

Fall 6: Lizenzrechte – § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und Nr. 6 EStG

Alfred Schlau betreibt ein kleines Einzelhandelsgeschäft mit Elektroartikeln in Leipzig. Um seinen Umsatz zu steigern, beschließt er 2020 sein Warensortiment auf elektronischen Handelsplattformen anzubieten. Nach anfänglichen Schwierigkeiten bemerkt er, dass ein wesentlich höherer Verkaufserlös erzielt werden kann, wenn er seine Produkte mit entsprechend aufgearbeiteten Aufnahmen präsentiert. Um diese aufwendigen Arbeiten zu vermeiden, kopiert er die notwendigen Aufnahmen vom Internetauftritt eines großen Elektronikkonzerns (A Corporation) mit Sitz und Geschäftsleitung in den USA. Daraufhin vervielfachen sich umgehend seine Umsätze.

Zum 01.09.2020 wird ihm dann ein Schreiben einer Berliner Anwaltskanzlei zugestellt, wonach die amerikanische Firma die Kanzlei mit der Durchsetzung des Anspruchs auf Unterlassung und Schadensersatz nach § 97 Abs. 1 S. 1 UrhG beauftragt hat. In dem nachfolgenden Schriftsatz wurde er aufgefordert, unverzüglich die Verwendung der Lichtbilder bzw. Fotos zu unterlassen. Darüber hinaus wurde er aufgefordert, eine Lizenzschädigung in Höhe von 70.000 € zu entrichten. Sämtliche zusätzlichen Abgaben sind durch Alfred Schlau zu tragen. Die Entschädigung wurde auf der Grundlage der getätigten Veräußerungsgeschäfte berechnet und deckt somit die zurückliegende Nutzung ab. Da Alfred Schlau auch nach Abzug dieser Lizenzschädigung ein erheblicher Gewinn verblieb, willigte er sofort ein und überwies den geforderten Betrag am 01.10.2020 auf ein Bankkonto der A Corporation in Liechtenstein.

Aufgabe: Wie ist der oben geschilderte Sachverhalt steuerlich aus Sicht der A Corporation zu würdigen? Wie bzw. wann wird die Steuer, so eine deutsche Steuerpflicht begründet wird, in Deutschland erhoben? Sollte ein DBA zu Anwendung kommen, ist die Lösung anhand des OECD Musterabkommens (OECD MA) zu erstellen.

Lösung:

Die A Corporation ist eine Kapitalgesellschaft, die nach amerikanischem Recht gegründet wurde. Sie entspricht nach dem Rechtstypenvergleich einer Aktiengesellschaft in Deutschland.¹⁰

Die A Corporation verfügt in Deutschland (Inland nach § 1 Abs. 3 KStG) weder über eine Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch über einen Sitz (§ 11 AO). Sie ist demnach nur dann und nur insoweit beschränkt körperschaftsteuerpflichtig nach § 2 Nr. 1 KStG, als diese Firma inländische Einkünfte nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG erzielt (R 2 Abs. 1 S. 1 KStR).

Bei der Qualifizierung der inländischen Einkünfte ist die isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen. Danach bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten. Da § 8 Abs. 2 KStG mangels

¹⁰ Vgl. Tabelle 1 BMF vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076, H 2 „Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich“ KStH.

unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG nicht zur Anwendung kommt, kann die A Corporation grundsätzlich sämtliche Einkünfte erwirtschaften.

Die A Corporation verfügt in Deutschland über keine Betriebsstätte nach § 12 AO und keinen ständigen Vertreter nach § 13 AO. Die erzielten Einnahmen stehen daher nicht im Zusammenhang mit den unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG aufgeführten gewerblichen Einkünften.

Soweit Rechte zur Nutzung für einen abgegrenzten Zeitraum überlassen werden, erzielt die A Corp. zunächst Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Diese Einkünfte stellen grundsätzlich inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG dar. Da die A Corp. mit einer deutschen Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG vergleichbar ist und diese nur gewerbliche Einkünfte erzielen kann, hat die Zuordnung dieser Einkünfte zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG Vorrang vor der Zuordnung unter § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f S. 2 i.V.m. Nr. 6 S. 1 EStG). Die A Corporation ist demnach beschränkt steuerpflichtig. Eine Gewerbesteuerpflicht entsteht hierdurch jedoch nicht, da es an einer im Inland belegenen Betriebsstätte fehlt (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG).

Die Steuer für diese Einkünfte wird grundsätzlich im Wege des Steuerabzugs erhoben (§ 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG), da hier eine Lizenzzahlung durch Alfred Schlau getätigt wurde und dieses Entgelt für eine zeitlich begrenzte Überlassung von Urheberrechten (§ 73a Abs. 2 EStDV) entrichtet wurde.

Die Steuer ist im Zeitpunkt der Zahlung (§ 73c EStDV) durch den Schuldner der Vergütung (Alfred Schlau) für die Steuerpflichtige (A Corp. § 50a Abs. 5 S. 2 EStG) einzubehalten und an das Bundeszentralamt für Steuern bis zum 10.01.2021 abzuführen. Die einbehaltene und abgeführte Steuer ist anschließend auf Verlangen der A Corp. mittels einer Steuerbescheinigung durch Alfred Schlau zu bescheinigen.

