Fall 15

Einkommensermittlung – verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen

KStG § 8 Abs. 3, § 9 Abs. 1 Nr. 2, § 27; EStG § 3 Nr. 40, §§ 8, 10 b, 11, 20, 32 d; UStG §§ 1, 3, 10

Sachverhalt

Der ledige Berater Jochen Bockelbrink (B) ist seit der Gründung im Jahr 01 zu 75 % an der EDV-GmbH mit Sitz in Münster beteiligt. Gegenstand des Unternehmens ist die Datenverarbeitung (u. a. Verkauf von Hard- und Software, Vermittlung von Programmierleistungen und Beratung). B ist alleiniger Geschäftsführer der GmbH und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Der Geschäftsanteil gehört zu seinem Privatvermögen. Zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern ist vereinbart, dass Steuerabzüge auf vGA zulasten des begünstigten Gesellschafters gehen. Die Handels- und Steuerbilanz der GmbH zum 31.12.06 schloss für das Wirtschaftsjahr 06 mit einem Gewinn von 100.000 € ab.

- 1. Die Gesellschafterversammlung der GmbH beschloss am 01.09.06 aufgrund einer Satzungsermächtigung und Zwischenbilanz eine sofortige Vorabausschüttung für 06 von insgesamt 42.000 €. In 06 sind keine weiteren Zahlungen an B geleistet worden. Am 01.03.07 wurde beschlossen, vom Jahresergebnis 06 insgesamt einen Betrag von 98.000 € auszuschütten und den Restbetrag auf neue Rechnung vorzutragen. Am 05.05.07 überwies die GmbH den entsprechenden Ausschüttungsbetrag an B. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer waren jeweils einbehalten worden.
- 2. Als Geschäftsführer der GmbH bezog B im Kalenderjahr 06 ein angemessenes Gehalt von 120.000 €. Die Lohnsteuer wurde ordnungsgem. einbehalten und abgeführt. Für B besteht keine gesetzliche Sozialversicherungspflicht. Am 28.12.06 beschloss die GmbH eine nachträgliche Erhöhung der Gehaltsbezüge für B um 8.000 € und eine vertraglich bisher nicht geregelte Erhöhung des Weihnachtsgeldes um 2.000 €. Die Beträge wurden B am 30.12.06 nach Abzug der Lohnsteuer und des Solidaritätszuschlags zur Lohnsteuer überwiesen und seinem Bankkonto am 06.01.07 gutgeschrieben. Auch nach der Erhöhung sind Gehalt und Weihnachtsgeld im Rahmen der Gesamtausstattung noch angemessen.
- 3. Am 01.07.06 schloss die GmbH mit der vermögenslosen 68-jährigen Mutter M des B einen Beratungsvertrag ab. M, wohnhaft in Dresden, erhält hierfür ab sofort monatlich 500 €. Die Beratung beschränkt sich auf gelegentliche Besuche am Sitz der Firma.

4. Die GmbH errichtete in 03 auf einem ihr gehörenden Grundstück (Buchwert = 50.000 €) in Münster einen Bungalow mit Einliegerwohnung. Dieser wurde B bis zum 30.06.06 für monatlich 700 € zur Verfügung gestellt, um wichtige Geschäftsfreunde dort empfangen zu können. Bewohnt und genutzt wurde das Haus jedoch ausschließlich von B und seiner Familie. Der angemessene monatliche Mietwert beträgt 1.000 €, die Belastung (AfA und sonstige Aufwendungen) für die GmbH für das erste Halbjahr 5.000 €.

Mit notariellem Vertrag vom 06.06.06 erwarb B das Haus einschließlich Grundstück zu den Buchwerten von insgesamt 350.000 € (300.000 € und 50.000 €). Der Verkehrswert belief sich zu diesem Zeitpunkt auf mindestens 400.000 €; davon entfallen 50.000 € auf Grund und Boden. An Erwerbsnebenkosten zahlte B 9.000 €.

