



SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH

STEUERGRUNDKURS FÜR WIEDER- UND QUEREINSTEIGER

Februar 2018

Vertiefung Teil II: Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften

Tino Srebne, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, Markkleeberg

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas-wir-steuern.de. Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

Inhaltsverzeichnis

I.	Gründung der Kapitalgesellschaft (GmbH)	5
1.	Vorgründungsgesellschaft.....	5
2.	Vorgesellschaft	5
3.	Kapitalgesellschaft	5
	Fall 1	6
4.	Kombinierte Bar- und Sachgründung	7
	Fall 2	7
5.	Verschleierte Sachgründung	8
	Fall 3	8
II.	Das Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft	9
	Fall 4	10
	Fall 5	15
	Fall 6	16
III.	Bilanzierung eigener Anteile bei der Kapitalgesellschaft	17
1.	Gesellschaftsrechtliche Grundlagen und Bilanzierung der Anteile	17
2.	Veräußerung eigener Anteile	17
	Fall 7	19
	Fall 8	20
IV.	Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)	21
1.	Einführung	21
2.	Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung	21
	Fall 9	23
	Fall 10	25
3.	Erfassung von verdeckten Gewinnausschüttungen beim bilanzierenden Anteilseigner	26
	Fall 11	29
	Fall 12	30
4.	VGA an nahe stehende Personen.....	32
	Fall 13	32
5.	VGA und Pensionszusagen	33
	Fall 14	37
	Fall 15	40

V.	Die verdeckte Einlage	41
1.	Begriff	41
2.	Behandlung bei der Gesellschaft	41
	Fall 16	43
	Fall 17	44
	Fall 18	45
	Fall 19 (BFH-Urteil vom 26.11.2009 III R 40/07, BStBl 2010 II S. 609).....	46
VI.	Forderungsverzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft	47
	Fall 20	49
	Fall 21	51
VII.	Bilanzierung von Darlehen bei Rangrücktrittsvereinbarungen	52
	Fall 22 (BFH-Urteil vom 30.11.2011 I R 100/10, BStBl 2012 II S. 332).....	53
VIII.	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	55
1.	Bilanzierung dem Grunde nach	55
2.	Bilanzierung der Höhe nach	55
3.	Erfassung von Ergebnisanteilen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ...	56
	Fall 23	57
	Fall 24	59
IX.	Latente Steuern	60
1.	Allgemeines	60
2.	Persönlicher Anwendungsbereich	60
3.	Kleine Kapitalgesellschaften/Nichtkapitalgesellschaften und § 274 HGB	60
4.	Ansatz latenter Steuern	61
5.	Bewertung latenter Steuern	64
6.	Ausweis latenter Steuern	64
7.	Ausschüttungssperre	65
8.	Anhangangaben	65
9.	Abweichungen im Einzelnen	65
	Fall 25	68
X.	Gesellschafterverrechnungskonten	69
	Fall 26	71
	Fall 27	72
	Fall 28 (BFH-Beschluss vom 06.10.2009 I R 4/08, BFH/NV 2010 S. 302).....	75

I. Gründung der Kapitalgesellschaft (GmbH)

Die Gründung einer GmbH erfolgt i.d.R. in folgenden Schritten:

1. Vorgründungsgesellschaft

- Entsteht mit Beschluss der Gründer, eine GmbH zu gründen.
- Behandlung als Personengesellschaft, daher keine KSt-Pflicht, H 2 (Vorgründungsgesellschaft) KStH.
- Einkünfte der „Vorgründungszeit“ unterliegen bei den Gründern der ESt (gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO).

2. Vorgesellschaft

- Entsteht mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrages.
- Behandlung als Kapitalgesellschaft, wenn die anschließende Eintragung in das Handelsregister erfolgt, daher KSt-Pflicht, H 2 (Beginn der Steuerpflicht) KStH.
- Behandlung als Personengesellschaft, wenn die Eintragung scheitert, H 2 (Unechte Vorgesellschaft) KStH. Die Einkünfte der „Vorgesellschaft“ unterliegen dann bei den Gründern der ESt.

3. Kapitalgesellschaft

- Entsteht zivilrechtlich mit Eintragung in das Handelsregister.
- KSt-Pflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

Fall 1

C und D beschließen am 15.11.2016, eine Vertriebs-GmbH für Computer und Zubehör zu gründen.

Da ein größerer Auftrag lockt, mieten sie bereits am 01.12.2016 Büro- und Lagerräume an und richten sie ein.

Am 02.01.2017 beginnen sie mit ihrer eigentlichen Geschäftstätigkeit.

Durch Verzögerungen kommt es erst am 01.12.2017 zum Abschluss eines notariellen Gesellschaftsvertrages.

Am 20.12.2017 meldet der zum Geschäftsführer bestellte Z die GmbH zur Eintragung ins Handelsregister an.

Die Eintragung der GmbH ins Handelsregister erfolgt am 10.01.2018.

Folgende Betriebsergebnisse wurden erzielt:

	<u>EUR</u>
15.11.14 bis 31.12.2016 (vorbereitende Betriebsausgaben)	./ 20.000
01.01.15 bis 01.12.2017	./ 5.000
01.12.15 bis 31.12.2017	+ 5.000

Nehmen Sie Stellung zur Ertragsteuerpflicht (ESt, KSt, GewSt)!

Lösung

4. Kombinierte Bar- und Sachgründung

Das Stammkapital zur Gründung der GmbH kann durch Bareinlagen oder durch Sacheinlagen erfolgen. Im Folgenden soll eine Kombination dieser Varianten klausurrelevant dargestellt werden.

Fall 2

Am 01.04.2017 beschließen C und D eine GmbH zu gründen. Das Stammkapital soll 400.000 EUR betragen. Der Gesellschaftsvertrag wird am 14.05.2017 geschlossen. An diesem Tag erfüllen die Gesellschafter ihre Einlageverpflichtungen. Gesellschafter C bringt seine Stammeinlage von 100.000 EUR bar, Gesellschafter D bringt auf seine Stammeinlage von 300.000 EUR eine 8%ige Beteiligung an der T-GmbH, die in seinem Einzelunternehmen unstreitig seit der Anschaffung vor 4 Jahren Betriebsvermögen darstellt (Buchwert = AK = 100.000 EUR) zum Zeitwert i.H.v. 300.000 EUR. Die gesellschaftsrechtlichen Formvorschriften - insbesondere § 5 Abs. 4 GmbHG - wurden beachtet. Am 15.05.2017 beginnt die Vor-GmbH mit den ersten Wareneinkäufen. Die Eintragung der GmbH im Handelsregister erfolgt am 15.09.2017.

Erstellen Sie Eröffnungsbilanz der (Vor-)GmbH am 14.05.2017!

Zeigen Sie den Buchungssatz im Einzelunternehmen des D (die Beteiligung ist unstreitig Betriebsvermögen)!

Lösung

5. Verschleierte Sachgründung

Von einer verdeckten oder verschleierten Sachgründung, § 19 Abs. 4 Satz 1 GmbHG, wird gesprochen, wenn im Gesellschaftsvertrag eine Bareinlage geregelt ist, die Einlageverpflichtung tatsächlich aber nicht bar erfüllt wird.

Fall 3

C und D gründen in 15 die T-GmbH mit einem Stammkapital von 50.000 EUR. Die Stammeinlagen von je 25.000 EUR sind lt. Gesellschaftsvertrag vom 03.05.2017 bar, davon die Hälfte sofort, zu leisten. C überträgt mit sofortiger Wirkung sein bisheriges Einzelunternehmen mit allen Aktiven (Teilwerte 200.000 EUR) und Passiven (Teilwerte Rückstellungen, Verbindlichkeiten und RAP 120.000 EUR) auf die GmbH und geht davon aus, dass er seine Einlageverpflichtung damit erbracht hat. Ein die gewährten Anteile übersteigender Betrag soll in die Kapitalrücklage eingestellt werden. D erbringt seine eingeforderte Einlage in bar.

Die T-GmbH wird am 10.08.2017 ins Handelsregister eingetragen.

- a) Ist C von seiner Einlageverpflichtung aus dem Gesellschaftsvertrag frei geworden?
- b) Welche bilanzielle Konsequenz ergibt sich durch die Eintragung der T-GmbH in das Handelsregister?
- c) Wie stellt sich die zutreffende Eröffnungsbilanz der T-GmbH nach Eintragung dar?

Lösung

II. Das Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft

Das Eigenkapital erscheint regelmäßig als 1. Posten auf der Passivseite, § 266 Abs. 3 A. I. bis V. HGB.

Darüber hinaus kann es zum Ausweis eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages als letzter Posten der Aktivseite, § 268 Abs. 3 HGB, kommen.

Gliederung des Eigenkapitals nach § 266 HGB

Bezeichnung	Ausweis kleine KapG	Ausweis große/mittelgroße KapG
gezeichnetes Kapital	ja	ja
Kapitalrücklage	ja	ja
Gewinnrücklagen	ja	
1. gesetzliche Rücklage	nein	ja
2. Rücklage für Anteile an einem Mitunternehmen	nein	ja
3. satzungsmäßige Rücklagen	nein	ja
4. andere Gewinnrücklagen	nein	ja
Gewinnvortrag/Verlustvortrag	ja	ja
Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	ja	ja

Gezeichnetes Kapital

Es ist dasjenige Kapital, § 272 Abs. 1 Satz 1 HGB, auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft beschränkt ist. Maßgebend ist grundsätzlich die Eintragung im Handelsregister.

Das gezeichnete Kapital ist stets zum Nennwert anzusetzen, § 272 Abs. 1 Satz 2 HGB.

Ausstehende Einlagen

Auf der Passivseite der Bilanz ist das Stammkapital lt. Gesellschaftsvertrag in seiner vollen Höhe als „Gezeichnetes Kapital“ auszuweisen, § 266 Abs. 3 A. I. und § 272 Abs. 1 Satz 1 HGB.

Der Teil des Stammkapitals, der (noch) nicht eingezahlt ist, muss in der Bilanz der GmbH folglich gesondert ausgewiesen werden. Hierbei ist zwischen eingeforderten und nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen zu unterscheiden.

- Die nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen werden offen vom „Gezeichneten Kapital“ auf der Passivseite abgesetzt und der verbleibende Teil des „Gezeichneten Kapitals“ als „Eingefordertes Kapital“ ausgewiesen, § 272 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 HGB, sog. Nettoausweis.
- Der eingeforderte, aber noch nicht geleistete Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen, § 272 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 HGB.

Fall 4

Das Stammkapital der C-GmbH beträgt 50.000 EUR. Am Bilanzstichtag sind 25.000 EUR auf dem Bankkonto eingezahlt und weitere 10.000 EUR eingefordert, aber noch nicht eingezahlt.

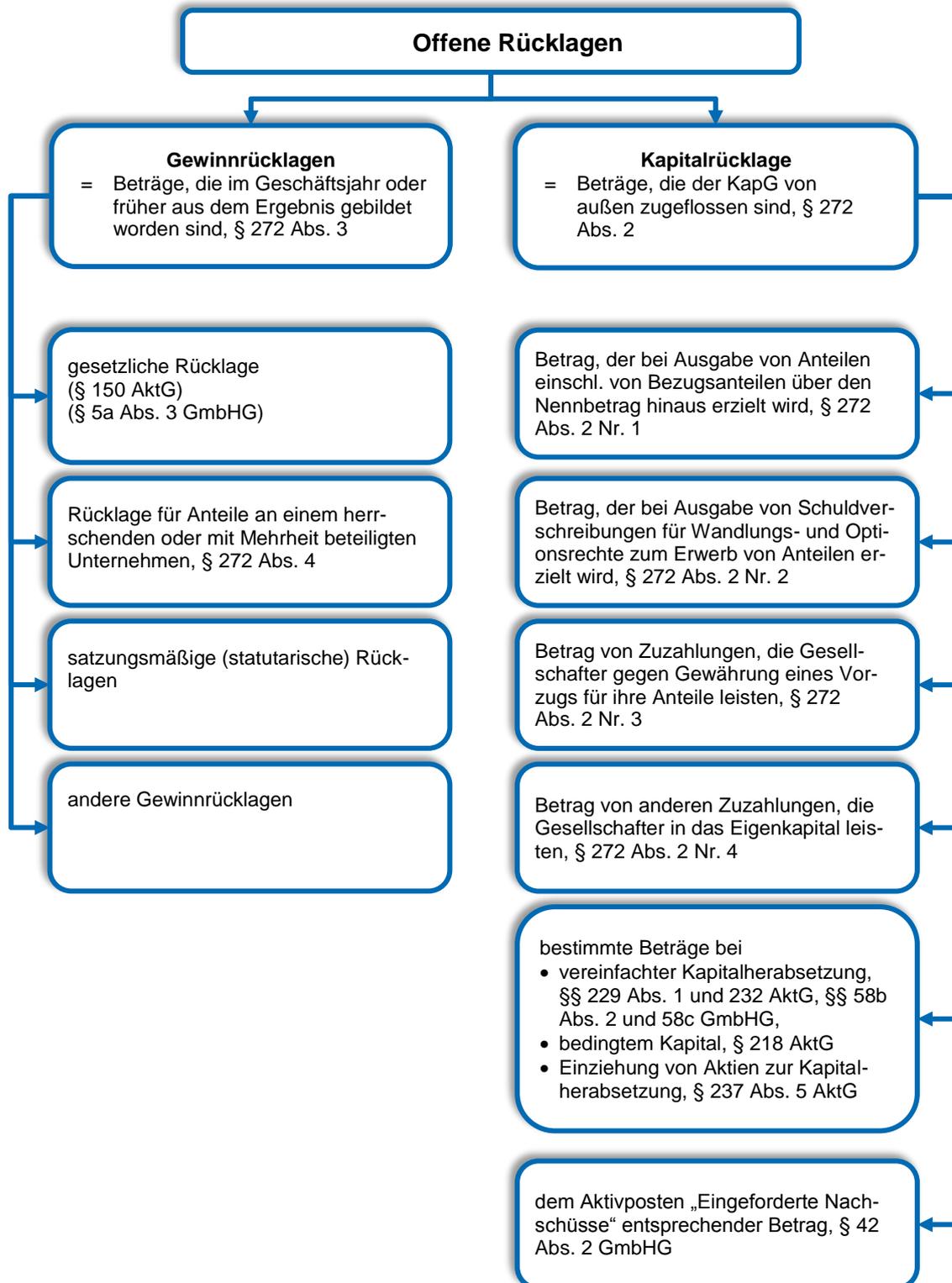
Wie erfolgt der Bilanzausweis?

Lösung

Gliederung der Rücklagen

(§§-Angaben ohne Gesetzeszitat beziehen sich auf das HGB)

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



Ergebnisvortrag und Jahresergebnis

Ist im Ergebnisverwendungsbeschluss des Vorjahres geregelt, dass ein Teil des Jahresüberschusses vorgetragen wird, § 29 Abs. 2 GmbHG, § 174 Abs. 2 Nr. 4 AktG, so stellt dieser Betrag im Folgejahr, zusammen mit einem eventuell bereits vorhandenen, den Gewinnvortrag dar.

Ergab sich im Vorjahr ein Jahresfehlbetrag, so ist dieser im Folgejahr dem Verlustvortrag zuzurechnen.

Das Jahresergebnis erscheint nicht immer in der Bilanz (wohl aber in der GuV). Folgende Fälle sind nach § 268 Abs. 1 HGB denkbar:

- Aufstellung ohne Ergebnisverwendung (entspricht dem Schema des § 266 HGB; in der Bilanz erscheint das Jahresergebnis),
- Aufstellung unter vollständiger Ergebnisverwendung (in der Bilanz erscheinen weder Ergebnisvortrag noch Jahresergebnis noch Bilanzgewinn),
- Aufstellung unter teilweiser Ergebnisverwendung (in der Bilanz erscheinen anstelle der Posten Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag und Gewinn- bzw. Verlustvortrag die Posten Bilanzgewinn oder Bilanzverlust).

Es handelt sich hierbei nicht um tatsächliche Ausschüttungen, sondern nur um unterschiedliche Darstellungen eines zahlenmäßig unveränderten Jahresergebnisses (statt Jahresüberschuss werden z.B. erhöhte Rücklagen oder sonstige Verbindlichkeiten = geplanter Ausschüttungsbetrag gezeigt).

Bilanzgewinn

Der Begriff Bilanzgewinn ist im Gliederungsschema des § 266 HGB nicht vorgesehen. Er ergibt sich aus § 268 Abs. 1 HGB und ist abhängig von einer Ergebnisverwendung. Daraus lässt sich folgendes ableiten:

§ 268 Abs. 1 HGB und § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB



§ 268 Abs. 1 HGB

„(1) ¹Die Bilanz darf auch unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden. ²Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so tritt an die Stelle der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ und „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ der Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“; ein vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag ist in den Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ einzubeziehen und in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben.“

§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB

„(2) Im Anhang müssen

1. die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben werden;“

Ergebnisverwendung	Bilanzielle Abbildung
keine Ergebnisverwendung	<ul style="list-style-type: none"> • Ausweis Gewinnvortrag/Verlustvortrag • Ausweis Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
teilweise Ergebnisverwendung	<ul style="list-style-type: none"> • Ausweis Bilanzgewinn/Bilanzverlust • Gewinn- oder Verlustvortrag ist einzu beziehen und in der Bilanz bzw. im Anhang anzugeben
vollständige Ergebnisverwendung	<ul style="list-style-type: none"> • Ausweis Bilanzgewinn/Bilanzverlust nur dann, wenn im Rahmen der Ergebnisverwendung noch ein Restgewinn verbleibt
Teilweise Ergebnisverwendung	Vollständige Ergebnisverwendung
<p>Zwang:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Zwingende Rücklagenbildung <ul style="list-style-type: none"> • Gesetz • Satzung/Gesellschaftsvertrag 2. Vorabauschüttung bei GmbH im laufenden Geschäftsjahr 	<p>Zwang:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ergebnisabführungsverträge • satzungsmäßige bzw. gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Einstellung in Gewinnrücklagen
<p>Wahlrecht:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gesellschafterversammlung ist berechtigt, jederzeit eine Rücklagenbildung vorzunehmen und Gesellschafterversammlung beschließt vor Feststellung des Jahresabschlusses 	<p>Wahlrecht:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Endgültige und vollständige Ergebnisverwendung spätestens bei Aufstellung der Bilanz

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



Praktikerhinweis

Die Wahlrechtsausübung ist davon abhängig, dass vor Feststellung des Jahresabschlusses eine entsprechende Beschlussfassung über eine Gewinnverwendung stattgefunden hat. Ein Vorschlag ist unerheblich.

