
Körperschaftsteuer

Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Eva Heinz-Zentgraf



Verdeckte Einlage

Eine verdeckte Einlage liegt gemäß R 40 Abs. 1 KStR vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähige Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.



Verdeckte Einlage

Voraussetzungen für eine verdeckte Einlage sind also:

- Zuwendung eines Gesellschafters oder eine ihm nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlage
- Einlagefähigen (=bilanzierungsfähigen) Vermögensvorteil
- ohne Gegenleistung und
- Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Verdeckte Einlage

Es handelt sich also um den umgekehrten Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Es bleibt die Frage offen bestehen ob die verdeckte Einlage nun das Einkommen der Kapitalgesellschaft erhöht oder nicht!?!



Verdeckte Einlage

Handelsrechtlich soll diese Frage nach weitverbreiteter Ansicht in der Literatur danach zu beantworten sein, was der einlegende Gesellschafter gewollt hat.

Wenn die Einlage nach dem Willen des Gesellschafters zu einer Erhöhung der Rücklage führen soll ist sie erfolgsneutral der Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB zuzuführen.

Wenn ein solcher Wille **nicht** erkennbar ist, soll die Einlage als außerordentliche Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sein.



Verdeckte Einlage

Diese unterschiedliche Behandlungsweise ist schon deshalb problematisch, weil in der Praxis häufig der Wille des Gesellschafters bei einer Einlage nicht erkennbar ist.

Im Hinblick auf diese Schwierigkeiten wird in der Literatur zuweilen auch gefordert eine verdeckte Einlage müsse auch in der Handelsbilanz in jedem Fall erfolgsneutral behandelt werden.



Verdeckte Einlage

Steuerrechtlich erhöht eine verdeckte Einlage gemäß R 40 Abs. 2 Satz 1 KStR das Einkommen nicht.

Deshalb sind verdeckte Einlagen, soweit sie den Gewinn erhöht haben, außerbilanziellen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nach R 40 Abs. 2 Satz 2 KStR abzuziehen.



Verdeckte Einlage

Die Bewertung verdeckte Einlagen hat gemäß R 40 Abs. 4 Satz 1 KStR grundsätzlich mit dem Teilwert zu erfolgen.

Beispiel:

Der Gesellschafter hat seiner GmbH ein Darlehen von 50.000 € gegeben. Bei Fälligkeit befindet sich die GmbH in Liquiditätsschwierigkeiten. Deshalb verzichtet der Gesellschafter formgerecht auf die Rückzahlung.



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Verdeckte Einlage

Lösung:

Variante 1:

Darlehensschuld an sonstige betriebliche Erträge mit 50.000 €

Variante 2:

Darlehensschuld an Ausgleichsposten bzw. Rücklage mit 50.000 €



Verdeckte Einlage

Lösung:

Im Fall der Variante 1 ist das Einkommen außerbilanziell wieder um 50.000 € zu vermindern, da das Einkommen um den Betrag nicht erhöht werden darf.

Im Fall der Variante 2 ist die verdeckte Einlage als erfolgsneutraler Vorgang gebucht worden. Eine außerbilanzielle Verminderung des Einkommens ist darum nicht vorzunehmen.



Verdeckte Einlage

Bei der Kapitalgesellschaft erhöht eine verdeckte Einlage das Einlagekonto.

Beim Gesellschafter erhöht die verdeckte Einlage die Anschaffungskosten der Beteiligung. Für den Fall, dass ein Gesellschafter auf bereits entstandene Leistungsforderungen verzichtet sind zusätzliche steuerpflichtige Einnahmen anzusetzen.



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Verdeckte Einlage

Beispiel:

Ein Gesellschafter verzichtet auf **bereits entstandene Zinsforderungen** für ein gegebenes Darlehen.

Außer der Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung hat der Gesellschafter dann Einnahmen aus Kapitalvermögen.