Die GmbH buchte für 06 neben der vereinnahmten Miete noch die Hausaufwendungen. Der Mietwert der verbilligten Überlassung wurde nicht erfasst.

- 5. Die GmbH räumte B zum Erwerb des Hauses ein Darlehen von 150.000 € zinslos für zehn Jahre ein. Es ist von der GmbH aktiviert worden. Mit einer Rückforderung durch die GmbH brauchte B von Anfang an nicht zu rechnen. Für ein entsprechendes Bankdarlehen hätte B 7.000 € Zinsen in 06 zahlen müssen.
- 6. Am 30.07.06 wurde das Stammkapital der GmbH durch Beschluss der Gesellschafterversammlung um 300.000 € durch Umbuchung dieses Betrages zulasten der offenen Gewinnrücklage (vgl. hierzu §§ 57 c bis 57 o GmbHG) erhöht. Dabei übernahm B einen Geschäftsanteil von 150.000 €, dessen gemeiner Wert 210.000 € betrug. Die Vorschriften des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln (KapErhStG) wurden beachtet.
- 7. In der Gewinn-und-Verlust-Rechnung hatte die GmbH einen Betrag von 5.000 € als Aufwand gebucht. Hierbei handelt es sich um eine Zuwendung an den Golf-Klub in Nordheim. Dieser ist als gemeinnützig anerkannt und hat eine Spendenbescheinigung erteilt. B hatte die Zahlung veranlasst. Auf der Überweisung war vermerkt, dass damit seine zivilrechtlich wirksam eingegangene Spendenverpflichtung als förderndes Mitglied erfüllt sei.
- 8. Bei der Gewinnermittlung war ein Betrag von 50.000 € als a. o. Ertrag ausgewiesen worden. In dieser Höhe hatte B Anfang Januar 06 auf Wunsch der übrigen Gesellschafter auf eine Restforderung aus einem in 05 gefassten Ausschüttungsbeschluss verzichtet, weil die GmbH durch die Insolvenz eines Kunden vorübergehend in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten war.

9. Die GmbH lieferte in 06 mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis eine Computeranlage an B zum Rechnungspreis von 5.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer (= 950 €). Die GmbH hatte die Computeranlage für 8.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer (= 1.520 €) erworben. Für gleiche Waren beträgt der Verkaufspreis bei Lieferung an Dritte 10.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer (= 1.900 €). Die GmbH hat in ihren Büchern lediglich den berechneten Kaufpreis erfasst. B entrichtete den Kaufpreis von 5.950 € sofort aus privaten Mitteln.

Frage

Wie sind diese Vorgänge bei der Ermittlung des Einkommens

- 1. bei der GmbH und
- 2. bei B

im Jahr 06 steuerlich zu behandeln?

Soweit sich Gewinnänderungen ergeben, ist die Gewerbesteuer mit 16 % der Summe dieser Änderungen zu berücksichtigen.

Antwort

- 1. Das steuerpflichtige Einkommen der GmbH beträgt 125.181 €.
- 2. Bei B sind die vGA als Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen. Sie unterliegen grundsätzlich der Abgeltungsteuer von 25 %. Die Besteuerung erfolgt aber i. d. R. nicht im Wege des Steuerabzugs, sondern im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des B. B hat allerdings auch die Möglichkeit, über einen Antrag nach § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG in das Teileinkünfteverfahren zu optieren (Wahlrecht für sog. "unternehmerische Beteiligungen"). Dann sind nur 60 % der erhaltenen vGA steuerpflichtig; dieser steuerpflichtige Teil unterliegt dann aber dem persönlichen Einkommensteuersatz des B.