Bei vollständiger Ergebnisverwendung (grundsätzlich bei der GmbH möglich, wenn am Bilanzstichtag bereits ein Gewinnverwendungsbeschluss gefasst war) wird dem Bilanzleser dargelegt, welche Eigenkapitalteile alsbald ausgeschüttet werden sollen und daher fremdkapitalähnlich sind.

Bei teilweiser Ergebnisverwendung (→ Bilanzgewinn) entscheidet die Gesellschafterversammlung - nach festgestelltem Jahresabschluss, über die Verwendung des Bilanzgewinns.

Die Aufstellung des Jahresabschlusses unter teilweiser oder vollständiger Ergebnisverwendung ist grundsätzlich ein Wahlrecht. Es ist regelmäßig ausgeschlossen, wenn gesetzliche, satzungsmäßige oder durch Gesellschafterbeschluss für den Zeitpunkt der Aufstellung zwingend festgelegte Ergebnisverwendungsmaßnahmen bestehen.

Bei Vorabausschüttungen, die vor dem Bilanzstichtag beschlossen werden und auch abfließen oder auf die der Gesellschafter vor dem Bilanzstichtag einen Rechtsanspruch hat, ist grundsätzlich ein Bilanzgewinn auszuweisen.

Eigenkapitalteile können auch negativ sein. Dabei ist auf folgende Posten hinzuweisen:

- § 266 Abs. 3 A. IV. HGB: Verlustvortrag,
- § 266 Abs. 3 A. V. HGB: Jahresfehlbetrag.

Alternativ:

- § 266 Abs. 3 A. IV. HGB: Bilanzverlust, vgl. § 268 Abs. 1 Satz 2 HGB.

Die negativen Posten sind auf der Passivseite so lange vom positiven Eigenkapital offen abzusetzen, bis dieser zusammengesetzte Posten 0 EUR beträgt. Ein übersteigender Betrag ist am Schluss der Aktivseite als „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen, § 268 Abs. 3 HGB.

Fall 5

GmbH

	<u>EUR</u>
Gewinnvortrag aus Vorjahr	50.000
Gewinnrücklagen	0
Jahresüberschuss	1.000.000

Plan: In die Gewinnrücklagen sollen 300.000 EUR eingestellt werden, 750.000 EUR sollen ausgeschüttet werden, kein Gewinnvortrag mehr.

Stellen Sie den Jahresabschluss

- a) ohne Ergebnisverwendung,
 - b) mit teilweiser Ergebnisverwendung
- auf!

Lösung

Fall 6

Gezeichnetes Kapital 100, keine Rücklagen, keine Vorträge, Jahresfehlbetrag 110.

Wie erfolgt der Ausweis?

Lösung

III. Bilanzierung eigener Anteile bei der Kapitalgesellschaft

1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen und Bilanzierung der Anteile

Der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft ist nur unter den Voraussetzungen des § 71 AktG für Aktiengesellschaften bzw. des § 33 GmbHG für die GmbH zulässig.

Der Erwerb von GmbH-Anteilen durch die GmbH selbst muss aus dem über das Stammkapital hinaus vorhandenen Vermögen erfolgen. Im Zeitpunkt des Erwerbs muss es möglich sein, in Höhe der Aufwendungen für den Erwerb eine Rücklage aus den freien (Gewinn- oder Kapital-)Rücklagen bilden zu können, § 33 Abs. 2 Satz 1 GmbHG. Der Erwerb eigener Anteile durch eine GmbH ist jedoch grundsätzlich nicht möglich, wenn auf diese Anteile die Einlage noch nicht voll geleistet ist, § 33 Abs. 1 GmbHG.

Der Nennwert eigener Anteile ist offen vom Gezeichneten Kapital (Nennkapital) abzusetzen, § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB. Eine Aktivierung eigener Anteile als Vermögensgegenstand ist unzulässig, obwohl sie die Eigenschaft eines Vermögensgegenstandes erfüllen. Der Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungskosten und Nennwert mindert (oder erhöht) die frei verfügbaren Rücklagen, § 272 Abs. 1a Satz 2 HGB. Anschaffungsnebenkosten sind sonstiger betrieblicher Aufwand des Geschäftsjahres, § 272 Abs. 1a Satz 3 HGB.

Steuerliche Auswirkungen

Die handelsrechtliche Vorgehensweise ist wegen § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG in der Steuerbilanz mit allen Folgen nachzuvollziehen, BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl 2013 I S. 1615.

Daher sind auch die Vorschriften über eine Kapitalherabsetzung entsprechend anzuwenden, § 28 Abs. 2 KStG.

2. Veräußerung eigener Anteile

Rückgängigmachung des Vorspaltenausweises bei Veräußerung der eigenen Anteile, § 272 Abs. 1b HGB:

1. Der Nennwert wird dem gezeichneten Kapital zugeführt.
2. Differenz zwischen Nennwert und Anschaffungskosten der eigenen Anteile wird mit den frei verfügbaren Rücklagen verrechnet.
3. Differenzbetrag Veräußerungspreis von den Anschaffungskosten der eigenen Anteile wird als Agio in Kapitalrücklage eingestellt.
4. Nebenkosten sind sonstiger betrieblicher Aufwand des Geschäftsjahres.

Letztlich wird das Vorgehen beim Erwerb „zurückgedreht“.

Korrespondierend wird die Veräußerung eigener Anteile wirtschaftlich als Kapitalerhöhung begriffen. Daher ist es nur folgerichtig, das gezeichnete Kapital in Höhe des durch die Anteile repräsentierten Nennbetrages oder, falls ein solcher nicht vorhanden ist, des rechnerischen Werts zu erhöhen, mithin den Vorspaltenausweis teilweise oder vollständig entfallen zu lassen.

Der den Nennbetrag der eigenen Anteile übersteigende Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös ist, bis zur Höhe der ursprünglich bei Erwerb der eigenen Anteile mit den freien Rücklagen verrechneten Betrages entsprechend mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen. Zwar könnte argumentiert werden, dass dieser Betrag, jedenfalls soweit er den Nennbetrag der eigenen Anteile übersteigt, als Agio zu klassifizieren und in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen sei. Damit würde jedoch unberücksichtigt bleiben, dass der Rückkauf der eigenen Anteile zulasten der frei verfügbaren Rücklagen vorgenommen wurde, etwaige Veräußerungserlöse in Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten den Anteilseignern wieder zur Verfügung gestellt werden müssen.

Lediglich der die ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigende Differenzbetrag aus dem Veräußerungserlös ist in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen, § 272 Abs. 1b Satz 3 HGB.

Steuerliche Auswirkungen

Auch hier sind die Folgen aus § 272 Abs. 1b HGB (Darstellung als Kapitalerhöhung) in der Steuerbilanz nachzuvollziehen. Ebenso sind die Vorschriften über die Kapitalerhöhung lt. § 28 Abs. 1 KStG entsprechend anzuwenden, BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl 2013 I S. 1615.

Fall 7

An der C-GmbH sind zu 80 % die D-GmbH und zu 20 % C beteiligt, der wiederum 100 % der Anteile am Stammkapital der D-GmbH hält. Das Stammkapital der C-GmbH beträgt 200.000 EUR.

Am 01.09.2017 erwarb die C-GmbH eigene Anteile in Höhe der Beteiligung des C von 20 % zum gemeinen Wert i.H.v. 100.000 EUR gegen sofortige Zahlung an C. Die Voraussetzungen des § 33 GmbHG lagen vor. An Notarkosten hat die C-GmbH 1.100 EUR gezahlt.

C hielt die Beteiligung im Privatvermögen und hatte als Gründungsgesellschafter Anschaffungskosten der Beteiligung i.H.v. 40.000 EUR. Im Jahresabschluss zum 31.12.2016 setzte sich das Eigenkapital der C-GmbH wie folgt zusammen:

	<u>EUR</u>
Gezeichnetes Kapital	200.000
andere Gewinnrücklagen	200.000
Jahresüberschuss 2016	<u>50.000</u>
Summe Eigenkapital	450.000 =====

Am 10.05.2017 hatte die Gesellschafterversammlung der C-GmbH beschlossen den Jahresüberschuss 2016 den anderen Gewinnrücklagen zuzuführen.

Aufgaben

1. Welche bilanziellen Folgen ergeben sich für die C-GmbH aus dem Erwerb der eigenen Anteile? Bilden Sie die Buchungssätze und zeigen Sie die Zusammensetzung des Eigenkapitals zum 31.12.2017, wenn der endgültige (unter korrekter Berücksichtigung dieses Sachverhaltes ermittelte) Jahresüberschuss 2017 80.000 EUR betragen soll?
2. Welche steuerlichen Folgen ergeben sich für C?

Lösung

Fall 8

(Fallerweiterung zum vorigen Grundfall)

Am 03.11.2018 veräußert die C-GmbH die eigenen Anteile zum Preis von 130.000 EUR (= gemeiner Wert) an die D-GmbH. Notarkosten übernahm die D-GmbH.

Welche bilanziellen und steuerlichen Folgen ergeben sich für alle Beteiligten? Bilden Sie die Buchungssätze.

Lösung

IV. Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)

1. Einführung

Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft werden häufig nicht wie unter Fremden üblich abgewickelt, sondern sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Sind sie mit einer Vorteilsgewährung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter verbunden, liegt (in der Regel) eine vGA vor. Das ändert im Normalfall nichts an der zivilrechtlichen Wirksamkeit und daher auch nichts an der Bilanzierung solcher Rechtsgeschäfte. Die vGA wird außerbilanziell erfasst. Gleichwohl ergeben sich Fragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung bei verdeckter Gewinnausschüttung.

2. Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung

Eine vGA i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist

- eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft, die
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt hat,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (Fremdvergleich, s.a. H 36 (III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis) KStH),
- nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht,
- (• die dazu geeignet ist, beim Gesellschafter einen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen).

Steuerlich darf das Einkommen der Kapitalgesellschaft durch derartige gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögenseinbußen nicht gemindert werden, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Es erfolgt daher eine außerbilanzielle Korrektur des Gewinns im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Kapitalgesellschaft.

2.1 Ermittlung der Vermögenseinbuße anhand der Steuerbilanz

Die Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung (= Vermögenseinbuße) ist anhand der Steuerbilanz zu ermitteln, wie sie ohne Berücksichtigung der Rechtsfolge aus § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes i.S.v. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG aufzustellen ist. Der so ermittelte Steuerbilanzgewinn ist mit demjenigen zu vergleichen, der sich bei dem Ansatz des Aufwandes als Ausschüttung in Fällen einer Vermögensminderung bzw. bei der Erfassung der verhinderten Vermögensmehrung als Einnahme ergibt. Die Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung besteht aus dem sich ergebenden Differenzbetrag.¹

2.2 Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG

Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der sog. Betriebsvermögensunterschied zwischen dem Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

¹ BFH-Urteil vom 14.07.2004 I R 16/03, BStBl 2004 II S. 1010

2.3 Kapitalgesellschaft hat keine Privatsphäre und daher nur Betriebsvermögen

Steuerlich gesehen hat eine Kapitalgesellschaft nach der Rechtsprechung des BFH keine außerbetriebliche Sphäre.¹ Aus diesem Grund sind alle Wirtschaftsgüter der Aktivseite und Schulden, die der Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, von vornherein Betriebsvermögen. Eine Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen i.S.d. in den R 4.2 EStR enthaltenen Zuordnungsregeln geht bei Kapitalgesellschaften ins Leere.

Unterhält eine Kapitalgesellschaft im Interesse eines oder mehrerer Gesellschafter ein Wirtschaftsgut und entstehen ihr aus diesem Anlass Verluste, ohne dass sich der Gesellschafter zu einem Verlustausgleich zzgl. der Zahlung eines angemessenen Gewinnaufschlages verpflichtet hat, so ist in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Aufwendungsersatzanspruches in Höhe des im jeweiligen Veranlagungszeitraum angefallenen Verlustes zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlages eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu sehen. Ob eine Kapitalgesellschaft ein Verlustgeschäft im eigenen Gewinninteresse oder im Interesse der Gesellschafter durchgeführt hat, ist nach denjenigen Kriterien zu prüfen, die zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielung und „Liebhaberei“ entwickelt worden sind.²

¹ BFH-Urteil vom 04.12.1996 I R 54/95, zuletzt bestätigt durch BFH-Urteil vom 14.07.2007 I R 9/03

² z.B. BFH-Urteil vom 15.05.2002 I R 92/00, BFH-Urteil vom 17.11.2004 I R 56/03

Fall 9

Die T-GmbH, die einen Großhandel mit Hygieneartikeln betreibt, erwirbt einen Radlader im Interesse des Gesellschafters Z, der leidenschaftlicher Radlader-Fahrer ist. Die T-GmbH hat im Zeitpunkt des Erwerbs unstreitig zutreffend den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Z nutzt den Radlader unentgeltlich ausschließlich für seine privaten Zwecke.

Die im Zusammenhang mit dem Radlader anfallenden Aufwendungen - einschließlich der AfA auf der Grundlage der unstreitig zutreffenden Nutzungsdauer von 5 Jahren - betragen in 01 80.000 EUR (in voller Höhe vorsteuerbehaftet) und wurden von der T-GmbH aufwandswirksam gebucht.

Die Jahresmiete für einen vergleichbaren Radlader würde 120.000 EUR zzgl. 19 % Umsatzsteuer betragen.

Bilanzielle und ertragsteuerliche Behandlung!

Lösung

2.4 Gewinnkorrektur außerhalb der Steuerbilanz

Die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erschöpft sich bei einem Körperschaftsteuerpflichtigen, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, in einer **Gewinnkorrektur** und setzt **außerhalb der Steuerbilanz** an.¹ Die Gewinnerhöhung aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung ist dem Steuerbilanzgewinn außerhalb der Steuerbilanz hinzuzurechnen. Dieser Auffassung hat sich die Verwaltung angeschlossen, BMF-Schreiben vom 28.05.2002, Beck'sche „Steuererlasse“ 100 § 8/13.

Die Notwendigkeit der Trennung des Steuerbilanzgewinnes vom dem zu versteuernden Einkommen zugrunde liegenden steuerlichen Gewinn, zeigt der dem o.a. BFH-Urteil zugrunde liegende Fall, vgl. folgendes Beispiel.

Beispiel: Die T-GmbH gewährt ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer Z durch schriftliche und zivilrechtlich wirksame Tantiemevereinbarung eine Umsatztantieme, die unstreitig bereits dem Grunde nach durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und als vGA zu behandeln ist. Hierfür hatte die GmbH eine Rückstellung in Handels- und Steuerbilanz gebildet. Die Auszahlung der Tantiemen an die Gesellschafter erfolgte im folgenden Wirtschaftsjahr.

Der BFH legt überzeugend dar, dass eine Gewinnkorrektur innerhalb der auf der Grundlage der Handelsbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG aufzustellenden Steuerbilanz nicht angesagt ist. Denn die GmbH ist durch den zivilrechtlich wirksamen Vertrag verpflichtet, die Umsatztantieme zu zahlen und hat dementsprechend für diese Verpflichtung nach allgemeinen bilanzrechtlichen Grundsätzen eine Rückstellung in Handels- und Steuerbilanz zu bilden. Daran ändert bezogen auf die Steuerbilanz auch die Tatsache nichts, dass die Tantiemevereinbarung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt. Die Verpflichtung führt auch in der Steuerbilanz zu einer Passivierung von Fremdkapital, selbst wenn man diese Verbindlichkeit steuerlich als Ausschüttungsverpflichtung ansehen müsste.

Gleichwohl darf der steuerliche Gewinn durch diese im Gesellschaftsverhältnis begründete Vermögensminderung (= Bildung der Rückstellung) nicht gemindert werden. Folglich ist nach Auffassung des BFH die vGA außerhalb der Steuerbilanz dem Gewinn hinzuzurechnen.

2.5 VGA bei Posten auf der Aktivseite

2.5.1 Anschaffung von Wirtschaftsgütern der Aktivseite zum Überpreis

Obwohl die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung außerbilanziell erfolgt, ergibt sich in einigen Fällen die Notwendigkeit der Korrektur der Bilanz; wie z.B. beim Überpreiserwerb von aktiven Wirtschaftsgütern.

¹ BFH-Urteil vom 29.06.1994 I R 137/93, BStBl 2002 II S. 366

Fall 10

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der C-GmbH verkauft „seiner“ GmbH im Mai des Jahres 02 ein Grundstück für 1.200.000 EUR. Der Verkehrswert/Teilwert/gemeine Wert des Grundstücks beträgt zu diesem Zeitpunkt nur 1.000.000 EUR. Die C-GmbH erfasst das Grundstück mit 1.200.000 EUR Anschaffungskosten (Buchung: Grundstück an Bank 1.200.000 EUR). Die Grunderwerbsteuer aus dem Erwerb durch die C-GmbH und die Notar- und Gerichtskosten betragen zusammen 7 % von 1.200.000 EUR = 84.000 EUR, sie wurden sofort als Aufwand behandelt.

