

STEUERLEHRGÄNGE
DR BANNAS

BERLINER SEMINAR 

FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

in Kooperation mit



Skript

Lehrbrief KSt 4

Ausländische Einkünfte
Verdeckte Einlagen

Fernkurs zur Steuerberaterprüfung 2010

Inhaltsverzeichnis

Seite

I. Examensrelevantes Wissen	3
1. Besteuerung ausländischer Einkünfte	3
1.1 Allgemeines.....	3
1.2 Freistellungsmethode	4
1.3 Anrechnungsmethode.....	4
1.4 Abzug ausländischer Steuer bei der Einkommensermittlung und Pauschalierungsmethode	5
1.5 Ausländische Verluste.....	6
2. Verdeckte Einlage	7
2.1 Voraussetzungen der verdeckten Einlage.....	7
2.2 Rechtsfolgen und Bewertung der verdeckten Einlage auf der Ebene der Kapitalgesellschaft	10
2.3 Rechtsfolgen und Bewertung der verdeckten Einlage auf der Ebene des Gesellschafters	14
2.4 Auswirkungen auf die Anschaffungskosten der Beteiligung bei Drittaufwand.....	20
II. Examensrelevante Fälle	24
Fälle 1 bis 7	24
Lösungen zu den Fällen 1 bis 7	27
III. Der Examensfall	33
IV. Lösung Examensfall	35

I. Examensrelevantes Wissen

1. Besteuerung ausländischer Einkünfte

1.1 Allgemeines

1.1.1 Wie können ausländische Einkünfte im Inland besteuert werden?

Grundsätzlich unterliegen Einkünfte, die eine inländische Körperschaft aus dem Ausland bezieht, bei unbeschränkter Steuerpflicht der deutschen Besteuerung. Es handelt sich hierbei um die Besteuerung des Welteinkommens gem. § 1 Abs. 2 KStG. Ausnahmen hiervon bestehen, sofern die ausländischen Einkünfte durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) von der inländischen Besteuerung freigestellt werden.

Die wichtigsten Entlastungsmethoden sind:

- Freistellungsmethode
Diese Methode ist nur in den DBA geregelt. Hier werden die ausländischen Einkünfte vollständig von der deutschen Besteuerung freigestellt.
- Anrechnungsmethode
Diese Methode ist sowohl in Doppelbesteuerungsabkommen als auch im nationalen Steuerrecht geregelt. Die im Ausland gezahlte Steuer wird hier auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet. Die Doppelbesteuerung wird hier nicht beseitigt, sondern lediglich gemildert.

1.1.2 Wie ist die Besteuerung ausländischer Einkünfte im Körperschaftsteuergesetz geregelt?

Die Besteuerung ausländischer Einkünfte ergibt sich aus § 26 KStG. Danach gibt es folgende Möglichkeiten:

- direkte Anrechnung ausländischer Steuern vom Einkommen (§ 26 Abs. 1 und 6 KStG i.V. mit § 50 Abs. 6 EStG);
- Abzug ausländischer Steuern vom Einkommen bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 26 Abs. 6 KStG i.V. mit § 34c Abs. 2 und 3 EStG);
- sog. Pauschalierung der Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte (§ 26 Abs. 6 KStG i.V. mit § 34c Abs. 5 EStG und dem Pauschalierungserlass vom 10.04.1984, BStBl I S. 252; aufgehoben ab VZ 2004; BMF-Schreiben vom 24.11.2003, BStBl I S. 747).

1.1.3 Was ist bei der Besteuerung ausländischer Beteiligungserträge zu beachten?

Ausländische Beteiligungserträge liegen vor, wenn eine inländische Kapitalgesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist und von dieser Ausschüttungen erhält oder Erlöse aus der Veräußerung der ausländischen Beteiligung erzielt. Für diese ausländischen Beteiligungserträge greift unabhängig von den Regelungen des jeweiligen DBA die Steuerbefreiung nach § 8b KStG (vgl. KSt-Lehrbrief Nr. 3).

1.2 Freistellungsmethode

1.2.1 Wie werden Gewinne aus einem DBA-Staat bei der Freistellungsmethode behandelt?

In den Doppelbesteuerungsabkommen ist die Freistellungsmethode sowohl für Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten als auch für Erträge aus Schachtelbeteiligungen geregelt.

Die Freistellungsmethode bedeutet, dass die ausländischen Einkünfte nicht in die inländische Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden und somit keine deutsche Körperschaftsteuer hierfür berechnet wird. Die ausländischen Einkünfte unterliegen nur der ausländischen Besteuerung.

Bei Erträgen aus Schachtelbeteiligungen erfolgt die Freistellung nach den Doppelbesteuerungsabkommen i.d.R. bei einem Beteiligungsbesitz von mindestens 10 % (= **wesentliche Beteiligung**). Es ist hier aber zu beachten, dass diese ausländischen Beteiligungserträge aufgrund der Regelung in § 8b Abs. 1 KStG unabhängig von einer bestimmten Beteiligungsquote im Inland immer steuerfrei sind (zur Sonderregelung bezüglich des nicht abzugsfähigen Aufwands vgl. § 8b Abs. 5 KStG).

1.3. Anrechnungsmethode

1.3.1 In welchen Fällen ist die Anrechnungsmethode anzuwenden?

Die Anrechnungsmethode kommt in den Fällen zum Tragen, in denen die ausländischen Einkünfte nicht nach einem DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt sind.

1.3.2 Wie erfolgt die Anrechnung ausländischer Steuern?

Die ausländischen Einkünfte werden hier der inländischen Besteuerung unterworfen. Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende ausländische Steuer wird gem. § 26 Abs. 1 KStG auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet. Voraussetzung ist jedoch, dass die ausländische Steuer der deutschen Körperschaftsteuer entspricht und kein Erstattungsanspruch besteht (vgl. Anlage 12 zu H 34c EStH). Da die ausländische Steuer nur insoweit auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden kann, wie diese auf die betreffenden ausländischen Einkünften entfällt, ist deshalb bei ausländischen Verlusten keine Steueranrechnung möglich (BFH-Urteil vom 25.04.1990, BStBl II S. 1086).

1.3.3 Wie wird die auf die ausländischen Einkünfte entfallende ausländische Steuer ermittelt?

Gem. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG wird die auf die ausländischen Einkünfte entfallende Körperschaftsteuer in der Weise ermittelt, dass die auf das zu versteuernde Einkommen (einschließlich der ausländischen Einkünfte) entfallende deutsche Körperschaftsteuer im **Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte** aufgeteilt wird. Die Summe der Einkünfte ergibt sich aus R 74 Abs. 1 und R 29 KStR.

Die Höchstbetragsberechnung ist für **jedes Land gesondert** vorzunehmen.

1.3.4 Welche inländische Körperschaftsteuer ist bei der Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden Körperschaftsteuer zugrunde zu legen?

Nach § 26 Abs. 6 Satz 2 KStG ist bei der Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Körperschaftsteuer die Körperschaftsteuer zugrunde zu legen, die sich ohne Anwendung der §§ 37 und 38 KStG ergibt, d.h. der Höchstsatz der Anrechnung beträgt 15 % der zu versteuernden Einkünfte.

1.4 Abzug ausländischer Steuer bei der Einkommensermittlung und Pauschalierungsmethode

1.4.1 Wann erfolgt ein Abzug ausländischer Steuern von der Bemessungsgrundlage für die deutsche Körperschaftsteuer?

Statt der Anrechnung kann die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden (§ 26 Abs. 6 KStG i.V. mit § 34c Abs. 2 EStG). Es besteht somit für die Kapitalgesellschaft ein **Wahlrecht**.

Bei negativem zu versteuernden Einkommen ist der Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte günstiger, da sich dadurch der nach § 10d EStG rück- bzw. vortragsfähige Verlust erhöht. Die Anrechnung der ausländischen Steuer würde ins Leere gehen, da bei einer deutschen Körperschaftsteuer von 0 € nichts mehr angerechnet werden kann. Das Wahlrecht kann für die Einkünfte aus einem ausländischen Staat nur einheitlich ausgeübt werden.

Nach § 26 Abs. 6 KStG i.V. mit § 34c Abs. 3 EStG sind bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommen ebenfalls abzuziehen:

- eine ausländische Steuer, die nicht der deutschen Körperschaftsteuer entspricht und daher nicht angerechnet werden kann;
- eine ausländische Steuer, die nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen (Drittstaatensteuer);
- eine ausländische Steuer auf Einkünfte, die nicht als ausländische Einkünfte anzusehen sind (ausländische Steuern auf Liefergewinne).

1.4.2 Welche Anrechnungs- bzw. Abzugsmöglichkeiten bestehen für Auslandsdividenden?

Durch das Jahressteuergesetz 2007 erfolgte in diesen Fällen eine gesetzliche Klarstellung in § 26 Abs. 6 KStG. Mit der Steuerfreistellung der Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 1 KStG entfällt auch hier nach der Vorstellung des deutschen Gesetzgebers die Anrechnungsmöglichkeit für eine etwaige ausländische Quellensteuer (vgl. § 26 KStG, § 34c EStG). Aufgrund der in § 8b Abs. 5 KStG geregelten pauschalen Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben i.H. von 5 v.H. des Beteiligungsertrages war es fraglich, ob die im Ergebnis einkommenserhöhenden nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben dazu führen können, eine Anrechnung oder alternativ einen Abzug der ausländischen Quellensteuer nach § 34c Abs. 2 EStG i.V.m. § 26 Abs. 1 KStG zu erreichen. Die Verwaltung vertrat hierzu bisher die Auffassung, dass durch § 8b Abs. 1 KStG die Einkünfte freigestellt sind und sich daher die Anrechnungs- bzw. Abzugsfrage der ausländischen Steuerbeträge nicht stellt. Daher war die ausländische Quellensteuerbelastung eine definitive Steuer.

Durch eine Ergänzung des § 26 Abs. 6 Satz 3 KStG wird hierzu klargestellt, dass ein Abzug der ausländischen Steuer ausgeschlossen ist, wenn die der ausländischen Steuer zugrunde liegenden Einkünfte nicht der deutschen Steuer unterliegen. Damit soll ein Abzug der ausländischen Steuer ausgeschlossen sein, wenn z.B. Dividenden, die von einer im Ausland ansässigen Körperschaft an eine inländische Körperschaft gezahlt werden, aufgrund von § 8b KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.

Zeitliche Anwendung: Die Änderung gilt nach § 34 Abs. 11c KStG für alle Veranlagungszeiträume, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

Beispiel

Die inländische M-GmbH ist an der italienischen Spaghetti S.p.A. zu 5 % beteiligt. Im Jahr 2009 erhielt die M-GmbH eine Ausschüttung der italienischen S.p.A. i.H. von 20.000 €. Von diesem Betrag wurde 15 % italienische Quellensteuer einbehalten, so dass lediglich 17.000 € der M-GmbH gutgeschrieben wurden. Nach dem DBA besteht kein Ermäßigungsanspruch der italienischen Quellensteuer.

Der Beteiligungsertrag i.H. von 20.000 € ist nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit. Nach § 8b Abs. 5 KStG gelten 5 % der Ausschüttung als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (= 1.000 €). Die italienische Quellensteuer i.H. von 3.000 € kam nicht nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c EStG abgezogen werden und stellt damit eine definitive Steuerbelastung dar.

1.5 Ausländische Verluste

1.5.1 Wie werden ausländische Verluste in Ländern ohne DBA steuerlich berücksichtigt?

Ohne DBA gilt bei unbeschränkter Steuerpflicht der Grundsatz der Gesamtbesteuerung (Besteuerung des Welteinkommens). Somit werden ausländische Verluste vom Grundsatz her mit sämtlichen positiven und negativen Einkünften verrechnet und ausgeglichen bzw. ggf. als Verlustrück- oder -vortrag abgezogen.

Nach § 2a EStG in seiner bisherigen Fassung wurde diese Möglichkeit der Berücksichtigung von ausländischen Verlusten aber wesentlich eingeschränkt. Hiernach ist für die in § 2a Abs. 1 EStG normierten negativen ausländischen Einkünfte, mit Ausnahme der in § 2a Abs. 2 EStG bezeichneten negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland, der Verlustausgleich und Verlustabzug ausgeschlossen. Negative Einkünfte dieser Art dürfen nur ausgeglichen werden mit positiven Einkünften

- jeweils derselben Art und
- aus demselben ausländischen Staat.

Können die negativen ausländischen Einkünfte im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden, erfolgt eine gesonderte Feststellung der verbleibenden negativen Einkünfte entsprechend § 10d Abs. 4 EStG. Sie mindern in den folgenden Veranlagungszeiträumen (ohne zeitliche Begrenzung) die positiven Einkünfte der jeweils selben Art aus demselben Staat.

§ 2a EStG wurde durch das JStG 2009 (europarechtskonform) umgestaltet. Danach findet § 2a EStG nur noch Anwendung auf Tatbestände, die außerhalb von EU- bzw. EWR-Mitgliedstaaten verwirklicht werden (Drittstaaten = nicht EU-Mitgliedstaaten bzw. EWR-Mitgliedstaaten, die keine umfassende Rechtshilfe zugesagt haben). Zu den EWR-Staaten gehören zwar Island, Norwegen und Liechtenstein. Wegen der fehlenden umfassenden Rechtshilfe wird Liechtenstein bisher von der Neuregelung jedoch nicht erfasst und im Ergebnis wie ein Drittstaat behandelt.

Damit greift die Verlustausgleichsbeschränkung nur noch ein, wenn die Verluste in einem Drittstaat entstanden sind (bereits vorab wurde durch das BMF-Schreiben vom 30.07.2008, BStBl I S. 810, § 2a EStG für EU-/EWR-Fälle in allen offenen Fällen aufgehoben).

1.5.2 Wie werden ausländische Verluste in Ländern mit DBA steuerlich berücksichtigt?

Besteht mit dem ausländischen Staat ein DBA, hängt die Berücksichtigung ausländischer Verluste davon ab, ob nach dem DBA für die Einkünfte die Freistellungsmethode oder die Anrechnungsmethode anzuwenden ist.

1.5.3 Wie werden ausländische Verluste aus einem DBA-Staat bei der Anrechnungsmethode berücksichtigt?

Bei der **Anrechnungsmethode** werden die ausländischen Verluste bei der inländischen Besteuerung berücksichtigt, wobei § 2a Abs. 1 und 2 EStG zu beachten ist. Da die Anrechnung der ausländischen Steuer hier ins Leere geht, kann der Abzug der ausländischen Steuern von den Einkünften beantragt werden (§ 34c Abs. 2 EStG i.V. mit § 26 Abs. 6 KStG).

1.5.4 Wie werden ausländische Verluste aus einem DBA-Staat bei der Freistellungsmethode berücksichtigt?

Bei der **Freistellungsmethode** entfällt ab dem Veranlagungszeitraum 1999 die Möglichkeit, einen ausländischen Verlust aus einem Staat, bei dem nach dem DBA die Freistellungsmethode gilt, bei der Ermittlung der inländischen Steuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen, weil durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BStBl 1999 I S. 304) § 2a Abs. 3 und 4 EStG a.F. aufgehoben wurden. Es findet keine Verrechnung des ausländischen Verlustes mit positiven inländischen Einkünften mehr statt.