Verdeckte Einlage

Nach der Rechtsprechung des BFH kann die **Überlassung eines Wirtschaftsguts** zum Gebrauch oder zur Nutzung **nicht** Gegenstand einer **verdeckten Einlage** sein – siehe hierzu auch H 40 „Nutzungsvorteil“ KStH.

Mit dieser Auffassung folgt der BFH dem Grundsatz, dass Nutzungen, die ein Eigentümer von Vermögen nicht zieht und nicht ziehen will, nicht als gezogen unterstellt werden dürfen.

Dementsprechend liegen beim Gesellschafter grundsätzlich keine Einnahmen vor.



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Verdeckte Einlage

Beispiel:

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer erhält in der Anlaufphase für seine Tätigkeit ein monatliches Gehalt von 2.000 €, obwohl 4.000 € angemessen wären.

oder

Ein Gesellschafter gibt der GmbH ein zinsloses Darlehen.



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Verdeckte Einlage

Lösung:

In beiden Fällen liegt eine verdeckte Einlage nach H 40 „Nutzungsvorteil“ KStH **nicht** vor!



Verdeckte Einlage - H 40 „Nutzungsvorteil“ KStH

Die Überlassung eines Wirtschaftsguts zum Gebrauch oder zur Nutzung kann mangels Bilanzierbarkeit des Nutzungsvorteils nicht Gegenstand einer Einlage sein (BFH vom 08.11.1960 etc.). Das gilt auch, wenn der Gesellschafter ein verzinsliches Darlehn aufnimmt, um der Kapitalgesellschaft ein zinsloses Darlehn zu gewähren (BFH vom 26.10.1987).

Keine einlagefähigen Nutzungsvorteile sind insbesondere

- eine ganz oder teilweise unentgeltliche Dienstleistung (BFH vom 14.3.1989),
- eine unentgeltliche oder verbilligte Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts und
- der Zinsvorteil bei unverzinslicher oder geringverzinslicher Darlehensgewährung (BFH vom 26.10.1987).



Verdeckte Einlage

Auch bei verdeckten Einlagen war verfahrensrechtlich nach früherer Rechtslage nicht sichergestellt, dass eine korrespondierende Besteuerung bei der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter erfolgte.

Der eingefügte § 32a Abs. 2 KStG sorgt aber für eine - der verdeckten Gewinnausschüttung - entsprechenden Verknüpfung.

Damit kann eine verdeckte Einlage nachträglich von der Steuer auch dann noch freigestellt werden, wenn eine (vorher nicht erkannte) verdeckte Einlage in einem bestandskräftigen Bescheid als etwa angesetzt worden ist.



Verdeckte Einlage

Beispiel:

Die M-GmbH als Muttergesellschaft hat von ihrer Tochtergesellschaft T-GmbH ein verzinsliches Darlehen von 500.000 € erhalten. Marktüblich waren 5% Zinsen. Die M-GmbH zahlte jedoch 12%. Die Zinsen wurden von der M-GmbH als Aufwand und von der T-GmbH als Ertrag behandelt.

Der maßgebliche Steuerbescheid der M-GmbH ist unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen. Dagegen kann der Steuerbescheid der T-GmbH grundsätzlich nicht mehr geändert werden. Bei einer später stattfindenden Außenprüfung wird die Differenz zwischen tatsächlich gezahlten Zinsen (60.000 €) und den angemessenen Zinsen (25.000 €) als verdeckte Einlage der M-GmbH in die T-GmbH in Höhe von 35.000 € festgestellt.



Verdeckte Einlage

Lösung:

Nach der Außenprüfung kann die M-GmbH als Aufwand nur den angemessenen Teil der Zinsen von 25.000 € berücksichtigen. Die verdeckte Einlage in Höhe von 35.000 € mindert das Einkommen nicht. Sie erhöht vielmehr nur die Anschaffungskosten der Beteiligung.

Bei der T-GmbH sind die bisher als Ertrag erfassten Zinsen in Höhe der verdeckten Einlage (35.000 €) gemäß § 32a Abs. 2 KStG (außerbilanziell) steuerfrei zu stellen.



