilanzielle Hinzurechnung bei der Einkommensermittlung. Zweckaufwendungen im Sinne von § 10 Nr. 1 KStG sind dagegen keine Betriebsausgaben. Hier handelt es sich um Einkommensverwendungen, die nach dem allgemeinen Ertragsteuergrundsatz nicht bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden dürfen. Zu beachten ist aber, dass Ausgaben im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (Spenden) auch dann abziehbar sind, wenn die GmbH damit gleichzeitig ihren Satzungszwecken nachkommt (Vorbehalt des Spendenabzugs, siehe hierzu § 10 Nr. 1 Satz 2 KStG).

§ 10 Nr. 1 KStG

Die Formulierung des § 10 Nr. 1 KStG, ist für einige Teilnehmer unklar. Hiernach sind Aufwendungen, die die Erfüllung satzungs- und stiftungsmäßiger Zwecke betreffen, nicht abzugsfähig. Dies verdeutlicht den allgemeinen Ertragsteuergrundsatz des § 8 Abs. 3 KStG.

Demnach sind Maßnahmen der Einkommensverwendung nicht bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen. Diese Regelung gilt vorbehaltlich des zugelassenen Spendenabzugs nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass bei gleichzeitigem Vorliegen beider Anwendungsfälle (Kapitalgesellschaft erbringt eine Spende, wozu sie sich in der Satzung verpflichtet hat) § 9 KStG vorgeht.

Aufwendungen im Sinne des § 10 Nr. 1 Satz 1 KStG sind Vermögensminderungen der Körperschaft.

Ein Verzicht auf Einnahmen ist nicht als Vermögensminderung zu werten, es sei denn, die entgangenen Einnahmen führen aufgrund einer Fiktion zu stpfl. Einkünften.

Das Abzugsverbot gemäß § 10 Nr. 1 KStG erfasst nur Aufwendungen für Zwecke, deren Erfüllung der Körperschaft durch ihr Statut (= Stiftungsgeschäft/Satzung/Verfassung) vorgeschrieben ist. Es setzt somit voraus, dass der Zweck, zu dessen Verwirklichung oder Förderung die Aufwendung dient, nach dem Statut Aufgabe der Körperschaft ist.

Das Abzugsverbot gilt gemäß § 10 Nr. 1 Satz 2 KStG nicht für Aufwendungen, die Zuwendungen an Dritte zur Förderung der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG genannten Zwecken betreffen.

Diese Aufwendungen sind abziehbar, wenn der Dritte die Zuwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke einsetzt, dessen Erfüllung auch dem Steuerpflichtigen durch Satzung o.Ä. vorgeschrieben ist. Der Abzug ist jedoch ausgeschlossen, wenn die Freiwilligkeit der Zuwendung fehlt, bspw. wenn die Satzung vorschreibt, dass ein Teil des Jahresüberschusses einer bestimmten gemeinnützigen Körperschaft zugewendet werden muss (BFH Urteil vom 10.12.2011, I R 102/10,

BStBl II 2014, 484).

§ 10 Nr. 2 KStG

Nach § 10 Nr. 2 KStG sind die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, die Umsatzsteuer für Entnahmen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen, Vorsteuern auf nichtabziehbare Aufwendungen (§ 4 Abs. 5 EStG) sowie die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen nicht abziehbar. Handelsrechtlich handelt es sich bei diesen Steuern um Betriebsausgaben, die auch bei der Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt werden dürfen. Damit entspricht § 10 Nr. 2 KStG der Regelung in § 12 Nr. 3 EStG.

Unter den Begriff der Personensteuern fallen:

- die Einkommensteuer der Körperschaft, d. h. die Körperschaftsteuer, in allen Varianten, so wie sie das Jahresergebnis beeinflusst hat; es sind also Vorauszahlungen ebenso wie Rückstellungen für das laufende Wirtschaftsjahr außerbilanziell hinzuzurechnen;
- Annexsteuern wie der Solidaritätszuschlag;
- die Kapitalertragsteuer, wobei wie folgt zu differenzieren ist:
 - die Kapitalertragsteuer, die bei Kapitalerträgen für die Kapitalgesellschaft (als Gläubigerin) erhoben wurde, gehört zu den Hinzurechnungstatbeständen;
 - die Kapitalertragsteuer, die von der Kapitalgesellschaft für Gewinnanteile an die Anteilseigner als Schuldnerin der Kapitalerträge einbehalten wurde, zählt nicht hierzu;
- die nach § 50a EStG erhobene Quellensteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften;
- die Schenkung- und Erbschaftsteuer als sonstige Personensteuern (ggf. bei Familienstiftungen die – im 30-jährigen Turnus anfallende – Erbsatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

In die zweite Kategorie der Umsatzsteuer für (früheren) Eigenverbrauch fallen die Umsatzsteuern für:

- sog. Entnahmen; diese können nur unentgeltliche Wertabgaben in Form von unentgeltlichen Lieferungen i. S. v. § 3 Abs. 1b UStG oder unentgeltliche sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG sein;
- verdeckte Gewinnausschüttungen; mit der Neuregelung der Eigenverbrauchstatbestände durch das StEntlG 1999/2000/2002 unterliegen die vGA-Tatbestände umsatzsteuerlich den o. g. unentgeltlichen Wertabgaben des § 3 UStG.