Wurden Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in der Vergangenheit nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. bei der inländischen Einkommensermittlung abgezogen, aber mangels positiver Ergebnisse bislang noch nicht wieder hinzugerechnet, so bestimmt § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG die Weiteranwendung der Hinzurechnungsverpflichtung. Die ursprünglich nur bis zum Veranlagungszeitraum 2008 vorgesehene Hinzurechnungsverpflichtung wurde durch das Jahressteuergesetz 2008 nunmehr zeitlich unbefristet verlängert. Es erfolgt damit eine Rückgängigmachung des Verlustabzugs durch Nachversteuerung, soweit die ausländische Betriebsstätte positive Einkünfte erzielt oder mit Gewinn veräußert oder in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird.

2. Verdeckte Einlage

2.1 Voraussetzungen der verdeckten Einlage

2.1.1 Was versteht man unter gesellschaftlichen Einlagen?

Gesellschaftliche Einlagen sind nicht der Körperschaftsteuer unterliegende Vermögensmehrungen. Sie erhöhen also nicht den steuerlichen Gewinn und damit auch nicht das Einkommen der Kapitalgesellschaft. Gesellschaftliche Einlagen sind alle durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Kapitalzuführungen eines Gesellschafters in die Kapitalgesellschaft.

Unter den Oberbegriff gesellschaftliche Einlagen fallen die gesellschaftsrechtlichen Einlagen (Einlagen der Gesellschafter bei Gründung der Kapitalgesellschaft oder Kapitalerhöhung; sog. offene Einlagen) und die verdeckten Einlagen.

2.1.2 Wo ist der Begriff der verdeckten Einlage definiert?

Die verdeckte Einlage ist weder im HGB noch im KStG ausdrücklich gesetzlich geregelt. Lediglich in § 27 Abs. 1 KStG wird der Begriff „Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen“ verwendet. Die Definition der verdeckten Einlage ergibt sich aus R 40 KStR und der ständigen BFH-Rechtsprechung.

2.1.3 Wie wird die verdeckte Einlage definiert?

Nach R 40 KStR, H 40 KStH und dort zitierter BFH-Urteile, insbesondere Urteil vom 14.11.1984, BStBl 1985 II S. 227, liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn

- ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person
- der Kapitalgesellschaft
- einen einlagefähigen Vermögensvorteil
- ohne Gegenleistung
- zuwendet
- und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

2.1.4 Wie kann die Zuwendung an die Kapitalgesellschaft erfolgen?

Der einlagefähige Vermögensvorteil kann der Kapitalgesellschaft

- unmittelbar - durch den Gesellschafter selbst zu Lasten seines Vermögens
 - mittelbar - durch eine dem Gesellschafter nahe stehende Person zu Lasten deren Vermögens im Interesse des Gesellschafters
- erfolgen.

2.1.5 Was versteht man unter einem einlagefähigen Vermögensvorteil?

Vermögensvorteile sind nur dann einlagefähig, wenn sie bei der empfangenden Kapitalgesellschaft bilanzierungsfähig sind. Dies ergibt sich aus § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach der Abzug von Einlagen i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG von der Änderung des Betriebsvermögens abhängig gemacht wird. Über § 8 Abs. 1 KStG ist § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG entsprechend anzuwenden. Nicht bilanzierungsfähige Werte können nicht von der Betriebsvermögensveränderung abgezogen werden und sind daher nicht einlagefähig. Dabei erfolgt die Beurteilung nach Bilanzrecht (Beschluss des GrS vom 26.10.1987, BStBl 1988 II S. 348).

Das Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter ist jedoch ohne Bedeutung (BFH-Urteil vom 20.08.1986, BStBl 1987 II S. 455 und Beschluss GrS vom 26.10.1987, a.a.O.).

Einlagefähige Vermögensvorteile können sich somit ergeben durch

- den **Ansatz** (die **Erhöhung**) eines **Aktivpostens** oder
- den **Wegfall** (die **Verminderung**) eines **Passivpostens**.

2.1.6 Was kann nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein?

Nicht einlagefähig sind insbesondere (H 40 [Nutzungsvorteile] KStH)

- die Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts,
- die ganz oder teilweise unentgeltliche Dienstleistung,
- der Zinsvorteil bei unverzinslicher oder gering verzinslicher Darlehensgewährung.

Beim Verzicht auf ein Nutzungsentgelt für einen Nutzungsvorteil muss jedoch wie folgt unterschieden werden:

- Beim Verzicht auf ein erst künftig entstehendes Nutzungsentgelt handelt es sich um eine Nutzungseinlage, die nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein kann.
- Wird auf ein bereits entstandenes Nutzungsentgelt verzichtet, dann handelt es sich um den Wegfall eines Passivpostens und damit um eine verdeckte Einlage.

Beispiele:

- Der Gesellschafter gewährte seiner GmbH ein Darlehen in Höhe von 50.000 € zu einem angemessenen Zinssatz von 8 %. Am 15.12.2009 verzichtet er aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf die Zinsen für das Jahr 2010.
Der Verzicht auf ein künftig entstehendes Nutzungsentgelt führt bei der Kapitalgesellschaft nicht zu einem bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgut, da hierdurch in einer Bilanz zum Zeitpunkt des Verzichts kein Passivposten wegfällt (Grundsätze des schwebenden Geschäfts). Es liegt daher keine verdeckte Einlage vor.
- Der Gesellschafter gewährte seiner GmbH ein verzinsliches Darlehen von 100.000 €, Zinssatz 9 %. Aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verzichtet er am 01.02.2010 auf die am 31.12.2009 fälligen Jahreszinsen 2009 von 9.000 €.
Durch den Verzicht auf ein bereits entstandenes Nutzungsentgelt ist bei der GmbH ein Passivposten weggefallen. Somit liegt hier eine verdeckte Einlage in 2010 vor.

2.1.7 Kann der Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf seine Pensionsanwartschaft Gegenstand einer verdeckten Einlage sein?

Nach dem Beschluss des Großen Senats vom 09.06.1997, BStBl 1998 II S. 307, bezüglich Forderungsverzichten durch Gesellschafter gegenüber einer Kapitalgesellschaft führt der Verzicht auf eine Pensionsanwartschaft zu einer verdeckten Einlage bei der Kapitalgesellschaft. Der Gesellschafter hat ein Anwartschaftsrecht auf die Pension als Vergütung für seine Arbeit erworben. Dieses Anwartschaftsrecht legt er in die Kapitalgesellschaft ein. Der Gesellschafter erzielt durch den Verzicht auf sein Anwartschaftsrecht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe der Anwartschaft.

Diese Rechtsauffassung führt der BFH auch in seinem Urteil vom 15.10.1997, BStBl 1998 II S. 305, fort. Er bestätigt den Ansatz einer verdeckten Einlage bei Verzicht eines Gesellschafters auf seine Pensionszusage gegenüber seiner Kapitalgesellschaft und nimmt gleichzeitig zur Bewertung dieser verdeckten Einlage Stellung (siehe auch Tz. 2.2.7). Hiernach ist beim Verzicht auf die Pensionsanwartschaft die Verbindlichkeit in voller Höhe gewinnerhöhend auszubuchen. In Höhe des Teilwerts der Pensionsanwartschaft liegt eine erfolgsneutrale Einlage vor, die außerbilanziell zu korrigieren ist. Lediglich die Differenz zwischen Buchwert und Teilwert ist damit im Ergebnis einkommenswirksam. Beim Arbeitnehmer liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ebenfalls insoweit vor, wie die Pension werthaltig ist.

2.1.8 Wann ist die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses gegeben?

Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte. Es bedarf keiner Einigkeit der Kapitalgesellschaft und des Anteilseigners, dass die Zuwendung mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis erfolgt (BFH-Urteil vom 14.08.1974, BStBl 1975 II S. 123).

2.2 **Rechtsfolgen und Bewertung der verdeckten Einlage auf der Ebene der Kapitalgesellschaft**

2.2.1 Wie werden verdeckte Einlagen bei der Kapitalgesellschaft grundsätzlich bewertet?

Verdeckte Einlagen sind bei der Kapitalgesellschaft grundsätzlich mit dem **Teilwert** anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG i.V. m. § 8 Abs. 1 KStG). Die Sonderregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a und b EStG (Ansatz mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten) sind grundsätzlich auch für verdeckte Einlagen in Kapitalgesellschaften anwendbar, obwohl es sich nicht um Wirtschaftsgüter handelt, die aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen übergehen (R 40 Abs. 4 KStR).

Die Regelung des **§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG** greift immer dann, wenn die eingelegten Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen des Gesellschafters verdeckt eingelegt werden und der Gesellschafter seine **Beteiligung** an der Kapitalgesellschaft ebenfalls im **Privatvermögen** hält.

Dabei ist die Begrenzung auf die Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a bzw. b EStG jedoch dann nicht anzuwenden (vgl. R 40 Abs. 4 Satz 3 KStR),

- wenn eine Beteiligung i.S. des § 17 EStG verdeckt eingelegt wird,
- wenn ein Wirtschaftsgut während der Veräußerungsfrist von einem bzw. zehn Jahren (§ 23 Abs. 1 EStG) verdeckt eingelegt wird.

Eine Ausnahme vom Teilwertansatz ergibt sich auch bei einer Einbringung eines ganzen Betriebes i.S. von § 20 UmwStG oder von Anteilen i.S. des § 21 UmwStG (**Wahlrecht**).

2.2.2 Wie erfolgt die Bewertung, wenn Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters verdeckt in die Kapitalgesellschaft eingelegt werden und der Gesellschafter die Beteiligung im Privatvermögen hält?

Hier wird die verdeckte Einlage stets mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG bewertet, weil diese Wirtschaftsgüter zuvor aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters mit dem Teilwert entnommen werden müssen. In diesem Fall kann die Sonderregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a oder b EStG nicht eingreifen.

2.2.3 Wie erfolgt die Bewertung der verdeckten Einlage, wenn der Gesellschafter seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen hält?

Hält der Gesellschafter seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen, so greift für die Bewertung der verdeckten Einlage die Vorschrift des § 6 Abs. 6 Sätze 2 und 3

EStG. Dies gilt unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen eingelegt wird.

Obwohl die Vorschrift des § 6 Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG eigentlich die Seite des einlegenden Gesellschafters betrifft, hat sie über § 8 Abs. 1 KStG aber auch Auswirkungen auf die Bewertung der verdeckten Einlage bei der Kapitalgesellschaft.

Da sich nach § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters um den Teilwert des verdeckt eingelegten Wirtschaftsguts erhöhen, wird auch die verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft grundsätzlich mit dem Teilwert bewertet. Wird das Wirtschaftsgut innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung in das Betriebsvermögen eingelegt, aus dem es verdeckt in die Kapitalgesellschaft eingelegt wird, so ist die verdeckte Einlage mit dem Einlagewert des Wirtschaftsguts anzusetzen. Das ist der Teilwert, höchstens jedoch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a und b EStG).

2.2.4 Welche Besonderheit ergibt sich bei der verdeckten Einlage einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung i.S. des § 17 EStG in eine Kapitalgesellschaft?

Hält ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen eine Beteiligung i.S. des § 17 EStG und legt er diese verdeckt in die Kapitalgesellschaft ein, so handelt es sich für den Gesellschafter nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG um eine fiktive Veräußerung und bei der empfangenden Kapitalgesellschaft um ein Anschaffungsgeschäft. In diesen Fällen ist § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG im Wege der teleologischen Reduktion einschränkend auszulegen und die verdeckte Einlage bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft stets mit dem Teilwert anzusetzen (BMF-Schreiben vom 02.11.1998, BStBl I S. 1227, R 40 Abs. 4 Satz 2 KStR).

2.2.5 Welche Besonderheit ergibt sich bei der verdeckten Einlage eines Wirtschaftsguts innerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 EStG?

Nach § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG gilt die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft als Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Sofern der Gesellschafter während der Veräußerungsfrist von zehn Jahren ein Grundstück oder grundstücksgleiches Recht verdeckt in seine Kapitalgesellschaft einlegt, ist diese verdeckte Einlage stets mit dem Teilwert anzusetzen. Eine Begrenzung auf die Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG ist in diesem Fall nicht zulässig, da ansonsten die Gefahr einer doppelten Besteuerung droht (R 40 Abs. 4 Satz 3 KStR). Der Gesellschafter hat durch die verdeckte Einlage einen privaten Veräußerungsgewinn verwirklicht.

Beispiel:

A hat im November 2008 privat ein Grundstück für 150.000 € erworben. A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Da die A-GmbH das Grundstück des A betrieblich benötigt, überträgt A das Grundstück im März 2010 unentgeltlich auf die A-GmbH. Das Grundstück hat zu diesem Zeitpunkt unstreitig einen Teilwert und gemeinen Wert von 230.000 €.

Die verdeckte Einlage des Grundstücks innerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 EStG führt bei A zu einem privaten Veräußerungsgewinn gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 i.V. mit Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG, weil dieser Vorgang als Veräußerung gilt. A hat somit einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 80.000 € (gemeiner Wert 230.000 € ./.. Anschaffungskosten 150.000 €) zu versteuern.

Bei der A-GmbH ist die Einlage mit dem Teilwert = gemeinen Wert von 230.000 € anzusetzen. Obwohl das Grundstück innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft worden ist, greift die Begrenzung auf die Höhe der Anschaffungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG nicht ein, da es ansonsten zu einer doppelten Erfassung der Wertsteigerung käme.

2.2.6 Wie wird die verdeckte Einlage in den Fällen des Forderungsverzichts bewertet?

Auch in den Fällen des Forderungsverzichts ist die verdeckte Einlage mit dem **Teilwert** zu bewerten.

Die Teilwertbestimmung ist hierbei davon abhängig, ob der Gesellschafter auf eine noch vollwertige Forderung oder eine nicht mehr vollwertige Forderung verzichtet. Keine Rolle spielt dabei, ob die Forderung aus der Überlassung von Kapital (Darlehensgewährung) oder aus sonstiger Leistungserbringung resultiert, die bei der Gesellschaft zu einem Aufwand geführt hat (Miete, Pacht etc.).

Beim Verzicht auf eine noch **vollwertige Forderung** entspricht der Teilwert dem **Nennwert** der Forderung. Der Forderungsverzicht hat damit keine steuerliche Auswirkung auf das zu versteuernde Einkommen.

Der Verzicht eines Gesellschafters auf eine **nicht mehr vollwertige Forderung** führt bei der Kapitalgesellschaft nur zu einer **Einlage in Höhe des Teilwerts** der Forderung. Damit entsteht in Höhe der Differenz zwischen dem Nennwert der Forderung und dem geminderten Teilwert ein (außerordentlicher) Ertrag. Für die Bestimmung des Teilwerts ist der Wert des Vermögenszugangs mit dem Betrag zu bemessen, den der Betriebsinhaber für den Erwerb der Forderung oder die Herbeiführung des Verzichts hätte aufwenden müssen. Er entspricht dem noch **werthaltigen Teil der Forderung**.