Verdeckte Einlage

Im Gegenzug zu beachten ist hier das gemäß § 8 Abs. 3 Satz 3 EStG die Steuerbefreiung bei dem Empfänger der verdeckten Einlage nur erfolgen kann, **wenn** die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters erhöht hat.



Zusammensetzung des steuerlichen Eigenkapitals

Das steuerliche Eigenkapital ist entsprechend der Verwendungsreihenfolge Leistungen beziehungsweise Ausschüttungen in folgenden Positionen für Zwecke der Ausschüttungen aufzugliedern:

1. Ausschüttbarer Gewinn
2. Einlagekonto § 27 KStG
3. Gezeichnetes Kapital

Diese Zusammensetzung zeigt das gesamte Eigenkapital in der Steuerbilanz!



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Zusammensetzung des steuerlichen Eigenkapitals

Das Einlagekonto hat den Zweck sicherzustellen, dass beim Gesellschafter die Rückzahlungen von Einlagen nicht besteuert werden.

Ein Gesellschafter hat nämlich bei Ausschüttungen aus dem Einlagekonto gemäß § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG **keine** Einnahmen aus Kapitalvermögen.



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Zusammensetzung des steuerlichen Eigenkapitals

Das Einlagekonto gemäß § 27 KStG ist **kein** Konto in der Buchführung **sondern** eine Aufzeichnung außerhalb der Buchführung und der Bilanz.

Zum Einlagekonto gehören in erster Linie offene oder verdeckte - nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen - die ihren Niederschlag in der Kapitalrücklage gemäß § 266 Abs. 3 A.II. HGB gefunden haben.

Dazu kommen noch verdeckte Einlagen die als außerordentliche Erträge ausgewiesen worden sind und hiernach den Gewinnrücklagen zugeführt wurden.



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Zusammensetzung des steuerlichen Eigenkapitals

Das Einlagekonto ergibt sich also durch folgende Rechnung:

$$\begin{array}{r} \text{Kapitalrücklage gemäß § 266 Abs. 3 A.II. HGB} \\ + \text{ verdeckte Einlagen, die nicht der Kapitalrücklage zugeführt worden sind} \\ = \text{ Einlagekonto} \end{array}$$

Das Einlagekonto **vermindert** sich um hieraus vorgenommene Ausschüttungen und ist gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG gesondert festzustellen.



Zusammensetzung des steuerlichen Eigenkapitals

Der ausschüttbare Gewinn im Sinne von § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG ergibt sich durch Differenzrechnung:

- Gesamtes Eigenkapital
- gezeichnetes Kapital
- Einlagekonto



Zusammensetzung des steuerlichen Eigenkapitals

Der ausschüttbare Gewinn ist also folgendermaßen zu ermitteln:

- Eigenkapital in der Steuerbilanz des Vorjahres
- gezeichnetes Kapital
- = Eigenkapital ohne gezeichnetes Kapital
- Einlagen
- = ausschüttbarer Gewinn nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG

Maßgeblich ist immer der Stand am Ende des Vorjahres!



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Verrechnung von Leistungen (Ausschüttungen) mit dem steuerlichen Eigenkapital
(Verrechnungsreihenfolge) nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG

Aus § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG ergibt sich das für Leistungen beziehungsweise Ausschüttungen folgende Reihenfolge maßgeblich ist:

1. Ausschüttbarer Gewinn
2. Einlagekonto.



Steuerliche Auswirkungen von Ausschüttungen beim Anteilseigner

Hierbei ist zu unterscheiden ob der Anteilseigner:

1. eine Körperschaft oder
2. eine natürliche Person ist.



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Steuerliche Auswirkungen von Ausschüttungen beim Anteilseigner

Bei einer Körperschaft sind Ausschüttungen aus dem ausschüttbaren Gewinn zu 95% steuerfrei.

