

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Falltraining Körperschaftsteuer

Bearbeitet von
Woldemar Wall, Heiko Schröder

2. Auflage 2017. Buch. 294 S. Kartoniert
ISBN 9783955542016

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, § 8 Abs. 1 KStG, R 8.1 Abs. 1 KStR.

Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer. Ihre Grundlagen sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln, § 7 Abs. 3 S. 1, 2 KStG. Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr (§ 7 Abs. 4 KStG). Dies ist der Zeitraum für den die GmbH typischerweise Abschlüsse erstellt und der sich aus der Gründungsurkunde bzw. dem Handelsregistereintrag ergibt. Er beträgt maximal 12 Monate (§ 240 Abs. 2 S. 2 HGB, § 8b S. 1 EStDV). Nach der Gründungsurkunde wurde ein kalendergleiches Wirtschaftsjahr gewählt. Demnach entsteht zunächst ein Rumpfwirtschaftsjahr (vgl. § 8b S. 2 Nr. 1 EStDV). Der Gewinn ist zunächst für den Zeitraum 01.03.2014–31.12.2014 zu ermitteln. Der Gewinn des Wirtschaftsjahres ist im Veranlagungszeitraum 2014 zu versteuern, da das Wirtschaftsjahr im Veranlagungszeitraum 2014 endet (§ 7 Abs. 4 S. 2 KStG).

Mit Beginn des Veranlagungszeitraums 2015 beginnt das dem Kalenderjahr entsprechende Wirtschaftsjahr der GmbH mit einer Dauer von 12 Monaten (01.01.–31.12.2015; § 240 Abs. 2 S. 2 HGB, § 8b S. 1 EStDV). Die Besteuerung des Gewinns erfolgt im Veranlagungszeitraum 2015. Dies gilt ebenso für das Wirtschaftsjahr/Veranlagungszeitraum 2016.

Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum bedarf eines notariell beurkundeten Gesellschafterbeschlusses (§ 53 GmbHG). Dieser ist zur Wirksamkeit im Handelsregister einzutragen (§ 54 GmbHG). Dabei gilt das Rückwirkungsverbot, d.h. die Änderung der Satzung muss vor Beginn des neuen Wirtschaftsjahres erfolgen. Die Umstellung des Wirtschaftsjahres bedarf zusätzlich der Zustimmung des Finanzamts (§ 7 Abs. 4 S. 3 KStG). Es entsteht ein Rumpfwirtschaftsjahr (01.01.–30.09.2017; § 8b S. 2 Nr. 2 EStDV). Der Gewinn dieses Rumpfwirtschaftsjahres ist im Veranlagungszeitraum 2017 zu versteuern, da das Wirtschaftsjahr im Veranlagungszeitraum 2017 endet (§ 7 Abs. 4 S. 2 KStG).

Der Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres (01.10.–30.09.2018) ist im Veranlagungszeitraum 2018 zu versteuern, da das Wirtschaftsjahr im Veranlagungszeitraum 2018 endet (§ 7 Abs. 4 S. 2 KStG).

3.2 Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

Fall 1: Gesellschafter gewährt der Gesellschaft ein Darlehen

Der in Dresden wohnhafte Rüdiger Gier ist alleiniger Gesellschafter der Finanzanlagen GmbH. Diese hat ihren Sitz in der Goetheallee 5 in Dresden. Geschäftszweck ist die Vermittlung von Kapitalanlagen. Rüdiger Gier ist ebenfalls als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit.

Aufgrund eines verlorenen Rechtsstreits sah sich die GmbH gezwungen, kurzfristig 100.000 € Schadenersatz an einen Kapitalanleger zu leisten. Die hierfür benötigten liquiden Mittel waren jedoch nicht vorhanden. Daher entschloss sich Gier der Gesellschaft ein Darlehen i.H.v. 100.000 € zu gewähren. Die Mittel wurden am 02.01.2016 dem Bankkonto der GmbH gutgeschrieben. Der Darlehensvertrag sah eine fremdübliche Verzinsung i.H.v. 8 % und eine jährliche Zahlung am 31.12. vor. Die erste Zahlung der Zinsen erfolgte am 02.01.2017. Innerhalb der Bilanz der GmbH wurde lediglich der Erhalt des Darlehens richtig verbucht. Weitere Buchungen wurden diesbezüglich bisher nicht vorgenommen.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2016 auf die GmbH und den Gier dar.