Begründung

Nach § 8 Abs. 3 KStG dürfen offene und verdeckte (Gewinn-)Ausschüttungen das Einkommen nicht mindern (vgl. R 8.5 KStR und H 8.5 KStH mit Einzelheiten).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (im Folgenden: vGA) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen (d. h. einer auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhenden) Ausschüt-

tung steht.¹ Der Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft braucht kein tatsächlicher Zufluss eines Vermögensvorteils beim Gesellschafter gegenüberzustehen. Allerdings setzt die Annahme einer vGA nach neuerer BFH-Rechtsprechung voraus, dass der Vorgang zumindest die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (H 8.5 "I. Zuflusseignung/Vorteilsgeneigtheit" KStH).²

Die Rechtsprechung unterscheidet allgemein zwei Arten der vGA:

- 1. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte einen derartigen Vermögensvorgang nicht veranlasst (Fremdvergleich).
- 2. Es liegen keine im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarungen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter vor oder es wird nicht einer entsprechenden Vereinbarung gem. verfahren (Verstoß gegen das sog. Rückwirkungs- oder Nachzahlungsverbot).

Die Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hat außerhalb der Bilanz zu erfolgen.³

Das Einkommen ist nur um solche vGA zu erhöhen, die den Bilanzgewinn bzw. den Jahresüberschuss verringert haben. Dabei sind Aufwendungen, die durch die Zuführung der vGA an den Gesellschafter ausgelöst werden, keine Betriebsausgaben der Gesellschaft.⁴

VGA sind gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 und 9 UStG steuerbar, soweit es sich dabei um verbilligte Lieferungen oder sonstige Leistungen handelt (vgl. dazu § 10 Abs. 4 und 5 Nr. 1 UStG; Abschn. 1.6 Abs. 1 UStAE). Wird kein Entgelt vereinbart, kann auch eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. von § 3 Abs. 1 b bzw. Abs. 9 a UStG vorliegen (einer Lieferung oder sonstigen Leistung gleichgestellter Vorgang; Abschn. 3.2 – 3.4 und 10.6 UStAE).

Die sich aus § 27 KStG (Verwendung des Einlagekontos) ergebenden Rechtsfolgen können auch bei einer vGA eintreten.⁵

Die Rückzahlung einer vGA von dem begünstigten Gesellschafter an die Gesellschaft kann eine vollzogene vGA nicht rückgängig machen. Sie ist

¹ Vgl. z. B. BFH-Urteil vom 27.07.2016, BStBl 2017 II 137.

² BFH-Urteile vom 07.08.2002, BStBl 2004 II S. 131, und vom 10.04.2013, BStBl II S. 771.

³ BFH-Urteil vom 29.06.1994, BStBl 2002 II S. 366; BMF-Schreiben vom 28.05.2002, BStBl I S. 603.

⁴ BFH-Urteil vom 22.02.1989, BStBl II S. 475.

⁵ Vgl. dazu Fall 28.

vielmehr als verdeckte Einlage zu behandeln (H 8.6 "Rückgängigmachung" KStH).¹

1. GmbH

Soweit das Einkommen durch die vGA vermindert worden ist oder sich wegen ihr nicht erhöht hat, ist die Minderung oder fehlende Erhöhung durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung auszugleichen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

Der ausgewiesene Gewinn der GmbH ist für steuerliche Zwecke also um vGA zu erhöhen:

• Gewinnausschüttung

Der Gewinn bleibt unberührt (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG). Bei offenen Gewinnausschüttungen ist allerdings – sofern im Sachverhalt nicht anders dargestellt – davon auszugehen, dass diese erfolgsneutral gebucht worden sind (= Regelfall).² Eine außerbilanzielle Korrektur ist deshalb insoweit nicht erforderlich.

Gehaltserhöhungen

Nach den ungeschriebenen Tatbestandsmerkmalen der vGA sind Gehaltszahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich nur in angemessener Höhe betriebliche Aufwendungen. Unabhängig hiervon kommt eine vGA angesichts der verschiedenen Möglichkeiten, die Mitarbeit des die GmbH beherrschenden Gesellschafters B (Beteiligung mehr als 50 %) in der Geschäftsführung zu gestalten, auch dann in Betracht, wenn nicht von vornherein klar und eindeutig bestimmt ist, ob und in welcher Höhe ein Entgelt gezahlt werden soll, oder wenn nicht nach einer klaren Vereinbarung verfahren wird (R 8.5 Abs. 2 KStR; H 8.5 "III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Beherrschender Gesellschafter" KStH). Die Zuordnung von Zahlungen aus einem Anstellungsverhältnis muss somit "nach Grund und Höhe" im Voraus eindeutig und klar sein. 4