Sowohl eine langandauernde Verlustphase als auch die Überschuldung einer GmbH sind ein wesentlicher Anhaltspunkt dafür, dass die Gesellschafterforderungen im Wert gemindert sind und der Forderungsverzicht mit einem Teilwert von 0 € als verdeckte Einlage zu bewerten ist.

Beim **Forderungsverzicht gegen Besserungsschein** gelten diese Grundsätze entsprechend (BMF-Schreiben vom 02.12.2003, BStBl I S. 648; H 40 [Forderungsverzicht gegen Besserungsschein] KStH). Danach liegt im Zeitpunkt des Verzichts eine mit dem Teilwert zu bewertende Einlage vor. Beim Wiederaufleben der Verbindlichkeit (Besserungsfall) ist die Verbindlichkeit wieder vermögensmindernd einzubuchen. Der ursprüngliche Betrag der verdeckten Einlage gilt als zurückgewährt (Korrektur des Unterschiedsbetrags, Verringerung Einlagekonto).

2.2.7 Wie wird die verdeckte Einlage beim Verzicht auf eine Pensionsanwartschaft bewertet?

Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Pensionszusage gegenüber seiner Kapitalgesellschaft, so ist eine Einlage in Höhe des Teilwerts der Pensionsanwartschaft anzunehmen. Dabei ist auf den Teilwert der Pensionsanwartschaft des Gesellschafters und nicht auf den gemäß § 6a EStG ermittelten Teilwert der Pensionsverbindlichkeit der Kapitalgesellschaft abzustellen. Die danach maßgebenden Wiederbeschaffungskosten lassen sich dadurch ermitteln, in welcher Höhe eine Einmalversicherung an ein Versicherungsunternehmen zur Erlangung einer gleich hohen Anwartschaft zu leisten wäre. Hierauf ist ggf. ein Abschlag wegen der verringerten Bonität der Kapitalgesellschaft gegenüber dem Versicherungsunternehmen vorzunehmen.

2.2.8 Welche steuerlichen Folgen ergeben sich aufgrund einer verdeckten Einlage bei der Kapitalgesellschaft?

Verdeckte Einlagen dürfen sich nicht auf die Höhe des Einkommens der Kapitalgesellschaft auswirken. Hat die verdeckte Einlage den Jahresüberschuss (den Bilanzgewinn) der Kapitalgesellschaft erhöht, so ist das Einkommen um die verdeckte Einlage zu mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG).

Beispiel:

Der Gesellschafter einer GmbH verzichtet auf eine Kaufpreisforderung gegenüber der GmbH aus gesellschaftsrechtlichen Gründen. Die GmbH verbucht den Wegfall der Verbindlichkeit: Sonstige Verbindlichkeit an außerordentliche Erträge 10.000 €.

Es handelt sich um eine verdeckte Einlage, die den Jahresüberschuss der GmbH erhöht hat. Die verdeckte Einlage ist außerhalb der Bilanz bei der Einkommensermittlung abzuziehen. Hätte die GmbH „Sonstige Verbindlichkeit an Rücklage“ gebucht, dann hätte sich die verdeckte Einlage nicht auf den Gewinn der GmbH ausgewirkt und es hätte auch keine Einkommenskorrektur zu erfolgen.

Die verdeckte Einlage ist als Zugang beim steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG zu erfassen, dessen Bestand jährlich gesondert festgestellt wird (§ 27 Abs. 2 KStG).

2.2.9 Welche verfahrensrechtlichen Besonderheiten sind für die Korrektur der verdeckten Einlage bei der Kapitalgesellschaft zu beachten?

Nach § 32a Abs. 2 KStG in der durch das Jahressteuergesetz 2007 geänderten Fassung gilt für verdeckte Einlagen eine besondere verfahrensrechtliche Verknüpfung (vgl. KSt-Lehrbrief 5).

Die Vorschrift stellt sicher, dass die Steuerbefreiung einer verdeckten Einlage (= außerbilanzielle Korrektur) bei der Kapitalgesellschaft auch dann erfolgen kann, wenn ihr Bescheid bereits bestandskräftig bzw. verjährt ist und beim Gesellschafter nachträglich der Tatbestand einer verdeckten Einlage festgestellt wird (Folge: außerbilanzielle Steuerfreistellung der verdeckten Einlage bei der GmbH).

Beispiel:

Die T-GmbH hat ihrer Muttergesellschaft M-AG ein verzinsliches Darlehen über 1 Mio. € gewährt. Statt der marktüblichen 6 % Zinsen erhält die T-GmbH jedoch Zinsen i.H. von 10 %. Die Zinsen wurden von der T-GmbH als Ertrag und von der M-AG als Aufwand verbucht. Der Steuerbescheid der T-GmbH ist ohne Vorbehalt der Nachprüfung ergangen. Der Bescheid der M-AG kann demgegenüber verfahrensrechtlich noch geändert werden.

Die Betriebsprüfung wird die überhöhte Zinszahlung bei der M-AG als verdeckte Einlage in die T-GmbH behandeln und den Aufwand deshalb nur i.H. der angemessenen Zinsen von 60.000 € zum Abzug zulassen. Die übrigen 40.000 € führen zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung und können nicht (sofort) als Betriebsausgaben abgezogen werden (Auswirkung nur bei einem späteren Anteilsverkauf mit Minderung des – dann aber ohnehin steuerfreien – Veräußerungsgewinns).

Bei der T-GmbH sind die erhaltenen und als Ertrag gebuchten Zinsen i.H. von 40.000 € außerbilanziell steuerfrei zu stellen. Hierfür war bisher die verfahrensrechtliche Korrekturvorschrift fraglich. Diese wurde nun mit § 32a Abs. 2 KStG geschaffen.

Durch das Jahressteuergesetzes 2007 wurde auch § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG ergänzt. Danach erhöht sich das Einkommen der Körperschaft, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat (Korrespondenzprinzip). In diesen Fällen unterbleibt demnach eine außerbilanzielle Korrektur im Rahmen der Einkommensermittlung.

Beispiel:

Wie vorangegangenes Beispiel; allerdings kann jetzt der Steuerbescheid der M-AG nicht mehr geändert werden, während der Bescheid der T-GmbH verfahrensrechtlich noch offen ist (Vorbehalt der Nachprüfung).

Eine Änderung des KSt-Bescheids der M-AG kommt nun nicht mehr in Betracht. Der überhöhte Zinsaufwand muss aus verfahrensrechtlichen Gründen anerkannt bleiben. Allerdings schließt nun § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG eine Steuerfreistellung der (erhaltenen) verdeckten Einlage bei der T-GmbH aus. Der überhöhte Zinsertrag muss also – obwohl der Bescheid verfahrensrechtlich noch änderbar wäre – weiterhin versteuert werden.

Beispiel:

Die M-GmbH gewährte ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer M ein Darlehen i.H. von 100.000 €. M bezahlt hierfür im Jahr 2010 15.000 € Zinsen, angemessen wären nur 10.000 €. M zieht die Zinsen dem Grunde nach zutreffend als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ab, da das Darlehen zum Erwerb einer vermieteten Immobilie verwendet wird.

Sofern die Einkommensteuerveranlagung des M nicht mehr änderbar ist und demnach der Werbungskostenabzug nicht auf den angemessenen Betrag korrigiert werden kann, verbleibt es beim bilanziellen Ertrag der GmbH i.H. von 15.000 €.

§ 32a KStG ist erstmals anzuwenden, wenn nach dem 18.12.2006 ein Steuerbescheid erlassen, geändert oder aufgehoben wird. Bei der Aufhebung oder Änderung gilt dies auch dann, wenn der aufzuhebende oder zu ändernde Steuerbescheid vor dem 19.12.2006 erlassen worden ist (§ 34 Abs. 13c KStG).

Die Neuregelungen in § 8 Abs. 3 Satz 4 bis 6 KStG sind erstmals auf verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 18.12.2006 getätigt werden (§ 34 Abs. 6 KStG).

2.3 Rechtsfolgen und Bewertung der verdeckten Einlage auf der Ebene des Gesellschafters

2.3.1 Wie werden verdeckte Einlagen beim Anteilseigner bewertet?

Die Bewertung einer verdeckten Einlage beim Gesellschafter hat unabhängig davon zu erfolgen, wie die verdeckte Einlage bei der Gesellschaft anzusetzen ist. Daher ist für die verdeckte Einlage beim Gesellschafter grundsätzlich der **gemeine Wert** im Zeitpunkt der Einlage maßgebend.

Aus der Sicht des Gesellschafters hat die Bewertung der verdeckten Einlage unter dem Gesichtspunkt von nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu erfolgen. Dabei ist nach Auffassung des BFH in diversen Urteilen der Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten in § 17 EStG weit auszulegen, damit das die Einkommensbesteuerung beherrschende Nettoprinzip im Anwendungsbereich dieser Norm ausreichend wirksam werden kann. Als nachträgliche Anschaffungskosten kommen deshalb nicht nur Aufwendungen in Betracht, die auf der Ebene der Gesellschaft als Nachschüsse oder verdeckte Einlagen zu werten sind, sondern auch sonstige, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen des Gesellschafters, sofern diese nicht Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen oder Veräußerungskosten i.S. von § 17 EStG sind (BMF-Schreiben vom 08.06.1999, BStBl I S. 545, Beck'sche Steuererlasse I, § 17 / 1).

2.3.2 Wie erfolgt die Bewertung der verdeckten Einlage, wenn die Gesellschaftsanteile zum Betriebsvermögen des Gesellschafters gehören?

Gehören die Anteile an der Kapitalgesellschaft zum steuerlichen Betriebsvermögen des Gesellschafters und wird ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen verdeckt in die Kapitalgesellschaft eingelegt, so erfolgt die Bewertung nach § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG. Danach sind die

Anschaffungskosten der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts zu erhöhen. Der Abgang des Wirtschaftsguts wird mit dem Buchwert erfasst. Damit beeinflusst die Differenz zwischen Teilwert und Buchwert des Wirtschaftsguts das Betriebsergebnis beim Gesellschafter.

Ist das verdeckt eingelegte Wirtschaftsgut innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung in das steuerliche Betriebsvermögen des Gesellschafters, aus dem es verdeckt in die Kapitalgesellschaft eingelegt wird, eingelegt worden, wird statt des Teilwerts der Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG, also maximal die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt (§ 6 Abs. 6 Satz 3 EStG). Hiervon sind Wirtschaftsgüter des Privatvermögens betroffen, die der Gesellschafter in die Kapitalgesellschaft einlegt.

2.3.3 Wie werden verdeckte Einlagen in den Fällen des Forderungsverzichts beim Anteilseigner bewertet?

Der Grundsatz, dass sich die Bewertung der verdeckten Einlage bei der Kapitalgesellschaft einerseits und beim Gesellschafter andererseits betragsmäßig nicht deckt, wird bei der Einlage einer nicht mehr voll werthaltigen Forderung besonders deutlich.

Während für die Bewertung der verdeckten Einlage bei der Kapitalgesellschaft nur der Teilwert der Forderung anzusetzen ist (siehe Tz. 2.2.6), ist für die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten beim Gesellschafter entscheidend, zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Abreden der Gesellschafter das Darlehen gewährt hat.

Nach dem BMF-Schreiben vom 08.06.1999, a.a.O., ist für die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten wie folgt zu unterscheiden:

- a) **Hingabe des Darlehens in der Krise:**
Wird das Darlehen erst nach Eintritt der Krise gewährt, führt sowohl der Ausfall als auch der Verzicht des Darlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts der Forderung.
- b) **Stehengelassene Darlehen:**
Wird das Darlehen vor Kriseneintritt ohne ausdrückliche Abrede gewährt, es auch in der Krise der Gesellschaft stehen zu lassen, ist grundsätzlich der gemeine Wert in dem Zeitpunkt maßgeblich, in dem es der Gesellschafter mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht abzieht; dies kann ein Wert erheblich unter dem Nennwert des Darlehens, im Einzelfall sogar ein Wert von null Euro sein.
- c) **Krisenbestimmte Darlehen:**
Wird das Darlehen vor Kriseneintritt gegeben aber mit der ausdrücklichen Vereinbarung, es auch nach Eintritt einer Krise weiterhin der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, führt der Darlehensausfall bzw. -verzicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung in Höhe des Nennwerts des Darlehens.
- d) **Finanzplandarlehen:**
Ein vom Gesellschafter gewährtes Darlehen, das von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft in der Weise einbezogen ist, dass die zur Aufnahme der Geschäfte erforderliche Kapitalausstattung der Gesellschaft durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht wird (sog. Finanzplandarlehen), ist nach Gesellschaftsrecht den Einlagen gleichgestellt. Im Fall seines Verlusts erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht nur um die Höhe seines Werts im Zeitpunkt der Krise, sondern in Höhe seines Werts im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft, also seines Nennwerts.

2.3.4 Welche Änderungen ergeben sich durch das MoMiG?

Durch das am 01.11.2008 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG; BGBl. 2008 I S. 2026) wurde die sehr komplex gewordene Materie des Eigenkapitalersatzrechts (§§ 30 ff. GmbHG) erheblich vereinfacht und grundlegend dereguliert.

Die §§ 32a und 32b GmbHG wurden abgeschafft. Lediglich in § 19 Abs. 2 InsO n.F. ist eine nachrangige Rückzahlung der Darlehenssumme im Insolvenzfall neu aufgenommen worden. Eine Unterscheidung zwischen „kapitalersetzenden“ und „normalen“ Gesellschafterdarlehen gibt es daher künftig nicht mehr.

Beispiel:

Der Gesellschafter hat der GmbH ein eigenkapitalersetzendes Darlehen über 500.000 € gewährt. Die GmbH ist überschuldet. Dennoch verwendet der Gesellschafter die einzigen noch vorhandenen Mittel, um sich sein Darlehen zurück zu zahlen. Die GmbH muss Insolvenz beantragen.

Die Rückzahlung unter Verletzung des § 30 GmbHG führte dazu, dass der Gesellschafter nach § 31 GmbHG der Gesellschaft den Rückzahlungsbetrag wieder zur Verfügung stellen muss.

Nach der Neuregelung des GmbHG handelt es sich um ein gewöhnliches, allerdings insolvenzrechtlich nachrangiges Darlehen. Nach dem insolvenzrechtlichen Nachrangigkeitsprinzip sehen die §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 44a InsO die Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen und wirtschaftlich gleichwertigen Leistungen vor und eröffnen über § 135 Abs. 1 Nr. 2 InsO die Anfechtbarkeit im letzten Jahr vor der Insolvenzeröffnung von der Gesellschaft zurück gezahlter Gesellschafterleistungen.

Unklar sind bisher allerdings die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen für die Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG. Hier wurde der Ausfall eigenkapitalersetzender Darlehen bisher als nachträgliche Anschaffungskosten behandelt (vgl. BMF vom 08.06.1999, BStBl I S. 545). In der Literatur (z.B. Kevelaer, DStR 2007 S. 1185) wird vertreten, dass jetzt jedes verlorene Gesellschafterdarlehen zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung bei § 17 EStG führt.