Lösung:**Kapitalgesellschaft**

Die Finanzanlagen GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG).

Der Darlehensvertrag ist zivilrechtlich wirksam und dem Grunde nach auch steuerlichen anzuerkennen, da keine Anhaltspunkte dagegen sprechen. Die verspätete Zinszahlung allein, genügt nicht um die Wirksamkeit des Vertrages anzuzweifeln. Das Darlehen ist als betriebliche Verbindlichkeit mit dem Nennwert zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Eine Abzinsung unterbleibt, da es sich um eine verzinsten Verbindlichkeit handelt. Die Zinsen sind als Betriebsausgaben aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 4 EStG). Im vorliegenden Fall sind die Zinsen für das Wirtschaftsjahr 2016 bereits entstanden, aber noch nicht beglichen. Demnach ist eine Zinsverbindlichkeit zu erfassen, welche mit 8.000 € zu bewerten ist ($100.000 € \times 8 \% = 8.000 €$, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Der laufende Gewinn mindert sich um 8.000 €, da sich die Betriebsausgaben erhöhen. Weitere Anhaltspunkte, die für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung sprechen, liegen nicht vor.

Gesellschafter

Hinsichtlich der Zinsen erzielt Rüdiger Gier Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Diese werden bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) besteuert. Es handelt sich um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, deren Fälligkeit und Zufluss innerhalb der kurzen Zeit liegt (H 11 „Allgemeines“ EStH). Demnach erfolgt eine Besteuerung im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, also 2016 (§ 11 Abs. 1 S. 2 EStG). Die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, da Gier an der GmbH zu mindestens 10 % beteiligt ist und Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorliegen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG). Eine Kapitalertragsteuerpflicht auf Seiten der GmbH besteht nicht (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG). Der Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 S. 1 EStG) kann nicht abgezogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG). Dagegen wäre ein Abzug tatsächlicher Werbungskosten möglich. Jedoch sind im Sachverhalt keine erkennbar. Gier erzielt daher Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 8.000 €. Diese sind im zu versteuernden Einkommen zu erfassen und werden mit dem persönlichen Steuersatz gem. § 32a EStG besteuert.

Fall 2: Gesellschafter gewährt Gesellschaft ein Darlehen zu einem überhöhten Zins

Der in Dresden wohnhafte Rüdiger Gier ist alleiniger Gesellschafter der Freibad GmbH. Diese hat ihren Sitz in der Goetheallee 5 in Dresden. Geschäftszweck ist der von Freibädern. Rüdiger Gier ist ebenfalls als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit.

Aufgrund eines verlorenen Rechtsstreits sah sich die GmbH gezwungen kurzfristig 100.000 € Schadenersatz an einen Besucher zu leisten, welcher sich bei einem Besuch eines Freibades verletzt hatte. Die hierfür benötigten liquiden Mittel waren jedoch nicht vorhanden. Daher entschloss sich Gier der Gesellschaft ein Darlehen i.H.v. 100.000 € zu gewähren. Die Mittel wurden am 02.01.2016 dem Bankkonto der GmbH gutgeschrieben. Der Darlehensvertrag sah eine Verzinsung i.H.v. 12 % und eine jährliche Zahlung am 31.12. vor. Die erste Zahlung der Zinsen erfolgte am 02.01.2017. Der fremdübliche Zins beträgt 8 %. Innerhalb der Bilanz der GmbH wurde lediglich der Erhalt des Darlehens richtig verbucht. Weitere Buchungen wurden diesbezüglich bisher nicht vorgenommen.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2016 auf die GmbH und den Gier dar. Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG soll nicht gestellt werden.

Lösung:

Kapitalgesellschaft

Die Freibad GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG).

Der Darlehensvertrag ist zivilrechtlich wirksam und dem Grunde nach auch steuerlich anzuerkennen, da keine Anhaltspunkte dagegen sprechen. Die verspätete Zinszahlung allein, genügt nicht um die Wirksamkeit des Vertrages anzuzweifeln. Das Darlehen ist als betriebliche Verbindlichkeit mit dem Nennwert zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Eine Abzinsung unterbleibt, da es sich um eine verzinste Verbindlichkeit handelt. Die Zinsen sind als Betriebsausgaben aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 4 EStG). Im vorliegenden Fall sind die Zinsen für das Wirtschaftsjahr 2016 bereits entstanden, aber noch nicht beglichen. Demnach ist eine Zinsverbindlichkeit zu erfassen, welche mit 12.000 € zu bewerten ist ($100.000 \text{ €} \times 12 \% = 12.000 \text{ €}$, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Der laufende Gewinn mindert sich um 12.000 €, da sich die Betriebsausgaben erhöhen.