Rückwirkende Vereinbarungen sind insoweit steuerlich auch dann nicht anzuerkennen, wenn sie noch im Rahmen einer angemessenen Gesamt-ausstattung liegen (sog. "Nachzahlungsverbot"; anders für nicht beherr-

¹ BMF-Schreiben vom 06.08.1981, BStBl I S. 599; BFH-Urteil vom 14.07.2009, BFH/NV 2009 S. 1815.

² Zu Einzelheiten bei der Buchung von Gewinnverwendungen bei Kapitalgesellschaften vgl. Hottmann u. a., Die GmbH im Steuerrecht, 4. Aufl., S. 290 ff.

³ BFH-Beschluss vom 22.04.2009, BFH/NV 2009 S. 1458.

⁴ BFH-Urteil vom 10.06.1987, BStBl 1988 II S. 25.

schende Gesellschafter, soweit nicht gleichgerichtete Interessen vorliegen, H 8.5 "III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Beherrschender Gesellschafter – Gleichgerichtete Interessen" KStH).¹ Da vereinbart ist, dass Steuerabzüge auf vGA zulasten des begünstigten Gesellschafters gehen sollen, ist bei der Berechnung der vGA Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer nicht zusätzlich anzusetzen.²

Somit stellen sowohl die nachträgliche Gehaltserhöhung i. H. von 8.000 € als auch die nachträgliche Erhöhung des Weihnachtsgeldes i. H. von 2.000 € vGA dar.

Beratungsvertrag

Eine vGA kann auch darin liegen, dass der Vermögensvorteil nicht unmittelbar dem Gesellschafter, sondern einer ihm nahestehenden Person zugewandt wird.

In der Überweisung des Beratungsentgelts an die Mutter des B liegt eine vGA, weil sie an einen anderen unter sonst gleichen Umständen nicht erfolgt wäre. Dem Gewinn der GmbH sind daher 3.000 € hinzuzurechnen.

Eine vGA in Form der Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine dem Gesellschafter nahestehende Person setzt nicht voraus, dass die Zuwendung einen Vorteil für den Gesellschafter selbst zur Folge hat (H 8.5 "III. Nahestehende Person" KStH).³

• Bungalow

Die verbilligte Überlassung des Hauses stellt eine vGA dar. Als Wert ist mindestens von dem Betrag auszugehen, der bei Fremdvermietung anzusetzen wäre; ggf. ist für das Repräsentationsbedürfnis der Gesellschaft ein Abschlag zu machen (H 8.6 "Nutzungsüberlassungen" KStH).⁴ Danach liegt hier in Höhe der verbilligten Miete von 1.800 € (6 × 300 €) eine vGA vor.

Außerdem ist darauf zu achten, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft nur dann bereit wäre, die laufenden Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung eines Einfamilienhauses zu (privaten) Wohnzwecken – also im privaten Interesse – eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu tragen, wenn der Gesellschaft diese Aufwendungen in voller Höhe erstattet werden und

¹ BFH-Urteil vom 23.01.1980, BStBl II S. 304.

² BFH-Urteil vom 04.07.1984, BStBl II S. 842.

³ BFH-Urteil vom 18.12.1996, BStBl 1997 II S. 301.

⁴ BFH-Urteile vom 19.04.1972, BStBl II S. 594, und vom 06.04.1977, BStBl II S. 569.

sie zudem einen angemessenen Gewinnaufschlag erhält. Eine Vermietung zu marktüblichen, aber nicht kostendeckenden Bedingungen würde er (ausnahmsweise) nur dann in Betracht ziehen, wenn er bezogen auf den jeweils zu beurteilenden VZ bereits von der Erzielbarkeit einer angemessenen Rendite ausgehen könnte. Dies gilt nicht nur für besonders aufwändig ausgestattete Einfamilienhäuser. Bei Ansatz der ortsüblichen Miete sind diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall allerdings erfüllt.