Dem Steuerabzug unterliegen die Bruttoeinnahmen ohne jeden Abzug (§ 50a Abs. 2 S. 1 EStG). Er beträgt grundsätzlich 15 % des Bruttoertrages (§ 50a Abs. 2 S. 1 EStG) zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag gem. §§ 3 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. 4 SolZG. Ein Abzug von unmittelbaren Betriebsausgaben nach § 50a Abs. 3 EStG kommt nicht in Betracht, da dies lediglich für Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG vorgesehen ist¹¹. Gleiches gilt für einen Antrag auf Veranlagung nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG i.V.m. § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 5 EStG.

Darüber hinaus wären diese Vorschriften nur dann anzuwenden, wenn der Gläubiger der Vergütung eine Gesellschaft wäre, die in einem EU oder EWR-Staat ansässig ist (§ 50a Abs. 3 S. 2 EStG, § 32 Abs. 4 KStG). Da die Vertragsparteien jedoch eine Nettovergütung vereinbart haben, ist von einer Steuerübernahme auszugehen. In diesem Falle sind dann die in H 50a.2 „Übersicht“ EStH ausgewiesenen Steuersätze anzuwenden.

Entgelt	70.000,00 €
Steuerabzug § 50a EStG 17,82 % von 70.000 € =	12.474,00 €
Solidaritätszuschlag 0,98 % von 70.000 €	686,00 €

¹¹ Zur Anwendung in den Fällen des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vgl. BMF vom 17.06.2014, BStBl I 2014, 887.

Wurde der Steuerabzug an der Quelle (durch Alfred Schlau) zutreffend vorgenommen, tritt die Abgeltungswirkung nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG ein. Eine Veranlagung dieser Einkünfte erfolgt anschließend nicht.

DBA-Recht

Mit den USA wurde ein DBA abgeschlossen.¹² Laut Aufgabenstellung soll das DBA Deutschland/USA dem OECD MA entsprechen. Dieses gilt für Deutschland ohne Einschränkungen. Auf amerikanischer Seite gilt es lediglich für den Bundesstaat USA (Geografisch, jedoch ohne: Puerto Rico, Virgin Islands, Guam und andere Besitzungen und Territorien der USA – dies ergibt sich nur aus dem mit den USA abgeschlossenen DBA, nicht aus dem OECD MA). Das DBA erfasst gem. Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD MA die Steuern vom Ertrag. Aus deutscher Sicht fallen daher die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag unter den Anwendungsbereich des Abkommens. Das DBA gilt gem. Art. 1 Abs. 1 OECD MA für Personen, die in einem oder in beiden Staaten ansässig sind. Die A Corporation ist eine Gesellschaft, die aus deutscher Sicht (anwenderstaatsorientierte Auslagung) wie eine juristische Person besteuert wird (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a und b, Abs. 2 OECD MA i.V.m. § 1 KStG). Ferner ist sie gem. Art. 4 Abs. 1 OECD MA in den USA ansässig, da sie aufgrund ihrer Geschäftsleitung bzw. ihres Sitzes der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Sie genießt daher den Abkommenschutz. Die USA sind demnach der Ansässigkeitsstaat und Deutschland der Quellenstaat.

Die A Corporation erzielt Einkünfte gem. Art. 7 Abs. 1 OECD MA aus sonstiger selbständiger Tätigkeit (Art. 3 Abs. 1 Buchstabe c i.V.m. h OECD MA). Nach Art. 7 Abs. 4 OECD MA genießen besondere Regelungen jedoch einen Vorrang vor dem Art. 7 OECD MA.

Das durch Alfred Schlau entrichtete Entgelt stellt nach Art. 12 Abs. 2 OECD MA eine Lizenzzahlung dar. Art. 12 Abs. 3 OECD MA (Betriebsstättenvorbehalt) ist nicht anzuwenden, weil das Lizenzrecht kein funktional notwendiges Betriebsvermögen einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte nach Art. 5 OECD MA darstellt. Das Besteuerungsrecht für diese Lizenzeinkünfte wird deshalb ausschließlich nach Art. 12 OECD MA zugeordnet. Die USA haben, da die A Corporation in den USA ansässig, ist gem. Art. 12 Abs. 1 OECD MA das alleinige Besteuerungsrecht. Deutschland als Quellenstaat hat kein Besteuerungsrecht.

Die durch Deutschland erhobene Steuer wird daher auf Antrag nach § 50d Abs. 1 S. 2 EStG im vollen Umfang erstatten. Die Erstattung erfolgt auf der Grundlage eines Freistellungsbescheides (§ 50d Abs. 2 S. 1 EStG). Mit Bekanntgabe dieses Bescheides werden durch das Bundeszentralamt für Steuern die zu viel einbehaltenen Steuern erstattet. Der Freistellungsbescheid wird jedoch nur dann erteilt, wenn die A Corporation die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt, z.B. über einen eingerichteten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verfügt.

¹² Vgl. BMF vom 18.02.2021, IV B 2 - S 1301/07/10017-12, BStBl I 2021, 265, Stand 01.01.2021.

