

6. Rechtsfolgen beim Gesellschafter

Fall 1: Gesellschafter erhält eine offene Gewinnausschüttung

Die Elektromarkt GmbH betreibt in Berlin und in anderen Städten Elektronikmärkte. Das Stammkapital beträgt 100.000 € und steht dem alleinigen Gesellschafter Gunther Graus zu. Dieser ist auch der einzige alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer, welcher wirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist.

Graus hatte die Anteile im Jahr 2009 für 200.000 € erworben. Einen Teil des Kaufpreises musste er fremdfinanzieren. Hieraus entstehen ihm jährliche Schuldzinsen i.H.v. 5.000 €. Am 14.12.2018 beschließt Graus auf der ordentlichen Gesellschafterversammlung den Bilanzgewinn des Jahres 2017 i.H.v. 40.000 € je hälftig auszuschütten bzw. den anderen Gewinnrücklagen zuzuweisen. Die Auszahlung der Gewinnausschüttung erfolgte beschlussgemäß am 07.01.2019. Dabei wurden die gesetzlichen Abzugsbeträge durch die GmbH einbehalten. Weitere Einnahmen fließen Graus im Jahr 2019 nicht zu.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Graus im Jahr 2018 und 2019 dar!

Lösung:

Kapitalgesellschaft

Die Elektromarkt GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Gewinnausschüttung und die Zuführung zu den anderen Gewinnrücklagen stellen Einkommensverwendungen dar, die sich nicht auf das Einkommen auswirken dürfen (§ 8 Abs. 3 S. 1 KStG). Demnach ergeben sich bei der Kapitalgesellschaft keine Änderungen.

Gesellschafter

Die offene Gewinnausschüttung führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG und § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und S. 2 EStG). Die Einkünfte erzielt der Anteilseigner i.S.d. § 20 Abs. 5 EStG. Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Graus beherrscht jedoch als Alleingesellschafter die GmbH. Daher kann er auch den Ausschüttungszeitpunkt frei bestimmen. Somit wird ein Zufluss bereits im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses angenommen (H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ EStH). Zweifel an der Zahlungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft bestehen nicht. Es besteht eine Kapitalertragsteuerpflicht, da es sich um Einnahmen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt. Die Höhe der Kapitalertragsteuer bestimmt sich nach § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG mit 25 % (5.000 € = 20.000 € × 25 %). Daneben entsteht ein Solidaritätszuschlag i.H.v. 275 € (= 5.000 € × 5,5 %, § 3 Abs. 1 Nr. 5 und § 4 S. 1 SolZG). Die Steuerbeträge dürfen die Einnahmen nicht mindern (§ 12 Nr. 3 EStG).

Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden (ohne Option nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG). Graus erzielt Einnahmen i.H.v. 20.000 €. Die geleisteten Schuldzinsen sind den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Allerdings besteht nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ein Abzugsverbot für tatsächlich entstandene Werbungskosten. Daher kann nur der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abgesetzt werden. Damit ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen für das Jahr 2018 i.H.v. 19.199 €. Diese sind nicht im zu versteuernden Einkommen zu erfassen (§ 2 Abs. 5b EStG). Die Abgeltungswirkung tritt ein, da eine Kapitalertragsteuer bei der Ausschüttung einbehalten wurde (§ 43 Abs. 5 S. 1 EStG). Graus kann den Steuerabzug gem. § 32d Abs. 4 EStG beim Finanzamt berichtigen lassen, damit der Sparerpauschbetrag seine Wirkung entfalten kann. Soweit Graus seine Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angibt, ist ferner eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen. Eine Anrechnung der von der GmbH einbehaltenen Steuerabzugsbeträge ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG (bzw. § 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG für den Solidaritätszuschlag) nur möglich, wenn die zugehörigen Einnahmen im Rahmen eines Antrags nach § 32d Abs. 4

ESTG bei der Besteuerung erfasst werden. Hierbei wird die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a EStG um die Abgeltungssteuer erhöht (§ 32d Abs. 4 i.V.m. § 32d Abs. 3 S. 2 EStG).