Eine vGA liegt ferner in der Veräußerung des Hauses durch die GmbH an B unter dem Verkehrswert. Die Gewährung dieses Vorteils beruht ebenfalls auf der Gesellschafterstellung des B. Die vGA beträgt 50.000 €.

Darlehen

Bei der Darlehensgewährung an einen Gesellschafter ist zu unterscheiden, ob das Darlehen als solches bereits eine vGA darstellt, weil mit einer Rückzahlung nicht ernsthaft zu rechnen ist, oder ob das Darlehen zu einem unangemessen niedrigen Zinssatz überlassen wurde (vgl. H 8.5 "V. Einzelfälle – Darlehensgewährung, Darlehenszinsen" KStH; zur Darlehensgewährung siehe auch § 43 a GmbHG, danach ist keine Darlehensgewährung an einen Geschäftsführer aus dem zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögen der Gesellschaft zulässig).²

Die Hingabe eines Darlehens ist für den Gesellschafter bereits als vGA anzusehen, wenn nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein echtes Darlehensverhältnis gewollt ist. Aufgrund der Aktivierung des Darlehensanspruchs hat der Vorgang bei der GmbH bisher keine Gewinnauswirkung gehabt. Da mit einer Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen ist, muss die GmbH die Darlehensforderung jedoch in ihrer Handelsbilanz (erfolgswirksam) ausbuchen. Steuerlich kann eine entsprechende Ausbuchung vorgenommen werden (insoweit besteht keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz).³ Der durch eine vorgenommene Teilwertabschreibung ggf. entstehende Aufwand ist im Gesellschaftsverhältnis veranlasst und deshalb nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wieder außerbilanziell bei der Einkommensermittlung hinzuzurechnen. Im Ergebnis ist die Ausbuchung damit erfolgsneutral (bilanziell: Aufwand 150.000 €; außerbilanziell: Hinzurechnung 150.000 €).⁴

Die Zinsersparnis, die grundsätzlich zwar eine vGA sein kann (vgl. H 8.5 "V. Einzelfälle – Darlehenszinsen" KStH), ist daneben aber nicht mehr als vGA anzusetzen.

¹ BFH-Urteile vom 27.07.2016, BStBl 2017 II S. 214 und 217.

² BFH-Urteil vom 07.12.1988, BStBl 1989 II S. 248.

³ BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I S. 239, Rz. 15.

⁴ BFH-Urteil vom 08.10.2008, BStBl 2011 II S. 62.

• Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

Der Gewinn der GmbH wird hierdurch nicht berührt. In der Kapitalerhöhung ist keine Gewinnausschüttung zu sehen (Näheres dazu vgl. Fall 36).

Spende

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind Spenden, die steuerlich eine vGA i. S. des § 8 Abs. 3 KStG darstellen, nicht abziehbar. Die Überweisung durch die GmbH stellt eine vGA dar. Sie hat B von seiner Verpflichtung in Höhe der Spende gegenüber dem Golf-Klub befreit. Darin liegt eine mittelbare Vorteilszuwendung an B i. H. von 5.000 € (vgl. H 8.5 "V. Einzelfälle – Schuldübernahme" KStH).¹ Eine Ausnahme hiervon – Kreditgewährung auf einem von vornherein geführten Verrechnungskonto – liegt lt. Sachverhalt nicht vor.²

Forderungsverzicht

Der Forderungsverzicht ist steuerlich als verdeckte Einlage zu behandeln. Die Behandlung vGA und verdeckter Einlagen ist nicht deckungsgleich.