Nehmen Sie Stellung zur Behandlung bei der C-GmbH!

Lösung

2.5.2 Bilanzberichtigung und vGA

Ist die vGA bei der erstmaligen Veranlagung des Wirtschaftsjahres, in dem es zu einer Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung gekommen ist, nicht hinzuge-rechnet worden und kann diese Veranlagung nach den Vorschriften der AO nicht mehr ge-ändert werden, so unterbleibt die Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG endgültig, vgl. BMF-Schreiben vom 28.05.2002, a.a.O., Rz 4. Eine Bilanzberichtigung kommt wegen der außerbilanziellen Gewinnkorrektur der verdeckten Gewinnausschüttung grundsätzlich nicht infrage. Somit kann die Hinzurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung in späteren Jahren nicht nachgeholt werden, was im Gegensatz dazu bei Bilanzierungsfehlern über das Institut der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG der Fall ist. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ergibt sich, wenn die Steuerbilanz aufgrund eines vGA-Sachverhaltes fehlerhaft ist und somit zu berichtigen ist. Nach Rz 43 des BMF-Schreibens vom 28.05.2002, a.a.O., ist in den Fällen des Überpreiserwerbs, in denen die Veranlagung für das Wirtschafts-jahr der Anschaffung nicht mehr geändert werden kann, das Wirtschaftsgut im Wirtschafts-jahr des ersten offenen Veranlagungszeitraumes mit dem Wert anzusetzen, der sich unter Berücksichtigung der Abschreibungen bezogen auf die unter Fremden üblichen Anschaf-fungskosten ergibt. Die **sich hierbei ergebene Vermögensminderung** stellt eine vGA dar.

3. Erfassung von verdeckten Gewinnausschüttungen beim bilanzierenden Anteilseigner

3.1 GmbH-Anteile im Betriebsvermögen

Hält der Gesellschafter die Anteile an der Kapitalgesellschaft im gewerblichen Betriebsver-mögen, ist auf der Ebene des Gesellschafters zu beachten, dass die vGA zu den Betriebs-einnahmen zählt, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 8 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Sub-sidiaritätsprinzip).

Hier greift die 40%ige Steuerfreistellung gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d i.V.m. Satz 2 EStG (Teileinkünfteverfahren).

Sollte eine Kapitalgesellschaft als Gesellschafter Empfänger einer verdeckten Gewinnaus-schüttung sein, ist hierauf grundsätzlich die Freistellung lt. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG unter Berücksichtigung der pauschalen Betriebsausgabenkürzung i.H.v. 5 % der verdeckten Ge-winnausschüttung gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG anzuwenden.

3.2 Beteiligungserträge in Handels- und Steuerbilanz

Bereits in der Handelsbilanz des bilanzierenden Anteilseigners sind die verdeckten Gewinnausschüttungen als Beteiligungserträge zu zeigen.¹ Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt auch für die Steuerbilanz, die Beteiligungserträge in Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung zu zeigen. Die Steuerfreistellungen nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG erfolgen außerhalb der Steuerbilanz.

3.3 Zeitliche Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung

Befinden sich die Anteile an der Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen eines bilanzierenden Gesellschafters, so gelten für die zeitliche Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung als Betriebseinnahme i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 8 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die GoB. Sollte also der Anteilseigner einen durchsetzbaren Anspruch gegen die Kapitalgesellschaft in Bezug auf die vGA erworben haben, dann wird sie bereits in diesem Jahr erfasst, ansonsten im Zeitpunkt des Zuflusses.

Beispiel: Gesellschafter Z hält seine Beteiligung im Betriebsvermögen seines Besitz-Einzelunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zur T-GmbH. Er erhält lt. Mietvertrag mit der T-GmbH für die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eine monatliche Miete von insgesamt 12.000 EUR, die i.H.v. 5.000 EUR überhöht ist. Die GmbH hat die Miete für die ersten 9 Monate in 2017 an Z überwiesen. Die Miete für Oktober bis Dezember 2017 wird am 10.02.2018 in einer Summe überwiesen.

Gesellschafter: In der Handels- und Steuerbilanz hat Z zum 31.12.2017 eine Forderung aus den Vereinbarungen des Mietvertrages gegenüber der T-GmbH i.H.v. insgesamt 36.000 EUR für die noch nicht gezahlten Mieten Oktober bis Dezember 2017 auszuweisen. In Höhe des unangemessenen Teils der Mieten von $3 \times 5.000 \text{ EUR} = 15.000 \text{ EUR}$ stellt dies eine Forderung auf Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 8 i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar.

Buchung zum 31.12.2017

Soll	EUR	Haben	EUR
Sonstige Vermögensgegenstände	36.000	Mieterträge	21.000
		Beteiligungserträge	15.000

Kürzung außerhalb der Steuerbilanz i.H.v. 40 % der verdeckten Gewinnausschüttung gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d, § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG ./ 6.000 EUR.

3.4 Fiktionstheorie

Die Fiktionstheorie ist eine auch vom BFH anerkannte Denkhilfe, welche bei verdeckten Gewinnausschüttungen **durch verhinderte Vermögensmehrungen** (unentgeltliche oder verbilligte Leistungen der Gesellschaft an Gesellschafter) hilfreich ist, um festzustellen, ob und wann die Ausschüttung erfolgt ist und welche steuerlichen Folgen sich evtl. beim Gesellschafter ergeben.²

Bei verhinderten Vermögensmehrungen hat der Gesellschafter Aufwendungen erspart. Daher wird durch die Anwendung der Fiktionstheorie bei ihm deutlich, dass

- er eine Ausschüttung erhalten hat, die zu steuerpflichtigen Einnahmen führt und es ist zu prüfen,
- ob sich der fiktive Mehraufwand auf die Einkommensbesteuerung bei dem Gesellschafter auswirkt.

¹ ADS zu § 275 HGB, Anm. 147

² BFH-Urteil vom 23.06.1993 I R 72/82, BStBl 1993 II S. 801

So kann beispielsweise ein als verdeckter Gewinnausschüttung qualifizierter Mehrbetrag zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen.

Die fiktiven Mehraufwendungen - die der Gesellschafter tatsächlich erspart hat - sind in voller Höhe abziehbar. D.h. sie fallen nicht unter die Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG.

Beispiel: Die Kapitalgesellschaft errichtet dem bilanzierenden Gesellschafter mit Beteiligung der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen unentgeltlich ein Bürogebäude; gemeiner Wert = 100 EUR. Es handelt sich um eine verhinderte Vermögensmehrung, da die Kapitalgesellschaft auf Betriebseinnahmen verzichtet hat. Der Anteilseigner hat nach der Fiktionstheorie Beteiligungserträge i.H.v. 100 EUR und zugleich fiktive Herstellungskosten für das Gebäude i.H.v. 100 EUR.

Buchung

Soll	EUR	Haben	EUR
Gebäude	100	Beteiligungserträge	100

Kürzung außerhalb der Steuerbilanz i.H.v. 40 % der verdeckten Gewinnausschüttung gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d i.V.m. Satz 2 EStG ./ 40.

Fall 11

Die T-GmbH veräußert in 2017 an ihren Gesellschafter Waren zum Preis von 120.000 EUR, die sie an andere Kunden bei gleichen Voraussetzungen für 200.000 EUR verkauft hätte. Die Waren werden beim Gesellschafter mit dem gezahlten Betrag im Betriebsvermögen als Wareneinkauf erfasst und in 2017 für 240.000 EUR vollständig verkauft. Die GmbH-Beteiligung stellt Betriebsvermögen im Einzelunternehmen dar.

Erläutern Sie die bilanzielle Behandlung im Einzelunternehmen! (Gehen Sie nicht auf die Umsatzsteuer ein!)

Lösung

Fall 12

Dirk Dachdecker (D) ist als Gesellschafter zu 60 % am Stammkapital der Bau-GmbH (GmbH) beteiligt. Die Arbeitskräfte der GmbH errichten in 01 ein Verwaltungsgebäude auf dem Grundstück der GmbH. Im Anschluss an die Fertigstellung des Gebäudes am 01.07.01 erfolgt die Veräußerung des nunmehr bebauten Grundstücks von der GmbH an D. Dieser nutzt das Grundstück ausschließlich für sein Einzelunternehmen, mit dem er keine den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätze erbringt.

Der vereinbarte Kaufpreis für das bebaute Grundstück beträgt 400.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer. Die GmbH hatte im notariellen Kaufvertrag wirksam auf die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 9 UStG verzichtet. Das unbebaute Grundstück hatte die GmbH vor Jahren für 100.000 EUR angeschafft. Ein fremder Dritter - wie auch die GmbH selbst - würde in 01 dafür 150.000 EUR zahlen.

Für das Gebäude gelten folgende Werte:

	<u>EUR</u>
Herstellungskosten	460.000
Selbstkosten	500.000
Fremdvergleichswert (ohne Umsatzsteuer)	650.000

Insgesamt würde die GmbH für das bebaute Grundstück von einem fremden Dritten einen Kaufpreis von 800.000 EUR (Grund und Boden 150.000 EUR, Gebäude 650.000 EUR) verlangen. D hält die Beteiligung an der GmbH im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. D hat das bebaute Grundstück mit der tatsächlich geleisteten Kaufpreiszahlung aktiviert. Bisher wurde der Vorgang umsatzsteuerlich - mit Ausnahme der Vorschrift des § 10 Abs. 5 UStG - zutreffend behandelt.

Bilanzsteuerliche Beurteilung bei der GmbH und D.

Lösung

Die Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter

	1. Fallvariante		2. Fallvariante		3. Fallvariante		4. Fallvariante	
	WG	Beteiligung	WG	Beteiligung	WG	Beteiligung	WG	Beteiligung
PV	X	X		X			X	
BV			X		X	X		X
vGA führt zu Einkünften aus:	§ 20 EStG (Abgeltungsteuer oder TEV)		§ 20 EStG (Abgeltungsteuer oder TEV)		§ 15 EStG (TEV)		§ 15 EStG (TEV)	
Beispiel Vermögensminderung (Umqualifizierung)	Verkauf eines VuV-Objekts an die GmbH zum überhöhten Preis		Verkauf eines Betriebsgebäudes an die GmbH zum überhöhten Preis		Verkauf eines Betriebsgebäudes an die GmbH zum überhöhten Preis (Betriebsaufspaltung)		Verkauf eines VuV-Objekts an die GmbH zum überhöhten Preis	
Buchung	Keine		Bank an Gebäude sbE Einlage (Überpreis)		Bank an Gebäude sbE Beteiligungserträge (Überpreis)		Entnahme an Beteiligungserträge (Überpreis)	
Beispiel Verhinderte Vermögenmehrung (Fiktionstheorie)	unentgeltliche Errichtung eines VuV-Objekts des Gesellschafters durch die Bau-GmbH		unentgeltliche Errichtung eines Betriebsgebäudes des Gesellschafters durch die Bau-GmbH		unentgeltliche Errichtung eines Betriebsgebäudes des Gesellschafters durch die Bau-GmbH (Betriebsaufspaltung)		unentgeltliche Errichtung eines VuV-Objekts des Gesellschafters durch die Bau-GmbH	
Buchung	Keine		Gebäude an Einlage		Gebäude an Beteiligungserträge		Entnahme an Beteiligungserträge	

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

4. VGA an nahe stehende Personen

Fall 13

Die Mutter GmbH (kurz: M-GmbH) ist an 2 Tochtergesellschaften (kurz: T1-GmbH und T2-GmbH) als Alleingesellschafterin beteiligt (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr bei allen 3 Gesellschaften).

1. Die T1-GmbH verkauft in 2017 an die T2-GmbH Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens für 100.000 EUR. Deren erzielbarer Preis beträgt 170.000 EUR. Die verbilligte Übertragung erfolgte auf Veranlassung der U-GmbH zur Stärkung des Eigenkapitals der T2-GmbH.
2. Wie 1. mit dem Unterschied, dass Wirtschaftsgüter von der T1-GmbH an die T2-GmbH für 100.000 EUR vermietet werden, obwohl die erzielbare Vergütung 170.000 EUR beträgt.

Aufgabe

Wie wirkt sich der Vorgang auf das zu versteuernde Einkommen der jeweiligen Gesellschaften aus? Auf die umsatzsteuerlichen Folgen ist nicht einzugehen.

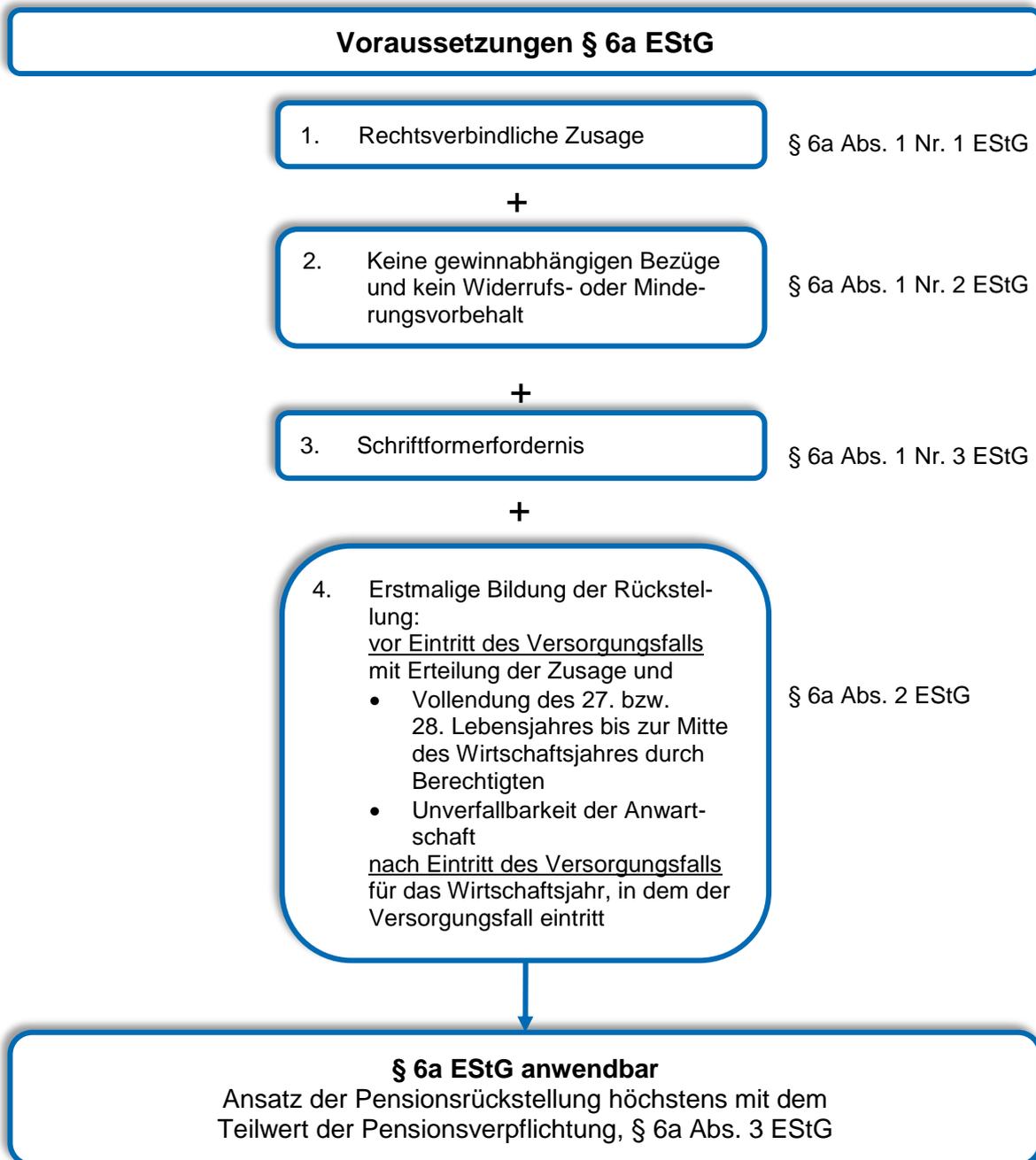
Lösung

5. VGA und Pensionszusagen

Allgemeines zu Pensionszusagen

Bei Pensionsverpflichtungen ist in einem 1. Schritt zu prüfen, ob und in welchem Umfang eine Rückstellung gebildet werden darf. Ist eine Pensionszusage bereits zivilrechtlich unwirksam, ist die Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz erfolgswirksam aufzulösen, dies ist maßgeblich für die Steuerbilanz.

Daneben müssen die Voraussetzungen des § 6a EStG erfüllt sein; sind sie nicht erfüllt, ist die Pensionsrückstellung insoweit innerhalb der Steuerbilanz erfolgswirksam aufzulösen.



Insbesondere darf die Pensionszusage jedoch nicht zu einer Überversorgung führen.

Von einer Überversorgung ist auszugehen, wenn:

- Die insgesamt zugesagten Leistungen der betrieblichen Altersversorgung zusammen mit einer zu erwartenden Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung höher sind **als 75 % der Bezüge des Versorgungsberechtigten**.

Vgl. dazu das BMF-Schreiben vom 03.11.2004.¹

Liegt eine Überversorgung vor, ist nach dem BFH-Urteil vom 31.03.2004² die gebildete Rückstellung in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen der tatsächlich gebildeten Rückstellung und dem gem. § 6a EStG steuerlich anzusetzenden Betrag gewinnerhöhend aufzulösen.

Diese erfolgswirksame Rückstellungskorrektur ist nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs in der ersten noch offenen Schlussbilanz in vollem Umfang vorzunehmen. Da es somit an einer Vermögensminderung fehlt, liegt keine vGA vor.

Der BFH hatte vorher angenommen, dass eine Pensionsrückstellung im Falle einer Überversorgung zu einer vGA führt. Die Annahme einer vGA hätte nicht zur teilweisen Auflösung der von der GmbH gebildeten Rückstellung, sondern lediglich zu einer anteiligen außerbilanziellen Hinzurechnung geführt.