3.3 Berücksichtigung von Schuldzinsen

Fall 1: Grundfall/kein Konzern

Alleinige Gesellschafterin der AB GmbH ist Anna Baum. Die Beteiligung ist dem Privatvermögen zugeordnet. Einer weiteren gewerblichen Tätigkeit geht Anna Baum nicht nach. Die Firma AB GmbH hält keine weiteren Beteiligungen. Zur Finanzierung der Neuausrichtung der Produktion gewährte die Gesellschafterin am 01.01.2020 ein Darlehen im Umfang von 10.000.000 € zu einem angemessenen Zinssatz von 8 %. Das steuerliche EBITDA der AB GmbH beträgt 3.000.000 € (Einkommen vor Anwendung des § 4h EStG 2.000.000 €). Die Zinserträge der Gesellschaft beliefen sich auf 900.000 €. Neben den Zinsaufwendungen für die Gesellschafterin wurden Finanzierungskosten für ein Bankendarlehen in Höhe von 3.100.000 € verbucht, welches ausschließlich mit Sicherheiten der AB GmbH abgesichert wurde. Das Bankendarlehen wurde ebenfalls am 01.01.2020 aufgenommen. Die Finanzierung wurde auf 10 Jahre ausgerichtet und zu 98 % ausbezahlt, d.h. die Bank behält ein Damnum in Höhe von 400.000 € ein.

Aufgabe: Welche steuerrechtlichen Folgen ergeben sich aus diesem Sachverhalt?

Lösung:

Finanzierungskosten stellen grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Dies gilt auch für die Darlehen, die durch einen Gesellschafter gewährt werden, da insoweit zivilrechtlich wirksame Vereinbarungen getroffen werden können.

Die Zinsaufwendungen für das Darlehen der Gesellschafterin Anna Baum stellen grundsätzlich Betriebsausgaben dar. Eine Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ist nicht erforderlich, da die Vereinbarung klar und im Voraus getroffen wurde und sie dem Fremdvergleich entspricht (R 8.5 Abs. 1, 2 KStR).

Eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit dieser Finanzierungskosten kann sich jedoch aus § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG ergeben, da diese Vorschrift nach § 8 Abs. 1 KStG im Rahmen der Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaft anzuwenden ist. Soweit sich hiernach eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit ergeben sollte, erfolgt die Korrektur außerhalb der Bilanz durch eine Zu- oder Abrechnung.

Die AB GmbH gilt als ein Betrieb (BMF vom 04.07.2008, IV C 7 – S 2742-a/07/10001, BStBl I 2008, 718 Tz. 7).

Nach § 4h Abs. 3 S. 2 EStG sind Zinsaufwendungen Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen steuerlichen Gewinn gemindert haben. Unerheblich ist hierbei, durch wen das Fremdkapital gewährt wurde und ob es sich um lang- bzw. kurzfristiges Fremdkapital handelt (BMF vom 04.07.2008, IV C 7 – S 2742-a/07/10001, BStBl I 2008, 718 Tz. 11). Das in Zusammenhang mit dem Bankendarlehen entrichtete Damnum hat sich im Wirtschaftsjahr 2020 nur in Höhe von 1/10 auf den Gewinn ausgewirkt, da es aktivisch als Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen ist und entsprechend der Laufzeit des Darlehens (10 Jahre) aufgelöst wird (§ 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, H 6.10 „Damnum“ EStH).

Dem Fremdkapital sind hier folgende Darlehen zuzuordnen:

Gesellschafterdarlehen: 10.000.000 €	Zinsaufwand	800.000 €
Bankendarlehen		3.100.000 €
Damnum, nur soweit Betriebsausgaben		40.000 €
Gesamtbetrag		3.940.000 €

Im Umkehrschluss werden als Zinserträge (§ 4h Abs. 3 S. 3 EStG) alle Vergütungen für die Überlassung von Geldkapital erfasst, die die AB GmbH vereinnahmt hat und die sich auf den Gewinn ausgewirkt haben. Im Wirtschaftsjahr 2020 belaufen sich diese auf 900.000 €.

Gem. § 4h Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 1 Buchstabe a EStG sind demnach die Zinsaufwendungen 2020 in Höhe der Zinserträge im vollen Umfang abzugsfähig. Ein die Zinserträge übersteigender Betrag ist weiter im Rahmen der Freigrenze von weniger als 3.000.000 € vollständig abzugsfähig.

Nach Saldierung der Zinsaufwendungen (3.940.000 €) mit den Zinserträgen (900.000 €) ergibt sich ein Zinsüberhang in Höhe von 3.040.000 €. Die Freigrenze ist überschritten, daher ist der Zinsüberhang im vollen Umfang und nicht nur in dem Umfang, wie die Freigrenze überschritten wurde, nach § 4h Abs. 1 S. 2 EStG grundsätzlich nur in Höhe von 30 % eines positiven verrechenbaren EBITDA abzugsfähig. Das verrechenbare EBITDA ermittelt sich hierfür nach § 4h Abs. 1 S. 2 EStG i.V.m. § 8a Abs. 1 KStG und beträgt gem. Sachverhalt 3.000.000 €.