Voraussetzung einer verdeckten, bei der Kapitalgesellschaft den Gewinn nicht erhöhenden Einlage ist, dass ein Gesellschafter seiner Gesellschaft einlagefähige Werte zuwendet, die ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft nicht einräumen würde. Unentgeltliche oder unangemessen niedrig vergütete Dienst-, Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassungen führen jedoch nicht zu einer Einlage (H 8.9 "Nutzungsvorteile" KStH).³ Dabei ist – analog der vGA – ein objektiver Maßstab anzulegen und zu prüfen, ob auch ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vorteil gewährt hätte. Im vorliegenden Fall hätte ein Nichtgesellschafter bei dieser Sachlage keinen Forderungsverzicht ausgesprochen.

Die handelsrechtlich zutreffend als a. o. Ertrag ausgewiesene verdeckte Einlage ist steuerrechtlich abzuziehen. Ein Abzug ist jedoch nur insoweit vorzunehmen, wie der Anspruch auch werthaltig ist. Da es sich laut Sachverhaltsdarstellung nur um vorübergehende wirtschaftliche Schwierigkeiten gehandelt hat, kann hier von der vollen Werthaltigkeit ausgegangen werden. Es ist somit eine außerbilanzielle Abrechnung um 50.000 € vorzunehmen. Wäre die Ausschüttungsforderung nicht mehr werthaltig gewesen, wäre eine außerbilanzielle Korrektur um den Teilwert von 0 € vorgenommen worden, sodass es im Ergebnis bei dem gebuchten Ertrag i. H. von 50.000 € verbliebe.

In entsprechender Höhe ergibt sich auch ein Zugang im steuerlichen Einlagekonto i. S. von § 27 KStG (hier: 50.000 €).

¹ BFH-Urteil vom 04.07.1984, BStBl II S. 842.

² BFH-Urteil vom 08.10.1985, BStBl 1986 II S. 481.

³ Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.10.1987, BStBl 1988 II S. 348.

• Verbilligte Warenüberlassung

Die vGA in Form der verbilligten Lieferung der Computeranlage an B darf das Einkommen der GmbH nicht mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Sie ist keine gewinnmindernde Betriebsausgabe, sondern beruht auf einem gewinnneutralen gesellschaftsrechtlichen Vorgang (H 8.5 "V. Einzelfälle – Waren" KStH). Die vGA ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen (vgl. H 8.6 "Hingabe von Wirtschaftsgütern" KStH) und umfasst daher grundsätzlich auch die Umsatzsteuer, die aufgrund der nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG anzusetzenden Mindestbemessungsgrundlage geschuldet wird. Der gemeine Wert der vGA beträgt demnach hier 5.950 €. Der "Rabattfreibetrag" des § 8 Abs. 3 EStG ist nicht anwendbar, da er nur für Lieferungen an Arbeitnehmer und nicht für vGA gilt.

Umsatzsteuerrechtlich ist die Warenlieferung ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch, dessen Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 i. V. m. Abs. 4 Nr. 1 UStG 8.000 € beträgt. Dadurch ergibt sich bei dem Steuersatz von 19 % eine Umsatzsteuer von 1.520 €, mithin zusätzlich 570 €.

Es ist allerdings zu beachten, dass der o. g. gemeine Wert der vGA (5.950 €) nicht dem außerbilanziell hinzuzurechnenden Betrag entspricht. Eine Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist nämlich – so auch ausdrücklich die Definition der vGA in R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR – nur insoweit vorzunehmen, wie sich ein Vorgang auf den Unterschiedsbetrag i. S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (= bilanzieller Gewinn) ausgewirkt hat. Dies ist hier nur i. H. von 5.570 € der Fall (5.000 € fehlender Nettoertrag und 570 € zusätzlicher Umsatzsteuer-Aufwand wegen Ansatz der sog. Mindestbemessungsgrundlage). Außerhalb der Bilanz sind somit 5.570 € als vGA hinzuzurechnen. Gleichzeitig ist zu beachten, dass die zusätzlich geschuldete Umsatzsteuer Betriebsschuld ist, deren Passivierung gewinnmindernd zu erfolgen hat. Diese Umsatzsteuer ist nicht zusätzlich nach § 10 Nr. 2 KStG hinzuzurechnen (R 8.6 KStR). Im Ergebnis ist daher das zu versteuernde Einkommen um 5.000 € zu erhöhen.