Die Verwaltung hat den Verlust eigenkapitalersetzender Darlehen bisher für die englische Limited nicht anerkannt, da das englische Gesellschaftsrecht kapitalersetzende Darlehen nicht kennt (vgl. z.B. OFD Hannover vom 28.2.2007, Rz. 3.10; SIS 071960; LEXinform 5230771). Überträgt man dies auf die deutsche GmbH nach Abschaffung der §§ 32a, 32b GmbHG so hätte dies für den Gesellschafter erhebliche Konsequenzen. Demnach würde der Ausfall als auch der Verzicht auf kapitalersetzende Darlehen im neuen Recht nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führen. Die weitere Entwicklung hierzu bleibt also abzuwarten.

2.3.5 Welche steuerlichen Folgen ergeben sich beim Gesellschafter bei verdeckten Einlagen durch Sach- oder Geldeinlagen?

Die Einlage von Wirtschaftsgütern (Sach- oder Geldeinlagen) führt beim Anteilseigner zur **Erhöhung der Anschaffungskosten** seiner **Beteiligung** um den Betrag der verdeckten Einlage. Dies gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob die Beteiligung zum **Privat-** oder **Betriebsvermögen** des Gesellschafters gehört.

Die Auswirkungen durch die erhöhten Anschaffungskosten für die Beteiligung ergeben sich bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung oder bei Liquidation, sofern sich die Beteiligung im Betriebsvermögen befindet oder es sich um eine Beteiligung i.S. des § 17 EStG handelt.

Liegt eine verdeckte Einlage durch die Leistung überhöhter Zahlungen usw. an die Gesellschaft vor, so führt diese nicht zu einer sofortigen Minderung des Einkommens des Anteilseigners; es liegen insoweit keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten vor (BFH-Urteil vom 12.02.1980, BStBl II S. 494). Auch in diesen Fällen erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung.

2.3.6 Welche steuerlichen Folgen ergeben sich beim Gesellschafter bei Nutzungseinlagen?

Gewährt der Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft lediglich sog. **Nutzungsvorteile** (unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung oder Dienstleistung), so liegt **keine** verdeckte Einlage vor. Der Gesellschafter erzielt aus der unentgeltlichen bzw. verbilligten Nutzungsüberlassung oder Dienstleistung an die Kapitalgesellschaft keine Einkünfte. Die in diesem Zusammenhang beim Gesellschafter anfallenden Aufwendungen erhöhen nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung; sie sind vielmehr Aufwand auf die Beteiligung. Dieser Aufwand stellt bei Zugehörigkeit der Beteiligung zum Privatvermögen Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und bei Zugehörigkeit der Beteiligung zum Betriebsvermögen eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar (BFH-Urteil vom 14.03.1989, BStBl II S. 633).

Für die Berücksichtigung der Aufwendungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben ist jedoch auf jeden Fall die hälftige Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG und ggf. die Abzugsbeschränkung in den Fällen der überquotalen Nutzungsüberlassung (vgl. Tz. 2.3.8) zu beachten.

Besteht die verdeckte Einlage in einem (nachträglichen) Verzicht auf dem Gesellschafter zustehenden Einnahmen aus einer Nutzungsüberlassung oder Dienstleistung, so führt der Verzicht zu fiktiven Einnahmen beim Gesellschafter bei der entsprechenden Einkunftsart und gleichzeitig zur Erhöhung der Anschaffungskosten auf seine Beteiligung.

Beispiel:

Der Gesellschafter, der seine Beteiligung im Privatvermögen hält, vermietet ein Grundstück an die GmbH zu einem angemessenen Mietzins von 3.000 €/Monat. Die Miete ist jeweils zum 1. eines Monats fällig. Ende Dezember 2009 verzichtet der Gesellschafter auf die noch ausstehenden Mietbeträge für die Monate Juli bis Dezember 2009. Die Mietaufwendungen für Juli bis Dezember wurden bisher noch nicht als Betriebsausgaben erfasst und aufgrund des Verzichts wurde auch keine Buchung vorgenommen.

Der Verzicht auf die rückständige Miete Juli bis Dezember stellt eine verdeckte Einlage dar. Da die Miete für Juli bis Dezember noch nicht als Aufwand berücksichtigt ist, ist der Gewinn der GmbH um diese Beträge zu hoch ausgewiesen. Die verdeckte Einlage in Höhe von 18.000 € (6 Monate à 3.000 €) ist bei der Einkommensermittlung der GmbH zu kürzen.

Beim Gesellschafter ist neben den tatsächlich zugeflossenen Mieteinnahmen für Januar bis Juni (18.000 €) fiktiv von weiteren Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 18.000 € auszugehen, obwohl dieser Betrag dem Gesellschafter tatsächlich nicht zugeflossen ist. Die Einnahmen betragen somit insgesamt 36.000 €. Gleichzeitig erhöhen sich aber die Anschaffungskosten seiner Beteiligung um 18.000 €.

2.3.7 Was bewirkt die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG in den Fällen der Nutzungsüberlassungen?

Unter der Gültigkeit des Halbeinkünfteverfahrens sind Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gem. § 3c Abs. 2 EStG nur noch zur Hälfte abzugsfähig. Diese Vorschrift ist auch bei Aufwendungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungsüberlassungen durch den Gesellschafter an seine

Gesellschaft zu beachten. Damit können die Grundstücksaufwendungen bei unentgeltlicher Grundstücküberlassung oder die Refinanzierungskosten bei unentgeltlicher Darlehensgewährung nur noch zur Hälfte als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Bei teilentgeltlicher Nutzungsüberlassung greift das hälftige Abzugsverbot hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Nutzungsüberlassung.

Ab 2009 ist durch die Einführung der Abgeltungsteuer zu beachten, dass ein Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen grundsätzlich nicht mehr möglich ist (vgl. § 20 Abs. 9 EStG). Das Halbeinkünfteverfahren wurde zwar in diesem Zusammenhang durch das Teileinkünfteverfahren ersetzt (60 % steuerpflichtig, 60 % Ausgabenabzug), gilt aber auch nur noch im Betriebsvermögen oder bei Zugehörigkeit der Einnahmen zu anderen Einkunftsarten als Kapitaleinkünfte (§ 3 Nr. 40 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 8 EStG). Es besteht über § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG aber ein Wahlrecht, bei einer mindestens 25 % umfassenden Beteiligung bzw. bei einer mind. 1 %-igen Beteiligung unter Voraussetzung der beruflichen Tätigkeit zum Werbungskostenabzug im Teileinkünfteverfahren zu optieren.

Wird bei Zugehörigkeit der Beteiligung zum Privatvermögen ein entsprechender Antrag gestellt, können im Rahmen des nunmehr anwendbaren Teileinkünfteverfahrens zumindest 60 % des Aufwands als Werbungskosten abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG).

2.3.8 Was beinhaltet die Abzugsbeschränkung bei überquotaler Nutzungsüberlassung?

Aufwendungen des Gesellschafters im Zusammenhang mit seiner unentgeltlichen Nutzungsüberlassung können im Regelfall nur in Höhe seiner Beteiligungsquote steuerlich berücksichtigt werden, wenn der oder die Mitgesellschafter nahe Angehörige sind. Ein überquotaler Abzug, also über seine Beteiligungsquote hinaus, ist beim Gesellschafter nur dann möglich, wenn die unentgeltliche Nutzungsüberlassung auf eigenen wirtschaftlichen Interessen des Gesellschafters beruht und nicht durch private Gründe veranlasst ist. Anhand eines Fremdvergleichs ist deshalb zu prüfen, ob auch ein fremder Dritter diesen über seiner Beteiligungsquote liegenden Betrag erbracht hätte. Dies ist aber regelmäßig zu verneinen, da ein fremder Dritter hierfür einen wertmäßigen Ausgleich verlangen würde. Die nach dem Fremdvergleich nicht abzugsfähigen (überquotalen) Aufwendungen des Gesellschafters können nach den Grundsätzen über den Drittaufwand auch nicht von den Mitgesellschaftern abgezogen werden (BFH-Urteil vom 28.03.2000, DB 2000 S. 1738, DStR 2000 S. 1426).

Bei einer teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung sind die Aufwendungen in einen entgeltlichen Teil und in einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen (BFH-Urteil vom 25.07.2000, BStBl 2001 II S. 698). In Höhe des entgeltlichen Teils der Nutzungsüberlassung sind die Aufwendungen mit dem der Entgeltlichkeit entsprechenden Bruchteil in voller Höhe als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Nutzungsüberlassung sind die auf diesen Anteil entfallenden Aufwendungen zunächst nur in Höhe der Beteiligungsquote des Gesellschafters zu berücksichtigen, außerdem ist hier noch die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG zu beachten. Ab 2009 ist ein Werbungskostenabzug im Privatvermögen nur möglich, wenn ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt wird.

Beispiel:

An der X-GmbH sind M und seine Ehefrau F mit je 40 % als Gesellschafter beteiligt, 20 % hält der Bruder der F. Alle Gesellschafter halten ihre Beteiligung im Privatvermögen. F hat in ihrem Privatvermögen ein Büro- und Verwaltungsgebäude errichtet, das sie der GmbH in 2009 zur Nutzung überlässt.

Im Hinblick darauf, dass der Ehemann und der Bruder B Mitgesellschafter sind, wurde zwischen F und der GmbH in 2009 lediglich eine monatliche Pacht in Höhe von 3.000 € vereinbart, obwohl im

vorliegenden Fall der Höhe nach (unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs) ein monatliches Pachtentgelt in Höhe von 6.000 € angemessen wäre. Bei F sind in 2009 im Zusammenhang mit ihrem Büro- und Verwaltungsgebäude Grundstücksaufwendungen (einschließlich AfA) in Höhe von 34.000 € angefallen.

Eine Betriebsaufspaltung liegt mangels personeller Verflechtung nicht vor.

Durch die teilentgeltliche Nutzungsüberlassung ergeben sich bei F in 2009 folgende steuerliche Auswirkungen:

Entgeltlicher Teil

Einnahmen nach § 21 EStG 36.000 €

(soweit entgeltlich überlassen wird, 12 x 3.000 €, d.h. 1/2 der marktüblichen Miete)

hierauf entfallen Werbungskosten:

1/2 der Kosten von insgesamt 34.000 €

(entsprechend dem entgeltlichen Teil voll abziehbar)

./. 17.000 €

Einkünfte nach § 21 EStG

19.000 €

Unentgeltlicher Teil:

Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

0 €

(§ 21 Abs. 2 EStG gilt hier nicht, da keine Überlassung zu Wohnzwecken)

hierauf entfallende Werbungskosten:

1/2 der Kosten von insgesamt 34.000 € entsprechend dem unentgeltlichen Teil = 17.000 €

Diese Werbungskosten sind aber grundsätzlich nicht abziehbar (§ 20 Abs. 9 EStG). Es kann allerdings ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt werden. Danach wäre dem Grunde nach ein Werbungskostenabzug eröffnet. Die Werbungskosten sind dann aber noch wie folgt zu kürzen:

- a) Abzugsbeschränkung aufgrund BFH-Rechtsprechung zur überquotalen Nutzungsüberlassung
F kann zunächst nur 40 % von 17.000 € = 6.800 € abziehen. 60 % sind steuerlich nicht abziehbar nach § 12 Nr. 1 oder 2 EStG. Ein Nichtgesellschafter hätte das Grundstück nicht zu den gleichen Konditionen wie F verpachtet, sondern eine marktübliche Pacht verlangt (Fremdvergleich).

Aus der Sicht von M und B liegt ein steuerlich nicht abziehbarer Drittaufwand vor, der weder von M noch von B als Werbungskosten abgezogen werden kann.

- b) Abzugsbeschränkung aufgrund des Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG

Der Betrag von 6.800 € ist nur in Höhe von 60 % = 4.080 € steuerlich abziehbar.

Die Einkünfte von F nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in 2009 betragen somit ./. 4.080 €.

2.3.9 In welchem Umfang erhöhen sich die Anschaffungskosten bei einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung?

Die Anschaffungskosten der Beteiligung im Privatvermögen erhöhen sich um den Wert, mit dem die verdeckte Einlage beim Gesellschafter zu bewerten ist.

2.3.10 Welche Auswirkungen ergeben sich bei verdeckten Einlagen, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen gehalten werden?

Gehört die Beteiligung zum Betriebsvermögen des Gesellschafters und findet eine Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen im Wege der verdeckten Einlage statt, so erhöhen sich nach § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsgutes. Ist das verdeckt eingelegte Wirtschaftsgut innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung in das steuerliche Betriebsvermögen eingelegt worden, aus dem es verdeckt in die Kapitalgesellschaft eingelegt wird, wird statt des Teilwerts der Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG (max. Anschaffungs- oder Herstellungskosten) angesetzt (vgl. Tz. 2.3.2).

Verdeckte Einlagen durch Forderungsverzicht hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils der Forderung oder durch Ausfall von Regressforderungen aus kapitaleretzenden Bürgschaften

führen bei Anteilen im Betriebsvermögen – anders als in den Fällen des § 17 EStG – nicht zu Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Diese verdeckten Einlagen sind vielmehr bilanziell als laufender Aufwand auf die Beteiligung zu behandeln (BFH-Urteile vom 18.12.2001, BStBl 2002 II S. 733, und vom 31.05.2005, BStBl II S. 707).

Beispiel:

Gesellschafter A ist mit einem Anteil von 25.000 € an der AB-GmbH beteiligt und hält diese Beteiligung in seinem Betriebsvermögen (Gewinnermittlung nach § 5 EStG). Er hat der GmbH ein Darlehen in Höhe von 30.000 € gewährt, das in der Bilanz des A mit 30.000 € aktiviert ist. Er verzichtet auf das Darlehen. Im Zeitpunkt des Darlehensverzichts hat das Darlehen einen Wert von 10.000 €.

A bucht die Forderung i.H. von 30.000 € aus und hat einen laufenden Aufwand auf die Beteiligung in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung i.H. von 20.000 €. Bezüglich des werthaltigen Teils der Forderung liegt eine verdeckte Einlage vor, die die Anschaffungskosten bzw. den Buchwert der Beteiligung erhöht. Nicht abschließend geklärt ist derzeit die Frage, ob für den dabei entstehenden Aufwand § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden ist, so dass nur 60 v.H. abzugsfähig sind. Durch das Jahressteuergesetz 2008 wurde allerdings § 8b Abs. 3 KStG ergänzt. Danach ist bei fehlender Fremdüblichkeit die gesellschaftsrechtliche Veranlassung zu unterstellen. Zu diesem Themenkomplex u.a. der steuerlichen Beurteilung in Altjahren soll ein BMF-Schreiben ergehen.

2.4 Auswirkungen auf die Anschaffungskosten der Beteiligung bei Drittaufwand

2.4.1 Was versteht man unter sog. Drittaufwand?

Gewähren nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligte nahe Angehörige des Gesellschafters der Gesellschaft Darlehen oder übernehmen sie Bürgschaften, und können die nahe stehenden Personen ihre finanziellen Forderungen gegenüber der Kapitalgesellschaft nicht mehr durchsetzen, weil diese zahlungsunfähig ist, so liegt aus der Sicht des Gesellschafters sog. Drittaufwand vor.