Es liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Es liegt eine Vermögensminderung vor, da eine entsprechende Verbindlichkeit zu erfassen ist. Die Aufzeichnung als Betriebsausgabe führt zu einer Verminderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 EStG. Ein Gewinnverteilungsbeschluss liegt nicht vor. Die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, da die Höhe des Zinses nicht fremdüblich ist. Ein fremder ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte diese Vermögensminderung nicht zugelassen. Demnach liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (R 8.5 Abs. 1 KStR). Die Bewertung erfolgt auf der Basis des Fremdvergleichs (angemessen: 8 %, H 8.6 „Nutzungsüberlassungen“ KStH). Der den angemessenen Zins übersteigenden Teil (= 4 %) ist als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Es ist daher ein Betrag von 4.000 € (= $100.000 \text{ €} \times 4 \%$) als verdeckte Gewinnausschüttung außerhalb der Gewinnermittlung dem zu versteuernden Einkommen des Jahres 2016 hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

Gesellschafter

Der unangemessene Teil der Zinsen führt als verdeckte Gewinnausschüttung zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Aufgrund des Dauerschuldcharakters des unangemessenen Teils der Zinsen ermittelt sich der Besteuerungszeitpunkt nach § 11 Abs. 1 S. 2 EStG, 2016. Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden. Eine Antragsberechtigung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wäre gegeben, da Gier zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Allerdings ist der Antrag laut Sachverhalt nicht gestellt. Die Ausnahme nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG soll nicht zur Anwendung kommen, da die außerbilanzielle Zurechnung bei der Kapitalgesellschaft bereits vorgenommen wurde. Es besteht grundsätzlich eine Kapitalertragsteuerpflicht, da es sich um Einnahmen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt. Diese wird jedoch typischerweise nicht einbehalten, wenn der Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung mit diesen Einnahmen im Inland steuerpflichtig ist. Gier erzielt Einnahmen i.H.v. 4.000 € (= unangemes-

sener Teil der Zinsen). Hiervon ist der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abzusetzen. Damit ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 3.199 €. Diese sind nicht im zu versteuernden Einkommen zu erfassen (§ 2 Abs. 5b EStG). Eine Abgeltungswirkung kann aufgrund der Nichteinbehaltung der Kapitalertragsteuer nicht eintreten (§ 43 Abs. 5 EStG). Gier hat die Einnahmen nach § 32d Abs. 3 EStG beim Finanzamt zu erklären.

Hinsichtlich der angemessenen Zinsen erzielt Rüdiger Gier Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Diese werden bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) besteuert. Es handelt sich um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, deren Fälligkeit und Zufluss innerhalb der kurzen Zeit liegen (H 11 „Allgemeines“ EStH). Demnach erfolgt eine Besteuerung im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, also 2016 (§ 11 Abs. 1 S. 2 EStG). Die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, da Gier an der GmbH zu mindestens 10 % beteiligt ist und Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorliegen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG). Eine Kapitalertragsteuerpflicht aufseiten der GmbH besteht nicht, da weder der Eintrag in ein öffentliches Schuldbuch erfolgte, noch der Schuldner ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut ist (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG). Der Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG kann nicht abgezogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG). Eventuelle tatsächliche Werbungskosten (§ 9 EStG) im Zusammenhang mit der Refinanzierung des Darlehens können deshalb im vollen Umfang berücksichtigt werden. Gier erzielt daher Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 8.000 €. Diese sind im zu versteuernden Einkommen zu erfassen und werden mit dem persönlichen Steuersatz gem. § 32a EStG besteuert.

Fall 3: Gesellschafter gewährt Gesellschaft ein Darlehen und verzichtet auf die Rückzahlung

Der in Dresden wohnhafte Rüdiger Gier ist alleiniger Gesellschafter der Finanzanlagen GmbH. Diese hat ihren Sitz in der Goetheallee 5 in Dresden. Geschäftszweck ist die Vermittlung von Kapitalanlagen. Rüdiger Gier ist ebenfalls als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit.