Als Leistung i. S. von § 27 KStG (= abgeflossene vGA) ist allerdings der gemeine Wert i. H. von 5.950 € anzusetzen. Entsprechendes gilt für die Höhe des Zuflussbetrags beim Gesellschafter.

• Gewerbesteuer-Rückstellung

Für die Gewerbesteuer ist unter Berücksichtigung der Aufgabenstellung folgende Rückstellung zu bilden:

Gewinnänderung aus bilanziellen		
Änderungen vor GewSt (siehe unten)	½ 154.538 €	
Gewinnänderung aus außerbilanziellen		
Änderungen vor GewSt (siehe unten)	+ 229.338 €	vGA insgesamt
, , ,		verdeckte Einlage
Mehreinkommen	24.800 €	
davon 16 %	3.968 €	

Die Gewerbesteuer ist nach § 4 Abs. 5 b EStG nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig und wird deshalb außerbilanziell wieder korrigiert.

Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens

Steuerbilanzgewinn lt. Erklärung	100.000€
a) bilanzielle Änderungen	
/ Abschreibung Gesellschafterdarlehen	150.000€
	570€
	3.968€
b) außerbilanzielle Änderungen	
+ vGA Gehaltserhöhung	10.000€
+ vGA Beratungsvertrag	3.000€
+ vGA Haus (1.800 € + 50.000 €)	51.800€
+ vGA Darlehensgewährung	150.000€
+ vGA Spende	5.000€
+ vGA verbilligte Warenüberlassung	5.570€
+ nicht abzugsfähige GewSt	3.968 €
	50.000€
= körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen	124.800€

2. Gesellschafter-Geschäftsführer B

Soweit B von der GmbH vGA erhalten hat, sind sie von ihm als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Die Besteuerung der vGA erfolgt nach § 32 d Abs. 3 EStG im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des B. Sie unterliegen grundsätzlich der Abgeltungsteuer von 25 %. B kann aber auch nach § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG in das Teileinkünfteverfahren optieren, da er die dort genannten Voraussetzungen (Mindestbeteiligung 25 %) erfüllt. Diese Option muss aber nach dem Gesetzeswortlaut spätestens mit Abgabe der Einkommensteuererklärung des B abgegeben werden. Die vGA sind dann mit 60 % steuerpflichtig und werden mit dem persönlichen Einkommensteuersatz des B versteuert. Der Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9 EStG kann dann für die vGA nicht genutzt werden.

• Gewinnausschüttung

Dem B sind als Folge des Vorabausschüttungsbeschlusses Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit Fälligkeit im VZ 06 zugeflossen $(42.000 \in \times 75 \% = \text{Einnahmen i. H. von } 31.500 \in \times 25 \% \text{ Abgeltungsteuer-satz} = 7.875 \in)$.

• Gehaltsbezüge

Als vGA i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist für B die Nachzahlung von 10.000 € anzusetzen. Als beherrschender Gesellschafter konnte B spä-

¹ BMF-Schreiben vom 22.12.2009, BStBl 2010 I S. 94, Rz. 144.

² Für vGA, die bei Abgabe der ESt-Erklärung noch nicht absehbar waren, ist beim BFH das Revisionsverfahren VIII R 20/16 anhängig.

testens sogleich nach der Beschlussfassung mit der Fälligkeit darüber verfügen (H 20.2 "Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen/Beherrschender Gesellschafter" EStH).¹ Die Nachzahlung war mangels anderer Vereinbarung sofort fällig (§ 271 Abs. 1 BGB).² Die Vorschrift des § 38 a Abs. 1 EStG findet keine Anwendung, weil es sich nicht um Arbeitslohn handelt. Die Auszahlung in 07 stellt nur noch Verwendung bereits zugeflossener Einnahmen dar.