Die Zinsschranke ist nach § 4h Abs. 2 S. 1 Buchstabe b EStG (Escape I) dann nicht anzuwenden, wenn die Firma AB GmbH nicht in einen Konzern eingebunden ist. Ein Betrieb gehört für Zwecke des § 4h Abs. 2 S. 1 Buchstabe b EStG zu einem Konzern im Sinne des § 4h Abs. 3 S. 5 EStG, wenn er nach den für die Anwendung des § 4h Abs. 2 S. 1 Buchstabe c EStG zugrunde zu legenden Rechnungslegungsstandards mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte. Auf die tatsächliche Konsolidierung kommt es hierfür nicht an.

Die AB GmbH gehört nicht zu einem Konzern, da sie über keine Beteiligungen verfügt, die sie beherrscht, noch ist sie über die Gesellschafterin in einen Konzern/Gleichordnungskonzern (§ 4h Abs. 3 S. 6 EStG) eingebunden, da die Gesellschafterin keine weiteren Beteiligungen hält und keinen weiteren gewerblichen Tätigkeiten nachgeht (BMF vom 04.07.2008, IV C 7 – S 2742-a/07/10001, BStBl I 2008, 718 Tz. 59, 60).

Diese Escape-Klausel gilt für Kapitalgesellschaften nach § 8a Abs. 2 KStG (schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung) nur, wenn die Kapitalgesellschaft (hier die AB GmbH) nachweist, dass die Vergütungen für Fremdkapital an die wesentlich beteiligte Gesellschafterin, welche zu mehr als einem Viertel unmittelbar am Stammkapital beteiligt ist, nicht mehr als 10 % des Zinsüberhangs der AB GmbH betragen. Anna Baum ist die alleinige Gesellschafterin und damit wesentlich beteiligt. Die Vergütungen betragen im Wirtschaftsjahr 2020 800.000 € und überschreiten hiermit die 10 %-Grenze (von 3.040.000 €). Die Escape-Klausel ist daher für die AB GmbH nicht anzuwenden.

Der Zinsüberhang kommt nur im Umfang von 30 % des positiven steuerlichen EBITDA im Veranlagungszeitraum 2020 zum Abzug. Soweit ein Abzug nicht in Betracht kommt, erfolgt ein Zinsvortrag § 4h Abs. 1 S. 5 EStG. Der Zinsvortrag ist gesondert festzustellen (§ 4h Abs. 4 EStG).

Zinsüberhang		3.040.000 €
Positives verrechenbares EBITDA	$3.000.000 \text{ €} \times 30 \% =$	900.000 €
Zinsvortrag § 4h Abs. 1 S. 5 EStG		2.140.000 €
Positives verrechenbares EBITDA	$3.000.000 \text{ €} \times 30 \% =$	900.000 €
Mit dem Zinsüberhang 2020 verrechnet in Höhe von		<u>./ 900.000 €</u>
Verrechenbarer EBITDA Vortrag (ab VZ 2010 möglich)		0 €

Ein EBITDA Vortrag ergibt sich für den Veranlagungszeitraum 2020 nicht, weil das verrechenbare EBITDA vollständig aufgebraucht wurde.

Das Einkommen der AB GmbH entwickelt sich daher wie folgt:

Steuerliches Einkommen vor § 4h EStG	2.000.000 €
Zurechnung § 4h EStG/§ 8a KStG (Zinsaufwand, der nicht verrechenbar ist)	<u>+ 2.140.000 €</u>
Steuerliches Einkommen nach Anwendung § 4h EStG und § 8a KStG	4.140.000 €

Fall 2: Konzernfall – § 4h Abs. 2 Buchstabe c EStG

Alleinige Gesellschafterin der AB GmbH ist Anna Baum. Die Beteiligung ist dem Privatvermögen zugeordnet. Einer weiteren gewerblichen Tätigkeit geht Anna Baum nicht nach. Die Firma AB GmbH hält folgende Beteiligungen:

- Wolle GmbH 100 %,
- Zucht sp.z.o.o. 70 %, die verbleibenden Anteile werden durch Fred Baum, dem Ehemann, gehalten.

Zur Finanzierung der Neuausrichtung der Produktion der AB GmbH gewährte Fred Baum am 01.01.2020 ein Darlehen im Umfang von 10.000.000 € zu einem Zinssatz von 12 %. Für ein entsprechendes Darlehen hätte eine Bank einen Zinssatz von 8 % berechnet. Das steuerliche EBITDA der AB GmbH beträgt 3.000.000 € (Einkommen vor Anwendung des § 4h EStG 2.000.000 €). Die Zinserträge der Gesellschaft beliefen sich auf 900.000 €. Neben den Zinsaufwendungen für Fred Baum wurden Finanzierungskosten für ein Bankendarlehen in Höhe von 3.100.000 € verbucht, welches ausschließlich mit Sicherheiten

4. Sonderfälle der Einkommensermittlung

4.1 Liquidation

Fall: Liquidation einer Tochtergesellschaft

Gesellschafter der Fürstlichen Brennerei zu Leipzig GmbH sind die Anastasia Arm (80 %; Anschaffungskosten: 60.000 €; Privatvermögen, Wohnsitz in Leipzig) und die Alexandria Distillery PC Ltd., Sydney (10 %; Buchwert: 20.000 €). Die verbleibenden Anteile hat die FBL-GmbH vor Jahren von einer dritten Person erworben. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Nachdem im Wirtschaftsjahr 2019 keine Einigung über die neu zu entwickelnden Geschmacksrichtungen zwischen den beiden Gesellschaftern getroffen werden konnte, beschließen die Gesellschafter im Rahmen der Gesellschafterversammlung vom 01.04.2019 die Liquidation der Gesellschaft zum 01.10.2019. Zum Liquidator wird der bisherige Geschäftsführer Franz Fruchtig bestimmt. Dieser beginnt sogleich mit den vorbereitenden Tätigkeiten. Zum 31.12.2020 soll die Liquidationsschlussbilanz vorgelegt werden und die Schlussauskehrung erfolgen. In der Zeit vom 01.01.2019 bis zum 31.09.2019 wird ein Jahresüberschuss in Höhe von 66.666 € erwirtschaftet.