Für das Jahr 2019 ergeben sich keine zu erfassenden Einnahmen. Die jährlich anfallenden Schuldzinsen stellen zwar Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG) dar, können aber nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG nicht abgezogen werden. Ein Abzug des Sparerpauschbetrages scheidet mangels entsprechender Einnahmen aus. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen daher für das Jahr 2019 insgesamt 0 €.

Alternativ ist Graus berechtigt einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG zu stellen, da er zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Dieser Antrag ist spätestens mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 beim Finanzamt zu stellen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG). Der Antrag gilt, ohne nochmaligen Nachweis der Voraussetzungen, für die nächsten 5 Jahre bzw. bis auf Widerruf. Hieraus folgt, dass die Abgeltungsbesteuerung nicht anzuwenden ist, sondern die Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG erfolgt. Ferner ist § 3 Nr. 40 S. 2 EStG nicht anzuwenden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Diese Vorschrift beschränkt die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für Gewinnausschüttungen auf den betrieblichen Bereich (Fälle der Subsidiarität nach § 20 Abs. 8 EStG). Durch die Nichtanwendung kann nun auch im privaten Bereich das Teileinkünfteverfahren angewandt werden. Die erzielten Einnahmen i.H.v. 20.000 € sind zu 40 % von der Einkommensteuer befreit (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG). Es verbleiben steuerpflichtige Einnahmen i.H.v. 12.000 €. Die geleisteten Schuldzinsen sind den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Das Abzugsverbot für tatsächliche Werbungskosten gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ist ebenfalls nicht anwendbar (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Daher sind die Schuldzinsen bei Abfluss (§ 11 Abs. 2 S. 1 EStG) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bei Anwendung der Option können nur tatsächliche Werbungskosten berücksichtigt werden. Ein Abzug des Sparerpauschbetrages scheidet in diesen Fällen immer aus. Der Abzug der Zinsaufwendungen i.H.v. 5.000 € unterliegt jedoch dem Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG. Demnach sind 40 % der tatsächlichen Werbungskosten nicht abzugsfähig (2.000 € = 5.000 € × 40 %). Es verbleibt ein abzugsfähiger Betrag i.H.v. 3.000 €. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2018 betragen 9.000 € (= 12.000 € ./ 3.000 €) und sind mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG zu versteuern. Die von der GmbH eingehaltene Kapitalertragsteuer i.H.v. 5.000 € kann auf die Einkommensteuer angerechnet werden (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Dies gilt für den Solidaritätszuschlag entsprechend (§ 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG).

Für das Jahr 2019 ergeben sich keine zu erfassenden Einnahmen. Die jährlich anfallenden Schuldzinsen stellen Werbungskosten dar (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG). Das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ist nicht anzuwenden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Demnach können die 5.000 € als Werbungskosten bei Abfluss (§ 11 Abs. 2 EStG) berücksichtigt werden. Die Aufwendungen unterliegen allerdings dem Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG. Ein direkter Zusammenhang zu steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG im jeweiligen Veranlagungszeitraum ist nicht notwendig (§ 3c Abs. 2 S. 1 EStG). Die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2019 betragen daher ./ 3.000 €. Diese negativen Einkünfte können mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, da das Verlustausgleichsverbot nach § 20 Abs. 6 EStG nicht zur Anwendung kommt (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG).

Fall 2: Gesellschafter erhält eine verdeckte Gewinnausschüttung

Die Elektromarkt GmbH betreibt in Berlin und in anderen Städten Elektronikmärkte. Das Stammkapital beträgt 100.000 € und steht dem alleinigen Gesellschafter Gunther Graus zu. Dieser ist auch der einzige alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer, welcher wirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist.

Graus hatte die Anteile im Jahr 2011 für 200.000 € erworben. Einen Teil des Kaufpreises musste er fremdfinanzieren. Hieraus entstehen ihm jährliche Schuldzinsen i.H.v. 5.000 €. Im Jahr 2018 erhält Graus ein monatliches Geschäftsführergehalt i.H.v. 6.000 €. Hiervon sind 1.000 € als unangemessen anzusehen. Das Gehalt wurde unter Berücksichtigung der jeweiligen Lohnsteuerabzugsbeträge und des Solidaritätszuschlags an Graus ausgezahlt.