Unter das Abzugsverbot der steuerlichen Nebenleistungen fallen gem. § 3 Abs. 4 AO:

1. Verzögerungsgelder nach § 146 Abs. 2b AO,
2. Zuschläge gemäß § 162 Abs. 4 AO,
3. Verspätungszuschläge nach § 152 AO,
4. Säumniszuschläge nach § 240 AO,
5. Zuschläge gemäß § 162 Abs. 4 AO
6. Zwangsgelder nach § 329 AO,
7. Kosten nach §§ 89, 178, 178a, 337 ff. AO,
8. Zinsen gemäß §§ 233 bis 237 AO.

Voraussetzung dabei ist, dass sich diese Nebenleistungen auf die nichtabzugsfähigen Steuern gemäß § 10 Nr. 2 KStG beziehen. Rechtsberatungs- und Prozesskosten betreffend der nichtabziehbaren Steuern können hingegen steuerlich als Betriebsausgaben (§ 8 Abs. 1 KStG) geltend gemacht werden.

Erstattungen der in § 10 Nr. 2 KStG genannten Steuern unterliegen nicht der Steuerpflicht. Demzufolge sind sie – sofern sie zu einer Erhöhung des Jahresergebnisses geführt haben – außerbilanziell wieder zu kürzen.

§ 10 Nr. 3 KStG

10 Nr. 3 KStG ergänzt § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG (§ 8 Abs. 1 KStG) um den KreisallerSanktionsträger, während bei der EStG-Hinzurechnung ein Gericht (eine Behörde) der BRD/EU tätig werden musste. Bereits nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG sind außerbilanziell hinzuzurechnen:

- Geldbußen,
- Ordnungsgelder und
- Verwarnungsgelder.

Das Abzugsverbot für Geldbußen gilt jedoch nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuer vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen wurden.

In § 10 Nr. 3 KStG sind nur Strafen bzw. Geldbußen gegen die Kapitalgesellschaft vom Abzug ausgeschlossen. Übernimmt hingegen die Kapitalgesellschaft eine gegen den Geschäftsführer persönlich festgesetzte Geldbuße, ist die Zahlung als Betriebsausgabe abzugsfähig und nicht gem. § 10 Nr. 3 KStG außerhalb der Bilanz zu korrigieren.

Die Zahlung stellt beim Geschäftsführer Arbeitslohn dar, ein Abzug der Geldbuße als Werbungskosten kommt gem. § 9 Abs. 5, § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG auch dann nicht in Betracht, wenn dem Geschäftsführer die Geldbuße wegen einer in Ausübung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer begangenen Ordnungswidrigkeit auferlegt worden ist.

Handelt es sich beim Geschäftsführer allerdings um einen Gesellschafter, so liegt eine vGA (Verdeckte Gewinnausschüttung) vor.

Unter § 10 Nr. 3 KStG fallen alle Maßnahmen mit Strafcharakter, wenn sie von ausländischen Sanktionsträgern verhängt wurden und im Wesentlichen den deutschen Sanktionen entsprechen.

Soweit die von einem ausl. Gericht oder einer ausländischen Behörde festgesetzte Strafe jedoch wesentlichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung widerspricht, greift das Abzugsverbot nicht ein. Dabei versteht man unter Nebenstrafen vermögensrechtlicher Art z.B. die Einziehung von Tatgegenständen, wenn dabei der Strafcharakter – und nicht der Präventionszweck – überwiegt.

Ganz allgemein sind nur Maßnahmen mit Strafcharakter von der Hinzurechnung betroffen, nicht hingegen Vermögensopfer anlässlich der strafrechtlichen Vertretung. Verfahrenskosten können in vollem Umfang als Betriebsausgaben abgezogen werden.

§ 10 Nr. 4 KStG

Vergütungen, die eine Kapitalgesellschaft an Mitglieder eines zur Überwachung eingesetzten Organs bezahlt, sind zur Hälfte außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen gemäß § 10 Nr. 4 KStG.

Das Abzugsverbot gilt nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern für alle körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften und Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Für die Anwendung des Abzugsverbots kommt es nicht auf die Bezeichnung des Organs, sondern auf dessen Aufgaben an. Die Vergütungen fallen jedoch nur insoweit unter das hälftige Abzugsverbot, als es sich nicht um konkret nachgewiesenen Aufwendersersatz handelt (vgl. R 10.3 Abs. 1 Satz 3 KStR 2015).

Bei überhöhten Vergütungen an Aufsichtsratsmitglieder, die zugleich Gesellschafter sind, hat das Rechtsinstitut der vGA gegenüber § 10 Nr. 4 KStG Vorrang.

<https://www.bibukurse.de>

Stand: 03.05.2023