Die zum 01.10.2019 erstellte Steuerbilanz zeigt folgende Werte:

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	122.500 €	Stammkapital	200.000 €
Gebäude/Anlagen Leipzig	500.000 €	davon eigene Anteile	20.000 €
Gebäude/Anlagen Prag	200.000 €		180.000 €
Waren Leipzig	50.000 €	Gewinnrücklagen	482.500 €
Waren Prag	30.000 €	Bilanzgewinn	100.000 €
Beteiligung Slivo-vitz s.r.o Prag	80.000 €	RSt Pension	100.000 €
Rückdeckungsanspruch	80.000 €	Finanzierung Prag	200.000 €
	1.062.500 €		1.062.500 €

- a) Zum 30.09.2019 wurde das steuerliche Einlagekonto auf 0 € und ein Sonderausweis in Höhe von 20.000 € festgestellt.
- b) Der Firmenwert beruht auf der Übernahme eines Unternehmens zum 01.01.2017. Dieser konnte an eine Brennerei in Berlin für 59.500 € veräußert werden. Der Kaufpreis wurde nach Vertragsabschluss am 01.04.2020 durch den Erwerber auf ein Privatkonto der Frau Arm überwiesen. Die GmbH buchte in diesem Zusammenhang nichts, da sie davon ausging, dass ein Firmenwert nicht einzeln übertragbar sei.

- c) Das Produktionsgebäude/die Anlagen in Leipzig wurde für 770.000 € an einen Immobilienfonds veräußert, der es sogleich in mehrere Wohneinheiten aufteilte und an vermögende Zahnärzte veräußerte. Der Vorgang wurde in der Bilanz zutreffend abgebildet.
- d) Die Beteiligung an der tschechischen Brennerei konnte für 120.000 € an einen Investor aus Katar veräußert werden. Mit der Vermarktung dieser Beteiligung wurde eine in Berlin ansässige Gesellschaft in 2018 beauftragt. Diese stellt sogleich eine Rechnung über 10.000 €, welche im Zeitpunkt der Rechnungsstellung 01.01.2018 als Aufwand verbucht wurden. Diese Beteiligung ist nicht der Betriebsstätte in Prag zuzuordnen.
- e) Der unverfallbare Pensionsanspruch der Gesellschafterin Arm wurde als Ertrag verbucht, weil Frau Arm wegen der Liquidation am 01.01.2020 darauf verzichtete. Für einen entsprechenden Pensionsanspruch hätte Frau Arm gegenüber einem Dritten 100.000 € aufwenden müssen. Die Rückdeckungsversicherung wurde unverzüglich nach dem Verzicht gekündigt. Die Versicherung überwies nach Verrechnung mit entstandenen Kündigungsgebühren lediglich 95 % des Rückkaufwertes auf das Bankkonto der GmbH.
- f) Der im Zeitraum 01.01.2019 bis 30.09.2019 erzielte Bilanzgewinn wurde mit Beschluss vom 01.04.2020 an die Gesellschafter ausgeschüttet. Der im Wirtschaftsjahr 2018 erwirtschaftete Jahresüberschuss wurde mit Beschluss vom 01.04.2019 an die Gesellschafter ausgeschüttet und in Höhe von 33.334 € auf neue Rechnung vorgetragen.
- g) Die Betriebsstätte in Prag (inländische Verbindlichkeiten) wurde durch die Gesellschafterin Alexandria Distillery PC Ltd. mit Wirkung zum 01.10.2019 übernommen. Beide Gesellschafter waren sich darüber einig, dass aufgrund der Neuentwicklungen in Prag ein Marktwert in Höhe von 150.000 € durchaus angemessen sei. Dieser Kaufpreis wurde durch ein im Rahmen der Betriebsprüfung in Tschechien erstelltes Gutachten bestätigt.
- h) Der Warenbestand aus Leipzig konnte für 65.000 € an fremde Dritte veräußert werden.
- i) In Zusammenhang mit der schweren Überschwemmung 2020 überwies die FBL-GmbH 20.000 € auf ein Spendenkonto der Stadt Dresden. Eine Spendenbescheinigung wurde in diesem Zusammenhang nicht ausgestellt.

Aufgaben: Welche Schritte muss der Liquidator vornehmen, um einerseits den Gewinn bis zum 30.09.2019 nicht im Rahmen der Liquidation versteuern zu müssen und andererseits die Schlussauskehrung am 31.12.2020 vornehmen zu können?