Bei Ausschüttung aus dem Einlagekonto ergeben sich keine unmittelbaren Folgen;
es vermindern sich aber die Anschaffungskosten der Beteiligung.



Steuerliche Auswirkungen von Ausschüttungen beim Anteilseigner

Bei einer natürlichen Person sind Ausschüttungen aus dem ausschüttbaren Gewinn ab 2009 zu unterscheiden;

- ob sich die Anteile aus der ausschüttbaren Körperschaft im Betriebsvermögen oder
- im Privatvermögen der natürlichen Person befinden.



Steuerliche Auswirkungen von Ausschüttungen beim Anteilseigner

Gehören sie zum **Betriebsvermögen** hat die natürliche Person Einkünfte aus Gewerbebetrieb und das Teileinkünfteverfahren ist anzuwenden. Somit sind 60% steuerpflichtig und 40% gemäß § 3 Nr. 40 Buchstabe d) EStG sind steuerfrei.

Sind die Anteile zum **Privatvermögen** zu rechnen, hat die natürliche Person Einkünfte aus Kapitalvermögen und es ist auf die volle Ausschüttung der Abgeltungssteuer Satz von 25% gemäß § 32d EStG anzuwenden.

Bei Ausschüttung aus dem Einlagekonto ergeben sich keine unmittelbaren Folgen; es vermindern sich aber die Anschaffungskosten der Beteiligung.



Steuerliche Auswirkungen von Ausschüttungen beim Anteilseigner

Herkunft und Auswirkung von Gewinnausschüttungen soll in der nachfolgenden Übersicht zusammengefasst werden.

Übersicht über die Herkunft und Auswirkungen von Gewinnausschüttungen		
Herkunft / Wirkung → ↓	Kapitalgesellschaft als Anteilseigner	Natürliche Person als Anteilseigner
Ausschüttbarer Gewinn	95% steuerfrei	a) Anteile im BV über Teileinkünfteverfahren b) Anteile im PV über Abgeltungssteuer
Einlagekonto	100% steuerfrei; Verminderung der Beteiligung	100% steuerfrei; Verminderung der Anschaffungskosten der Beteiligung



Abschließendes Beispiel zur steuerlichen Auswirkung von Ausschüttungen an natürliche Personen

Die steuerlichen Folgen von Ausschüttungen an natürliche Personen sollen abschließend anhand des folgenden Beispiels dargestellt werden:

Beispiel:

Bei einer GmbH, an der eine natürliche Person zu 100% beteiligt ist, setzt sich die Passivseite der Handelsbilanz zum 31.12.01 folgendermaßen zusammen:



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Abschließendes Beispiel zur steuerlichen Auswirkung von Ausschüttungen an natürliche Personen

Passiva		
A.		
I.	Gezeichnetes Kapital	500.000 €
II.	Kapitalrücklage	70.000 €
III.	Gewinnrücklagen (andere)	90.000 €
IV.	Bilanzgewinn	60.000 €
		720.000 €
B.	Rückstellungen	300.000 €
C.	Verbindlichkeiten	480.000 €
		1.500.000 €



Abschließendes Beispiel zur steuerlichen Auswirkung von Ausschüttungen an natürliche Personen

In den Rückstellungen ist ein Betrag von 80.000€ für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB enthalten. Weitere Abweichungen der Steuerbilanz von der Handelsbilanz gibt es nicht.

Vor Jahren hat ein Gesellschafter eine verdeckte Einlage in Höhe von 30.000€ getätigt, die seinerzeit als außerordentlicher Ertrag ausgewiesen und später der Gewinnrücklage zugeführt worden ist.

In der Gesellschafterversammlung am 15.3.02 wird vom Gericht eine Ausschüttung für 01 beschlossen.

Sie wird am 15.4.02 an den Gesellschafter ausbezahlt.