Beratungsvertrag

In Höhe des an die Mutter gezahlten Entgelts von 3.000 € liegt ein durch die Gesellschafterstellung des B bedingter Vorteil vor, der als vGA bei B zu erfassen ist (H 8.5 "III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – Nahestehende Person – Zurechnung der vGA" KStH und H 20.2 "VGA an nahestehende Personen" EStH).

• Bungalow

In der verbilligten Überlassung und in der Veräußerung des Hauses liegen vGA i. H. von insgesamt 51.800 € vor.

Die versteuerte vGA aus dem verbilligten Grundstücksverkauf wird von B für das erworbene Grundstück verbraucht. Die Anschaffungskosten für das Grundstück erhöhen sich deshalb um den Betrag der vGA (50.000 €). Dieser sog. Vorteilsverbrauch hat allerdings so lange keine Wirkung, wie das Grundstück selbst genutzt wird. Auswirkungen ergeben sich erst, wenn das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt vermietet werden sollte.

Darlehen

Die Darlehenshingabe ist in voller Höhe eine vGA, weil die 150.000 € von Anfang an als ein endgültig zugewandter Vorteil anzusehen sind. Der Ansatz einer Zinsersparnis als vGA muss daher hier unterbleiben.

• Freianteile

Die mit der nominellen Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verbundene Zuteilung neuer Geschäftsanteile unterliegt nicht der Einkommensteuer, da die Kapitalerhöhung in der begünstigten Form des Kapitalerhöhungssteuergesetzes vorgenommen worden ist.

Spende

Der Betrag von 5.000 € ist bei B als Einnahme aus Kapitalvermögen zu erfassen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die EDV-GmbH hat durch eine Zahlung eine Verpflichtung des B erfüllt. B wurde von seiner (privaten) Zahlungsverpflichtung befreit; ihm ist damit ein Vermögensvorteil zugeflossen.

¹ BFH-Urteil vom 02.12.2014, BStBl 2015 II S. 333 m. w. N.

² BFH-Urteil vom 21.10.1981, BStBl 1982 II S. 139.

B kann den Betrag aber nicht als Sonderausgabe nach § 10 b EStG abziehen. Es handelt sich nämlich nicht um eine Spende, sondern um einen (verdeckten) Mitgliedsbeitrag als Fördermitglied des Golf-Klubs. Der Golf-Klub fördert den Sport. Nach § 10 b Abs. 1 EStG begünstigt sind jedoch nur Spenden an Sportvereine. Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die den Sport fördern, sind nach § 10 b Abs. 1 Satz 8 EStG nicht abziehbar.

• Verdeckte Einlage

Die verdeckte Einlage berührt bei B nur die Vermögensebene, da der Verzicht nur noch Verwendung bereits zugeflossener Einnahmen darstellt (die Gewinnausschüttung an den beherrschenden Gesellschafter B galt bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit als zugeflossen; vgl. H 20.2 "Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen" EStH). Ein Abzug als negative Einnahme ist ausgeschlossen. Die Anschaffungskosten der Anteile des B erhöhen sich aber entsprechend.

Verbilligter Warenbezug

Die vGA ist dem B in Form von geldwerten Vorteilen i. H. von 5.950 € als Einnahme aus Kapitalvermögen zugeflossen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, § 8 Abs. 2, § 11 Abs. 1 EStG).

Einkünfte aus Kapitalvermögen im VZ 06

Stellt B einen Antrag nach § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG ("Unternehmerische Beteiligung"), ergibt sich folgende Berechnung:

Einnahmen aus der Beteiligung an der EDV-GmbH	257.250€
🗡 steuerfrei nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG 40 %	½ 102.900 €
steuerpflichtiger Teil der Ausschüttungen	154.350€

Dieser Betrag wird mit dem persönlichen Steuersatz des B versteuert. Ein Sparer-Pauschbetrag wird hier nicht gewährt (vgl. Wortlaut des § 32 d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG: Insoweit findet (neben anderen Vorschriften) § 20 Abs. 9 EStG keine Anwendung).

¹ BFH-Urteil vom 14.07.2009, BFH/NV 2009 S. 1815.