In welchem Umfang entstehen bei den Gesellschaftern in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte und wie werden diese besteuert?

Sollte ein DBA zur Anwendung kommen, so ist das OECD Musterabkommen (OECD MA) für die Lösung heranzuziehen. Auf die Gewerbesteuer und den Solidaritätszuschlag ist nicht einzugehen.

Lösung:**1. Abwicklungszeitraum**

Der Abwicklungszeitraum beginnt grundsätzlich zum Anfang des Wirtschaftsjahres, in dem die Auflösung beschlossen wurde. Im oben geschilderten Fall mit dem 01.01.2019. Soll der Gewinn im Zeitraum 01.01.2019 bis zum 30.09.2019 nicht im Rahmen der Liquidation einbezogen werden, so kann dies dadurch erreicht werden, dass ein abweichendes Wirtschaftsjahr gebildet wird. Dieses würde dann den Zeitraum 01.01.2019 bis zum 30.09.2019 umfassen. In diesem Falle würde der im Rumpfwirtschaftsjahr erzielte Gewinn nach den allgemeinen Regelungen besteuert werden (R 11 Abs. 1 S. 3 bis 6 KStR). Eine wirksame Umstellung bedarf einer Satzungsänderung, einer notariellen Beurkundung und anschließend einer Eintragung im Handelsregister. Darüber hinaus ist eine Umstellung auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr nur im Einvernehmen mit der Finanzverwaltung möglich (§ 7 Abs. 4 S. 3 KStG).

2. Schlussverteilung

Um eine Verteilung des Vermögens zum 31.12.2020 vornehmen zu können, ist zunächst die Liquidation in drei verschiedenen Gesellschaftsblättern bekannt zu geben (§ 65 Abs. 2 GmbHG). Darüber hinaus ist das Sperrjahr (§ 73 GmbHG) abzuwarten. Erst nach Ablauf dieses Jahres ist die Verteilung vorzunehmen. Hierbei ist jedoch sicherzustellen, dass alle Ansprüche gegenüber der GmbH vor der Verteilung bedient werden.

3. Einkommensermittlung FBL GmbH

Über die steuerliche Behandlung der den Gesellschaftern im Rahmen der Liquidation zufließenden Beträge, kann erst dann entschieden werden, wenn sämtliche Vorgänge in der zu liquidierenden Gesellschaft zutreffend abgebildet wurden.

Da die Gesellschaft nach der Auflösung zum 01.10.2019 auch abgewickelt wurde, kann der Liquidationsgewinn nach den Grundsätzen des § 11 KStG ermittelt werden. Der Ermittlungszeitraum beträgt deshalb nach § 11 Abs. 1 S. 2 KStG max. 3 Jahre. Hierbei ist zu beachten, dass, wenn dieser Zeitraum für die Liquidation nicht ausreicht, anschließend wieder jährlich eine Steuererklärung einzureichen ist (R 11 Abs. 1 S. 7 KStR). Die besondere Gewinnermittlung erfolgt in diesen Fällen nur im letzten Veranlagungszeitraum (R 11 Abs. 3 KStR).

Nach § 11 Abs. 2 KStG ist das Abwicklungsendvermögen (§ 11 Abs. 3 KStG) um das Abwicklungsanfangsvermögen (§ 11 Abs. 4 KStG) zu mindern.

Als **Abwicklungsanfangsvermögen** ist das der letzten Veranlagung zugrunde gelegte Schlusskapital der FBL-GmbH anzusetzen. Da die Gesellschaft für den Zeitraum 01.01.2019 bis zum 30.09.2019 zulässigerweise ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet hat und dieses Wirtschaftsjahr 2019 endete, ist der Gewinn dieses Zeitraums im Veranlagungszeitraum 2019 zu versteuern, weil er mit Ende des Wirtschaftsjahres als zugeflossen gilt (§ 7 Abs. 4 S. 2 KStG). Der auf diesen Zeitraum entfallende Gewinn wird deshalb nicht in den Liquidationsgewinn nach § 11 KStG einbezogen. Das zum 30.09.2019 festgestellte Schlusskapital bildet deshalb das Abwicklungsanfangsvermögen.

Der Erwerb der **eigenen Anteile** durch die FBL-GmbH in Höhe von 10 % wurde zutreffend nach § 272 Abs. 1a HGB in der Handelsbilanz abgebildet. Soweit die Zahlung das Stammkapital überstieg, minderte diese die Rücklagen der Gesellschaft. Der auf die eigenen Anteile entfallende Betrag des Stammkapitals wurde offen ausgewiesen. Die eigenen Anteile gehen in Zusammenhang mit der Liquidation unter und werden deshalb im Liquidationsendvermögen mit dem gemeinen Wert i.H.v. 0 € berücksichtigt. Im Liquidationsanfangsvermögen sind die Anteile ebenfalls nicht enthalten, weil kein Ausweis auf der Aktivseite erfolgte. Eine Korrektur des Liquidationsanfangskapitals erübrigt sich deshalb.