Bei der GmbH wurde ein entsprechender Aufwand verbucht. Eine offene Gewinnausschüttung wurde seitens der GmbH in 2018 nicht geleistet. In den Vorjahren wurde der jeweilige Bilanzgewinn regelmäßig an den Gesellschafter ausgeschüttet.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Graus dar!

Lösung:

Kapitalgesellschaft

Die Elektromarkt GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Das Gehalt stellt für die GmbH eine Betriebsausgabe dar (§ 4 Abs. 4 EStG), da sie zur Zahlung schuldrechtlich verpflichtet ist.

Es liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Es liegt eine Vermögensminderung vor, da eine Zahlung erfolgt ist. Die Aufzeichnung als Betriebsausgabe führt zu einer Verminderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 EStG. Ein Gewinnverteilungsbeschluss liegt nicht vor. Die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, da die Höhe des Gehalts nicht dem Fremdvergleich entspricht. Ein fremder ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte diese Vermögensminderung nicht zugelassen. Demnach liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (R 8.5 Abs. 1 KStR). Die Bewertung erfolgt auf der Basis des Fremdvergleichs. Der unangemessene Teil des Gehalts i.H.v. 12.000 € (= 1.000 € × 12 Monate) ist als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Es ist daher ein Betrag von 12.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung außerhalb der Gewinnermittlung im Rahmen der Einkommensermittlung des Jahres 2018 hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

Gesellschafter

Hinsichtlich des Geschäftsführergehalts erzielt Graus Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, da er als Arbeitnehmer aus einem Dienstverhältnis Arbeitslohn bezieht und weisungsgebunden ist (§§ 1, 2 LStDV, H 19.0 „Allgemeines“ LStH). Diese Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG). Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Der Besteuerungszeitpunkt für die Einnahmen bestimmt sich nach § 11 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG. Das Kalenderjahr bildet den Ermittlungszeitraum (§ 2 Abs. 7 S. 1 und 2 EStG). Die einbehaltene Lohnsteuer/Solidaritätszuschlag mindert nicht die Einnahmen, da es sich um nicht abzugsfähige Personensteuern handelt (§ 12 Nr. 3 EStG). Die Steuerbeträge können jedoch auf die festzusetzende Einkommensteuer/Solidaritätszuschlag angerechnet werden (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG/§ 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Demnach ist das Bruttogehalt von 72.000 € als Einnahmen zu erfassen. Allerdings ist der unangemessene Teil des Gehalts abzusetzen, da hier die Besteuerung im Rahmen des § 20 EStG erfolgt. Es verbleibt ein steuerpflichtiger Arbeitslohn i.H.v. 60.000 € (= 5.000 € × 12 Monate). Mangels tatsächlicher Werbungskosten ist der Werbungskostenpauschbetrag i.H.v. 1.000 € zum Abzug zu bringen (§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG). Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betragen 59.000 €.

Die verdeckte Gewinnausschüttung führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und S. 2 EStG). Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Es besteht grundsätzlich eine Kapitalertragsteuerpflicht, da es sich um Einnahmen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt. Allerdings wird diese bei einer verdeckten Gewinnausschüttung typischerweise nicht einbehalten.

Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden (ohne Option nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG). Die Ausnahme nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG findet keine Anwendung, da die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft außerbilanziell dem Einkommen hinzugerechnet wurde. Graus erzielt Einnahmen i.H.v. 12.000 €. Die geleisteten Schuldzinsen sind den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Allerdings besteht nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ein Abzugsverbot für tatsächlich entstandene Werbungskosten. Daher kann nur der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abgesetzt

werden. Damit ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 11.199 €. Diese sind nicht im zu versteuernden Einkommen zu erfassen (§ 2 Abs. 5b EStG). Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, da eine Kapitalertragsteuer nicht einbehalten wurde (§ 43 Abs. 5 EStG). Graus hat den Steuerabzug gem. § 32d Abs. 3 EStG beim Finanzamt berichtigen lassen. Die tarifliche Einkommensteuer ist um die Abgeltungssteuer zu erhöhen (§ 32d Abs. 3 S. 2 EStG). Soweit Graus alle seine Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angibt, ist ferner eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen.