Ist die Pensionsrückstellung dem Grunde und der Höhe nach zutreffend bilanziert, ist in einem 2. Schritt zu prüfen, ob und inwieweit die Pensionsverpflichtung auf einer vGA beruht, R 38 KStR.

Bei der Prüfung sind insbesondere die Aspekte

- **Ernsthaftigkeit (insbesondere Probe- bzw. Wartezeit und Finanzierbarkeit),**
- **Erdienbarkeit,**
- **Angemessenheit**

zu prüfen.

Diese Voraussetzungen müssen bei allen, auch nicht beherrschenden Gesellschaftern vorliegen.

¹ Beck'sche „Steuererlasse“ 1 § 6a/16

² I R 70/03, BStBl 2004 II S. 937

Probe- bzw. Wartezeit (Untermerkmal zur Ernsthaftigkeit)

An der Ernsthaftigkeit einer Pensionszusage mangelt es z.B., wenn - abgesehen von Ausnahmefällen - der Pensionsbeginn schon vor dem Erreichen des 65. Lebensjahres vereinbart wurde. Eine Zusage auf ein höheres als das 65. Lebensalter ist dagegen nicht ohne Weiteres unüblich, H 38 (Altersgrenze bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern) KStH.

Die Erteilung der Pensionszusage unmittelbar nach der Anstellung und ohne die unter Fremden übliche Wartezeit ist in aller Regel nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, H 38 (Warte-/Probezeit) KStH.

Als Probezeit ist der Zeitraum zwischen Dienstbeginn und der erstmaligen Vereinbarung einer schriftlichen Pensionszusage (zusagefreie Zeit) zu verstehen. Der Zeitraum zwischen der Erteilung einer Pensionszusage und der erstmaligen Anspruchsberechtigung (versorgungsfreie Zeit) zählt nicht zur Probezeit.

Das neue BMF-Schreiben vom 14.12.2012¹ enthält ausführliche Erläuterungen zu den Kriterien der „Wartezeit“. Danach beträgt die Wartezeit

- bei einer bestehenden GmbH: 2 bis 3 Jahre,
- bei einer neu gegründeten GmbH: mindestens 5 Jahre,
- kann ganz entfallen, **wenn ein Einzelunternehmen in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird.**

Verstoß gegen die angemessene Probezeit

Eine unter Verstoß gegen eine angemessene Probezeit erteilte Pensionszusage ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und führt nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 28.05.2002, BStBl I S. 603, zu verdeckten Gewinnausschüttungen i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Ausschlaggebend ist die Situation im Zeitpunkt der Zusage, sodass **die Anwartschaft auch nach Ablauf der angemessenen Probezeit nicht zu einer fremdvergleichsgerechten Pensionszusage wird**, BFH-Urteil vom 28.04.2010 I R 78/08.

Das gilt auch dann, wenn die Pensionszusage in der Folgezeit geändert, also z.B. erhöht wird.



Praktikerhinweis

Lt. BMF-Schreiben vom 14.12.2012 bleibt die Möglichkeit einer Aufhebung der ursprünglichen und des Abschlusses einer neuen Pensionszusage nach Ablauf der angemessenen Probezeit bleibt hiervon unberührt.

Finanzierbarkeit (Untermerkmal zur Ernsthaftigkeit)

Die Finanzierbarkeit der Zusage ist dann zu verneinen, wenn die Passivierung des Barwerts dieser Verpflichtung zu einer Überschuldung der Gesellschaft im insolvenzrechtlichen Sinn führen würde.

Die Pensionsrückstellung ist mit dem Barwert, ermittelt nach den Regeln der Versicherungsmathematik, zu bewerten. Dabei sind alle Risiken der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme berücksichtigt.²

Soweit nach den genannten Grundsätzen eine Überschuldung gegeben ist, liegt eine vGA vor.

¹ IV C 2 - S 2741/10/10001

² BMF-Schreiben vom 06.09.2005, BStBl 2005 I S. 875

Fall 14

Dem 38-jährigen Jupp Jodelwald (J), der seit 2008 alleiniger Gesellschafter und einziger Geschäftsführer der J-GmbH ist, wurde in 2017 zivilrechtlich korrekt eine Pensionszusage zur Altersversorgung erteilt. Eine Invaliditäts- und Witwenrente sind nicht vorgesehen.

Zum 31.12.2017 wurde in der Steuerbilanz erstmals eine auch den steuerlichen Vorschriften entsprechende Pensionsrückstellung in unstreitig richtiger Höhe von 150.000 EUR gebildet. Der Anwartschaftsbarwert beträgt zum 31.12.2017 200.000 EUR.

Die unstreitig richtige Steuerbilanz zeigt zum 31.12.2017 folgendes Bild:

Aktiva		Passiva	
	EUR		EUR
Anlagevermögen	200.000	I. Gezeichnetes Kapital	50.000
Umlaufvermögen	50.000	II. Verlustvortrag	./ 200.000
Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	50.000	III. Jahresüberschuss	100.000
		IV. Nicht gedeckter Fehlbetrag	<u>50.000</u>
		Buchmäßiges Eigenkapital	0
		Rückstellung für Pensionen	150.000
		<u>Verbindlichkeiten</u>	<u>150.000</u>
<hr/>	<hr/>		<hr/>
	300.000		300.000
===	=====	===	=====

Erläuterungen zur Bilanz

Im Anlagevermögen sind stille Reserven von 30.000 EUR sowie ein Firmenwert i.H.v. 20.000 EUR enthalten.

Hinweise

1. Gehen Sie davon aus, dass die Pensionszusage bezüglich aller anderen Merkmale betrieblich veranlasst ist, die Höhe angemessen ist und damit ansonsten, d.h. bis auf die Finanzierbarkeit, steuerlich anzuerkennen ist.
2. Eine Rückdeckungsversicherung wurde nicht abgeschlossen.
3. Die Ertragsaussichten der GmbH zum 31.12.2017 werden sehr positiv bewertet. Es ist von einem dauerhaften Fortbestand der GmbH auszugehen.

Lösung

Erdienbarkeit

Die Frage der Erdienbarkeit richtet sich sowohl

- nach dem **Alter** des Geschäftsführers im Zeitpunkt der Pensionszusage als auch
- nach dem **Zeitraum** zwischen Pensionszusage und dem Jahr, in dem durch Eintritt in den Ruhestand die Verpflichtung zur Zahlung der Pension ausgelöst wird.

Im Hinblick auf das mit dem Alter steigende Risiko kurzfristiger Inanspruchnahme der Pension verneint die Rechtsprechung die Erdienbarkeit, sobald der Geschäftsführer das 60. Lebensjahr überschritten hat.¹

Hinsichtlich des Zeitraumes ist bei dem Merkmal „Erdienbarkeit“ zu unterscheiden zwischen

- einem **nicht** beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und
- einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer.

Bei einem **beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer** gilt Folgendes:

Zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand muss ein Zeitraum von mindestens 10 Jahren liegen,² H 38 (Erdienbarkeit) KStH. Wegen des zu beachtenden Rückwirkungsverbots darf die aktive Dienstzeit vor Pensionszusage dabei nicht berücksichtigt werden.

Dies gilt auch für eine nachträgliche Erhöhung einer bereits erteilten Zusage.³ Erstzusagen auf eine Versorgungsanwartschaft und nachträgliche Zusagen, durch welche die Erstzusage erhöht wird, sind grundsätzlich auseinanderzuhalten und jeweils eigenständig auf ihre Erdienbarkeit zu prüfen. Bis zum vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand müssen bei einer Erhöhung also noch mindestens 10 Jahre verbleiben.

Bei einem **nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer** ist die Erdienbarkeit durch die aktive Tätigkeit des Geschäftsführers erfüllt,

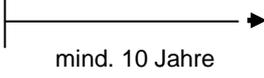
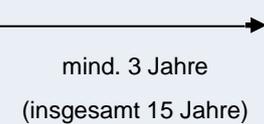
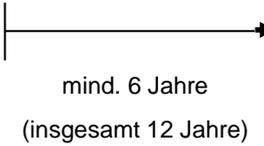
- wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens 10 Jahre beträgt oder
- wenn dieser Zeitraum mindestens 3 Jahre beträgt und der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betrieb im Zeitpunkt der Pensionszusage seit mindestens 12 Jahren angehört, d.h. der BFH⁴ geht insoweit von einem maßgeblichen Zeitraum von insgesamt 15 Jahren der Betriebszugehörigkeit aus.

¹ BFH-Urteil vom 05.04.1995 I R 138/93, BStBl 1995 II S. 478

² BFH-Urteil vom 21.12.1994 I R 98/93, BStBl 1995 II S. 419

³ BFH-Urteil vom 23.09.2008 I R 62/07, DStR 2009 S. 43

⁴ BFH-Urteil vom 24.01.1996 I R 41/95, BStBl 1997 II S. 440

	Eintritt in den Betrieb	Vom Zeitpunkt der Zusage (vor Vollendung des 60. Lebensjahres)	Bis zum vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand
beherrschender und nicht beherrschender Gesellschafter		 mind. 10 Jahre	
nicht beherrschender Gesellschafter	 mind. 12 Jahre	 mind. 3 Jahre (insgesamt 15 Jahre)	
nicht beherrschender Gesellschafter	je nach Lage des Einzelfalls:  mind. 6 Jahre	 mind. 6 Jahre (insgesamt 12 Jahre) BMF-Schreiben vom 07.03.1997 ¹	

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Angemessenheit

Die Pensionszusage zählt zur Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers. Sie ist in die Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung mit einzubeziehen.

Als Wert der Pensionszusage ist dabei für den jeweiligen Veranlagungszeitraum die fiktive jährliche Nettoprämie abzgl. etwaiger Abschluss- und Verwaltungskosten anzurechnen, die für eine, der gegebenen Pensionszusage entsprechende, Versicherung gezahlt werden müsste, H 38 (Angemessenheit) KStH.

¹ BStBl 1997 I S. 637

Fall 15

Der 45-jährige beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer Z erhielt im Veranlagungszeitraum 2017 lt. Dienstvertrag (abgeschlossen in 2008) ein Gehalt von 120.000 EUR und Weihnachtsgeld i.H.v. 10.000 EUR. In 2017 gab ihm die GmbH eine rechtsverbindliche und ernsthafte Pensionszusage. Danach erhält er beim Ausscheiden aus der Geschäftsführung mit Vollendung des 65. Lebensjahres eine monatliche Pension von 3.000 EUR. Die GmbH bildet in 2017 zulasten des Gewinns eine Pensionsrückstellung gem. § 6a EStG von 175.000 EUR (zutreffend berechnet, insbesondere ausgehend vom Endalter 65 Jahre). Bei einer Versicherungsgesellschaft wäre für eine entsprechende Versicherung eine jährliche Prämie von 26.000 EUR zu zahlen.

Das Finanzamt stellt fest, dass als Gesamtvergütung allenfalls 140.000 EUR angemessen wären.

Lösung

V. Die verdeckte Einlage

1. Begriff

Der Gesellschafter (oder eine dem Gesellschafter nahe stehende Person) wendet der Gesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen (bilanzierungsfähigen) Vorteil zu, den ein Nichtgesellschafter (als ordentlicher Kaufmann) der Gesellschaft nicht gewährt hätte, R 40 Abs. 1 KStR.

Ein einlagefähiger (bilanzierungsfähiger) Vorteil liegt vor, wenn die Vorteilsgewährung zu Ansatz/Erhöhung eines Aktivpostens bzw. Wegfall/Verringerung eines Passivpostens führt, H 40 (Einlagefähiger Vermögensvorteil) KStH.

Reine Nutzungs- und Leistungsvorteile (unentgeltliche/verbilligte Nutzungsüberlassung oder unentgeltliche/verbilligte Tätigkeit) sind nicht einlagefähig und daher keine verdeckte Einlage (H 40 (Nutzungsvorteile) KStH).

2. Behandlung bei der Gesellschaft

- = Verdeckte Einlagen dürfen das zvE nicht erhöhen, § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, daher Kürzung der verdeckten Einlage bei der zvE-Ermittlung (sofern die verdeckte Einlage vorher gewinnerhöhend gebucht wurde).
- = Bewertung der verdeckten Einlage erfolgt zum Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, § 8 Abs. 1 KStG.
- = Zugang der verdeckten Einlage im „steuerlichen Einlagekonto“, § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG.

Folgen beim Gesellschafter

	1. Fallvariante		2. Fallvariante		3. Fallvariante		4. Fallvariante	
	WG	Beteiligung	WG	Beteiligung	WG	Beteiligung	WG	Beteiligung
PV	X	X		X			X	
BV			X		X	X		X
	verdeckte Einlage aus PV		verdeckte Einlage aus PV		verdeckte Einlage aus BV		verdeckte Einlage aus BV	
Folgen Gesellschafter:	§§ 17, 20, 23 EStG prüfen		Aufdeckung stiller Reserven durch Zwangsentnahme zum Teilwert		Aufdeckung stiller Reserven bei Ansatz Teilwert		§ 23 EStG prüfen (§§ 17 und 20 EStG wegen § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe b und c EStG nicht denkbar)	



Praktikerhinweis

1. Eine verdeckte Einlage kann aus dem Privat- oder aus dem Betriebsvermögen erfolgen. Sie erfolgt stets aus dem Vermögensbereich, in dem sich die Beteiligung befindet.
2. Befinden sich Wirtschaftsgut und Beteiligung nicht im gleichen Vermögensbereich (2. und 4. Fallvariante), wechselt das Wirtschaftsgut vor der verdeckten Einlage in den Vermögensbereich der Beteiligung, d.h. bei der 2. Fallvariante: Zwangsentnahme aus Betriebsvermögen, 4. Fallvariante: Einlage in das Betriebsvermögen des Gesellschafters.
3. In jedem Fall erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung um den Wert der Einlage (= Einlagewert bei Kapitalgesellschaft).

Beteiligung im Privatvermögen: Vgl. H 17 Abs. 5 (Verdeckte Einlage) EStH.

Beteiligung im Betriebsvermögen: Vgl. § 6 Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG.

Fall 16

Zinso Zinseszins (Z) ist Alleingesellschafter der Z-GmbH und gewährt dieser in 2017 zur Vermeidung einer Liquiditätskrise auf der Grundlage eines mündlichen Vertrages ein zinsloses Darlehen i.H.v. 1.000.000 EUR. Über eine Laufzeit, Sicherheiten sowie über Tilgungsmodalitäten wurden keine Vereinbarungen getroffen. Es ist davon auszugehen, dass die Z-GmbH das Darlehen vorerst nicht zurückzahlen oder Tilgungen leisten wird. Anhaltspunkte, die Laufzeit zu schätzen, gibt es nicht.

Bilanzielle und ertragsteuerliche Behandlung bei der Z-GmbH!

Lösung

Fall 17

C überträgt der D-GmbH, an der er zu 60 % beteiligt ist (Privatvermögen), ein unbebautes Grundstück. Die unentgeltliche Übertragung erfolgte zur Stärkung des Eigenkapitals der GmbH. Er hat das Grundstück vor 5 Jahren zu Anschaffungskosten von 10.000 EUR erworben. Der Teilwert des Grundstücks beträgt 100.000 EUR.

Wie ist der Vorgang bei der D-GmbH und bei C zu behandeln?

Lösung

Fall 18

C ist Alleingesellschafter einer GmbH und betreibt daneben ein Einzelunternehmen. Die Beteiligung an der GmbH hat C in seinem Einzelunternehmen bilanziert. Er überführt ein unbebautes Grundstück seines Privatvermögens, das er vor 5 Jahren für 400.000 EUR erworben hat, unentgeltlich in die GmbH. Der Teilwert beträgt 500.000 EUR.

Erläutern Sie die bilanzielle Behandlung in der GmbH und im Einzelunternehmen!

Lösung

Fall 19 (BFH-Urteil vom 26.11.2009 III R 40/07, BStBI 2010 II S. 609)

Ludwig Landei (L) betrieb einen Großhandel mit Landprodukten, mit dem er durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinne erzielte, die von ca. 400.000 DEM im Jahr 1994 auf fast 600.000 DEM im Jahr 1996 anstiegen.

Zum 01.04.1997 veräußerte L das Anlagevermögen (Büroeinrichtung, Lkw, Pkw und Anhänger) und den Warenbestand (keine wesentlichen Betriebsgrundlagen) zu Buchwerten an eine von ihm am 11.03.1997 gegründete GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er wurde. Die GmbH setzte die Geschäfte des Einzelunternehmens fort. Der Kläger meldete das Gewerbe des Einzelunternehmens ab, erklärte aber keine Betriebsaufgabe. Wirtschaftliche Umsätze erzielte das Einzelunternehmen nach dem 01.04.1997 nicht mehr.

Die „Nutzung des Kundenstamms und das Know-how im Hinblick auf die Lieferanten“ des Einzelunternehmens wurden der GmbH nach einem auf den 30.03.1997 datierten „Nutzungsüberlassungsvertrag“ vom 01.04.1997 bis zum 30.09.2012 für halbjährlich 35.000 DEM zzgl. Umsatzsteuer überlassen, die erstmalig zum 01.10.2000 zu zahlen waren.

Nach einer Betriebsprüfung für 1997 vertrat das Finanzamt die Auffassung, das Einzelunternehmen sei zum 01.04.1997 aufgegeben worden. In den Aufgabegewinn sei ein Firmenwert i.H.v. 400.000 DEM einzubeziehen, der sich aus dem Wissen um die Geschäftschancen, dem Kundenstamm, Lieferantenbeziehungen und den Erfahrungen des Klägers zusammensetze.

Das Finanzgericht schloss sich der Meinung des Finanzamtes an und ging von einer verdeckten Einlage des Geschäfts- oder Firmenwerts in die GmbH aus.