Die am 01.04.2020 erfolgte Ausschüttung in Höhe von 100.000 € (Jahresüberschuss 66.666 € zuzüglich Gewinnvortrag 33.334 €) ist im Abwicklungsanfangsvermögen noch enthalten. Im Abwicklungsendvermögen wird dieses Vermögen aufgrund der Ausschüttung jedoch nicht mehr erfasst. Um eine Auswirkung auf den Liquidationsgewinn zu vermeiden, ist deshalb das Abwicklungsanfangsvermögen um diesen Betrag nach § 11 Abs. 4 S. 3 KStG zu kürzen.

Die Ausschüttung vom 01.04.2019 erfolgte außerhalb des Liquidationszeitraums. Sie ist deshalb nicht nach § 11 Abs. 4 S. 3 KStG mindernd zu berücksichtigen.

Berechnung des Abwicklungsanfangsvermögens:	
Schlusskapital zum 30.09.2019	762.500 €
Ausschüttung im Liquidationszeitraum für frühere Jahre	././ 100.000 €
Eigene Anteile, eine Korrektur ist nicht erforderlich	+././ 0 €
Abwicklungsanfangsvermögen § 11 Abs. 4 KStG	662.500 €

Veräußerung des Firmenwertes

Grundsätzlich geht ein Firmenwert im Zusammenhang mit einer Liquidation unter. Ein in der Steuerbilanz zum Schluss des letzten Wirtschaftsjahres ausgewiesener Buchwert mindert dann den steuerpflichtigen Liquidationsgewinn. Da in dem geschilderten Sachverhalt eine fremde dritte Person den Firmenwert entgeltlich erworben hat, ist von einer Übertragbarkeit und damit Werthaltigkeit auszugehen. Der Veräußerungspreis entspricht in diesem Falle dem gemeinen Wert. Da nicht alle wesentlichen Wirtschaftsgüter an einen Erwerber übertragen wurden, liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, d.h. die Übertragung ist grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Veräußerer ist die GmbH, sodass in der Handelsbilanz die Umsatzsteuer als Verbindlichkeit Gewinn mindernd einzubuchen ist. Dieser Wert ist in entsprechender Höhe auch in der Steuerbilanz auszuweisen (§ 60 Abs. 2 EStDV).

././ **9.500 €**

Die Gutschrift auf dem Privatkonto der Gesellschafterin ist eine verdeckte Gewinnausschüttung nach R 8.5 Abs. 1 KStR, da die fehlende Erfassung des Erlöses eine Vermögensminderung darstellt. Diese ist auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen (Fr. Arm verfügt über Anteile im Umfang von 80 %), da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 43 Abs. 1 GmbHG) diese Vermögensminderung gegenüber einer Person,

6. Rechtsfolgen beim Gesellschafter

Fall 1: Gesellschafter erhält eine offene Gewinnausschüttung

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

Graus hatte die Anteile im Jahr 2012 für 200.000 € erworben. Einen Teil des Kaufpreises musste er fremdfinanzieren. Hieraus entstehen ihm jährliche Schuldzinsen i.H.v. 5.000 €. Am 14.12.2021 beschließt Graus auf der ordentlichen Gesellschafterversammlung den Bilanzgewinn des Jahres 2020 i.H.v. 40.000 € je hälftig auszuschütten bzw. den anderen Gewinnrücklagen zuzuweisen. Die Auszahlung der Gewinnausschüttung erfolgte beschlussgemäß am 07.01.2022. Dabei wurden die gesetzlichen Abzugsbeträge durch die GmbH einbehalten. Weitere Einnahmen fließen Graus im Jahr 2022 nicht zu.

Aufgabe: Stellen Sie die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Graus im Jahr 2021 und 2022 dar!

Lösung:

Kapitalgesellschaft

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

Gesellschafter

Die offene Gewinnausschüttung führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG und § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und S. 2 EStG). Die Einkünfte erzielt der Anteilseigner i.S.d. § 20 Abs. 5 EStG. Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Graus beherrscht jedoch als Alleingesellschafter die GmbH. Daher kann er auch den Ausschüttungszeitpunkt frei bestimmen. Somit wird ein Zufluss bereits im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses angenommen (= 2021, H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ EStH). Zweifel an der Zahlungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft bestehen nicht. Es besteht eine Kapitalertragsteuerpflicht, da es sich um Einnahmen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG handelt. Die Höhe der Kapitalertragsteuer bestimmt sich nach § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG mit 25 % (5.000 € = 20.000 € × 25 %). Daneben entsteht ein Solidaritätszuschlag i.H.v. 275 € (= 5.000 € × 5,5 %, § 3 Abs. 1 Nr. 5 und § 4 S. 1 SolZG). Die Steuerbeträge dürfen die Einnahmen nicht mindern (§ 12 Nr. 3 EStG).