In einer Serie von Urteilen hat der BFH zu den Fragen Stellung genommen, inwieweit dieser Drittaufwand zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung führen kann. Es handelt sich hierbei um folgende BFH-Urteile:

- BFH-Urteil vom 31.05.2005, DB 2005 S. 1942:
Darlehensverlust eines Nichtgesellschafters ohne Ausgleichsverpflichtung des Gesellschafters
- BFH-Urteil vom 12.12.2000 VIII R 52/93, BStBl 2001 II S. 286:
Darlehensverlust eines Nichtgesellschafters ohne Ausgleichsverpflichtung des Gesellschafters
- BFH-Urteil vom 12.12.2000 VIII R 62/93, BStBl 2001 II S. 234:
Nachträgliche Anschaffungskosten bei mittelbarer verdeckter Einlage
- BFH-Urteil vom 12.12.2000 VIII R 22/92, BStBl 2001 II S. 385:
Gemeinschaftliche Bürgschaft beider Ehegatten
- BFH-Urteil vom 12.12.2000 VIII 36/97, BFH/NV 2001 S. 761:
Bürgschaft der Eltern
- BFH-Urteil vom 12.12.2000 VIII 34/94, BFH/NV 2001 S. 757:
Vertragliche Schuldübernahme durch die Eltern

2.4.2 Wie und in welchen Fällen kann der Drittaufwand steuerlich berücksichtigt werden?

Grundsätzlich führt der sog. Drittaufwand zu keiner steuerlichen Berücksichtigung.

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger nur solche Aufwendungen bei der Einkünfteermittlung abziehen kann, die er selbst getragen hat. Auch das objektive Nettoprinzip gebietet nicht den Abzug von Aufwendungen eines Dritten, die durch die Einkünfteerzielung des Steuerpflichtigen veranlasst sind. Somit liegen keine nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung des Gesellschafters vor, der den Aufwand nicht getragen hat.

In den folgenden Fällen führt jedoch der Drittaufwand zu nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters:

- es handelt sich um eine mittelbare verdeckte Einlage bzw. abgekürzten Zahlungsweg,
- es handelt sich um Aufwendungen des Dritten, die im wirtschaftlichen Interesse des Gesellschafters getätigt wurden,
- es handelt sich um nachträgliche Anschaffungskosten unter Berücksichtigung des Eigenkapitalersatzes.

2.4.3 In welchen Fällen liegen nachträgliche Anschaffungskosten durch eine mittelbare verdeckte Einlage bzw. abgekürzten Zahlungsweg vor?

Eine **mittelbare verdeckte Einlage** ist gegeben, wenn nicht der Gesellschafter selbst, sondern eine dem Gesellschafter nahe stehende Person der Kapitalgesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet. Voraussetzung dafür ist, dass in der Zuwendung an die Gesellschaft zugleich eine Zuwendung an den Gesellschafter zu sehen ist. Die nahe stehende Person, also der Dritte, will dem Gesellschafter **ohne eigenwirtschaftliche Interessen** etwas zuwenden und führt die Zuwendung unmittelbar der Gesellschaft zu. Zivilrechtlich handelt es sich um eine Abkürzung des Zahlungsweges (§ 267 BGB).

Bei der mittelbaren verdeckten Einlage erfolgt zunächst die Vermögensübertragung vom Dritten auf den Gesellschafter und zeitgleich vom Gesellschafter auf das Vermögen der Kapitalgesellschaft. Dazwischen liegt die „logische Sekunde“, in der zunächst der Gesellschafter den Vermögensvorteil erhalten hat, bevor er ihn weitergibt.

Liegt eine mittelbare Einlage vor, so führt diese in Höhe des gemeinen Werts zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung. Bei einem Forderungsverzicht liegt eine verdeckte Einlage nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts vor (vgl. Tz. 2.2.6). Gleichzeitig kommt es beim Verzichtenden zu einem korrespondierenden Zufluss in derselben Höhe. Der Verzicht auf Gehalts-, Pacht- oder Zinsforderungen ist deshalb einkunftswirksam.

2.4.4 Wann führen Aufwendungen des Dritten auf eigene Verbindlichkeiten im wirtschaftlichen Interesse des Gesellschafters zu nachträglichen Anschaffungskosten?

Der Dritte leistet hier auf eine eigene Verbindlichkeit, z.B. wegen einer selbst eingegangenen Bürgschaft für eine Gesellschaft, an der er selbst nicht beteiligt ist.

Eine Berücksichtigung dieses Drittaufwands beim Gesellschafter ist nur dann möglich, wenn und soweit der Dritte im Innenverhältnis für Rechnung des Gesellschafters leistet. Hierzu muss der Dritte im Innenverhältnis einen Aufwendungsersatzanspruch gegenüber dem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft haben. Davon kann in den folgenden Fällen ausgegangen werden:

- Gesamtschuldnerschaft
Der Gesellschafter und der Dritte haben sich gemeinsam für Verbindlichkeiten der Gesellschaft verbürgt. Sie sind somit als Gesamtschuldner im Innenverhältnis zueinander zu gleichen Teilen verpflichtet, sofern nicht etwas anderes vereinbart wurde (§§ 426, 769, 774 Abs. 2 BGB). Somit sind sie auch einander zum Ausgleich verpflichtet. Leistet der Dritte aufgrund der Bürgschaft höhere Zahlungen als der Gesellschafter, so hat er einen Anspruch auf Ausgleich der Differenz. Dieser Differenzbetrag führt beim Gesellschafter zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung.
- Freistellungserklärung des Gesellschafters
Hat der Gesellschafter im Innenverhältnis den Dritten durch eine entsprechende Vereinbarung von seinen Verpflichtungen freigestellt, so sind auch die Leistungen des Dritten aufgrund seiner eigenen Bürgschaft beim Gesellschafter nachträgliche Anschaffungskosten.

2.4.5 In welchen Fällen liegen nachträgliche Anschaffungskosten unter Berücksichtigung des Eigenkapitalersatzes vor?

Das **Eigenkapitalersatzrecht** richtet sich grundsätzlich nur an Gesellschafter der Kapitalgesellschaft. Unter bestimmten Voraussetzungen unterliegen aber auch Dritte dem Eigenkapitalersatzrecht, nämlich dann, wenn die Finanzierungshilfe des Dritten wirtschaftlich derjenigen entspricht, die der Gesellschafter selber der Kapitalgesellschaft zukommen lässt. Im Fall der Darlehensgewährung wird also das Darlehen wirtschaftlich für Rechnung des Gesellschafters gewährt und bei der Bürgschaftsübernahme wird die Sicherheit des Dritten wirtschaftlich für Rechnung des Gesellschafters eingeräumt. Hiervon ist auszugehen, wenn der Nichtgesellschafter (Dritte) wirtschaftlich einem Gesellschafter insoweit gleich steht. Dies sind:

- mit der Kapitalgesellschaft verbundene Unternehmen (§§ 15 – 19, § 219, § 292 AktG);
z.B. abhängige und herrschende Unternehmen, Konzernunternehmen, wechselseitig beteiligte Unternehmen, durch Beherrschungsvertrag verbundene Unternehmen u.a.

oder

- Dritte, bei denen die Finanzierungshilfe wirtschaftlich aus dem Vermögen des Gesellschafters erbracht wird.
Dies sind Personen, die im Innenverhältnis einen Aufwendungsersatzanspruch gegenüber dem Gesellschafter haben (vgl. Tz. 2.4.4).

Von einem eigenkapitalersetzenden Darlehen (§ 32a Abs. 3 GmbHG) kann also ausgegangen werden, wenn der Gesellschafter aufgrund der im Innenverhältnis abgeschlossenen Vereinbarungen dem Dritten zum Ausgleich eines etwaigen Wertverlustes verpflichtet ist. Andernfalls handelt es sich bei dem Darlehen nicht um Eigenkapitalersatz und damit beim Gesellschafter um nicht abzugsfähigen Drittaufwand.

Bei nachträglicher Vereinbarung der Rückzahlungspflicht des Gesellschafters für einen bestehenden Darlehensvertrag zwischen der Gesellschaft und dem Dritten liegen nur dann nachträgliche Anschaffungskosten vor, wenn der Gesellschafter dadurch auch wirtschaftlich belastet ist, d.h. wenn er die Rückzahlung des Darlehens auch tatsächlich erbringt.

Handelt der Dritte bei einer Bürgschaft auf eigene Rechnung, liegt also weder Gesamtschuldnerschaft noch eine Rückzahlungsverpflichtung im Innenverhältnis vor, dann unterliegt die Bürgschaft nicht dem Eigenkapitalersatzrecht und der Gesellschafter hat insoweit keine nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung.

Die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten bestimmt sich sowohl beim Darlehensverlust als auch bei der Bürgschaft nach dem BMF-Schreiben vom 08.06.1999, BStBl I S. 545.

Beispiel:

M ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der M-GmbH. In 08 wird die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt. Im Dezember 07 verbürgen sich M und die Ehefrau F gesamtschuldnerisch für ein Darlehen der M-GmbH in Höhe von 60.000 €. Eine von § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB abweichende Ausgleichspflicht wird nicht vereinbart. Im Juli 08 werden M und F aus der Bürgschaft in Anspruch genommen. F tritt der Bank deshalb die Ansprüche aus einer Lebensversicherung im Wert von 60.000 € ab, M leistet nichts.

Die Bürgschaft ist eigenkapitalersetzend, soweit der F ein Ausgleichsanspruch gegenüber M zu steht. Da sich die Eheleute gemeinsam verbürgt hatten, sind sie im Innenverhältnis zu beiden Teilen mit je 50 % aus der Bürgschaft verpflichtet. Soweit die Leistungen der F die Leistungen aus der Bürgschaft des M übersteigen, steht ihr ein Ausgleichsanspruch gegen M zu. Der Ausgleichsanspruch beträgt $60.000 \text{ €} \times \frac{1}{2} = 30.000 \text{ €}$. Dieser Betrag wurde für Rechnung des M geleistet und stellt nachträgliche Anschaffungskosten des M auf seine GmbH-Beteiligung dar.

Hinweis: Auch in diesem Punkt ist zu beachten, dass durch das am 01.11.2008 in Kraft getretene Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG; a.a.O.) die §§ 32a und 32b GmbHG abgeschafft wurden. Lediglich in § 19 Abs. 2 InsO n.F. ist eine nachrangige Rückzahlung der Darlehenssumme im Insolvenzfall neu aufgenommen worden. Eine Unterscheidung zwischen „kapitalersetzenden“ und „normalen“ Gesellschafterdarlehen gibt es daher künftig nicht mehr (vgl. Tz. 2.3.4). Die sich daraus ergebende Verwaltungsauffassung bezüglich der Gesellschafterdarlehen strahlt auch auf die steuerliche Beurteilung der Darlehensgewährung durch Dritte aus.

II. Examensrelevante Fälle**Fall 1**

An der Müller-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr), Stammkapital 200.000 €, sind die folgenden Gesellschafter beteiligt:

Kurt Müller (KM) zu 10 %, Anschaffungskosten der Beteiligung 20.000 €,
 Leicht-GmbH (L-GmbH) zu 15 %, Anschaffungskosten der Beteiligung 30.000 €,
 und Adolf Müller (AM) zu 75 %, Anschaffungskosten der Beteiligung 150.000 €.

In der Bilanz der Müller-GmbH zum 31.12.2008 sind Rücklagen und thesaurierte Gewinne in Höhe von 175.000 € ausgewiesen.

Die Gesellschafter KM und AM haben ihren Wohnsitz im Inland und halten ihre Beteiligung an der GmbH im Privatvermögen. Die Leicht-GmbH hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung ebenfalls im Inland.

Durch notariellen Kaufvertrag vom 01.02.2009 verkaufen alle drei Gesellschafter ihre Anteile an der Müller-GmbH an die Holding AG (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) mit Sitz in Stuttgart. Jeder Gesellschafter erhält für seinen GmbH-Anteil einen Veräußerungserlös von 200 % des Nominalbetrags.

Die Holding-AG aktiviert die Beteiligung an der Müller-GmbH mit den Anschaffungskosten von 400.000 € (= 200 % von 200.000 €).

Im März 2009 wird bei der Müller-GmbH eine Gewinnausschüttung in Höhe von 140.000 € beschlossen und auch noch im März ausbezahlt. Die Holding-AG erfasst die Gewinnausschüttung ordnungsgemäß in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung 2009. Aufgrund der durch die Gewinnausschüttung eingetretenen Substanzverringerung wird die Beteiligung in der Schlussbilanz 31.12.2009 mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt. Die vorgenommene Teilwertabschreibung betrug 116.666 €.

Wie ist die Veräußerung der GmbH-Anteile bei den Gesellschaftern steuerlich zu erfassen?

In welcher Höhe hat die Holding-AG Einnahmen aufgrund der vorgenommenen Gewinnausschüttung und welche anrechenbaren Beträge ergeben sich?

Welche weiteren steuerlichen Folgen ergeben sich bei der Holding-AG durch die erhaltene Gewinnausschüttung von der Müller-GmbH?

Ist die Teilwertabschreibung steuerlich anzuerkennen?

Fall 2

Die Schubert GmbH hat für das Wirtschaftsjahr 2009 einen Jahresüberschuss von 75.958 € erwirtschaftet.

In den Erträgen sind u.a. enthalten

steuerfreie Investitionszulage	10.000 €
ausländische Einkünfte nach Abzug der ausländischen Steuer vom Einkommen	13.780 €

Als Aufwand wurde u.a. erfasst:

Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen für 2009	16.000 €
Solidaritätszuschlag zu KSt-Vorauszahlungen	880 €
Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	12.320 €

Die ausländischen Einkünfte stammen aus einem Land, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Die bezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer vom Einkommen beträgt 6.220 €.

Die Schubert GmbH hat im Wirtschaftsjahr 2009 keine Gewinnausschüttung für 2008 beschlossen und ausbezahlt.

Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen 2009 und die Körperschaftsteuerschuld 2009!

Fall 3

Der Alleingesellschafter M der M-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr), der seine Beteiligung im Privatvermögen hält, gewährte seiner Gesellschaft am 01.10.2008 ein Darlehen in Höhe von 50.000 € zu einem angemessenen Zins von 8%. Die Zinsen sind jeweils zum Jahresende fällig. Am 01.10.2009 verzichtete M aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf die gesamten Zinsen für das Jahr 2009. Die GmbH nimmt in 2009 überhaupt keine Buchung hinsichtlich der Zinsen 2009 vor.

Handelt es sich hier um eine verdeckte Einlage?

Welche steuerlichen Folgen ergeben sich ggf. bei der GmbH und beim Gesellschafter?

Fall 4

Alleingesellschafter Beier (B) hält seine Beteiligung an der Beier-GmbH in seinem Privatvermögen. B unterhält selbst noch einen Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer. Im Dezember 2009 legt B ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens unentgeltlich in die Beier-GmbH ein. Das Wirtschaftsgut wurde in 2008 für 10.226 € vom Betrieb des B angeschafft und hat zum Zeitpunkt der Einlage einen Buchwert von 8.000 €. Der Teilwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Einlage beträgt unstreitig 14.000 €.