Wurde eine außerbilanzielle Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft nicht vorgenommen, kann die Abgeltungsbesteuerung beim Gesellschafter nicht angewandt werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG). Die verdeckte Gewinnausschüttung ist dann mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG der Besteuerung zu unterwerfen.

Alternativ ist Graus berechtigt einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG zu stellen, da er zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Dieser Antrag ist spätestens mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 beim Finanzamt zu stellen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG). Der Antrag gilt, ohne nochmaligen Nachweis der Voraussetzungen, für die nächsten 5 Jahre bzw. bis auf Widerruf. Hieraus folgt, dass die Abgeltungsbesteuerung nicht anzuwenden ist, sondern die Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG erfolgt. Ferner ist § 3 Nr. 40 S. 2 EStG nicht anzuwenden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Diese Vorschrift beschränkt die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für Gewinnausschüttungen auf den betrieblichen Bereich (Fälle der Subsidiarität nach § 20 Abs. 8 EStG). Durch die Nichtanwendung kann nun auch im privaten Bereich das Teileinkünfteverfahren angewandt werden. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann das Teileinkünfteverfahren nur angewandt werden, wenn bei der jeweiligen Körperschaft eine außerbilanzielle Zurechnung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vorgenommen wurde (§ 3 Nr. 40 Buchst. d S. 2 EStG). Die erzielten Einnahmen i.H.v. 12.000 € sind zu 40 % von der Einkommensteuer befreit (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG). Es verbleiben steuerpflichtige Einnahmen i.H.v. 7.200 €. Die geleisteten Schuldzinsen sind den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Das Abzugsverbot für tatsächliche Werbungskosten gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ist ebenfalls nicht anwendbar (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Bei Anwendung der Option können nur tatsächliche Werbungskosten berücksichtigt werden. Ein Abzug des Sparerpauschbetrages scheidet in diesen Fällen immer aus. Der Abzug der Zinsaufwendungen i.H.v. 5.000 € unterliegt jedoch dem Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG. Demnach sind 40 % der tatsächlichen Werbungskosten nicht abzugsfähig (2.000 € = 5.000 € × 40 %). Es verbleibt ein abzugsfähiger Betrag i.H.v. 3.000 €. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen 4.200 € (= 7.200 € ./ 3.000 €) und sind mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG zu versteuern.

Wurde eine außerbilanzielle Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft nicht vorgenommen, kann die Steuerbefreiung beim Gesellschafter nicht angewandt werden (§ 3 Nr. 40 Buchst. d S. 2 EStG). Die verdeckte Gewinnausschüttung ist daher in voller Höhe mit 12.000 € zu erfassen. Die geleisteten Schuldzinsen sind trotzdem nur zu 60 % abzugsfähig, da bereits die Absicht der Einnahmeerzielung i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG ausreicht (§ 3c Abs. 2 S. 2 EStG). Die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen 9.000 € (= 12.000 € ./ 3.000 €) und sind dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG der Besteuerung zu unterwerfen.

Wurde bei der Kapitalgesellschaft die außerbilanzielle Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht vorgenommen, so darf beim Gesellschafter weder die Abgeltungsbesteuerung (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG), noch das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. d S. 2 EStG) angewandt werden. Allerdings kann auf Ebene der Kapitalgesellschaft die Zurechnung der Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Korrektur der jeweiligen Körperschaftsteuerfestsetzung nachgeholt werden (bspw. aufgrund eines Antrages nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Nachdem der Körperschaftsteuerbescheid bei der Kapitalgesellschaft geändert wurde, kann auf Ebene des Gesellschafters die Abgeltungsbesteuerung bzw. das Teileinkünfteverfahren angewandt werden und die jeweilige Einkommensteuerfestsetzung geändert werden (§ 32a Abs. 1 KStG, korrespondierende Steuerfestsetzung).