Aufgrund eines verlorenen Rechtsstreits sah sich die GmbH gezwungen kurzfristig 100.000 € Schadenersatz an einen Kapitalanleger zu leisten. Die hierfür benötigten liquiden Mittel waren jedoch nicht vorhanden. Daher entschloss sich Gier der Gesellschaft ein Darlehen i.H.v. 100.000 € zu gewähren. Die Mittel wurden am 02.01.2016 dem Bankkonto der GmbH gutgeschrieben. Der Darlehensvertrag sah eine angemessene Verzinsung i.H.v. 8 % und eine jährliche Zahlung am 31.12. vor. Die Rückzahlung des Darlehens sollte am 30.12.2017 in einer Summe erfolgen. Am 31.12.2016 verzichtet Gier auf die Zahlung des Zinses für 2016 und 2017. Innerhalb der Bilanz der GmbH wurde lediglich der Erhalt des Darlehens richtig verbucht. Weitere Buchungen wurden diesbezüglich bisher nicht vorgenommen. Die GmbH befindet sich nicht in wirtschaftlichen Schwierigkeiten.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2016 und 2017 auf die GmbH und den Gier dar.

Lösung:

Kapitalgesellschaft

Die Finanzanlagen GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG).

Der Darlehensvertrag ist zivilrechtlich wirksam und dem Grunde nach auch steuerlichen anzuerkennen, da keine Anhaltspunkte dagegen sprechen. Die verspätete Zinszahlung allein, genügt nicht um die Wirksamkeit des Vertrages anzuzweifeln. Das Darlehen ist als betriebliche Verbindlichkeit mit dem Nennwert zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Eine Abzinsung unterbleibt, da es sich um eine verzinste Verbindlichkeit handelt. Die Zinsen sind als Betriebsausgaben aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 4 EStG). Im vorliegenden Fall sind die Zinsen für das Wirtschaftsjahr 2016 bereits entstanden, aber noch nicht beglichen. Demnach ist eine Zinsverbindlichkeit in der Handels- und in der Steuerbilanz zu erfassen ($100.000 \text{ €} \times 8 \% = 8.000 \text{ €}$). Der laufende Gewinn mindert sich um 8.000 €, da sich die Betriebsausgaben erhöhen.

Für das Jahr 2017 können die Zinsen nicht als Betriebsausgabe bei der GmbH erfasst werden, da Gier bereits vor deren Entstehung auf eine Zinszahlung verzichtet hat. Eine Abzinsung der Darlehensverpflichtung in 2017 hat zu unterbleiben, da die unverzinsten Restlaufzeit des Darlehens zwölf Monate nicht überschreitet (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG).

Es liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Aufgrund der Angemessenheit der Verzinsung liegt keine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis vor und damit auch keine verdeckte Gewinnausschüttung.

Hinsichtlich des Zinsverzichts für das Jahr 2016 ist aber eine verdeckte Einlage (R 8.9 Abs. 1 KStR) zu prüfen. Beim Verzicht auf die Zinsen handelt es sich um eine verdeckte Einlage, da Gier auf einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand verzichtet. Die Forderung des Gesellschafters auf Zinszahlung ist bereits entstanden und daher auch in der Bilanz der Gesellschaft als Verbindlichkeit zu berücksichtigen (H 8.9 „Einlagefähiger Vermögensgegenstand“ KStH). Die Veranlassung liegt im Gesellschaftsverhältnis, da ein fremder Dritter auf die Zahlung der Zinsen nicht verzichtet hätte (H 8.9 „Gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ KStH). Die Bewertung der verdeckten Einlage erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert (R 8.9 Abs. 4 KStR). Dieser ist bei der Zinsforderung mit 8.000 € anzunehmen, da sich keine Anhaltspunkte im Sachverhalt ergeben, die gegen eine Vollwertigkeit sprechen. Innerhalb der Bilanz ist die Zinsverbindlichkeit erfolgswirksam auszubuchen. Hier ergibt sich eine Gewinnerhöhung von 8.000 €. Jedoch dürfen sich gesellschaftsrechtliche Vorgänge nicht auf das zu versteuernde Einkommen auswirken (R 8.9 Abs. 2 KStR). Demnach ist eine außerbilanzielle Abrechnung im Rahmen der Einkommensermittlung i.H.v. 8.000 € vorzunehmen (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG).