Es ist die Abgeltungsbesteuerung gem. § 32d Abs. 1 EStG anzuwenden (ohne Option nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG). Graus erzielt Einnahmen i.H.v. 20.000 €. Die geleis-

teten Schuldzinsen sind den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Allerdings besteht nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ein Abzugsverbot für tatsächlich entstandene Werbungskosten. Daher kann nur der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG abgesetzt werden. Damit ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen für das Jahr 2021 i.H.v. 19.199 €. Diese sind nicht im zu versteuernden Einkommen zu erfassen (§ 2 Abs. 5b EStG). Die Abgeltungswirkung tritt ein, da eine Kapitalertragsteuer bei der Ausschüttung einbehalten wurde (§ 43 Abs. 5 S. 1 EStG). Graus kann den Steuerabzug gem. § 32d Abs. 4 EStG beim Finanzamt berichtigen lassen, damit der Sparerpauschbetrag seine Wirkung entfalten kann. Soweit Graus seine Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angibt, ist ferner eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG durchzuführen. Eine Anrechnung der von der GmbH einbehaltenen Steuerabzugsbeträge ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG (bzw. § 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG für den Solidaritätszuschlag) nur möglich, wenn die zugehörigen Einnahmen im Rahmen eines Antrags nach § 32d Abs. 4 EStG bei der Besteuerung erfasst werden. Hierbei wird die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a EStG um die Abgeltungssteuer erhöht (§ 32d Abs. 4 i.V.m. § 32d Abs. 3 S. 2 EStG).

Für das Jahr 2022 ergeben sich keine zu erfassenden Einnahmen. Die jährlich anfallenden Schuldzinsen stellen zwar Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG) dar, können aber nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG nicht abgezogen werden. Ein Abzug des Sparerpauschbetrages scheidet mangels entsprechender Einnahmen aus. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen daher für das Jahr 2022 insgesamt 0 €.

Alternativ ist Graus berechtigt einen Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG zu stellen, da er zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist. Dieser Antrag ist spätestens mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 beim Finanzamt zu stellen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG). Der Antrag gilt, ohne nochmaligen Nachweis der Voraussetzungen, für die nächsten 5 Jahre bzw. bis auf Widerruf. Hieraus folgt, dass die Abgeltungsbesteuerung nicht anzuwenden ist, sondern die Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG erfolgt. Ferner ist § 3 Nr. 40 S. 2 EStG nicht anzuwenden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Diese Vorschrift beschränkt die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für Gewinnausschüttungen auf den betrieblichen Bereich (Fälle der Subsidiarität nach § 20 Abs. 8 EStG). Durch die Nichtanwendung kann nun auch im privaten Bereich das Teileinkünfteverfahren angewandt werden. Die erzielten Einnahmen i.H.v. 20.000 € sind zu 40 % von der Einkommensteuer befreit (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG). Es verbleiben steuerpflichtige Einnahmen i.H.v. 12.000 €. Die geleisteten Schuldzinsen sind den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Das Abzugsverbot für tatsächliche Werbungskosten gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ist ebenfalls nicht anwendbar (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Daher sind die Schuldzinsen bei Abfluss (§ 11 Abs. 2 S. 1 EStG) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bei Anwendung der Option können nur tatsächliche Werbungskosten berücksichtigt werden. Ein Abzug des Sparerpauschbetrages scheidet in diesen Fällen immer aus. Der Abzug der Zinsaufwendungen i.H.v. 5.000 € unterliegt jedoch dem Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG. Demnach sind 40 % der tatsächlichen Werbungskosten

nicht abzugsfähig (2.000 € = 5.000 € × 40 %). Es verbleibt ein abzugsfähiger Betrag i.H.v. 3.000 €. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2021 betragen 9.000 € (= 12.000 € ./ 3.000 €) und sind mit dem persönlichen Steuersatz nach § 32a EStG zu versteuern. Die von der GmbH eingehaltene Kapitalertragsteuer i.H.v. 5.000 € kann auf die Einkommensteuer angerechnet werden (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG). Dies gilt für den Solidaritätszuschlag entsprechend (§ 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG).

Für das Jahr 2022 ergeben sich keine zu erfassenden Einnahmen. Die jährlich anfallenden Schuldzinsen stellen Werbungskosten dar (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG). Das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG ist nicht anzuwenden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Demnach können die 5.000 € als Werbungskosten bei Abfluss (§ 11 Abs. 2 EStG) berücksichtigt werden. Die Aufwendungen unterliegen allerdings dem Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG. Ein direkter Zusammenhang zu steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG im jeweiligen Veranlagungszeitraum ist nicht notwendig (§ 3c Abs. 2 S. 1 EStG). Die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2022 betragen daher ./ 3.000 €. Diese negativen Einkünfte können mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, da das Verlustausgleichsverbot nach § 20 Abs. 6 EStG nicht zur Anwendung kommt (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG).

Fall 2: Gesellschafter erhält eine verdeckte Gewinnausschüttung

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

Graus hatte die Anteile im Jahr 2014 für 200.000 € erworben. Einen Teil des Kaufpreises musste er fremdfinanzieren. Hieraus entstehen ihm jährliche Schuldzinsen i.H.v. 5.000 €. Im Jahr 2021 erhält Graus ein monatliches Geschäftsführergehalt i.H.v. 6.000 €. Hiervon sind 1.000 € als unangemessen anzusehen. Das Gehalt wurde unter Berücksichtigung der jeweiligen Lohnsteuerabzugsbeträge und des Solidaritätszuschlags an Graus ausbezahlt.

Bei der GmbH wurde ein entsprechender Aufwand verbucht. Eine offene Gewinnausschüttung wurde seitens der GmbH in 2021 nicht geleistet. In den Vorjahren wurde der jeweilige Bilanzgewinn regelmäßig an den Gesellschafter ausgeschüttet.

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

Lösung:

Kapitalgesellschaft

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

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