Fall 3: Gesellschaft gewährt dem Gesellschafter ein Darlehen

Die Elektromarkt GmbH betreibt in Berlin und in anderen Städten Elektronikmärkte. Das Stammkapital beträgt 100.000 € und steht dem alleinigen Gesellschafter Gunther Graus zu. Dieser ist auch der einzige alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer, welcher wirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist. Im Februar 2018 erwarb Graus eine in Hoyerswerda gelegene Eigentumswohnung. Nach dem notariell beurkundeten Kaufvertrag sollen Nutzen und Lasten zum 01.03.2018 übergehen. Die Anschaffungskosten betragen 100.000 € (Anteil Grund und Boden 20 %). Graus finanzierte diese mit einem Darlehen der Elektromarkt GmbH i.H.v. 80.000 €. Den verbleibenden Betrag deckte er mit Eigenkapital. Der Darlehensvertrag sah eine Verzinsung mit 2 %. Die Tilgung sollte in einem Betrag zum Ende der Laufzeit im Jahr 2026 erfolgen. Sämtliche Zahlungen (Darlehensauszahlung am 01.03.2018 und Zinsen) wurde im Jahr 2018 korrekt verbucht. Bei seiner Hausbank hätte Graus für ein vergleichbares Darlehen einen Zins von 5 % leisten müssen. Die monatliche Miete beträgt einschließlich Nebenkosten 700 €. Daneben entstehen noch laufende Betriebskosten von monatlich 200 €.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2018 auf die GmbH und den Graus dar! Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wurde nicht gestellt.

Lösung:**Kapitalgesellschaft**

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

Der Darlehensvertrag ist zivilrechtlich wirksam und dem Grunde nach auch steuerlichen anzuerkennen, da keine Anhaltspunkte dagegensprechen. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die tatsächliche Durchführung durch Auszahlung des Darlehens und die Zinszahlung. Das Darlehen ist als Forderung mit dem Nennwert zu aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die Zinsen sind als Betriebseinnahmen aufzuzeichnen (§ 8 Abs. 1 EStG). Die Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) werden dabei in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert (§ 8 Abs. 2 KStG). Der laufende Gewinn wurde durch die korrekte Verbuchung um 1.333 € (= 80.000 € × 2 % × 10/12 Monate) erhöht.

Es liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Es liegt eine verhinderte Vermögensmehrung vor, da die Kapitalüberlassung verbilligt erfolgt und die Betriebseinnahmen damit zu niedrig sind. Die fehlenden Betriebseinnahmen wirken sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG aus. Ein Gewinnverteilungsbeschluss liegt nicht vor. Die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, da die Höhe des Zinses nicht fremdüblich ist. Ein fremder ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte einen angemessenen höheren Zins verlangt. Demnach liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (R 8.5 Abs. 1 KStR). Die Bewertung erfolgt auf der Basis des Fremdvergleichs mit der erzielbaren Vergütung (angemessen: 5 %). In Höhe der Zinsdifferenz (= 3 %) zwischen dem vereinbarten Zins (2 %) und dem angemessenen Zins (5 %) liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Es ist daher ein Betrag von 2.000 € (= 80.000 € × 3 % × 10/12) als verdeckte Gewinnausschüttung außerhalb der Gewinnermittlung im Rahmen der Einkommensermittlung des Jahres 2018 hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

Gesellschafter

Der nicht vereinbarte (= „unangemessene“) Teil der Zinsen führt als verdeckte Gewinnausschüttung zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und S. 2 EStG). Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei

Zufluss des jeweiligen Vermögensvorteils (= 2018; § 11 Abs. 1 EStG). Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden. Eine Antragsberechtigung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG wäre gegeben, da Graus zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Allerdings ist der Antrag lt. Sachverhalt nicht gestellt. Die Ausnahme nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG soll nicht zur Anwendung kommen, da die außerbilanzielle Zurechnung bei der Kapitalgesellschaft bereits vorgenommen wurde. Es besteht grundsätzlich eine Kapitalertragsteuerpflicht, da es sich um Einnahmen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt. Diese wird jedoch typischerweise nicht einbehalten. Graus erzielt Einnahmen i.H.v. 2.000 € (= nicht vereinbarter Teil der Zinsen). Hiervon ist der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abzusetzen. Damit ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 1.199 €. Diese sind nicht im zu versteuernden Einkommen zu erfassen (§ 2 Abs. 5b EStG). Eine Abgeltungswirkung kann aufgrund der Nichteinbehaltung der Kapitalertragsteuer nicht eintreten (§ 43 Abs. 5 EStG). Graus hat die Einnahmen nach § 32d Abs. 3 EStG beim Finanzamt zu erklären. Die tarifliche Einkommensteuer ist um die Abgeltungssteuer zu erhöhen (§ 32d Abs. 3 S. 2 EStG). Soweit Graus alle seine Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angibt, ist ferner eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen.

Eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos wird in diesem Zusammenhang regelmäßig nicht bescheinigt. Eine Verwendung kann auch nicht im Nachhinein bescheinigt werden, da eine spätere Berichtigung nicht zulässig ist (§ 27 Abs. 5 S. 3 KStG). Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist daher immer ein Bezug nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 KStG.

Mit der Vermietung der Eigentumswohnung erzielt Graus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Diese unterliegen der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG). Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Der Ermittlungszeitraum ist das Kalenderjahr (§ 2 Abs. 7 S. 1 und 2 EStG). Das Zufluss-/Abflussprinzip gilt (§ 11 EStG).

Die Miete ist, einschließlich der Nebenkosten, bei Zufluss als Einnahme zu erfassen (7.000 € = 700 € × 10 Monate, § 8 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 S. 1 EStG, H 21.2 „Einnahmen“ EStH). Die laufenden Grundstückskosten sind bei Abfluss als Werbungskosten zu berücksichtigen (2.000 € = 200 € × 10 Monate, § 9 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 1 EStG). Die Zinsen sind ebenfalls den Werbungskosten zuzuordnen, da ein direkter Veranlassungszusammenhang zwischen dem Eingehen der Schuld und dem Erwerb der Einkunftsquelle besteht (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG). Die Berücksichtigung erfolgt bei Abfluss (§ 11 Abs. 2 S. 1 EStG). Dabei ist grundsätzlich auf den tatsächlichen Zahlbetrag abzustellen (1.333 € = 80.000 € × 2 % × 10/12 Monate). Ferner ist der bei Graus als verdeckte Gewinnausschüttung versteuerte Betrag (= 2.000 €) ebenfalls als fiktiver Zinsaufwand den Werbungskosten zuzuordnen (Fiktionstheorie). Demnach ergibt sich ein abzugsfähiger Betrag i.H.v. 3.333 €. Die Absetzung für Abnutzung für den Gebäudeteil gehört zu den Werbungskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG. Die Gesamtanschaffungskosten i.H.v. 100.000 € (§ 255 Abs. 1 HGB) sind im Verhältnis der Verkehrswerte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen (H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH). Demnach verbleibt für den Gebäudeteil als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung ein Betrag i.H.v. 80.000 € (= 100.000 € × 80 %, R 7.3 Abs. 1 EStR). Die Absetzung ermittelt sich mangels weiterer Angaben im Sachverhalt nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG mit 2 %, streng zeitanteilig (1.333 € = 80.000 € × 2 % × 10/12 Monate). Damit ermitteln sich die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** wie folgt:

Einnahmen	7.000 €
./. laufende Grundstückskosten	2.000 €
./. Zinsen	3.333 €
./. Absetzung für Abnutzung	1.333 €
= Einkünfte	334 €

Fall 4: Gesellschafter erhält eine verdeckte Gewinnausschüttung und zahlt diese zurück

Die Elektromarkt GmbH betreibt in Berlin und in anderen Städten Elektronikmärkte. Das Stammkapital beträgt 100.000 € und steht dem alleinigen Gesellschafter Gunther Graus zu. Dieser ist auch der einzige alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer, welcher wirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist.