Hat L den Geschäfts- oder Firmenwert seines Einzelunternehmens verdeckt in die GmbH eingelegt und muss er deshalb die stillen Reserven aufdecken?

Lösung

VI. Forderungsverzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft

Der Forderungsverzicht hat als Instrument der Sanierung in letzter Zeit erheblich an Bedeutung gewonnen. Oft wird er genutzt, um das Bilanzbild der krisengeschüttelten Kapitalgesellschaft zu verbessern oder eine Überschuldung zu vermeiden. Dementsprechend wurde dieses Thema auch in die Klausuren der letzten Zeit häufig aufgenommen.

Ebene der Kapitalgesellschaft

Mit dem Beschluss des Großen Senats¹ wurde die steuerliche Behandlung des durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Forderungsverzichtes für die Ebene der Kapitalgesellschaft abschließend geklärt:

- Beim durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Forderungsverzicht des Gesellschafters liegen in Höhe des werthaltigen Teils der Forderungen (= Teilwert der Forderung) steuerneutrale verdeckte Einlagen vor, H 40 (Forderungsverzicht) KStH.
- Dies gilt auch dann, wenn die Verbindlichkeit auf abziehbare Aufwendungen zurückgeht.
- Die Verbindlichkeiten sind grundsätzlich erfolgswirksam aufzulösen.² Außerbilanziell erfolgt ein Abzug in Höhe des werthaltigen Teils, R 40 Abs. 2 Satz 2 KStR.
- Das steuerliche Einlagekonto erhöht sich um den Wert der verdeckten Einlage (= Teilwert der Forderung), § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG.
- Der Verzicht auf den wertlosen Teil (= Differenz Nennwert zum Teilwert) führt zu betrieblichen steuerpflichtigen Erträgen.

Ebene des Gesellschafters

Die an den Forderungsverzicht geknüpften steuerlichen Auswirkungen auf der Ebene des Gesellschafters hängen u.a. davon ab, ob sich die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen des Gesellschafters befinden.

¹ BFH-Urteil vom 09.06.1997 GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307

² IDW HFA 2/1996 Rz 3.2

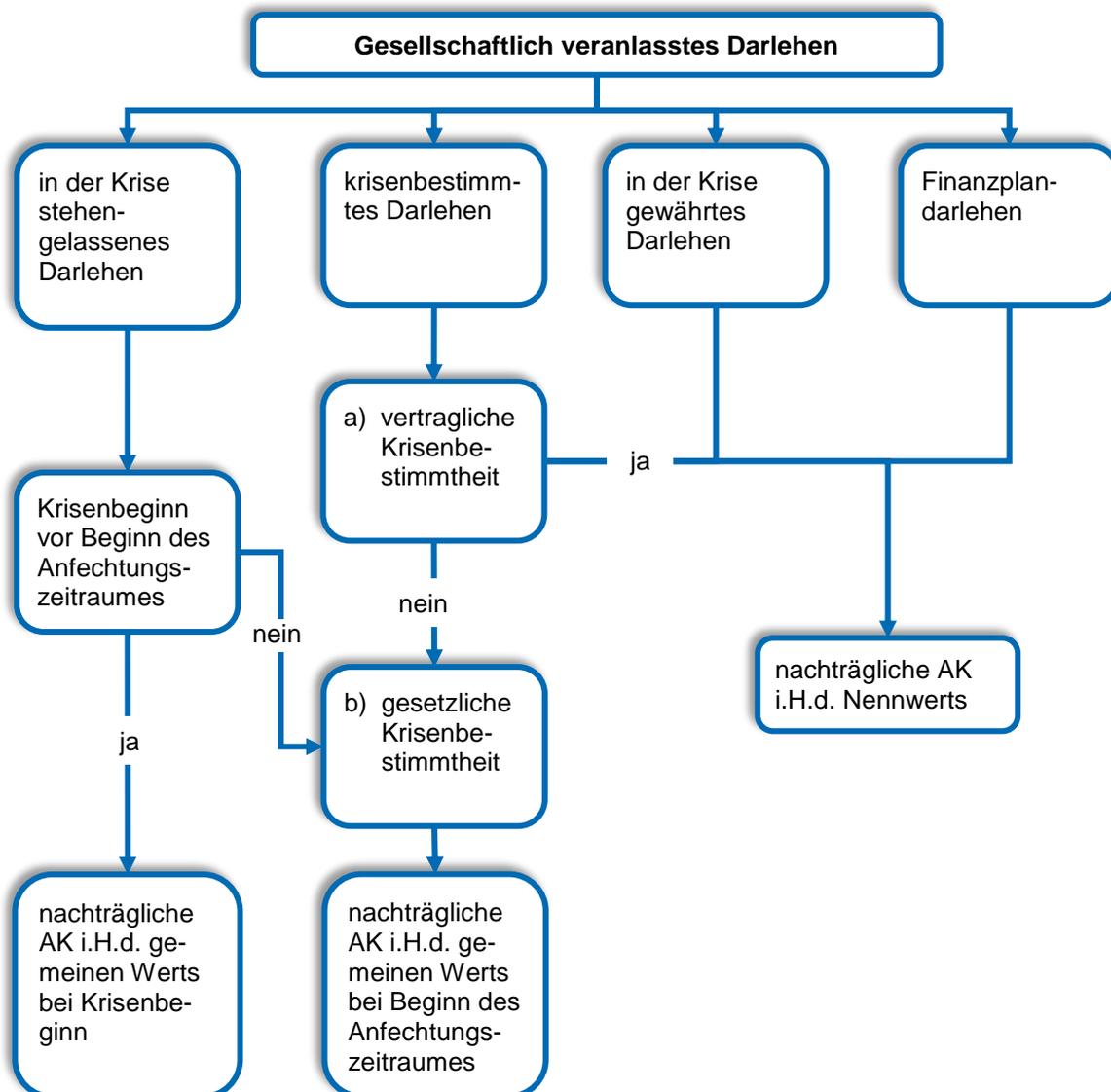
GmbH-Anteile im Privatvermögen i.S.d. § 17 EStG

- Die verdeckte Einlage stellt in Höhe des werthaltigen Teils nach dem o.a. BFH-Beschluss Einkommensverwendung dar und gilt somit als zugeflossen.
- Je nachdem, worauf die Forderung des Gesellschafters zurückzuführen war, ergibt sich beim Gesellschafter eine steuerpflichtige Einnahme (z.B. Zinsen, Miete).
- Es erhöhen sich grundsätzlich in Höhe des Teilwerts der Forderung die Anschaffungskosten i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft.

Besonderheit

Ausfall von eigenkapitalersetzenden Darlehen, BMF-Schreiben vom 21.10.2010, Beck'sche „Steuererlasse“ 1 § 17/1, danach Unterscheidung für Frage der Abziehbarkeit als Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG:

Ausfall von Gesellschafterdarlehen bei § 17 EStG, BMF-Schreiben vom 21.10.2010, Beck'sche „Steuererlasse“ 1 § 17/1.



Fall 20

Die Z-GmbH hat gegenüber ihrem Alleingesellschafter und Geschäftsführer Z zum 01.10.2017 folgende Verbindlichkeiten:

	<u>EUR</u>
Krisenbestimmtes Darlehen	100.000
Gehaltsforderung	40.000

Am 01.10.2017 verzichtet Z als einziger Gläubiger auf seine o.a. Forderungen zur Sanierung der Gesellschaft. Die o.a. Forderungen des Z sind i.H.v.

- a) 100 %
- b) 70 %
- c) 0 %

als werthaltig anzusehen.

Z hält seine Beteiligung im Privatvermögen. Z hatte das Darlehen am 01.10.2008 gewährt. Ausweislich des Darlehensvertrages hatte sich Z mit bindender Wirkung gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, dass er sein Darlehen auch im Falle einer Krise stehen lassen werde.

Bilanz- und ertragsteuerliche Behandlung für die Z-GmbH und Z!

Variante: Das Darlehen wurde am 01.02.2011 gewährt (Neudarlehen, § 52a Abs. 10 EStG).

Lösung

GmbH-Anteile im Betriebsvermögen

Für die Feststellung der Auswirkungen kommt es darauf an, inwieweit die Forderung werthaltig bzw. wertlos ist und ob die Forderung Betriebsvermögen oder Privatvermögen darstellt:

Soweit	Forderung Betriebsvermögen	Forderung Privatvermögen
Forderung werthaltig (= Teilwert der Forderung)	Erhöhung der AK der Beteiligung an Kapitalgesellschaft, § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG	<ul style="list-style-type: none"> • ggf. Zufluss steuerpflichtiger Einnahmen (z.B. Gehalt), • Einlage der Forderung zum Teilwert in das Betriebsvermögen, in dem sich Beteiligung befindet, in Höhe des Teilwerts der Forderung, • Erhöhung AK Beteiligung um Teilwert, § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG.
Forderung wertlos	<p>abziehbare BA durch Abschreibung der Forderung <u>ohne</u> Berücksichtigung des § 3c Abs. 2 EStG¹</p> <p>(ab Veranlagungszeitraum 2017: Teilabzugsverbot, s. Fn)</p> <p>aber Beachtung des Abzugsverbotes des § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. i.V.m. Satz 3 KStG</p>	<ul style="list-style-type: none"> • kein Zufluss, • keine Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung, • keine abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

¹ vgl. BMF-Schreiben vom 23.10.2013, BStBl 2013 I S. 1269, Rz 1, bis Veranlagungszeitraum 2016, dann § 3c Abs. 2 Sätze 2 ff. EStG i.d.F. Zollkodex-AnpG

Fall 21

Die Z-GmbH hat gegenüber ihrem Alleingesellschafter und Geschäftsführer Z zum 01.10.2017 folgende Verbindlichkeiten:

	<u>EUR</u>
Darlehen	100.000
Gehalt	40.000

Am 01.10.2017 verzichtet Z als einziger Gläubiger auf seine o.a. Forderungen zur Sanierung der Gesellschaft. Die o.a. Forderungen des Z sind i.H.v. 70 % als werthaltig anzusehen.

Z hat seine Beteiligung und die Darlehensforderung im Betriebsvermögen. In den Vorjahren erzielte Z Einnahmen aus Gewinnausschüttungen der Z-GmbH.

Bilanz- und ertragsteuerliche Behandlung für die Z-GmbH und Z!

Lösung

VII. Bilanzierung von Darlehen bei Rangrücktrittsvereinbarungen

Vermeidung der insolvenzrechtlichen Überschuldung durch Rangrücktritt

Zur Vermeidung der insolvenzrechtlichen Überschuldung wird in der Praxis häufig eine Rangrücktrittserklärung abgegeben. Die Überschuldung stellt zwar keinen Insolvenzgrund dar, solange eine positive Fortführungsprognose besteht, § 19 Abs. 2 InsO.

Unabhängig davon sollte eine Rangrücktrittserklärung abgegeben werden, um es nicht auf die u.U. problematische Frage der positiven Fortführungsprognose zu jedem Zeitpunkt ankommen zu lassen. Hierbei reicht seit dem MoMiG gem. § 19 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 39 Abs. 2 InsO wieder ein einfacher Rangrücktritt aus.

Einfacher Rangrücktritt

Bei einem einfachen Rangrücktritt vereinbaren Schuldner und Gläubiger, dass eine Rückzahlung der Verbindlichkeit nur dann zu erfolgen habe, wenn der Schuldner dazu aus zukünftigen Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus anderem - freien - Vermögen künftig in der Lage ist und der Gläubiger mit seiner Forderung im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktritt. Aber auch ein qualifizierter Rangrücktritt lässt die gewünschten Folgen eintreten.

Qualifizierter Rangrücktritt

Bei einem qualifizierten Rangrücktritt erklärt der Gläubiger sinngemäß, er wolle wegen der Forderung erst nach Befriedigung sämtlicher anderer Gläubiger der Gesellschaft und - bis zur Abwendung der Krise - auch nicht vor, sondern nur zugleich mit den Einlagenrückgewähransprüchen der Gesellschafter berücksichtigt, also so behandelt werden, als handele es sich bei seiner Forderung um statutarisches Kapital.

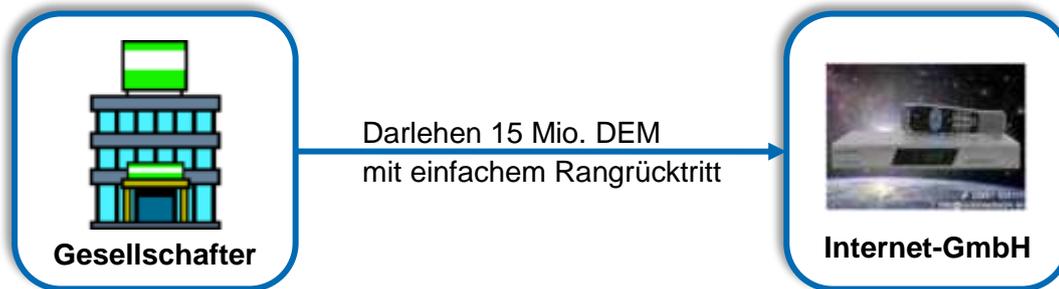
Bilanzierung bei Rangrücktritt

Ein Rangrücktritt stellt zivilrechtlich einen Schuldrechtsänderungsvertrag dar und lässt die wirtschaftliche Belastung nicht entfallen, sodass in der Handelsbilanz weiterhin eine Passivierung vorzunehmen ist.

In der Steuerbilanz kommt ggf. das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG in Betracht.

Zu beachten ist § 5 Abs. 2a EStG nach Auffassung der Finanzverwaltung jedoch lediglich bei Gesellschafterdarlehen, die mit einem einfachen Rangrücktritt versehen sind und bei denen in der Vereinbarung eine Bezugnahme auf die Möglichkeit einer Tilgung auch aus sonstigem freiem Vermögen fehlt, vgl. BMF-Schreiben vom 08.09.2006 IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl 2006 I S. 497.

Fall 22 (BFH-Urteil vom 30.11.2011 I R 100/10, BStBI 2012 II S. 332)



Die Internet-GmbH (I-GmbH) mit dem Geschäftszweck Entwicklung, Herstellung und Verbreitung von Internetdiensten. Alleingesellschafterin der I-GmbH ist die C-GmbH.

Die finanzielle Ausstattung der I-GmbH war unzureichend.

Zur Beseitigung der damit verbunden Folgen schloss die I-GmbH am 18.09.1995, schriftlich niedergelegt in der Urkunde vom 15.12.1995, mit der C-GmbH einen Darlehens- und Rangrücktrittsvertrag. Die C-GmbH verpflichtete sich, der Klägerin zur Ingangsetzung ihres Geschäftsbetriebs ein entsprechend dem finanziellen Bedarf abrufbares verzinsliches Darlehen mit einem Kreditrahmen von bis zu 15 Mio. DEM zu gewähren. Sicherheiten wurden keine gestellt, das Darlehen war von jeder der Parteien jederzeit kündbar, § 2 des Vertrages vom 15.12.1995.

§ 3 der Vereinbarung lautet:

Im Falle des Eintritts einer Überschuldung der Schuldnerin tritt die sich aus dem jeweiligen Saldo des Darlehens-Verrechnungskontos ergebende Forderung der Gläubigerin automatisch in Höhe des Betrages der Überschuldung im Rang hinter die Forderungen aller übrigen Gläubiger zurück. ...

§ 4 lautet:

...

Die Gläubigerin kann die Befriedigung ihrer Gesamtforderung nur aus künftigen Jahresüberschüssen, soweit sie bestehende Verlustvorträge übersteigen, oder ggf. aus einem Liquidationsüberschuss verlangen.

Der Betriebsprüfer kam unter Bezugnahme auf § 5 Abs. 2a EStG zu der Auffassung, dass die in der Bilanz zum 31.12.1999 enthaltene Verbindlichkeit gegenüber der C-GmbH i.H.v. 16.370.933,08 DEM zum 31.12.1999 gewinnwirksam aufzulösen sei.

Das Darlehen stellt aus Sicht des Gesellschafters eine wertlose Forderung dar.

Frage

Ist die Verbindlichkeit in der Steuerbilanz gewinnerhöhend aufzulösen?

Lösung

VIII. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

1. Bilanzierung dem Grunde nach

Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt handelsrechtlich einen Vermögensgegenstand und steuerrechtlich ein Wirtschaftsgut dar.

2. Bilanzierung der Höhe nach

Hier soll unterscheiden werden zwischen

- der Bewertung im Zeitpunkt der „Erstverbuchung“ und
- der Bewertung zum Bilanzstichtag.

2.1 Bewertung im Zeitpunkt der Erstverbuchung

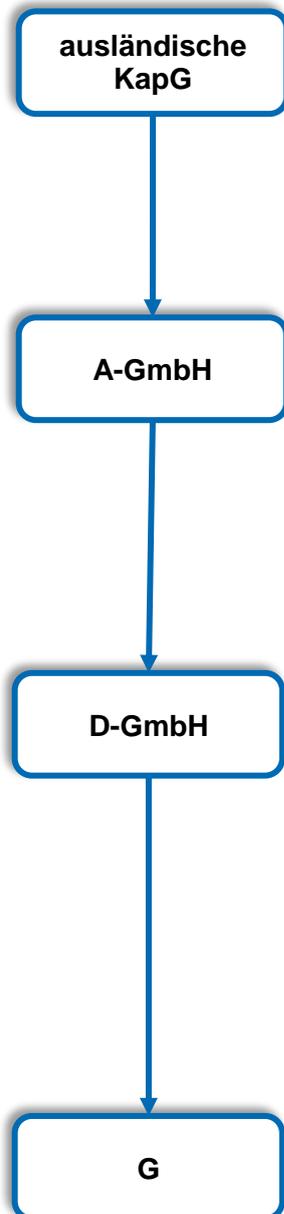
Die Bewertung der Beteiligung erfolgt mit den Anschaffungskosten nach § 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, R 6.2 EStR, H 6.2 (Anschaffungskosten) EStH.