Abschließendes Beispiel zur steuerlichen Auswirkung von Ausschüttungen an natürliche Personen

Aufgabe:

1. Das Eigenkapital in der Steuerbilanz ist zu ermitteln und in Positionen für Zwecke der Ausschüttungen aufzugliedern.
2. Welche Beträge gelten aus dem Eigenkapital in den beiden Varianten als verwendet und welche steuerlichen Auswirkungen ergeben sich beim Gesellschafter?



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Abschließendes Beispiel zur steuerlichen Auswirkung von Ausschüttungen an natürliche Personen

Lösung zu 1:

Maßgeblich für die steuerliche Behandlung der Ausschüttungen ist das Eigenkapital in der Steuerbilanz.

Dieses ist um 80.000€ höher als das Eigenkapital in der Handelsbilanz, weil Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gemäß § 5 Abs. 4a EStG steuerlich nicht zulässig sind.

Das Eigenkapital in der Steuerbilanz beträgt dann also $720.000\text{€} + 80.000\text{€} = 800.000\text{€}$.



Abschließendes Beispiel zur steuerlichen Auswirkung von Ausschüttungen an natürliche Personen

Lösung zu 1:

Weiterhin ist für die steuerliche Behandlung der Ausschüttungen die Höhe des Einlagekontos und des ausschüttbaren Gewinns zu ermitteln. Das Einlagekonto setzt sich zusammen aus der Kapitalrücklage von 70.000€ und der seinerzeit getätigten verdeckten Einlage von 30.000€.

Es beträgt also $70.000\text{€} + 30.000\text{€} = 100.000\text{€}$.



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Abschließendes Beispiel zur steuerlichen Auswirkung von Ausschüttungen an natürliche Personen

Lösung zu 1:

Schließlich ergibt sich der ausschüttbare Gewinn durch die Differenzrechnung:

Gesamtes Eigenkapital - Nennkapital - Einlagekonto

$$800.000 \text{ €} - 500.000 \text{ €} - 100.000 \text{ €} = 200.000 \text{ €}$$



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Abschließendes Beispiel zur steuerlichen Auswirkung von Ausschüttungen an natürliche Personen

Lösung zu 1:

Demnach setzt sich das Eigenkapital in der Steuerbilanz für Zwecke der Ausschüttung folgendermaßen zusammen:

Stammkapital	500.000 €
Einlagekonto	100.000 €
Ausschüttbarer Gewinn	200.000 €
insgesamt	800.000 €



Körperschaftsteuer Einlagen & steuerliches Einlagekonto

Abschließendes Beispiel zur steuerlichen Auswirkung von Ausschüttungen an natürliche Personen

Lösung zu 2 - Variante A:

Da die Leistungen beziehungsweise Ausschüttungen nicht höher sind als der ausschüttbare Gewinn, vermindern sich diese um 150.000€.

Der Anteilseigner muss, **wenn** sich die Anteile im **Privatvermögen** befinden die Dividende als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 32d Abs. 1 EStG mit **25% Abgeltungssteuer** versteuern

oder

falls sich die Anteile im **Betriebsvermögen** befinden, so gilt das **Teileinkünfteverfahren**, das heißt 40% sind steuerfrei und 60% mit dem normalen Tarif der Besteuerung zu unterwerfen.



Abschließendes Beispiel zur steuerlichen Auswirkung von Ausschüttungen an natürliche Personen

Lösung zu 2 - Variante B:

In diesem Fall sind die Leistungen beziehungsweise Ausschüttungen höher als der ausschüttbare Gewinn. Der ausschüttbare Gewinn von 200.000€ wird deshalb in voller Höhe verwendet. Für die Besteuerung des Anteilseigners gilt das zu A gesagt.

Die über den ausschüttbaren Gewinn hinausgehende Ausschüttung von 50.000€ mindert gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG das Einlagekonto. Insoweit hat der Anteilseigner gemäß § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG **keine** Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Gewerbebetrieb.

Die Anschaffungskosten der Beteiligung werden um 50.000€ gemindert.