Im Jahr 2018 erhält Graus ein monatliches Geschäftsführergehalt i.H.v. 6.000 €. Hiervon sind 1.000 € als unangemessen anzusehen. Das Gehalt wurde unter Berücksichtigung der jeweiligen Lohnsteuerabzugsbeträge und des Solidaritätszuschlags an Graus ausgezahlt. Bei der GmbH wurde ein entsprechender Aufwand verbucht. Nach Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung im April 2019 durch das Finanzamt, zahlte Graus die 12.000 € an die GmbH zurück. Die GmbH erfasste die Zahlung in ihren Büchern und verminderte den laufenden Personalaufwand im Jahr 2019.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Graus dar! Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wurde nicht gestellt.

Lösung:**Kapitalgesellschaft**

Die Elektromarkt GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Das Gehalt stellt für die GmbH eine Betriebsausgabe dar (§ 4 Abs. 4 EStG), da sie zur Zahlung schuldrechtlich verpflichtet ist.

Es liegt eine Rechtsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vor. Daher ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen (R 8.5 Abs. 1 KStR). Es liegt eine Vermögensminderung vor, da eine Zahlung erfolgt ist. Die Aufzeichnung als Betriebsausgabe führt zu einer Verminderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 EStG. Ein Gewinnverteilungsbeschluss liegt nicht vor. Die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, da die Höhe des Gehalts nicht dem Fremdvergleich entspricht. Ein fremder ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte diese Vermögensminderung nicht zugelassen. Demnach liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (R 8.5 Abs. 1 KStR). Die Bewertung erfolgt auf der Basis des Fremdvergleichs. Der unangemessene Teil des Gehalts i.H.v. 12.000 € (= 1.000 € × 12 Monate) ist als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Es ist daher ein Betrag von 12.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung außerhalb der Gewinnermittlung im Rahmen der Einkommensermittlung des Jahres 2018 hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

Die Rückzahlung der verdeckten Gewinnausschüttung führt nicht zu einer Korrektur der außerbilanziellen Hinzurechnung im Jahr 2018. Die Wirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung können nicht rückgängig gemacht werden (H 8.6 „Rückgängigmachung“ KStH). Die Zahlung ist daher als zusätzliche Zuführung von Vermögen im Rahmen einer Einlage zu werten. Es handelt sich um einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil und die Zuwendung hat ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis. Demnach können die Grundsätze zur verdeckten Einlage angewandt werden (R 8.9 Abs. 1 und 4 KStR). Die erfolgswirksame Erfassung innerhalb der Handelsbilanz ist durch eine außerbilanzielle Abrechnung im Rahmen der Einkommensermittlung rückgängig zu machen, da sich verdeckte Einlagen nicht auf das Einkommen der Körperschaft auswirken dürfen (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG). Daneben ist das steuerliche Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG um den Betrag der verdeckten Einlage (= 12.000 €) zu erhöhen.

Gesellschafter

Hinsichtlich des Geschäftsführergehalts erzielt Graus Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, da er als Arbeitnehmer aus einem Dienstverhältnis Arbeitslohn bezieht und weisungsgebunden ist (§§ 1, 2 LStDV, H 19.0 „Allgemeines“ LStH). Diese Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG). Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Der Besteuerungszeitpunkt für die Einnahmen bestimmt sich nach § 11 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG. Das Kalenderjahr bildet den Ermittlungszeitraum (§ 2 Abs. 7 S. 1 und 2 EStG). Die einbehaltene

Lohnsteuer/Solidaritätszuschlag mindert nicht die Einnahmen, da es sich um nicht abzugsfähige Personensteuern handelt (§ 12 Nr. 3 EStG). Die Steuerbeträge können jedoch auf die festzusetzende Einkommensteuer/Solidaritätszuschlag angerechnet werden (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG/§ 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Demnach ist das Bruttogehalt von 72.000 € als Einnahmen zu erfassen. Allerdings ist der unangemessene Teil des Gehalts abzusetzen, da hier die Besteuerung im Rahmen des § 20 EStG erfolgt. Es verbleibt ein steuerpflichtiger Arbeitslohn i.H.v. 60.000 € (= 5.000 € × 12 Monate). Mangels tatsächlicher Werbungskosten ist der Werbungskostenpauschbetrag i.H.v. 1.000 € zum Abzug zu bringen (§ 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG). Damit ergeben sich für das Jahr 2018 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. 59.000 €