Ferner liegt ein Zugang beim steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG vor. Das steuerliche Einlagekonto ist deshalb zum Schluss des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben (§ 27 Abs. 2 KStG).

Der Zinsverzicht für das Jahr 2017 erfolgt, bevor die Schuldzinsen überhaupt entstehen. Damit verzichtet Gier nicht auf eine bereits bestehende Forderung, sondern auf einen in der Zukunft entstehenden Zins. Es liegt kein einlagefähiger Vermögensgegenstand vor, sondern lediglich eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung. Diese kann nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein (H 8.9 „Einlagefähiger Vermögensvorteil“ und „Nutzungsvorteile“ KStH).

Gesellschafter

Hinsichtlich der Zinsen für das Jahr 2016 erzielt Rüdiger Gier Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Diese werden bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) besteuert. Ein Zufluss i.S.d. § 11 Abs. 1 EStG ist bei Gier aufgrund des Verzichts anzunehmen. Dieser gilt insoweit als wirtschaftliche Verfügung (H 11 „Allgemeines“ EStH). Die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, da Gier an der GmbH zu mindestens 10 % beteiligt ist und Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorliegen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG). Eine Kapitalertragsteuerverpflichtung aufseiten der GmbH besteht nicht (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG). Der Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG kann nicht abgezogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 2 S. 2 EStG). Ein Abzug tatsächlicher Werbungskosten unterbleibt, da nach

dem Sachverhalt keine angefallen sind. Gier erzielt daher Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 8.000 €. Diese sind im zu versteuernden Einkommen zu erfassen und werden mit dem persönlichen Steuersatz gem. § 32a EStG besteuert.

Der Zinsverzicht für 2017 führt bei Gier nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, da aufgrund des vorherigen Verzichts im Jahr 2017 keine Zinsen entstehen.

Daneben sind die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Finanzanlagen GmbH um den Betrag der verdeckten Einlage (= 8.000 €) zu erhöhen (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG, H 8.9 „Behandlung beim Gesellschafter“ KStH).

Fall 4: Gesellschafter gewährt Gesellschaft ein Darlehen und verzichtet auf die Rückzahlung II

Der in Dresden wohnhafte Rüdiger Gier ist alleiniger Gesellschafter der Finanzanlagen GmbH. Diese hat ihren Sitz in der Goetheallee 5 in Dresden. Geschäftszweck ist die Vermittlung von Kapitalanlagen. Rüdiger Gier ist ebenfalls als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit.

Aufgrund eines verlorenen Rechtsstreits sah sich die GmbH gezwungen kurzfristig 100.000 € Schadenersatz an einen Kapitalanleger zu leisten. Die hierfür benötigten liquiden Mittel waren jedoch nicht vorhanden. Daher entschloss sich Gier der Gesellschaft ein Darlehen i.H.v. 100.000 € zu gewähren. Die Mittel wurden am 02.01.2016 dem Bankkonto der GmbH gutgeschrieben. Der Darlehensvertrag sah eine angemessene Verzinsung i.H.v. 8 % und eine jährliche Zahlung am 31.12. vor. Die Rückzahlung des Darlehens sollte am 30.12.2017 in einer Summe erfolgen. Am 31.12.2016 verzichtet Gier zunächst nur auf die Zahlung des Zinses für 2016. Innerhalb der Bilanz der GmbH wurde lediglich der Erhalt des Darlehens richtig verbucht. Weitere Buchungen wurden diesbezüglich bisher nicht vorgenommen. Die GmbH befindet sich seit Ende 2016 aufgrund mehrerer laufender Prozesse in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Etwaige Forderungen des Gesellschafters sind daher nur 70 % werthaltig.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2016 auf die GmbH und den Gier dar.

Lösung:

Kapitalgesellschaft

Die Finanzanlagen GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG).

Der Darlehensvertrag ist zivilrechtlich wirksam und dem Grunde nach auch steuerlichen anzuerkennen, da keine Anhaltspunkte dagegen sprechen. Die verspätete Zinszahlung allein, genügt nicht um die Wirksamkeit des Vertrages anzuzweifeln. Das Darlehen ist als betriebliche Verbindlichkeit mit dem Nennwert zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB). Eine Abzinsung unterbleibt, da es sich um eine verzinsten Verbindlichkeit handelt. Die Zinsen sind als Betriebsausgaben aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 4 EStG). Im vorliegenden Fall sind die Zinsen für das Wirtschaftsjahr 2016 bereits entstanden, aber noch nicht beglichen. Demnach ist eine Zinsverbindlichkeit in der Handelsbilanz zu erfassen ($100.000 \text{ €} \times 8 \% = 8.000 \text{ €}$). Der laufende Gewinn mindert sich um 8.000 €, da sich die Betriebsausgaben erhöhen.