2.2 Bewertung zum Bilanzstichtag

Es handelt sich bei der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in Klausuren regelmäßig um Anlagevermögen nach § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR. Deshalb ist in der Handelsbilanz das gemilderte Niederstwertprinzip, § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB, zu beachten. Steuerlich ist eine Abwertung nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung möglich, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

3. Erfassung von Ergebnisanteilen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Vergleich: Inlandsdividende - Auslandsdividende



- Dividende = steuerfrei (§ 8b Abs. 1 KStG oder DBA)
- Fiktive BA = 5 % = nicht abzugsfähig (§ 8b Abs. 5 KStG)

- Dividende = steuerfrei (§ 8b Abs. 1 KStG)
- Fiktive BA = 5 % = nicht abzugsfähig (§ 8b Abs. 5 KStG)

Anteile Betriebsvermögen (Teileinkünfteverfahren)

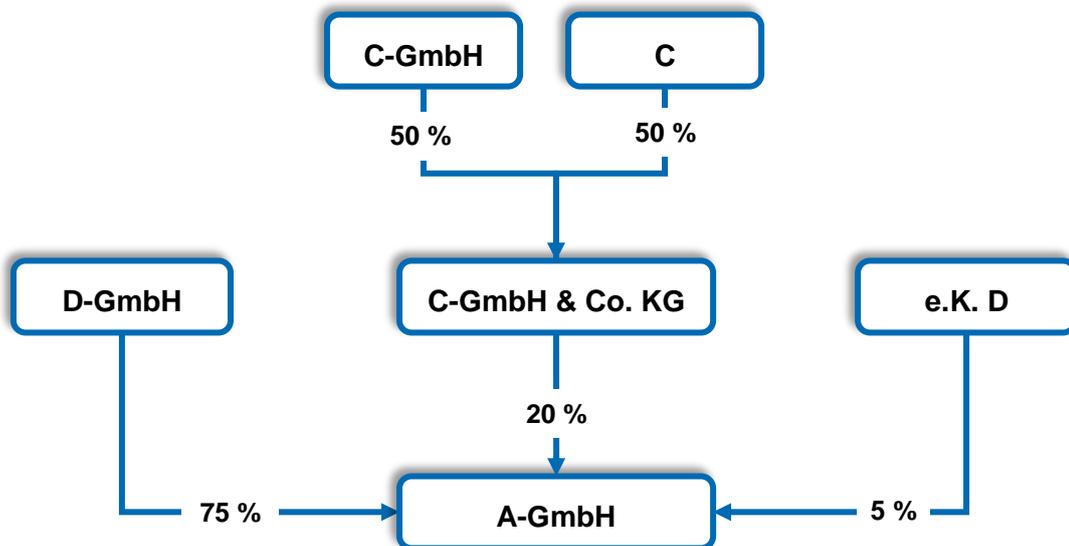
- Dividende = 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe d i.V.m. Satz 2 EStG
- WK/BA = 40 % nicht abzugsfähig, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Dividende anfällt, § 3c Abs. 2 EStG

Anteile Privatvermögen

- Grundsatz: Abgeltungsteuer, § 32d EStG

Fall 23

An der C-GmbH sind folgende Gesellschafter beteiligt:



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Die Gesellschafterversammlung der A-GmbH beschloss am 11.06.2017 die Feststellung des Jahresabschlusses gem. § 42a GmbHG zum 31.12.2016 mit folgendem Eigenkapital:

	<u>EUR</u>
Gezeichnetes Kapital	250.000
Kapitalrücklagen	200.000
andere Gewinnrücklagen	450.000
Jahresüberschuss	<u>450.000</u>
Summe Eigenkapital 31.12.2016	1.350.000 =====

Es wurde des Weiteren folgender Ergebnisverwendungsbeschluss gefasst:

Am 02.07.2017 wird der gesamte Jahresüberschuss des Geschäftsjahres 2016 i.H.v. 450.000 EUR zzgl. eines den anderen Gewinnrücklagen zu entnehmenden Betrages i.H.v. 50.000 EUR an die Gesellschafter ausgeschüttet.

Alle Beteiligten - bis auf den e.K. D - haben als Geschäftsjahr das Kalenderjahr. D stellt seinen Jahresabschluss jeweils zum 30.06. auf.

Weitere Sachverhaltsangaben

- Zur D-GmbH

- a) Variante 1: Die D-GmbH stellt ihren Jahresabschluss zum 31.12.2016 bereits am 31.03.2017 auf und nach Prüfung gem. der §§ 316 ff. HGB am 30.04.2017 fest.
- b) Variante 2: Die Aufstellung, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses der D-GmbH erfolgt nach Feststellung des Jahresabschlusses der C-GmbH.

- Zur C-GmbH & Co. KG

Die KG ist i.S.d. § 271 Abs. 1 HGB an der C-GmbH beteiligt.

Zur Finanzierung der Beteiligung an der C-GmbH hatte die KG ein Darlehen aufgenommen und in 2015 12.000 EUR Zinsen gezahlt.

- Zur C-GmbH

Annahme: Die offene Gewinnausschüttung der C-GmbH über die C-GmbH & Co. KG stellt den einzigen Geschäftsvorfall bei der C-GmbH in 2017 dar. Es ist der endgültige Jahresüberschuss 2017 zu ermitteln. Der Gesellschaftsvertrag der C-GmbH & Co. KG enthält keine Besonderheiten, sodass der Gewinnanteil der C-GmbH an der KG dieser unmittelbar zusteht.

- Zum e.K. D

Das Geschäfts- und Wirtschaftsjahr weicht vom Kalenderjahr ab und dauert jeweils vom 01.07. bis zum 30.06. Die Beteiligung an der C-GmbH gehört unstreitig zum Betriebsvermögen des D. Zur Finanzierung der Beteiligung an der C-GmbH hatte D ein Darlehen aufgenommen. Im Geschäftsjahr 2016/2017 sind 6.000 EUR Zinsaufwendungen angefallen.

Aufgaben

1. Buchung der Ergebnisverwendung bei der C-GmbH, wenn am 02.07.2017 die Gutschrift auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter erfolgt.
2. Darstellung der buchmäßigen und ertragsteuerlichen Folgen - ohne Gewerbesteuer - bei den Gesellschaftern sowie der C-GmbH unter Beachtung der weiteren Angaben.

Lösung

Fall 24

Die M-GmbH ist seit 1999 an der T-GmbH beteiligt (Anschaffungskosten = Buchwert der Beteiligung: 300.000 EUR). Im Jahr 2017 veräußert die M-GmbH die Beteiligung für 450.000 EUR.

1. Wie ist die Veräußerung bei der M-GmbH zu behandeln?
2. Wie wäre Variante 1. zu beurteilen, wenn in 2017 Veräußerungskosten i.H.v. 10.000 EUR angefallen wären?
3. Wie wäre die Veräußerung in der Variante 1. zu behandeln, wenn die M-GmbH im Jahr 2009 eine Teilwertabschreibung von 100.000 EUR vorgenommen hätte und der Buchwert der Beteiligung im Zeitpunkt der Veräußerung daher nur noch 200.000 EUR betragen hätte? Die Gründe für die Werterholung haben sich in 2017 ergeben.
4. Wie wäre Variante 3. zu beurteilen, wenn die M-GmbH die Teilwertabschreibung in 2001 und damit steuerwirksam vorgenommen hätte?
5. Wie wäre Variante 3. zu beurteilen, wenn die Beteiligung nicht veräußert worden wäre, aber dennoch der Teilwert zum 31.12.2017 450.000 EUR betragen würde?
6. Wie wäre Variante 4. zu beurteilen, wenn die Beteiligung nicht veräußert worden wäre, aber dennoch der Teilwert zum 31.12.2017 450.000 EUR betragen würde?

Lösung

IX. Latente Steuern

1. Allgemeines

Der tatsächliche Steueraufwand der Kapitalgesellschaft wird aufgrund des steuerlichen Gewinns berechnet, d.h. ausgehend vom Gewinn lt. Steuerbilanz, korrigiert um steuerliche Hinzu- und Abrechnungen. Der sich danach ergebende Steueraufwand wird in handels- und steuerrechtlicher Gewinn- und Verlustrechnung erfasst; ein sich ergebender Erstattungsanspruch bzw. eine sich ergebende Nachzahlungsverpflichtung wird unter Berücksichtigung dieses tatsächlichen Steueraufwands in Handels- und Steuerbilanz aktiviert bzw. passiviert.

Sofern Bilanzansätze (und damit regelmäßig das Ergebnis) Handelsbilanz von denen in der Steuerbilanz abweichen, werden damit die Steuerforderungen bzw. -schulden bezogen auf das handelsbilanzielle Vermögen in der Handelsbilanz unzutreffend ausgewiesen. Mit anderen Worten: Das Nettovermögen wird nicht „richtig“ ausgewiesen. Der Korrektur dieser Handhabung dient § 274 HGB.

Da die tatsächliche Steuerbelastung im steuerrechtlichen Jahresabschluss bereits zutreffend ausgewiesen ist, bezieht sich die Korrektur durch § 274 HGB ausschließlich auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss.



Praktikerhinweis

Latente Steuern sind ausschließlich ein Instrument des **handelsrechtlichen** Jahresabschlusses.

Die Bilanzposten „Aktive latente Steuern“ und „Passive latente Steuern“, § 266 Abs. 2 D. und Abs. 3 E. HGB stellen jeweils einen „Posten eigener Art“ dar.

2. Persönlicher Anwendungsbereich

Nach seiner Stellung im Gesetz gilt § 274 HGB grundsätzlich nur für Kapitalgesellschaften. Gem. § 274a Nr. 5 HGB sind kleine Kapitalgesellschaften von der Anwendung des § 274 HGB befreit. Bezogen auf den Einzelabschluss sind damit folgende Unternehmen zur Anwendung des § 274 HGB verpflichtet:

- Große Kapitalgesellschaften, § 274 i.V.m. Umkehrschluss aus § 274a HGB,
- mittelgroße Kapitalgesellschaften, § 274 i.V.m. Umkehrschluss aus § 274a HGB,
- große und mittelgroße Kapitalgesellschaften & Co., § 264a HGB,
- Personenunternehmen, die dem Publizitätsgesetz unterliegen, §§ 1 bis 5 PubiG.

3. Kleine Kapitalgesellschaften/Nichtkapitalgesellschaften und § 274 HGB

Kleine Kapitalgesellschaften und Nichtkapitalgesellschaften können die Vorschriften des § 274 HGB allerdings **freiwillig** anwenden.

Bei Nichtkapitalgesellschaften kann nur die Gewerbesteuer als betriebliche Steuer von den Regelungen zu latenten Steuern betroffen sein. Bei Kapitalgesellschaften zusätzlich die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag.

Es ist allerdings umstritten, ob nicht kleine Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften i.S.d. § 264a HGB nach der Gesetzesbegründung zum BilMoG zumindest die Voraussetzungen von Rückstellungen für latente Steuern zu prüfen haben. Das IDW vertritt hier nach wie vor die Auffassung, dass das Vorliegen von Rückstellungen zu prüfen ist.

Im IDW nimmt im RS HFA 7 die Auffassung ein, dass in der Regel die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ansatz einer Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erfüllt sind.

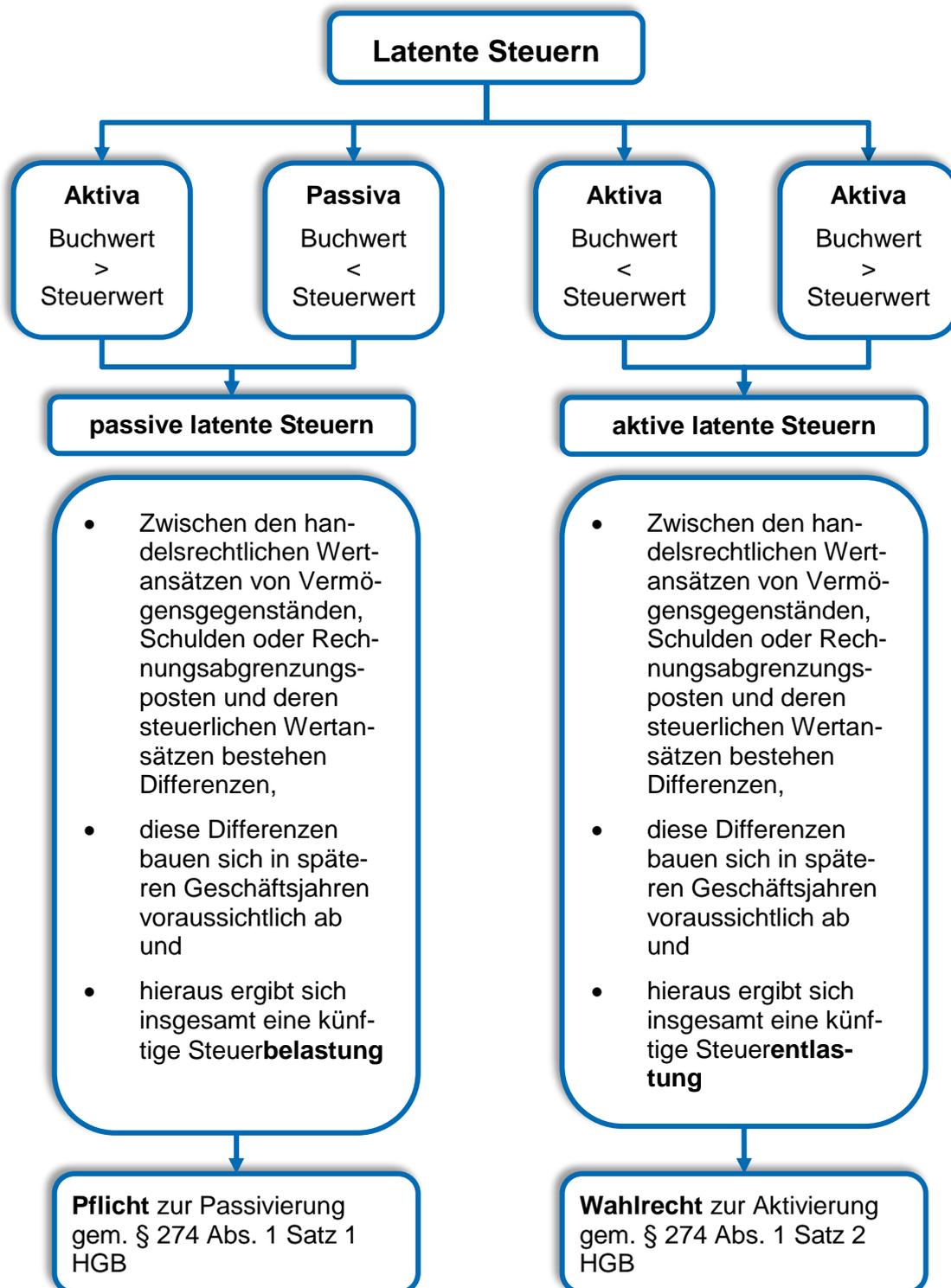
Die BStBK hat sich in einer Verlautbarung vom 19.09.2012 mittlerweile partiell der Meinung des IDW angeschlossen (vgl. Anlage). Von einer Passivierungspflicht wird danach ausgegangen, wenn die Bewertungsdifferenz auf steuerlichen Tatbeständen beruht, bei denen das Steuergesetz einen Steuerstundung bezweckt, wie z.B. bei § 7g EStG, § 6b EStG.

Es bleibt abzuwarten, wie sich diese Rechtsfragen in Zukunft entwickeln werden.

4. Ansatz latenter Steuern

4.1 Wertansatzdifferenzen

Sind die Voraussetzungen des § 274 Abs. 1 Satz 1 bzw. Satz 2 HGB erfüllt, ist der Ansatz zukünftiger **Steuerbelastungen geboten** bzw. **dürfen** zukünftige **Steuerentlastungen** erfasst werden.



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Wichtig ist, hierbei zu beachten, dass nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut („... insgesamt ...“) eine Gesamtdifferenzenbetrachtung anzustellen ist.

4.2 Temporäre Differenzen

Temporäre Differenzen i.S.d. § 274 Abs. 1 HGB umfassen sämtliche Fälle,

- in denen der Bilanzposten entweder nur in der Handelsbilanz (z.B. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Drohverlustrückstellungen) oder aber nur in der Steuerbilanz (z.B. steuerfreie Rücklagen) angesetzt ist (**Ansatzunterschiede**) und
- in denen der betreffende Bilanzposten sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz angesetzt ist, aber eine abweichende Bewertung erfolgte (**Bewertungsunterschiede**).

Für Differenzen i.S.v. § 274 Abs. 1 HGB müssen bzw. dürfen nur insoweit latente Steuern angesetzt werden, als diese Unterschiedsbeträge in Folgejahren durch Nutzung oder Abgang der betreffenden Vermögensgegenstände oder Schulden abgebaut werden (**temporäre Differenzen**). Darüber hinaus muss der Abbau zu einer Steuerbe- bzw. -entlastung führen. Auch sog. quasi-permanente Differenzen sind bei der Berechnung latenter Steuern zu berücksichtigen. Dabei handelt es sich um bilanzielle Unterschiedsbeträge, die zwar zeitlich begrenzt sind, deren Abbau jedoch von den Dispositionen des Unternehmens abhängig ist bzw. erst bei Liquidation des Unternehmens erfolgt (z.B. falls Grund und Boden oder Beteiligungen handels- aber nicht steuerrechtlich außerplanmäßig abgeschrieben wurden und Wertsteigerungen bis zur Veräußerung nicht erfolgten). Für permanente Differenzen (sog. „**permanent-differences**“) kommt der Ansatz latenter Steuern dagegen nicht in Betracht. Zu diesen Differenzen zählen z.B. außerbilanzielle Veränderungen durch steuerlich nicht-abzugsfähige Ausgaben, z.B. § 3c, § 4 Abs. 5 bis 7 EStG, § 8b Abs. 5, § 10 KStG, und steuerfreie Einnahmen, z.B. § 13 InvZulG, § 8b KStG.