Die verdeckte Gewinnausschüttung führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und S. 2 EStG). Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Es besteht grundsätzlich eine Kapitalertragsteuerpflicht, da es sich um Einnahmen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt. Allerdings wird dieser bei einer verdeckten Gewinnausschüttung typischerweise nicht einbehalten. Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden (ohne Option nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG). Die Ausnahme nach § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG findet keine Anwendung, da die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft außerbilanziell dem Einkommen hinzugerechnet wurde. Graus erzielt Einnahmen i.H.v. 12.000 €. Es kann nur der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abgesetzt werden. Damit ergeben sich im Jahr 2018 Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 11.199 € (= 12.000 € ./ . 801 €). Diese sind nicht im zu versteuernden Einkommen zu erfassen (§ 2 Abs. 5b EStG). Die Abgeltungswirkung tritt nicht ein, da eine Kapitalertragsteuer nicht einbehalten wurde (§ 43 Abs. 5 EStG). Graus hat den Steuerabzug gem. § 32d Abs. 3 EStG beim Finanzamt berichtigen lassen. Dabei wird die tarifliche Einkommensteuer um die Abgeltungssteuer erhöht (§ 32d Abs. 3 S. 2 EStG). Soweit Graus alle seine Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angibt, ist ferner eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen.

Wurde eine außerbilanzielle Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Kapitalgesellschaft nicht vorgenommen, kann die Abgeltungsbesteuerung beim Gesellschafter nicht angewandt werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG). Die verdeckte Gewinnausschüttung ist daher mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG der Besteuerung zu unterwerfen. Wird die Körperschaftsteuerfestsetzung bei der GmbH aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung angepasst, kann die Einkommensteuerfestsetzung beim Gesellschafter entsprechend geändert werden (§ 32a Abs. 1 KStG).

Die Rückzahlung der verdeckten Gewinnausschüttung im Kalenderjahr 2019 führt nicht zur rückwirkenden Korrektur der Einkünfte aus Kapitalvermögen (H 20.2 „Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung“ EStH). Aufgrund der Einordnung als verdeckte Einlage erhöhen sich bei Graus nur die Anschaffungskosten der Beteiligung in Höhe des Teilwerts der Einlage, d.h. um 12.000 € (H 8.9 „Behandlung beim Gesellschafter“ KStH). Es handelt sich auch nicht um die Rückzahlung von Arbeitslohn i.S.d. § 19 EStG.

Fall 5: Gesellschaft veräußert Waren verbilligt an den Gesellschafter

Die Sanitär-Großhandels GmbH vertreibt Sanitärgegenstände verschiedenster Hersteller an Baumärkte und Sanitärfachbetriebe. Das Stammkapital beträgt 100.000 €. Hieran hat der Gesellschafter Karl Klemp einen Anteil von 10 Prozent. Klemp ist nicht als Geschäftsführer bestellt und nimmt auf das tägliche Geschäft keinerlei Einfluss. Die Beteiligung ist zutreffend dem Betriebsvermögen des Klemp zugeordnet. Im August 2018 erwarb Klemp verschiedene Sanitärgegenstände von der GmbH. Dabei berechnete ihm die GmbH insgesamt 10.000 € zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer. Dies entsprach dem Einkaufspreis zzgl. eventueller Nebenkosten des Erwerbs. Dieser Vorzugspreis wurde nur den Gesellschaftern der GmbH gewährt. Ein Nichtgesellschafter hätte insgesamt 14.000 € zzgl. Umsatzsteuer aufwenden müssen. Die Sanitärgegenstände wurden umgehend von Klemp bei einem Kunden verbaut und zu einem fremdüblichen Preis abgerechnet.