Es liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Aufgrund der Angemessenheit

der Verzinsung, liegt keine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis vor und damit auch keine verdeckte Gewinnausschüttung. Auch der erweiterte Fremdvergleich nach R 8.5 Abs. 2 KStR ist nicht erfüllt, da eine zivilrechtlich wirksame, klar und im Voraus getroffene Vereinbarung vorliegt.

Hinsichtlich des Zinsverzichts ist aber eine verdeckte Einlage (R 8.9 Abs. 1 KStR) zu prüfen. Beim Verzicht auf die Zinsen handelt es sich um eine verdeckte Einlage, da Gier auf einen bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand verzichtet. Die Forderung des Gesellschafters auf Zinszahlung ist bereits entstanden und daher auch in der Handelsbilanz der Gesellschaft als Verbindlichkeit zu berücksichtigen (H 8.9 „Einlagefähiger Vermögensgegenstand“ KStH). Die Veranlassung liegt im Gesellschaftsverhältnis, da ein fremder Dritter auf die Zahlung der Zinsen nicht verzichtet hätte (H 8.9 „Gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ KStH). Die Bewertung der verdeckten Einlage erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert (R 8.9 Abs. 4 KStR). Aufgrund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten ist die Zinsforderung nicht als vollwertig anzusehen. Vielmehr liegt eine Werthaltigkeit lt. Sachverhalt nur i.H.v. 70 % (= 5.600 €) vor. Innerhalb der Handelsbilanz ist die Zinsverbindlichkeit im vollen Umfang erfolgswirksam auszubuchen. Hier ergibt sich eine Gewinnerhöhung von 8.000 €. Jedoch dürfen sich gesellschaftsrechtliche Vorgänge nicht auf das zu versteuernde Einkommen auswirken (R 8.9 Abs. 2 KStR, H 8.9 „Forderungsverzicht“ KStH). Demnach ist eine außerbilanzielle Abrechnung im Rahmen der Einkommensermittlung i.H.v. 5.600 € vorzunehmen (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG). Ferner liegt ein Zugang beim steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG i.H.v. 5.600 € vor. Dieses ist deshalb zum Schluss des Wirtschaftsjahres nach § 27 Abs. 2 KStG fortzuschreiben.

Gesellschafter

Hinsichtlich der Zinsen erzielt Rüdiger Gier Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Diese werden bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) besteuert. Ein Zufluss i.S.d. § 11 Abs. 1 EStG ist bei Gier aufgrund des Verzichts im Jahr 2016 anzunehmen. Dieser gilt insoweit als wirtschaftliche Verfügung (H 11 „Allgemeines“ EStH). Allerdings kann nur ein Zufluss i.H.d. werthaltigen Teils der Zinsforderung vorliegen (= 5.600 €), da hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils der Forderung mit einem Eingang nicht gerechnet werden kann. Die Abgeltungsbesteuerung nach § 32d Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, da Gier an der GmbH zu mindestens 10 % beteiligt ist und Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorliegen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG). Eine Kapitalertragsteuerpflicht aufseiten der GmbH besteht nicht (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG). Der Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 8 EStG) kann nicht abgezogen werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 2 EStG). Ein Abzug tatsächlicher Werbungskosten unterbleibt, da keine im Sachverhalt ersichtlich sind. Gier erzielt daher Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 5.600 €. Diese sind im zu versteuernden Einkommen zu erfassen und werden mit dem persönlichen Steuersatz gem. § 32a EStG besteuert.

Daneben sind die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Finanzanlagen GmbH um den Betrag der verdeckten Einlage (= 5.600 €) zu erhöhen (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG; H 8.9 „Behandlung beim Gesellschafter“ KStH).

Fall 5: Gesellschaft erwirbt unbebautes Grundstück von Gesellschafter I

Der in Glashütte wohnhafte Bertold Gross ist alleiniger Gesellschafter der Uhrenwerke GmbH. Diese hat ihren Sitz ebenfalls in Glashütte. Geschäftszweck ist die Herstellung und der Vertrieb von Uhren. Bertold Gross ist als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit.