Mit welchem Wert ist die verdeckte Einlage bei der Beier-GmbH anzusetzen?

Welche Auswirkungen ergeben sich bei B?

Fall 5

Albert Adler (A) ist Alleingesellschafter der Adler-GmbH und betreibt daneben ein Einzelunternehmen. Die Beteiligung an der Adler-GmbH hat A in seinem Einzelunternehmen bilanziert. Der Buchwert der Beteiligung zum 31.12.2008 beträgt 30.000 € (ursprüngliche Anschaffungskosten). Im Juni 2008 hat A privat ein unbebautes Grundstück für 150.000 € erworben. Da das Grundstück für die betrieblichen Zwecke der Adler-GmbH ideal ist, überträgt A das Grundstück im Februar 2010 (unter Beachtung der zivilrechtlichen Vorgaben einer Grundstücksübertragung) unentgeltlich auf die Adler-GmbH. Der Teilwert des Grundstück beträgt zu diesem Zeitpunkt unstreitig 220.000 €.

Wie ist der Vorgang steuerlich bei der Adler-GmbH und bei A zu behandeln?

Fall 6

Die Beteiligung an der E-GmbH wird vom Gesellschafter E (Einzelunternehmer) in seinem Betriebsvermögen gehalten. Der Gesellschafter E hat der E-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) vor Jahren ein Darlehen in Höhe von 100.000 € gewährt (ohne Krisenabrede). Das Darlehen ist bei der E-GmbH mit 100.000 € passiviert.

Die diesbezügliche Forderung des Gesellschafters ist mittlerweile wegen finanziellen Schwierigkeiten und Verlusten der Kapitalgesellschaft in der Bilanz 31.12.2008 des E zu Recht auf 15.000 € abgeschrieben worden. In 2009 verzichtet der Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen endgültig auf die Rückzahlung des Darlehens, das zu diesem Zeitpunkt unstreitig einen Wert von 15.000 € hat. Zum Zeitpunkt als die E-GmbH in die Krise geriet und E das Darlehen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen nicht einforderte, hatte das Darlehen einen gemeinen Wert von 35.000 €.

Wie sind die steuerlichen Auswirkung bei der E-GmbH und bei E?

Fall 7

An der Schulz-GmbH sind der Alex Schulz (AS) mit 60 % und seine Ehefrau Berta Schulz (BS) mit 40 % als Gesellschafter beteiligt. Im Januar 2009 gewährt AS der GmbH ein unverzinsliches Darlehen über 100.000 €. Da AS den Darlehensbetrag selbst refinanzieren muss, entstehen ihm in 2009 Aufwendungen in Höhe von 8.000 €. AS und BS halten ihre GmbH-Anteile im Privatvermögen.

Welche steuerlichen Auswirkungen ergeben sich für AS, BS und die Schulz-GmbH?

Lösungen zu den Fällen

Zu Fall 1:

Für die Veräußerung der Anteile an der Müller-GmbH im Jahr 2009 ist § 17 EStG mit den Regelungen zum Teileinkünfteverfahren anzuwenden. Sowohl bei KM als auch bei AM liegt eine Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG vor. Die Veräußerung der GmbH-Beteiligung führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG für die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG eine Steuerbefreiung von 40 % gilt.

Der Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG ermittelt sich wie folgt:

Bei KM:

Veräußerungserlös		40.000 €	
gem. § 3 Nr. 40 c EStG steuerfrei: 40 %			<u>./. 16.000 €</u>
steuerpflichtige Einnahmen			24.000 €
./. Anschaffungskosten der Beteiligung 20.000 €			
Ansatz gem. § 3c Abs. 2 EStG zu 60 %			<u>./. 12.000 €</u>
Veräußerungsgewinn			12.000 €
Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG: 10 % von 9.060 €	906 €		
Veräußerungsgewinn	12.000 €		
übersteigt 10 % von 36.100 €	<u>./. 3.610 €</u>		
um	8.390 €		<u>./. 8.390 €</u>
Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG			0 €

Bei AM

Veräußerungserlös		300.000 €	
gem. § 3 Nr. 40 c EStG steuerfrei: 40 %			<u>./. 120.000 €</u>
steuerpflichtige Einnahmen			180.000 €
./. Anschaffungskosten der Beteiligung 150.000 €			
Ansatz gem. § 3c Abs. 2 EStG zu 60 %			<u>./. 90.000 €</u>
Veräußerungsgewinn			90.000 €

Ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG ist nicht zu gewähren, da der Veräußerungsgewinn zu hoch ist.

Bei der Leicht-GmbH fällt die Veräußerung unter § 8b Abs. 2 KStG. Damit ist der Veräußerungsgewinn in Höhe von 30.000 € (Verkaufspreis 60.000 € ./. Nennwert 30.000 €) gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei. Nach § 8b Abs. 3 KStG gelten jedoch 5 v.H. des Gewinns (= 1.500 €) als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und erhöhen außerbilanziell das Einkommen.

Aufgrund der beschlossenen Gewinnausschüttung in Höhe von 140.000 € fließt der Holding-AG in 2009 als Alleingesellschafterin folgender Betrag zu:

Gewinnausschüttung		140.000 €	
./. Kapitalertragsteuer 25 % von 140.000 €			<u>./. 35.000 €</u>
./. Solidaritätszuschlag 5,5 % von 35.000 €			<u>./. 1.925 €</u>
Auszahlungsbetrag			103.075 €

Die Kapitalertragsteuer sowie der Solidaritätszuschlag stellen bei der Holding-AG nicht abzugsfähige Aufwendungen dar (§ 10 Nr. 2 KStG), sodass als Einnahmen der Betrag von

140.000 € zu erfassen ist. Bei der Holding-AG erfolgt folgende Verbuchung der Gewinnausschüttung:

Geldkonto	103.075 €			
Kapitalertragsteuer	35.000 €			
Solidaritätszuschlag	1.925 €	an	Erträge aus Beteiligungen	140.000 €

Die Gewinnausschüttung ist nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei. Nach § 8b Abs. 5 KStG gelten jedoch 5 v.H. der Bezüge (140.000 € x 5 v.H. = 7.000 €) als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.

Allerdings ist nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG die vorgenommene Teilwertabschreibung bei der Gewinn- bzw. Einkommensermittlung der Holding-AG nicht zu berücksichtigen.

Bei der Einkommensermittlung der AG ergeben sich somit folgende Auswirkungen:

Kürzung um die erhaltene Dividende gem. § 8b Abs. 1 KStG	./.	140.000 €
Hinzurechnung gem. § 8b Abs. 5 KStG	+	7.000 €
Hinzurechnung der Teilwertabschreibung gem. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG	+	116.666 €
Hinzurechnung der KapSt und des SolZ gem. § 10 Nr. 2 KStG	+	36.925 €

Zu Fall 2:

Das zu versteuernde Einkommen 2009 ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss		75.958 €
Hinzurechnung gem. § 10 Nr. 2 KStG:		
Körperschaftsteuer-Vorauszahlung	+	16.000 €
Solidaritätszuschlag	+	880 €
nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	+	12.320 €
ausländische Steuer	+	6.220 €
Zwischensumme		111.378 €
Kürzung steuerfreie Investitionszulage	./.	10.000 €
zu versteuerndes Einkommen		101.378 €

Ermittlung der Körperschaftsteuerschuld 2009:

Körperschaftsteuertarifbelastung (§ 23 Abs. 1 KStG)			
15 % vom zu versteuernden Einkommen (101.378 €)		=	15.206 €
./. anzurechnende ausländische Steuer (§ 26 Abs. 1 KStG)			
bezahlte ausländische Steuer	6.220 €		
anrechenbar höchstens $\frac{20.000 \times 15.206}{101.378}$		=	3.000 €
= Tarifbelastung		./.	3.000 €
festzusetzende inländische Körperschaftsteuer 2009			12.206 €
./. Körperschaftsteuer-Vorauszahlung		./.	16.000 €
= verbleibende Körperschaftsteuer (Guthaben) 2009		./.	3.794 €

Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer 2009

5,5 % der Tarifbelastung von 12.206 €		=	671 €
./. Vorauszahlung Solidaritätszuschlag		./.	880 €
verbleibender Solidaritätszuschlag (Guthaben) 2009		./.	209 €

Zu Fall 3:

Nach R 40 KStR liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Da die Überlassung eines Wirtschaftsguts zum Gebrauch oder zur Nutzung nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein kann, stellt der Vorteil der zinslosen oder zinsverbilligten Darlehensgewährung an eine Kapitalgesellschaft durch ihren Gesellschafter keine verdeckte Einlage dar. Soweit allerdings der Gesellschafter auf Zinsen verzichtet, die in einer auf den Zeitpunkt des Verzichts zu erstellenden Bilanz der Kapitalgesellschaft als Verbindlichkeit eingestellt werden müssten, handelt es sich um eine verdeckte Einlage.

Auswirkungen bei der M-GmbH:

In einer auf den Zeitpunkt des Zinsverzichts aufzustellenden Bilanz (01.10.2009) hätte die Gesellschaft eine Verbindlichkeit für die bis zum 30.09.2009 entstandenen Zinsen in Höhe von 3.000 € (8 % von 50.000 € $x^{9/12}$) einstellen müssen. Der Zinsverzicht für diese Zinsen führt zu einer verdeckten Einlage bei der M-GmbH. Da die GmbH für die gesamten Zinsen keine Buchung vorgenommen hat und damit der Jahresüberschuss um die ersparten Zinsen zu hoch ausgewiesen ist, ist die verdeckte Einlage bei der Einkommensermittlung vom Jahresüberschuss abzuziehen.

Außerdem führt die verdeckte Einlage zu einem Zugang beim steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG, welches auf den 31.12.2009 gem. § 27 Abs. 2 KStG gesondert festzustellen ist.

Der Verzicht auf die Zinsen für den Zeitraum 01.10.2009 bis 31.12.2009 stellt eine Nutzungseinlage dar und führt somit nicht zu einer verdeckten Einlage. Insoweit erfolgt keine Korrektur des Jahresüberschusses im Rahmen der Einkommensermittlung.

Auswirkungen bei M:

Bei M sind fiktiv Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Höhe von 3.000 € anzusetzen, obwohl dieser Betrag dem M tatsächlich nicht zugeflossen ist. Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG greift hierfür nicht ein; dieser Betrag unterliegt auch nicht der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG).

Gleichzeitig erhöhen sich aber die Anschaffungskosten seiner Beteiligung um diese 3.000 €.

Zu Fall 4:

Die verdeckte Einlage des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen des B in die Beier-GmbH stellt eine betriebsfremde Verwendung und damit eine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG dar. Die Entnahme ist im Betrieb des B nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Sie führt daher nach Verrechnung mit dem Buchwert des Wirtschaftsguts zu einem a.o. Ertrag in Höhe von 6.000 €.

Die verdeckte Einlage in die GmbH wird nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert in Höhe von 14.000 € angesetzt. Eine Begrenzung auf den Wert der fortgeführten Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG darf hier nicht erfolgen, da das Wirtschaftsgut im Zusammenhang mit der verdeckten Einlage zum Teilwert aus dem Betriebsvermögen entnommen wurde. Ansonsten bestünde die Gefahr einer doppelten Besteuerung der stillen Reserven.

Für B erhöhen sich die Anschaffungskosten seiner Beteiligung ebenfalls um den Wert der verdeckten Einlage, also um 14.000 €.

Zu Fall 5:

Es liegt eine verdeckte Einlage in die Adler-GmbH vor. Da A die GmbH-Beteiligung im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens hält, wird das Grundstück vor der Einlage in die GmbH zunächst in das Betriebsvermögen des A eingelegt. Mit der verdeckten Einlage des privaten Wirtschaftsguts und aufgrund der Zugehörigkeit der Anteile an der Kapitalgesellschaft zum steuerlichen Betriebsvermögen ergibt sich die betriebliche Zweckwidmung des Wirtschaftsguts, das eine (vorherige) Einlage in das Betriebsvermögen des Gesellschafters erforderlich macht.

Die Einlage des Grundstücks in das Einzelunternehmen erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert von 220.000 €. Da das Grundstück aber innerhalb von drei Jahren vor der Einlage angeschafft worden ist, sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG als Einlagewert maximal die Anschaffungskosten von 150.000 € anzusetzen. Für die verdeckte Einlage des Grundstücks in die Kapitalgesellschaft greift § 6 Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG. Somit erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung aufgrund der verdeckten Einlage ebenfalls nur um 150.000 €. Dadurch entsteht im Einzelunternehmen kein Gewinn.

Als Folge dieser Behandlung beim Gesellschafter wird die verdeckte Einlage bei der Adler-GmbH ebenfalls nur mit einem Einlagewert von 150.000 € bewertet, das Grundstück ist also mit 150.000 € zu aktivieren.

Zu Fall 6:

Der Darlehensverzicht des E gegenüber der E-GmbH stellt eine verdeckte Einlage (R 40 KStR) dar.

Der Verzicht auf die Rückzahlung der nicht mehr vollwertigen Darlehensforderung führt dabei zu folgenden steuerlichen Auswirkungen:

Bei der E-GmbH:

In Höhe des Teilwerts der Forderung zum Zeitpunkt des Verzichts auf Rückzahlung durch den Gesellschafter E, somit in Höhe von 15.000 €, liegt eine verdeckte Einlage vor, die sich nicht auf das Einkommen der Kapitalgesellschaft auswirkt. In Höhe der Differenz zum Nennwert der Forderung (= Verbindlichkeit der Gesellschaft), somit in Höhe von 85.000 €, liegt ein Ertrag bei der Kapitalgesellschaft und damit ertragsteuerrechtliches Einkommen vor.

Die GmbH muss im Zeitpunkt des Darlehensverzichts die Darlehensverbindlichkeit erfolgswirksam ausbuchen:

Darlehen E 100.000 € an a.o. Ertrag 100.000 €

Damit erhöht sich der Jahresüberschuss um diese 100.000 €.

Bei der Einkommensermittlung wird lediglich die verdeckte Einlage in Höhe von 15.000 € gekürzt, so dass per Saldo die 85.000 € im zu versteuernden Einkommen enthalten sind. Diese Korrektur setzt bei einer verdeckten Einlage nach dem 18.12.2006 allerdings voraus, dass sich um diesen Betrag das Einkommen des Gesellschafters nicht gemindert hat (§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG; § 34 Abs. 6 KStG).

Die verdeckte Einlage von 15.000 € führt zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 KStG. Dieses wird gem. § 27 Abs. 2 KStG auf den 31.12.2009 gesondert festgestellt.