Praktikerhinweis

Permanente Differenzen führen nicht zum Ansatz latenter Steuern!

4.3 Steuerliche Verlustvorträge

Gem. § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB sind bei der Berechnung der aktiven latenten Steuern auch eventuelle steuerliche Verlustvorträge zu berücksichtigen. Im Interesse einer besseren Nachprüfbarkeit und Praktikabilität sind die steuerlichen Verlustvorträge hierbei nur insoweit anzusetzen, als zu erwarten ist, dass sie innerhalb der nächsten 5 Jahre verrechnet werden. Dabei sind die Beschränkungen des Verlustabzuges gem. § 10d EStG (sog. Mindestbesteuerung) sowie sonstige steuerliche Restriktionen des Verlustabzuges, z.B. § 8c KStG, zu berücksichtigen.

Regelungen zu steuerlichen Verlustvorträgen bzw. vergleichbare Regelungen sind:

- § 10d EStG Verlustvorträge für ESt und KSt,
- § 10a GewStG Verlustvorträge für GewSt,
- § 4h EStG Zinsvorträge/EBITDA-Vorträge im Rahmen der Zinsschranke,
- § 15a EStG verrechenbare Verluste bei beschränkter Haftung.

Danach sind z.B. die Zinsvorträge bei der Berechnung aktiver latenter Steuern nur insoweit zu berücksichtigen, als eine hinreichend hohe Wahrscheinlichkeit ihrer Realisierung innerhalb von 5 Jahren besteht.

5. Bewertung latenter Steuern



Praktikerhinweis

Für die Bewertung gilt:

- Unternehmensindividueller Zukunftssteuersatz,
- keine Abzinsung,
- Begrenzung bei Verlustvorträgen auf 5 Jahre.

6. Ausweis latenter Steuern



Praktikerhinweis

Ausweisregeln

- **Netto- oder Bruttoausweis,**
- Gesonderte Bilanzposten „Aktive latente Steuern“ bzw. „Passive latente Steuern“,
- Gesonderter GuV-Ausweis.

Beispiel 1: Bei der Nomiet GmbH (GmbH) werden zum Bilanzstichtag 31.12.2002 erstmals Sachverhalte für evtl. Steuerlatenzen festgestellt:

- Steuerentlastende temporäre Differenzen 100.000 EUR
- Steuerbelastende temporäre Differenzen 300.000 EUR
- Binnen 5 Jahren verrechenbare Verlustvorträge 80.000 EUR

Der maßgebende Ertragsteuersatz beläuft sich auf 30 %.

Lösung: Einzel betrachtet ergeben sich folgende Latenzen:

- Aktive latente Steuern aus temporären Differenzen 30.000 EUR
- Passive latente Steuern aus temporären Differenzen 90.000 EUR
- Aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen 24.000 EUR

Die Gesamtdifferenzenbetrachtung führt zu einem Nettoausweis i.H.v. (90.000 EUR ./ 30.000 EUR ./ 24.000 EUR =) 36.000 EUR auf der Passivseite. Alternativ könnte der Bruttoausweis vorgenommen werden mit aktiven latenten Steuern i.H.v. 54.000 EUR und passiven latenten Steuern i.H.v. 90.000 EUR.

Nicht statthaft wäre es, die aktiven latenten Steuern außer Ansatz zu lassen und nur die passiven latenten Steuern i.H.v. 90.000 EUR auszuweisen. Im Rahmen der **Gesamtdifferenzenbetrachtung** hat eine Saldierung zu erfolgen, und nur ein Aktiv**überhang** dürfte außer Ansatz bleiben.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1, aber die passiven latenten Steuern sollen sich auf (30 % von 130.000 EUR =) 39.000 EUR belaufen.

Lösung:

- Die Gesamtdifferenzenbetrachtung führt zu einem Nettoausweis i.H.v. (30.000 EUR + 24.000 EUR ./ 39.000 EUR =) 15.000 EUR auf der Aktivseite.
- Alternativ könnte der Bruttoausweis vorgenommen werden mit aktiven latenten Steuern i.H.v. 54.000 EUR und passiven latenten Steuern i.H.v. 39.000 EUR.
- Alternativ könnte komplett auf eine Bilanzierung gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB verzichtet werden; denn es ergibt sich **insgesamt**, d.h. hier per Saldo, eine Steuerentlastung.

7. Ausschüttungssperre

Erfolgt eine Aktivierung latenter Steuern, dürfen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zzgl. eines Gewinnvortrages und abzgl. eines Verlustvortrages der Höhe der per Saldo bilanzierten latenten Steuern mindestens entsprechen, § 268 Abs. 8 Satz 2 HGB.

8. Anhangangaben

Gem. § 285 Nr. 29 HGB ist im Anhang anzugeben, auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist. Dies umfasst auch Angaben darüber, inwieweit z.B. Zinsvorträge bei der Berechnung der latenten Steuern berücksichtigt wurden.

Kleine Kapitalgesellschaften sind gem. § 288 Abs. 1 HGB, mittelgroße Kapitalgesellschaften gem. § 288 Abs. 2 Satz 2 HGB von der Angabepflicht nach § 285 Nr. 29 HGB befreit.

9. Abweichungen im Einzelnen

In der folgenden **beispielhaften** Aufstellung wird jeweils nur **der Einzelfall** betrachtet. Es bleibt selbstverständlich bei den bisher erfolgten Aussagen hinsichtlich der Gesamtdifferenzenbetrachtung. Die Auflistung enthält keine Besonderheiten, die sich aus dem UmwG bzw. UmwStG (z.B. bei Verschmelzung) ergeben.

a) Höheres Nettovermögen in der Handelsbilanz und isoliert Anlass für die Passivierung latenter Steuern

- (Fakultativer) Ansatz aktivierungsfähiger selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handelsbilanz, § 248 Abs. 2 HGB, mit den Entwicklungskosten, § 255 Abs. 2a HGB; Ansatzverbot für selbst geschaffenes immaterielles Anlagevermögen in der Steuerbilanz, § 5 Abs. 2 EStG.
- Höherer Ansatz des abnutzbaren Anlagevermögens infolge niedrigerer Abschreibung in der Handelsbilanz, insbesondere
 - bei beweglichen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern (fakultativ): lineare Abschreibung in der Handelsbilanz, degressive Absetzung für Abnutzung in der Steuerbilanz,
 - bei Gebäuden: Abschreibung nach der Nutzungsdauer in Handelsbilanz, aber höherer gesetzlicher AfA-Satz für die Steuerbilanz.
- Höherer Ansatz des abnutzbaren Anlagevermögens in der Handelsbilanz wegen der (fakultativen) Inanspruchnahme von steuerrechtlichen Sonderregelungen zur Niedrigerbewertung in der Steuerbilanz: Sonderabschreibungen gem. § 7g Abs. 5 EStG, erhöhte Absetzungen, Abzugsbeträge gem. § 6b EStG, R 6.6 EStR.
- Verlustanteile aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nach §§ 179, 180 AO steuerlich automatisch erfasst werden (Spiegelbildtheorie für die Steuerbilanz), in der Handelsbilanz aber mangels Sinken des inneren Werts der Beteiligung nicht zu einer Abschreibung auf den Beteiligungsansatz führen. (Folge: Zwingende Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz)
- Bei steigenden Preisen: Bewertung nach der Fifo-Methode nach § 256 Satz 1 HGB in der Handelsbilanz. Steuerrechtlich ist diese Bewertung unzulässig, s. § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG (Anerkennung Lifo-Methode) und R 6.9 EStR.

- Ansatz von kurzfristigen Fremdwährungs-Forderungen mit einem über den Anschaffungskosten liegenden Kurswert in der Handelsbilanz, zwingend, § 256a HGB. Steuerrechtlich bilden die Anschaffungskosten (zwingend) die Obergrenze, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG.
- Ansatz von kurzfristigen Fremdwährungs-Verbindlichkeiten mit einem unter den Anschaffungskosten liegenden Kurswert in der Handelsbilanz, zwingend, § 256a HGB. Steuerrechtlich bilden die Anschaffungskosten (zwingend) die Untergrenze, § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. Nr. 2 Satz 1 EStG.
- (Fakultativer) Ansatz von sog. steuerfreien Rücklagen, § 6b EStG, R 6.6 EStR, in der Steuerbilanz. Dieser Ansatz mindert das bilanzielle Steuerbilanz-Vermögen, darf jedoch handelsrechtlich nicht gebildet werden.

b) Niedrigeres Nettovermögen in der Handelsbilanz und isoliert Anlass für die Aktivierung latenter Steuern

- Niedrigerer Ansatz eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts in der Handelsbilanz wegen höherer Abschreibung, § 246 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB, bzw. handelsrechtlich verbotener Zuschreibung, § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB. Steuerrechtlich gilt grundsätzlich die 15-jährige Abschreibung, § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG; falls wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung eine Teilwertabschreibung erfolgte, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, besteht das Wertaufholungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG. (Folge: Zwingende Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz).
- Niedrigerer Ansatz des abnutzbaren Anlagevermögens infolge höherer Abschreibung in der Handelsbilanz, insbesondere
 - bei beweglichen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern degressive Abschreibung in der Handelsbilanz, lineare Absetzung für Abnutzung in der Steuerbilanz,
 - bei Gebäuden Abschreibung nach der Nutzungsdauer in der Handelsbilanz, aber (fakultative) Anwendung des niedrigeren gesetzlichen AfA-Satzes für die Steuerbilanz.
- Niedrigerer Ansatz des Anlagevermögens in der Handelsbilanz bei voraussichtlich dauernder Wertminderung. Handelsrechtlich besteht ein Abschreibungsgebot, § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB, das steuerrechtliche Abwertungswahlrecht, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, wird (fakultativ) nicht in Anspruch genommen.
- Niedrigerer Ansatz der Finanzanlagen in der Handelsbilanz bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung. Handelsrechtlich besteht ein Abschreibungswahlrecht, § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB, steuerrechtlich ein Verbot der Abwertung, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Umkehrschluss EStG. Wird handelsrechtlich abgewertet (fakultativ), ist der Handelsbilanz-Ansatz niedriger.
- Berücksichtigung von Gewinnanteilen aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft in der Handelsbilanz unter dem steuerlichen Wert aus §§ 179, 180 AO (Spiegelbildtheorie für die Steuerbilanz), z.B. bei Thesaurierung in der Personengesellschaft oder bei abweichenden Zeitpunkten der Erfassung aufgrund der Abhängigkeit von der Beschlussfassung über die Verwendung des Ergebnisses (Folge: Zwingende Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz).

- Von den steuerrechtlichen Vorschriften des § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG (fakultativ) abweichende Bewertung des eingetauschten Vermögensgegenstandes in der Handelsbilanz (Buchwertfortführung oder erfolgsneutrale Behandlung) beim Tausch.
- In der Handelsbilanz (fakultative) Nichteinbeziehung von Verwaltungskosten in die Herstellungskosten, § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB, die in der Steuerbilanz zwingend einzubeziehen sind, Tz 8 des Maßgeblichkeits-Erlasses, § 6 EStG i.V.m. R 6.3 EStR.¹
- Kein Ansatz eines Disagio in der Handelsbilanz, fakultativ, § 250 Abs. 3 HGB, zwingender Ansatz in der Steuerbilanz, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG.
- (Zwingender) Ansatz von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Handelsbilanz, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, die nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG steuerlich nicht zulässig sind.
- Ansatz weiterer Rückstellungen in der Handelsbilanz, zwingend, § 249 Abs. 1 HGB, deren Bildung in der Steuerbilanz dem Grunde und/oder der Höhe nach nicht zulässig sind, § 5 Abs. 3, 4, 4b EStG.
- Bewertung der Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz, wenn der dort maßgebende Rechnungszinsfuß unter 6 % liegt, § 253 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 HGB. Steuerrechtlich ist ausschließlich ein Rechnungszinsfuß von 6 % zulässig, § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG.
- Abzinsung anderer Rückstellungen mit einem dort ggf. gebotenen niedrigeren Zinssatz als 5,5 % bzw. keine Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Handelsbilanz, § 253 Abs. 2 Sätze 1, 3 bis 5 HGB. Steuerrechtlicher Zinssatz ausschließlich 5,5 %, § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 und Nr. 3a Buchstabe e EStG.

¹

BMF-Schreiben vom 12.03.2010 IV C 6 - S 2133/09/10001, kurz: Maßgeblichkeits-Erlass Tz 8, Beck'sche „Steuererlasse“ 1 § 5/14

Fall 25

Die Differenzia-GmbH (GmbH) hat in ihrer Handelsbilanz auf den 31.12.01 Herstellungskosten für einen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand zu Recht mit 480.000 EUR aktiviert, § 248 Abs. 2, § 255 Abs. 2 und 2a HGB, den sie zutreffend ab 02 linear mit 25 % abschreibt, § 253 Abs. 1 und 3 HGB.

Aus ihrer Beteiligung an der Minus-KG (M-KG) wird ihr für 01 ein steuerlicher Verlustanteil i.H.v. 100.000 EUR zugewiesen. Der M-KG geht es seit Jahren wirtschaftlich gut. Sie hatte im Geschäftsjahr erhebliche außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen, aus denen der Verlust bei ihr resultierte. Der beizulegende Wert der Beteiligung ist hierdurch nicht gesunken. Für das Geschäftsjahr 02 wird wieder ein positives Ergebnis erwirtschaftet und der Gewinnanteil der GmbH beträgt 180.000 EUR. Der Kommanditanteil der GmbH bei der M-KG ist seit Jahren mit 550.000 EUR voll eingezahlt und entsprach vor dem „Verlustjahr 01“ ihrem Kapitalkonto bei der KG. Entnahmen und Einlagen sind bei der M-KG weder in 01 noch in 02 erfolgt.

Aufgrund eines schwebenden Absatzgeschäfts musste die GmbH eine Rückstellung für den aus dem Geschäft am Bilanzstichtag 01 drohenden Verlust i.H.v. 50.000 EUR bilden. Der Verlust ist im Geschäftsjahr 02 tatsächlich eingetreten.

Weitere Besonderheiten, außer in 01 fehlerhaft aufgezeichneter Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 7 EStG i.H.v. 20.000 EUR, sind nicht bekannt. Die GmbH erzielte in 01 und 02 erhebliche Jahresüberschüsse, bei deren Ermittlung u.a. die Steuerforderungen bzw. -nachzahlungen zutreffend berücksichtigt wurden.

Die Steuerbelastung beträgt für

- Gewerbesteuer 14 %
- Körperschaftsteuer 15 %
- Solidaritätszuschlag 5,5 %

Ermittlung und Buchung der latenten Steuerbelastung/-entlastung für 01 und 02!

Lösung

X. Gesellschafterverrechnungskonten

Insbesondere bei kleinen GmbHen mit 1 oder 2 Gesellschaftern ist häufig keine klare Trennung der Zahlungsströme der Gesellschaft und den privaten Ausgaben der Gesellschafter gegeben. Die Gesellschafter betrachten die GmbH als ihr Unternehmen, das für sie die privaten Ausgaben bezahlt und diese Ausgaben mit ihrem Lohn als Geschäftsführer verrechnet.



Praktikerhinweis

Das gesellschaftsrechtliche Trennungsprinzip wird häufig verkannt!

Damit nicht für jede private Ausgabe die den Gesellschafter betrifft (z.B. Miete, Heizung, Versicherungen, sonstige Lebenshaltungskosten) gesonderte Rückforderungsvereinbarungen zu treffen sind, werden Verrechnungskonten eingerichtet. Entsprechend wird zumindest ein Teil des Nettolohns nicht ausgezahlt sondern in der GmbH belassen damit die Privatausgaben davon bezahlt werden können.

Beispiel: Eine GmbH hat nur einen Gesellschafter-Geschäftsführer. Der erhält ein angemessenes Gehalt von netto 4.000 EUR. Davon werden monatlich 2.000 EUR auf ein privates Konto des Gesellschafters überwiesen und die restlichen 2.000 EUR werden dem Verrechnungskonto bei der GmbH gutgeschrieben. Davon überweist die GmbH monatlich 600 EUR an eine LV, 500 EUR an eine KV, 400 EUR Unterhalt an die Tochter und 500 EUR auf ein Konto der Ehefrau.

Ohne das Verrechnungskonto wäre das Anstellungsverhältnis durch nur halbe Zahlung nicht vereinbarungsgemäß durchgeführt und die privaten Ausgaben wären vGA.

In der Praxis ist das Verrechnungskonto häufig nicht ausgeglichen.

Das Wesen eines Verrechnungskontos ist damit entweder ein Forderungskonto oder Verbindlichkeitskonto der Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter und somit schuldrechtlich (= betrieblich) und nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst!

Kreditgewährung/Forderungskonto der Gesellschaft (durch höhere private Ausgaben wie Mittelzuführungen des Gesellschafters)

Voraussetzungen

1. Die privaten Ausgaben werden von vornherein auf dem Verrechnungskonto erfasst und damit gebucht und
2. von Anfang an ist die Kreditgewährung vereinbart und gewollt und
3. von Anfang an ist nach außen hin erkennbar, dass für die erhaltenen Mittel in absehbarer Zeit die Rückzahlungsabsicht besteht.

Folge der Anerkennung des Forderungs- Verrechnungskontos

Die Anerkennung des Verrechnungskontos führt dazu, dass mit den Zahlungen der GmbH für die privaten Belange des Gesellschafters eine Forderung vorliegt.