Bertold Gross erwarb im Jahr 2002 das unbebaute Grundstück (3.000 m²), An der Unruh 5, in Glashütte zum Preis von 30.000 €. Ferner musste er Nebenkosten i.H.v. 2.500 € begleichen. Der Grund und Boden war seither für 800 € im Monat an die Stadt Glashütte vermietet. Im Jahr 2013 erwarb die GmbH das Grundstück An der Unruh 3 für 100.000 €. Die Nebenkosten hatte der Veräußerer zu tragen.

Sie errichtete auf dem Grundstück ein neues Produktionsgebäude, welches im Jahr 2014 fertiggestellt wurde. Um die Parkplatzsituation der Mitarbeiter zu entspannen, erschien es Bertold Gross sinnvoll, das Grundstück aus seinem Privatvermögen an die GmbH zu veräußern. Diese sollte darauf dann Stellplätze errichten. Mit notariellem Vertrag vom 12.05.2016 wurde das Grundstück An der Unruh 5 mit Übergang von Nutzen und Lasten am 01.06.2016 auf die GmbH übertragen. Der Kaufpreis war mit 120.000 € vereinbart und wurde am 03.06.2016 durch Überweisung beglichen. Die örtliche Bodenrichtwerttabelle weist für Grundstücke ähnlicher Lage und Bebaubarkeit einen Wert von 25 €/m² aus.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2016 auf die GmbH und ihren Gesellschafter dar. Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wurde nicht gestellt.

Lösung:

Kapitalgesellschaft

Die Uhrenwerke GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH erzielt als Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist eine Handelsgesellschaft i.S.d. § 13 Abs. 3 GmbHG, auch Formkaufmann i.S.d. § 6 HGB und unterliegt daher der Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Sie ermittelt daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 140 AO). Der Ermittlungszeitraum ist dabei das Wirtschaftsjahr, welches dem Kalenderjahr entspricht (§ 7 Abs. 4 KStG).

Der Kaufvertrag ist zivilrechtlich wirksam zustande gekommen und steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Allerdings liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist hier das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Das Grundstück ist zunächst mit den Anschaffungskosten i.H.v. 120.000 € zu aktivieren (§ 255 Abs. 1 HGB). Allerdings dürfen maximal die steuerlich angemessenen Anschaffungskosten ausgewiesen werden¹. Diese basieren auf dem fremdüblichen Preis, also 75.000 € (= 3.000 m² × 25 €/m²). Die Differenz zwischen den fremdüblichen Anschaffungskosten und dem tatsächlich geleistete Betrag ist als außerordentlicher Aufwand innerhalb der Handelsbilanz aufzuzeichnen. Damit wird der Gewinn um 45.000 € gemindert. Die Aufzeichnung als Betriebsausgabe führt zu einer Verminderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 EStG. Es liegt eine Vermögensminderung vor, da seitens der GmbH ein Überpreis geleistet wurde. Ein Gewinnverteilungsbeschluss liegt nicht vor. Die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, da die Höhe des Kaufpreises nicht fremdüblich ist. Ein fremder ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte diese Vermögensminderung nicht zugelassen. Demnach liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (R 8.5 Abs. 1 KStR). Die Bewertung erfolgt auf der Basis des Fremdvergleichs i.H.d. Differenz zwischen dem Zahlbetrag und dem angemessenen Betrag (= 45.000 €). Hierin liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Es ist daher ein Betrag von 45.000 € außerhalb der Gewinnermittlung dem zu versteuernden Einkommen des Jahres 2016 hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG), da sich verdeckte Gewinnausschüttungen nicht auf das Einkommen der Körperschaft auswirken dürfen.

Gesellschafter

Der unangemessene Teil des Kaufpreises führt als verdeckte Gewinnausschüttung zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG), hier also mit Zufluss des Kaufpreises am 03.06.2016. Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden. Eine Antragsberechtigung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG wäre gegeben, da Gross zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Allerdings ist der Antrag laut Sachverhalt nicht gestellt. Die Ausnahme nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG soll nicht zur Anwendung kommen,

¹ Vgl. Rz. 42 BMF vom 28.05.2005, BStBl I 2005, 603.