Beim Gesellschafter E:

Der Forderungsverzicht stellt eine verdeckte Einlage des Gesellschafters dar. Da die Forderung aber im Betriebsvermögen gehalten wurde, sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 08.06.1999, BStBl I S. 545, hier nicht anzuwenden. In Höhe des werthaltigen Teils der Forderung liegt eine verdeckte Einlage vor, die zur Erhöhung der Anschaffungskosten auf die Beteiligung führt. Der Verzicht auf den nicht mehr werthaltigen Teil der Forderung führt in diesem Fall im Jahr 2009 zu keinen Konsequenzen, da dieser Teil der Forderung bereits im Jahr 2008 erfolgswirksam wertberichtigt wurde.

Buchung bei E in 2009:

Beteiligung E-GmbH 15.000 € an Darlehensforderung E-GmbH 15.000 €

Hinweis: Nach § 8b Abs. 3 KStG i.d.F. des JStG 2008 ist bei fehlender Fremdüblichkeit die gesellschaftsrechtliche Veranlassung bei Darlehensausfällen und auch -verzichten zu untersuchen. Zu Anwendungsfragen auch im Zusammenhang mit § 3c Abs. 2 EStG wird ein BMF-Schreiben ergehen. Danach soll bei fehlender Fremdüblichkeit der Aufwand nur zur Hälfte bzw. ab 2009 zu 60 % berücksichtigungsfähig sein (§ 3c Abs. 2 EStG).

Zu Fall 7:

Die unentgeltliche Darlehensgewährung an die Schulz-GmbH stellt eine Nutzungseinlage dar, die nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein kann. Bei der Schulz-GmbH ergeben sich somit keine steuerlichen Auswirkungen.

Da es sich bei der unentgeltlichen Darlehensgewährung um eine Nutzungseinlage handelt, entstehen bei AS keine nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung. Im Zusammenhang mit der Nutzungseinlage fallen bei A jedoch Aufwendungen an. Grundsätzlich handelt es sich bei diesen Aufwendungen um Werbungskosten im Zusammenhang mit der Kapitalbeteiligung des AS und damit um Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Nach § 20 Abs. 9 EStG ist ab 2009 aber ein Werbungskostenabzug grundsätzlich ausgeschlossen. AS kann jedoch nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG einen Antrag stellen, um aus der Abgeltungssteuer herauszukommen und die normalen Einkünfteermittlungsgrundsätze anwenden. In diesem Fall ist ein Werbungskostenabzug möglich; es greift dann auch der reguläre Tarif. Dies ist in diesem Fall ratsam, da nur dadurch ein (anteiliger) Werbungskostenabzug möglich ist.

AS ist jedoch nur zu 60 % an der Schulz-GmbH beteiligt; die Darlehensgewährung stellt daher eine überquotale Nutzungsüberlassung dar. Somit ergeben sich bei AS folgende Abzugsbeschränkungen:

- a) Abzugsbeschränkung aufgrund der BFH-Rechtsprechung zur disquotalen Nutzungsüberlassung

AS kann in 2009 als Werbungskosten bei seinen Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zunächst nur 60 % von 8.000 € = 4.800 € abziehen, da seine Beteiligungsquote 60 % beträgt. Die restlichen 40 % sind nach § 12 Nr. 1 oder 2 EStG nicht abziehbar. Aus der Sicht der BS handelt es sich bei den 40 % um steuerlich nicht abziehbaren Drittaufwand, der auch von AS nicht als Werbungskosten abgezogen werden kann.

Ein Abzug als Werbungskosten bei der Einkunftsart § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist hier nicht möglich (unverzinsliche Darlehensgewährung und Ausschluss des Werbungskostenabzugs nach § 20 Abs. 9 EStG). Die Refinanzierungskosten stehen vielmehr mit der GmbH-

Beteiligung des Gesellschafters und damit der Einkunftsart § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Zusammenhang.

- b) Abzugsbeschränkung aufgrund 40 %-igem Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG
Der in der 1. Stufe auf 4.800 € gekürzte Betrag ist nach den Grundsätzen der Teileinkünftebesteuerung in 2009 nur noch in Höhe von 60 % = 2.880 € als Werbungskosten nach §§ 9, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei AS steuerlich abziehbar.
AS erzielt damit Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von ./ 2.880 €.

III. Der Examensfall

Sachverhalt:

Die Steiner und Schnell GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Karlsruhe. Sie betreibt einen Textileinzelhandel.

Gesellschafter sind Richard Schnell mit einem Anteil von 90 % und Werner Steiner mit einem Anteil von 10 %. Das Stammkapital in Höhe von 100.000 € ist zu 50 % von den beiden Gesellschaftern einbezahlt. Das noch ausstehende Stammkapital wurde von der GmbH bisher nicht eingefordert und ist auf der Aktivseite der Bilanz als „Ausstehende Einlagen“ in Höhe von 50.000 € ausgewiesen.

Richard Schnell ist ordnungsgemäß zum Geschäftsführer der GmbH bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB zivilrechtlich wirksam befreit.

Für das Wirtschaftsjahr 2008 wurde am 15.05.2009 eine Gewinnausschüttung in Höhe von 40.000 € beschlossen und am 31.05.2009 an die Gesellschafter ausbezahlt. Der verbleibende Jahresüberschuss wurde als Gewinnvortrag auf neue Rechnung vorgetragen. Der Gewinnvortrag belief sich danach auf 21.430 €.

Die Gesellschafterversammlung hat am 30.04.2010 eine Gewinnausschüttung für 2009 in Höhe von 60.000 € beschlossen, die am 20.05.2010 ausbezahlt wird.

1. Bilanzgewinn/Gewinnrücklage

Die GmbH weist in ihrer Handelsbilanz (= HB) zum 31.12.2009 einen Bilanzgewinn von 83.150 € aus. Hierin ist u.a. eine im Wirtschaftsjahr (= Wj.) 2008 aufgelöste Gewinnrücklage von 15.000 € enthalten.

In der Bilanz 31.12.2008 war eine Kapitalrücklage in Höhe von 12.000 € und eine Gewinnrücklage in Höhe von 20.000 € ausgewiesen.

2. Miete Lagerhalle

Die GmbH hat von ihrem Gesellschafter Steiner einen Lagerraum für eine monatlich angemessene Miete von 2.000 € angemietet. Da das Wintergeschäft sehr schlecht verlief, verzichtete Steiner am 01.05.2009 auf die noch rückständige Miete Februar bis April. Die auf diesen Zeitraum entfallenden Mietzahlungen wurden als Aufwand verbucht und zunächst als entsprechende Verbindlichkeit passiviert. Beim Verzicht auf die Miete buchte die GmbH die Verbindlichkeit gewinnerhöhend aus. Außerdem wurde der Mietvertrag ab 01.05.2009 geändert und nur noch eine Miete von 1.000 € vereinbart, die von der GmbH in den Folgemonaten pünktlich entrichtet wurde.

3. Verzinsung ausstehendes Stammkapital

Schnell überwies der GmbH zum 31.12.2009 einen Betrag von 1.800 € (Gutschrift bei GmbH am 31.12.2009). Laut Überweisungsträger handelt es sich hierbei um eine 4%-ige Verzinsung des auf ihn entfallenden ausstehenden Stammkapitals (90 % von 50.000 €). Die GmbH hat diesen Betrag als Zinsertrag verbucht.

4. Darlehen Steiner

Steiner hatte der GmbH bereits 2003 ein sog. krisenbestimmtes Darlehen in Höhe von (umgerechnet) 40.000 € gewährt, das mit 6 % angemessen verzinst wurde. Aufgrund der schlechten finanziellen Situation verzichtete Steiner Anfang Juli auf die für Januar bis Juni

noch nicht entrichteten Zinsen sowie auf die Rückzahlung des gesamten Darlehensbetrags. Trotz der wirtschaftlichen Krise hatte das Darlehen noch einen Teilwert von 25.000 €.

Die GmbH buchte im Zeitpunkt des Verzichts:

Darlehen Steiner 40.000 € an Kapitalrücklage 40.000 €

5. Darlehen Schnell

Im April 2009 gewährte Schnell der GmbH ein zinsloses Darlehen in Höhe von 10.000 €, das nach 2 Jahren wieder zurückzuzahlen ist.

6. Betriebsprüfung für die Jahre 2007 und 2008

Bei der im Jahre 2009 durchgeführten Betriebsprüfung wurde eine im Wirtschaftsjahr 2007 rückwirkend vereinbarte Gehaltserhöhung zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer Schnell – als Arbeitnehmer – und der GmbH als Arbeitgeber in Höhe von insgesamt 8.000 € nicht anerkannt. Da Schnell aufgrund einer im Gesellschaftsvertrag enthaltenen Satzungsklausel verpflichtet ist, der GmbH die durch eine Betriebsprüfung festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung zurück zu gewähren, hat er in 2009 sofort den Betrag von 8.000 € an die GmbH zurückbezahlt. Die GmbH hat diesen Geldeingang als a.o. Ertrag erfasst.

Im Übrigen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung die folgenden Aufwendungen enthalten:

Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen 2009	30.000 €
Solidaritätszuschlag zu den Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen	1.650 €
nicht abziehbare Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 5 EStG	
inkl. nicht abziehbarer Vorsteuer	16.980 €

Zum 31.12.2006 wurde ein Körperschaftsteuerguthaben i.S. des § 37 KStG in Höhe von 31.500 € ermittelt (zutreffender angesetzter Bilanzansatz zum 31.12.2008: 20.000 €). In der Bilanz zum 31.12.2009 wurde dieses Guthaben zutreffend mit dem abgezinsten Wert von 19.000 € ausgewiesen und auch zutreffend verbucht. Die Auszahlung der Jahresrate des KSt-Guthabens 2008 erfolgte im Oktober 2008, die Auszahlung der Jahresrate 2009 erfolgte im Oktober 2009 (Auszahlungsbetrag jeweils 3.150 € und Verbuchung über a.o. Ertrag).

Das steuerliche Einlagekonto i.S. des § 27 KStG wurde zum 31.12.2008 in Höhe von 16.000 € festgestellt.

Aufgaben:

1. Nehmen Sie Stellung zu den Sachverhalten 1 – 6 und ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen 2009 der Steiner und Schnell GmbH.
2. Berechnen Sie die endgültige Körperschaftsteuer- und Solidaritätszuschlags-Rückstellung zum 31.12.2009.
3. Führen Sie eventuell notwendige gesonderte Feststellungen auf den 31.12.2009 durch.
4. Welche Auswirkungen ergeben sich bei den Gesellschaftern?

Gehen Sie bei der Lösung davon aus, dass die ESt-Bescheide der Gesellschafter noch nicht bestandskräftig sind. Die Gewerbesteuer ist in den nicht abziehbaren Betriebsausgaben enthalten.

Bearbeitungszeit: 120 Minuten

IV. Lösung zum Examensfall zu Besteuerung ausländischer Einkünfte und verdeckte Einlagen

1. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 2009

1. Bilanzgewinn/Gewinnrücklage

In der Bilanz 31.12.2009 ist der Bilanzgewinn i.S. des § 268 Abs. 1 HGB ausgewiesen. Dieser ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	
+ Gewinnvortrag aus der Vorjahresbilanz	
./. Verlustvortrag aus der Vorjahresbilanz	
./. Einstellungen in Rücklagen	
+ Auflösungen aus Rücklagen	
./. <u>Gewinnverwendung</u>	
= Bilanzgewinn/Bilanzverlust	

Da für die Einkommensermittlung 2009 der Jahresüberschuss als Ausgangsgröße maßgebend ist, muss dieser durch Rückrechnung ermittelt werden:

Bilanzgewinn	83.150 €
./. Gewinnvortrag	./. 21.430 €
./. Auflösung Gewinnrücklage	./. 15.000 €
+ Gewinnverwendung (Gewinnausschüttung für 2009)	<u>+ 60.000 €</u>
Jahresüberschuss	106.720 €

2. Miete Lagerhalle

Der Verzicht des Gesellschafters Steiner auf die bereits entstandene Mietforderung gegenüber der GmbH für die Monate Februar bis April 2009 stellt eine verdeckte Einlage i.S. der R 40 Abs. 1 KStR dar. Es handelt sich hierbei nicht um eine Nutzungseinlage, weil die Miete in einer auf den Zeitpunkt des Verzichts zu erstellenden Bilanz als Verbindlichkeit auszuweisen gewesen wäre. Bilanziell wurde dies von der GmbH zutreffend behandelt. Die verdeckte Einlage ist bei der Einkommensermittlung außerhalb der Bilanz in Höhe von 6.000 € (3 Monate à 2.000 €) zu kürzen.

§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG steht dieser Kürzung nicht entgegen, da sich die Einlage beim Gesellschafter nicht einkommensmindernd ausgewirkt hat. ./. 6.000 €

Die verdeckte Einlage stellt außerdem einen Zugang zum steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG dar.

Die Vereinbarung der niedrigeren Miete ab dem Monat Mai (1.000 €) stellt in Höhe der Differenz zur angemessenen Miete von 2.000 € eine Nutzungseinlage dar. Insoweit ist keine verdeckte Einlage anzunehmen, so dass sich keine Auswirkung bei der Einkommensermittlung ergibt.

3. Verzinsung ausstehendes Stammkapital

Ausstehende Einlagen sind grundsätzlich erst nach Einforderung durch die Geschäftsführung zu erbringen. Ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit sind diese eingeforderten ausstehenden Einlagen zu verzinsen. Eine Nichtverzinsung vor Einforderung ist daher steuerlich ohne Bedeutung. Wird aber eine Verzinsung durch den Gesellschafter freiwillig vorgenommen, so handelt es sich bei dem Ertrag bei der GmbH um eine Zuwendung des Gesellschafters. Diese stellt

eine verdeckte Einlage nach R 40 Abs. 1 KStR dar und ist im Rahmen der Einkommensermittlung vom Bilanzergebnis zu kürzen. ./ 1.800 €

Die verdeckte Einlage stellt wiederum einen Zugang zum Einlagekonto i.S des § 27 KStG dar.

4. Darlehen Steiner

Sowohl der Verzicht auf die bereits entstandenen Zinsen als auch der Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens stellt grundsätzlich eine verdeckte Einlage dar.

Verzicht auf entstandene Zinsen

Die GmbH hat keine Buchung vorgenommen, so dass die Zinsen noch nicht als Aufwand berücksichtigt wurden. Der Zinsverzicht in Höhe von 1.200 € (6 % von 40.000 € für 6 Monate) stellt eine verdeckte Einlage dar und ist daher bei der Einkommensermittlung außerhalb der Bilanz zu kürzen. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG steht dieser Kürzung nicht entgegen, da sich die Einlage beim Gesellschafter nicht einkommensmindernd ausgewirkt hat. Gleichzeitig stellt die verdeckte Einlage einen Zugang zum steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG dar..

1.200 €

Darlehensverzicht

Durch die Buchung der GmbH hat sich der Darlehensverzicht bisher erfolgsneutral ausgewirkt. Aufgrund der Rechtsprechung des Großen Senats zum Forderungsverzicht ist eine verdeckte Einlage jedoch nur in Höhe des Teilwerts der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts anzunehmen. In Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Nennwert der Darlehensschuld liegt ein außerordentlicher Ertrag vor. Insoweit ist daher der Jahresüberschuss in der Bilanz zu korrigieren. Da der Teilwert der Darlehensforderung im Zeitpunkt des Verzichts nur 25.000 € betrug, darf auch nur eine Kapitalrücklage in Höhe von 25.000 € berücksichtigt werden. In Höhe von 15.000 € ist ein a.o. Ertrag zu erfassen, so dass sich der Jahresüberschuss um diese 15.000 € erhöht. Eine weitere Korrektur bei der Einkommensermittlung hat damit nicht mehr zu erfolgen. Die verdeckte Einlage von 25.000 € führt zu einem Zugang auf das steuerliche Einlagekonto gem. § 27 KStG.