Damit liegt für die GmbH keine bilanzielle Vermögensminderung durch eine Zuwendung und damit keine vGA an den Gesellschafter vor, vgl. BFH-Urteil vom 23.06.1981 VIII R 102/80, BStBl 1982 II S. 245.

Eine Vereinbarung der Kreditgewährung ist insbesondere bei beherrschenden Gesellschaftern zu treffen.

1. Die Vereinbarung ist „im Vorhinein, klar, eindeutig und (vorzugsweise) schriftlich“ zu treffen.
2. Eine angemessene Verzinsung ist zu vereinbaren.
3. Eine Aussage über die beabsichtigte Mittelzuführung zum Ausgleich der Kreditgewährung ist zu treffen.
4. Unter Umständen ist eine Vereinbarung über Sicherheiten zu treffen.

Sicherheiten

Ist zu erwarten, dass die Forderung stetig ansteigt, weil erst zu einem späteren Zeitpunkt durch gesonderte Mittelzuführung (z.B. aus einer Lebensversicherung) ein Ausgleich erfolgen soll, so ist zur Anerkennung des Verrechnungskontos die Gestellung von Sicherheiten (z.B. durch Abtretung der Ansprüche aus einer Lebensversicherung) zu vereinbaren. Hier sind die Fremdvergleichsgrundsätze zu berücksichtigen.



Praktikerhinweis

Die fehlende Verbuchung von Löhnen und Gehältern spricht noch nicht gegen die Annahme einer Rückzahlungsabsicht des Forderungssaldos des Verrechnungskontos, weil eine Rückführung auch mit anderen Mitteln möglich ist. Wie die Mittelrückführung erfolgen soll, ist jedoch zu dokumentieren.

Zeitnahe buchhalterische Erfassung auf dem Verrechnungskonto

Liegt bisher keine schriftliche Vereinbarung zum Verrechnungskonto vor, führt dies nicht zwangsläufig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn die regelmäßige zeitnahe buchhalterische Erfassung zweifelsfrei erkennen lässt, dass es sich um eine Kreditgewährung an den Gesellschafter handelt. Dies ist bei regelmäßigen monatlichen Buchungen (Dauerbelastungen/Dauerschuldverhältnissen) unproblematisch, BFH-Urteil vom 08.10.1985 VIII R 284/83, BStBl 1986 II S. 481.

Ein Beispiel dafür ist die Anpassung eines Gehalts, BFH-Urteil vom 24.01.1990 I R 157/86, BStBl 1990 II S. 645.

Die Verbuchung von privaten Nutzungsanteilen (Jahreswert Telefon und KFZ) im Dezember des Nutzungsjahres auf dem Verrechnungskonto gilt noch als zeitgemäß und führt nicht zu einer vGA.

Die Verbuchung erst zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses für das Vorjahr ohne eine entsprechende Vereinbarung zu dieser Erfassung ist jedoch ein Indiz, dass zu einer vGA beim beherrschenden Gesellschafter führt. Es liegt dann ein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot vor. Die tatsächliche Durchführung einer ggf. im Vorhinein vorliegenden mündlichen Vereinbarung ist außerdem nicht erkennbar.

Ausnahmen beim Verstoß gegen die zeitgerechte Verbuchung auf dem Verrechnungskonto, die nicht zur vGA führen:

- Gesellschafterbeschlüsse, die einen Buchungsfehler offenkundig erkennen lassen,
- langjährige bisherige Übung zur Erfassung auf dem Verrechnungskonto,
- Schuldanerkenntnisse, die als Belege bisher nicht berücksichtigt wurden.

Fall 26

Im Rahmen der jährlichen gemeinsamen Heizölbestellung für die GmbH und das private Einfamilienhaus des beherrschenden Gesellschafters wird jedes Jahr der private Anteil auf dem Verrechnungskonto als Forderung gegenüber dem Gesellschafter erfasst. Im letzten Jahr des Prüfungszeitraumes erkennt der Prüfer, dass die Erfassung bisher unterblieben ist.

Lösung

Fall 27

Der beherrschende Gesellschafter einer GmbH lässt für die GmbH ein Betriebsgebäude und für sich selbst ein neues EFH bauen. Bei den Baukosten für das Gebäude der GmbH werden auch Kosten für das private EFH mit erfasst. Der Berater erkennt im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten des Folgejahres für die GmbH bei Überprüfung der Gesamtherstellungskosten (erstmalige AfA), dass private Kosten EFH enthalten waren und bucht die Kosten auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters um (Forderung). Er korrigiert auch den Jahresabschluss des Vorjahres und führt die Anpassung der Verzinsung des Verrechnungskontos durch.

- a) Es liegt eine Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Gesellschafter vor, dass alle Kosten für das EFH über das Verrechnungskonto weiter zu berechnen sind und es liegen keine Indizien dafür vor, dass insoweit bewusst die Erfassung auf dem Verrechnungskonto unterbleiben ist.
- b) Es liegt keine besondere Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Gesellschafter vor und auf den Belegen ist handschriftlich die Einteilung EFH oder Gebäude GmbH erfolgt. Dennoch wurden Belege für das EFH im Rahmen des Gebäudes GmbH mit verbucht.

Lösung

Sonderfall des nicht erkannten zivilrechtlichen Rechtsanspruchs auf eine Vergütung der GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter als Argumentation bei Betriebsprüfung

Ein Forderungsanspruch ist auch dann nachträglich und unter Umständen auch erst im Rahmen einer Betriebsprüfung auf dem Verrechnungskonto zu aktivieren, wenn die GmbH einen zivilrechtlichen Rechtsanspruch auf eine Vergütung für eine Leistung hat, die wegen falscher Beurteilung der Zivilrechtslage nicht erkannt worden ist. Aus der bis dahin nicht erfolgten Geltendmachung des Anspruchs ist kein Verzicht abzuleiten. BFH-Urteil vom 24.03.1998 I R 93/96, DStR 1998 S. 1354.

Verzinsung des Verrechnungskontos

Das Verrechnungskonto ist, soweit Forderungen gegenüber dem Gesellschafter bestehen angemessen zu verzinsen, s. BFH-Urteil vom 28.02.1990 I R 83/87, BStBl 1990 II S. 649.

Die GmbH hat selbst einen Kredit aufgenommen um die Forderung gegenüber dem Gesellschafter zu finanzieren.

Angemessener Zins ist dann:

Der Sollzinssatz, den die GmbH für ihre Kreditaufnahme bezahlt.

Wenn erkennbar ist, dass die GmbH Bankschulden und Zinsen ihres Gesellschafters übernommen hat (Durchlaufkredit) ist eine Aufstockung des Zinssatzes für die Übernahme eines Haftungsrisikos vorzunehmen.

Die GmbH hat selbst keinen Kredit aufgenommen um die Forderung gegenüber dem Gesellschafter zu finanzieren.

Angemessener Zins ist dann:

Die Bandbreite liegt zwischen banküblichen Habenzinsen für Kontokorrentguthaben als Untergrenze und den banküblichen Sollzinsen für Kontokorrentschulden als Obergrenze.

Wo genau die Grenze für eine Angemessenheit der Verzinsung liegt, richtet sich nach dem Grad des Risikos für einen Ausfall der Forderung.

Ohne weitere Anhaltspunkte ist ein **Mittelwert zwischen Habenzinssatz und Sollzinssatz** angemessen.

Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter durch Habensaldo des Verrechnungskontos.

Trägt der Gesellschafter einer GmbH Aufwendungen aus seinem Privatvermögen für die GmbH, so liegt grundsätzlich eine verdeckte Einlage vor.

Eine Verbindlichkeit und keine verdeckte Einlage liegt vor, wenn:

1. Im Voraus eine Rückzahlungsvereinbarung für solche Aufwendungen vereinbart wurde.
2. Die Höhe der Rückzahlungsentgeltes vereinbart wurde.
3. Die Rückzahlung ernsthaft gewollt ist.
4. Eine zeitnahe Verbuchung als Verbindlichkeit auf dem Verrechnungskonto gegenüber dem Gesellschafter erfolgt.

Beispiel: Die GmbH hat eine Verbindlichkeit aus einer Warenlieferung. Der Gesellschafter gleicht die Verbindlichkeit über sein privates Bankkonto aus, weil die GmbH Liquiditätsprobleme hat. Drei Monate später wird im Rahmen der Saldenabstimmung zu Verbindlichkeiten vom Berater festgestellt, dass die Verbindlichkeit bereits bezahlt worden ist. Es liegt eine Vereinbarung über ein Verrechnungskonto vor. Danach hat die Gesellschaft dem Gesellschafter die im Interesse der Gesellschaft getragenen Ausgaben zu erstatten, wenn nicht ausdrücklich darauf verzichtet wurde.

Lösung: Eine verdeckte Einlage liegt nicht vor. Aus der fehlenden unmittelbaren Erfassung auf dem Verrechnungskonto ist kein Verzicht auf die Erstattung abzuleiten. (Buchungsfehler). Ohne die Vereinbarung würde ein Anspruch des Gesellschafters nicht entstehen (Gesellschafterbeitrag, verdeckte Einlage).

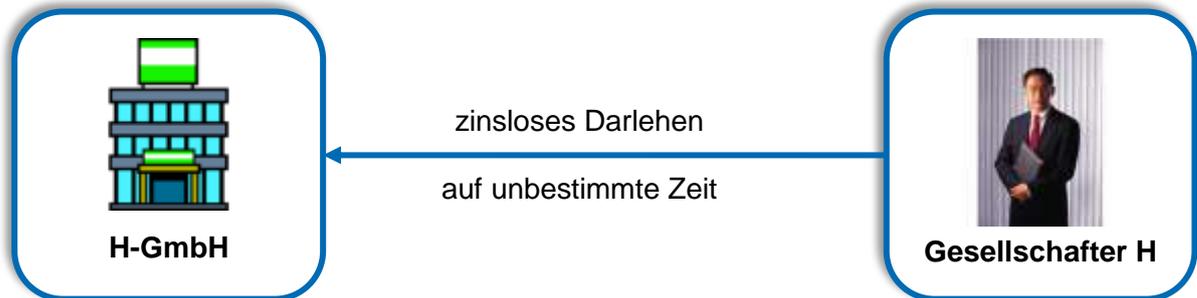
Werden Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter durch entstandenen Entgeltanspruch nicht auf dem Verrechnungskonto lt. Bilanz erfasst, obwohl dies der Gesellschafter hätte erkennen müssen, so ist dies ein Indiz dafür, dass der Gesellschafter auf seinen Anspruch verzichtet hat, sodass eine verdeckte Einlage vorliegt.

Verzinsung des Habensaldos des Verrechnungskontos

Eine fehlende Verzinsungsregelung für den Habensaldo eines Verrechnungskontos führt mangels eines einlagefähigen Vermögensvorteils nicht zu einer verdeckten Einlage, H 40 (Nutzungsvorteile) KStH.

Problem ist bei einem nicht verzinsten Verrechnungskonto mit Habensaldo jedoch die Pflicht zur Abzinsung in der Steuerbilanz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG!

Fall 28 (BFH-Beschluss vom 06.10.2009 I R 4/08, BFH/NV 2010 S. 302)



Alleiniger Gesellschafter der H-GmbH in den Jahren 1999 bis 2003) war H.

Im Jahr 1998 hatte H der Klägerin ein Darlehen gewährt, das der Finanzierung einer von der Klägerin zu erwerbenden Beteiligung dienen sollte. Ein schriftlicher Darlehensvertrag wurde in diesem Zusammenhang zunächst nicht geschlossen. Ein solcher Vertrag besteht erst seit dem 29.06.2005; er sieht eine Verzinsung des Darlehens mit 1 % vom 01.01.2004 an vor. In der Bilanz zum 31.12.1998 wurde die Darlehensverbindlichkeit mit dem Rückzahlungsbetrag von 15.817.437,51 DEM passiviert; eine Verzinsung erfolgte in den Streitjahren nicht.

Im Rahmen einer u.a. die Streitjahre betreffenden Betriebsprüfung äußerte der Prüfer die Ansicht, dass die Darlehensverbindlichkeit nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abzuzinsen sei. Es kam daraufhin zu Verhandlungen zwischen der H-GmbH und der zuständigen Oberfinanzdirektion (OFD), in deren Verlauf die OFD vorschlug, das Darlehen als für 7 Jahre unverzinslich zu behandeln und somit abzuzinsen.

Daraufhin wurde während einer Schlussbesprechung zunächst Einigkeit darüber erzielt, dass das Darlehen unter Annahme einer Laufzeit von 7 Jahren abzuzinsen sei. Gegen die vom Finanzamt erlassenen Steuerfestsetzungen ging die H-GmbH jedoch mittels Einspruch, Klage bzw. Revision vor.

Frage

Ist die Verbindlichkeit der H-GmbH gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG abzuzinsen?

Lösung

Ist eine Verzinsungsregelung getroffen, richtet sich die Angemessenheit der Zinsberechnung danach ob ein längerfristiges Darlehen des Gesellschafters vorliegt oder durch laufende Zahlungsflüsse ein Kontokorrentkredit anzunehmen ist.

Die Höhe der Verzinsung ist bei Kontokorrentkrediten durch die Möglichkeit der Fremdmittelaufnahme zu vergleichbaren oder günstigeren Konditionen begrenzt.

Die Gutschrift der Verzinsung auf dem Verrechnungskonto führt zu Einnahmen des Gesellschafters aus Kapitalvermögen, da dieser Betrag dem Gesellschafter von da an zur Verwendung zur Verfügung steht. BFH-Urteil vom 14.02.1984 VIII R 221/ 80, BStBl 1984 II S. 480.

Bei beherrschenden Gesellschaftern gilt der Betrag auch ohne Gutschrift auf dem Verrechnungskonto als zugeflossen, da es in seiner Hand liegt, sich fällige Beträge auszahlen zu lassen. Dies setzt allerdings das Vorhandensein von Zahlungsmitteln voraus.



Praktikerhinweis

Die Betriebsprüfer achten i.d.R. auch darauf, dass die Zinsen lt. Verrechnungskonto vom Gesellschafter versteuert werden. Regelmäßig erfolgt die Abgleichung mit den erklärten Zinseinnahmen des Gesellschafters nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG!

Gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG ist bei Beteiligung des Gesellschafters in Höhe von mindestens 10 % nicht die Abgeltungssteuer mit 25 % vorzunehmen, sondern die vollständige Besteuerung auch ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens.

Möglichkeiten des Wegfalls von Verrechnungskonten bei Forderung/ Kreditgewährung an den Gesellschafter

1. Durch **Bilanzberichtigung**, wenn festgestellt wird, dass **von vornherein** keine Rückzahlungsvereinbarung mit dem Gesellschafter bestand. Die Minderung des Bilanzansatzes des Forderungsverrechnungskontos führt in voller Höhe zur **vGA**,
2. durch lfd. Auflösung der Forderung/Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung durch entstandene Rückzahlungsfähigkeit (Wahlrecht lt. Steuerbilanz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

In Höhe der Teilwertminderung liegt eine vGA vor. Die Begründung liegt darin, dass bei fehlenden Sicherheiten oder der fehlenden nachträglichen Beanspruchung von Sicherheiten eine Verursachung der Wertminderung im Gesellschaftsverhältnis besteht.



Praktikerhinweis

Auch wenn handelsrechtlich gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB regelmäßig eine Wertminderung auf den beizulegenden Wert (Teilwert) zwingend vorgeschrieben ist, kann durch Verzicht auf die Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz (= Wahlrecht des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) die vGA vermieden werden.

Dies setzt jedoch voraus, dass kein Verzicht der GmbH erklärt wird!

3. durch Rückzahlung des Gesellschafters,
4. durch Verrechnung mit einer offenen Gewinnausschüttung,
5. durch Verkauf von Wirtschaftsgütern durch den Gesellschafter an die Gesellschaft,
6. durch Verzichtserklärung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter. Der Verzicht führt zur verdeckten Gewinnausschüttung.

Bei Verbindlichkeiten an den Gesellschafter

1. Durch Verkauf von Wirtschaftsgütern der Gesellschaft an den Gesellschafter und Verrechnung des Kaufpreises. (Auf die Angemessenheit des Kaufpreises ist zu achten),
2. durch Rückzahlung,
3. durch Verzicht des Gesellschafters gegenüber der GmbH (es gelten die Grundsätze zum Forderungsverzicht).



VERANSTALTUNGSORTE

*H.a.a.S. GmbH
Seminare und Vortrag
An der Weide 32
30173 Hannover*

*Tel. 0511 763892-0
Fax 0511 763892-33
info@haas-sv.de
www.haas-wir-steuern.de*

PLZ 0
Cottbus
Dessau
Dresden
Gera
Leipzig

PLZ 1
Berlin
Neubrandenburg
Rostock
Schwerin

PLZ 2
Bad Zwischenahn
Bremen
Bremerhaven
Celle
Emden
Flensburg
Hamburg
Husum
Kiel
Leer
Lübeck
Lüneburg
Neumünster
Oldenburg
Papenburg
Soltau
Stade
Verden
Walsrode
Wilhelmshaven

PLZ 3
Bad Hersfeld
Bad Oeynhausen
Bielefeld
Braunschweig
Fulda
Göttingen
Goslar
Hameln
Hannover
Hildesheim
Höxter
Kassel
Magdeburg
Minden
Nienburg
Paderborn
Salzgitter
Springe
Stendal
Wetzlar
Wolfsburg

PLZ 4
Cloppenburg
Dinklage
Lingen
Meppen
Münster
Osnabrück
Vechta

PLZ 5
Mainz

PLZ 6
Darmstadt
Frankfurt
Offenbach

PLZ 9
Erfurt
Würzburg

Weitere Informationen zu den Seminarorten auf www.haas-wir-steuern.de