Jahresüberschuss

+ 15.000 €

5. Darlehen Schnell

Die Gewährung eines unverzinslichen Darlehens stellt eine sog. Nutzungseinlage dar, die nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein kann (R 40 Abs. 1 KStR).

Keine Einkommenskorrektur

6. Betriebsprüfung

Die Rückzahlung der verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund der Satzungsklausel stellt eine Einlage des Gesellschafters dar. Auf keinen Fall kann dadurch die verdeckte Gewinnausschüttung rückgängig gemacht werden (H 37 „Rückgängigmachung“, H 40 „Rückgewähr einer vGA“ KStH).

Die Einlage ist bei der Einkommensermittlung außerhalb der Bilanz zu kürzen. Sie stellt ebenfalls einen Zugang beim steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG dar. ./ 8.000 €

Jahresüberschuss

106.720 €

Erfassung des a.o. Ertrag aus Tz. 4

+ 15.000 €

Korrigierter Jahresüberschuss

121.720 €

+ Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen gem. § 10 Nr. 2 KStG

+ 30.000 €

+ Gewinnauswirkung aus Bewertung KSt-Guthaben (§ 37 Abs. 7 KStG)

(Bilanzansatz 31.12.2008: 20.000 €; Bilanzansatz 31.12.2009: 19.000 €)

+ 1.000 €

./ Gewinnauswirkung aus KSt-Guthaben Rate 2009 (§ 37 Abs. 7 KStG)

./ 3.150 €

+ Solidaritätszuschlag gem. § 10 Nr. 2 KStG		+ 1.650 €
+ nicht abziehbare Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5 EStG		+ 16.980 €
./. verdeckte Einlagen: Tz. 2	6.000 €	
	Tz. 3	1.800 €
	Tz. 4	1.200 €
	<u>Tz. 6</u>	<u>8.000 €</u>
	Summe	17.000 €
zu versteuerndes Einkommen 2009		<u>./.</u> <u>17.000 €</u>
		<u>151.200 €</u>

2. Verwendung des steuerlichen Einlagekontos i.S. des § 27 KStG

Für die in 2009 abgeflossene Gewinnausschüttung für 2008 ist zu überprüfen, ob das steuerliche Einlagekonto als für die Gewinnausschüttung verwendet gilt. Hierzu ist zunächst das Eigenkapital (ohne Stammkapital) zum 31.12.2008 zu ermitteln:

Kapitalrücklage	12.000 €
Gewinnrücklage	+ 20.000 €
Gewinnvortrag	+ 21.430 €
Gewinnausschüttung für 2008	+ <u>40.000 €</u>
Eigenkapital 31.12.2008	93.430 €

Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns i.S. des § 27 Abs. 1 KStG

Eigenkapital 31.12.2008 ohne Stammkapital	93.430 €
./. Bestand steuerliches Einlagekonto zum 31.12.2008	<u>./.</u> <u>16.000 €</u>
ausschüttbarer Gewinn 31.12.2008	77.430 €

Da die Gewinnausschüttung von 40.000 € den ausschüttbaren Gewinn nicht übersteigt, liegt keine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos vor.

3a. Berechnung der endgültigen Körperschaftsteuer-Rückstellung 2009

Die Körperschaftsteuer-Tarifbelastung beträgt im Jahr 2009 gem. § 23 Abs. 1 KStG 15 % vom zu versteuernden Einkommen.

Tarifbelastung 15 % von 151.200 € = festzusetzende Körperschaftsteuer	22.680 €
KSt-Vorauszahlungen 2009	<u>./.</u> <u>30.000 €</u>
Endgültige KSt zum 31.12.2009 (Forderung)	<u>./.</u> <u>7.320 €</u>

3b. Berechnung der endgültigen Solidaritätszuschlags-Rückstellung 2009

5,5 % von 22.680 € = Solidaritätszuschlag 2009	1.247 €
SolZ-Vorauszahlungen 2009	<u>./.</u> <u>1.650 €</u>
Solidaritätszuschlag zum 31.12.2009 (Forderung)	<u>./.</u> <u>403 €</u>

4. Gesonderte Feststellungen zum 31.12.2009

Körperschaftsteuer-Guthaben gem. § 37 KStG

Das Körperschaftsteuerguthaben wurde letztmals zum 31.12.2006 ermittelt. Die Auszahlung des Guthabens erfolgt nach Bescheidfestsetzung über einen ab dem Jahr 2008 beginnenden 10-Jahres-Zeitraum (§ 37 Abs. 5 KStG). Eine gesonderte Feststellung des Guthabens zum 31.12.2008 erfolgt damit nicht mehr. Das restliche Guthaben nach Abzug der Jahresrate 2009 i.H. von 3.150 € beträgt noch 25.200 € (31.500 € ..3.150 Rate 2008 ./ 3.150 € Rate 2009).

Das Körperschaftsteuer-Guthaben war in der Bilanz zum 31.12.2006 mit dem abgezinsten Wert (gewinnerhöhend) als Forderung auszuweisen. Steuerlich wirkte sich dieser Wert jedoch nicht aus (§ 37 Abs. 7 KStG). Auch die Veränderungen des Guthabens und die jährlichen Ratenzahlungen bleiben steuerneutral.

Steuerliches Einlagekonto § 27 KStG

Anfangsbestand 01.01.2009		16.000 €
Zugänge in 2009:		
	Tz. 2	6.000 €
	Tz. 3	1.800 €
	Tz. 4	26.200 €
	Tz. 6	8.000 €
	<u>Summe</u>	<u>42.000 €</u>
		+ 42.000 €

Steuerliches Einlagekonto zum 31.12.2009 gem. § 27 Abs. 2 KStG **58.000 €**

5. Auswirkungen bei den Gesellschaftern

a) Verdeckte Einlagen

Die im Wirtschaftsjahr 2009 geleisteten verdeckten Einlagen führen bei dem jeweiligen Gesellschafter zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung.

Werner Steiner

Seine ursprünglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung betragen bisher 5.000 €. Diese erhöhen sich um die im Jahr 2009 an die GmbH geleisteten verdeckten Einlagen. Die verdeckten Einlagen sind grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Im Fall des Darlehensverzichts bestimmt sich der Wert der verdeckten Einlage danach, zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Abreden der Gesellschafter das Darlehen gewährt hat. Im Falle eines „krisenbestimmten“ Darlehens führt der Darlehensverzicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung in Höhe des Nennwerts des Darlehens, BMF-Schreiben vom 08.06.1999, BStBl I S. 545, Beck'sche Steuererlasse I, § 17 / 1. Somit ergibt sich Folgendes:

Anschaffungskosten bisher	5.000 €
Tz. 2 Mietverzicht	+ 6.000 €
Tz. 4 Zinsverzicht	+ 1.200 €
<u>Darlehensausfall: Ansatz mit dem Nennwert</u>	<u>+ 40.000 €</u>
Summe der Anschaffungskosten	52.200 €

Richard Schnell

Richard Schnell hat in 2009 eine verdeckte Einlage in Höhe der Zinsen auf die ausstehende Stammeinlage (Tz. 3) i.H. von 1.800 € getätigt. Zudem erhöhen sich die Anschaffungskosten um die zurückgewährte verdeckte Gewinnausschüttung i.H. von 8.000 € (Tz. 6). Die Anschaffungskosten betragen nunmehr insgesamt 54.800 € (bisher 45.000 € + 1.800 € + 8.000 €).

b) Gewinnausschüttung für 2008 in 2009

Die Gewinnausschüttung für das Jahr 2008 wird in 2009 beschlossen und fließt in 2009 zu. Sie ist daher gem. § 11 EStG im Jahr 2009 bei den Gesellschaftern als Einnahme aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen, wobei hierfür die Abgeltungsteuer zu berücksichtigen ist (§ 32d EStG).

Die GmbH hat für die Gewinnausschüttung gem. §§ 43, 43a EStG 25 % Kapitalertragsteuer und 5,5 % Solidaritätszuschlag auf die Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen.

Gewinnausschüttung	40.000 €
./. Kapitalertragsteuer 25 % von 40.000 €	./. 10000 €
./. Solidaritätszuschlag 5,5 % von 10.000 €	./. 550 €
Auszahlungsbetrag an die Gesellschafter	29.450 €

Mit dem Steuerabzug ist die Einkommensteuer auf der Gesellschafterebene grundsätzlich abgegolten. Alternativ besteht die Möglichkeit, über einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG (Einbeziehung in die Veranlagung mit Teileinkünfteverfahren).

In diesem Fall ergäben sich folgende Werte

Richard Schnell

Einnahme aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V. mit § 3 Nr. 40 d EStG: 90 % von 40.000 € = 36.000 €, davon 60 % = 21.600 €

Anzurechnende Beträge: Kapitalertragsteuer (90 % von 10.000 €) 9.000 €
Solidaritätszuschlag (90 % von 550 €) 495 €

Werner Steiner

Einnahme aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V. mit § 3 Nr. 40 d EStG: 10 % von 40.000 € = 4.000 €, davon 60 % = 2.400 €

Anzurechnende Beträge: Kapitalertragsteuer (10 % von 10.000 €) 1.000 €
Solidaritätszuschlag (10 % von 550 €) 55 €

c) Gewinnausschüttung für 2009 in 2010

Die Gewinnausschüttung für das Jahr 2009 wird in 2010 beschlossen und fließt in 2010 zu. Sie ist daher gem. § 11 EStG im Jahr 2010 bei den Gesellschaftern als Einnahme aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen. Ab 2009 sind die Regelungen der Abgeltungsteuer zu beachten (vgl. § 32d EStG). Danach hat der Steuerabzug (Kapitalertragsteuer 25 %) dann grundsätzlich abgeltende Wirkung. Nur noch im Betriebsvermögen gibt es das Teileinkünfteverfahren bzw. auf Antrag in den Fällen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.

Gewinnausschüttung 60.000 €

./.. Kapitalertragsteuer 25 % von 60.000 €	./.. 15.000 €
./.. Solidaritätszuschlag 5,5 % von 15.000 €	./.. 825 €
Auszahlungsbetrag an die Gesellschafter	44.175 €

Sofern ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gestellt wird, ergeben sich jeweils folgende bei der Veranlagung zu berücksichtigend Einkünfte:

Richard Schnell

Einnahme aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V. mit § 32d EStG: 90 % von 60.000 € = 54.000 €; davon 60% = 32.400 €

Abgeltungsteuer: Kapitalertragsteuer (90 % von 15.000 €) 13.500 €
Solidaritätszuschlag (90 % von 825 €) 742 €

Aus Vereinfachungsgründen ohne Kirchensteuer.

Werner Steiner

Einnahme aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V. mit § 32d EStG: 10 % von 60.000 € = 6.000 €; davon 60 % = 3.600 €

Abgeltungsteuer: Kapitalertragsteuer (10 % von 15.000 €) 1.500 €
Solidaritätszuschlag (10 % von 825 €) 82 €

Aus Vereinfachungsgründen ohne Kirchensteuer.

Punktetabelle

Einkommensermittlung	
Ausgangsgröße Jahresüberschuss, nicht Bilanzgewinn	1 (1)
Kürzung der aufgelösten Gewinnrücklage und des Gewinnvortrags vom Bilanzgewinn	1 (2)
Hinzurechnung der Gewinnausschüttung für 2009 für Ausgangsgröße Jahresüberschuss	1 (3)
Verzicht auf bereits entstandene Miete stellt eine verdeckte Einlage dar	1 (4)
Kürzung bei der Einkommensermittlung	1 (5)
Zugang zum steuerlichen Einlagekonto § 27 KStG	1 (6)
Vereinbarung der niedrigeren Miete = Nutzungseinlage = keine verdeckte Einlage	1 (7)
Zinsen für ausstehendes Stammkapital = verdeckte Einlage, Zugang Einlagekonto	1 (8)
Verzicht auf bereits entstandene Zinsen = verdeckte Einlage	1 (9)
Kürzung bei Einkommensermittlung, Zugang zum Einlagekonto	1 (10)
Darlehensverzicht = verdeckte Einlage	1 (11)
Wert der Einlage nur in Höhe des Teilwerts des Darlehens (25.000 €)	1 (12)
Differenz zum Nennbetrag stellt a.o. Ertrag dar	1 (13)
Korrektur des Jahresüberschusses (Buchung Kapitalrücklage nur 25.000 €), keine weitere Einkommenskorrektur	1 (14)
Zugang zum Einlagekonto 25.000 €	1 (15)
Zinsloses Darlehen = Nutzungseinlage = keine verdeckte Einlage	1 (16)
Rückzahlung der vGA = Einlage des Gesellschafters	1 (17)
Keine Rückgängigmachung der vGA	1 (18)
Korrektur Einkommen, Zugang Einlagekonto	1 (19)

Nicht abziehbare Ausgaben gem. § 10 Nr. 2 KStG	1 (20)
Korrektur KSt-Guthaben; Abzinsungsbetrag und Rate 2009	1 (21)
Nicht abziehbare Ausgaben gem. § 4 Abs. 5 EStG	1 (22)
zu versteuerndes Einkommen folgerichtig	1 (23)
Verwendung des steuerlichen Einlagekontos	
Ermittlung des Eigenkapitals zum 31.12.2008	2 (24,25)
Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns	1 (26)
Feststellung, dass Gewinnausschüttung 2008 zu keiner Verwendung des Einlagekontos führt	1 (27)
Berechnung der KSt-Tarifbelastung und festzusetzenden Körperschaftsteuer	1 (28)
Berechnung des KSt-Rückstellung	1 (29)
Ermittlung des Solidaritätszuschlags und der Rückstellung	1 (30)
Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2009 (folgerichtig)	1 (31)
Gesellschafter	
Verdeckte Einlagen = nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung	1 (32)
Wert der Einlage beim Darlehensverzicht mit Nennwert	1 (33)
Folgerichtige Anschaffungskosten für Steiner	1 (34)
Auswirkung bei Schnell, Erhöhung der Anschaffungskosten	1 (35)
Gewinnausschüttung 2008 in 2009 zu erfassen (bei Steiner und Schnell)	1 (36)
Ermittlung des von der GmbH auszahlenden Betrags für 2009	1 (37)
Abgeltungsteuer für Gewinnausschüttung	1 (38)
Einbeziehung in Veranlagung auf Antrag	1 (39)
Feststellung der anrechenbaren Beträge	1 (40)
Gewinnausschüttung 2009 erst in 2010 zu erfassen (bei Steiner und Schnell)	1 (41)
Ermittlung der Beträge; Abgeltungsteuer	1 (42)
Ermittlung der Einkünfte bei Veranlagung	1 (43)