



## Fernkurs

### Lehrbrief Nr. 14

### KSt 2

# Fernlehrgang

---

Lehrbrief Nr. 2 zur Sammlung Körperschaftsteuerrecht

**Gewinnausschüttungen**  
**Leistungen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 EStG**  
**Besteuerung von Bezügen aus Kapitalanteilen**  
**auf Ebene der Anteilseigner**  
**Steuerliches Einlagekonto**  
**Körperschaftsteuerguthaben, Körperschaftsteuererhöhung**  
**(§§ 27, 37, 38 KStG)**

---

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
<b>I. Examensrelevantes Wissen</b>	<b>4</b>
<b>1. Einzelheiten zu Gewinnausschüttungen</b>	<b>4</b>
1.1 Wie werden Gewinnausschüttungen steuerlich erfasst?	4
1.2 Wie wirken sich handelsrechtliche Ausschüttungssperren auf die steuerliche Beurteilung der Gewinnausschüttung aus?	4
1.3 Wie sind Vorabauschüttungen zu behandeln, die vom später festgestellten Jahresgewinn nicht gedeckt werden?	4
1.4 Wann ist ein Gewinnausschüttungsbeschluss vollzogen?	5
1.5 Was sind inkongruente Gewinnausschüttungen?	5
1.6 Wie werden inkongruente Gewinnausschüttungen steuerlich beurteilt?	5
1.7 Welche Auswirkung hat die Änderung eines noch nicht vollzogenen Gewinnausschüttungsbeschlusses?	6
1.8 Welche Auswirkung hat die Änderung eines bereits vollzogenen Gewinnausschüttungsbeschlusses?	7
<b>2. Leistungen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 EStG</b>	<b>7</b>
2.1 Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG	7
2.2 Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG	9
<b>3. Bezüge aus Kapitalanteilen auf Ebene der Anteilseigner</b>	<b>12</b>
3.1 Übersicht zur Anteilseignerbesteuerung	12
3.2 Erfassung von Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner im Privatvermögen	13
3.3 Ausschluss der Abgeltungsteuer und Option zum Teileinkünfteverfahren	13
3.4 Erfassung von Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner im Betriebsvermögen	16
3.5 Veräußerungsgewinne und -verluste aus Anteilen an Kapitalgesellschaften	17
3.6 Anwendung des Abzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 EStG	18
3.7 Verbuchung von Beteiligungserträgen und Kapitalertragsteuer	19
3.8 Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto	20
<b>4. Das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG)</b>	<b>21</b>
4.1 Feststellung des steuerlichen Einlagekontos	21

Lehrbrief KSt Nr. 2	IWS-Institut	3
4.2	Verwendung des steuerlichen Einlagekontos	25
4.3	Bescheinigung und Verwendungsfestschreibung für das Einlagekonto	28
4.4	Der Sonderausweis	30
<b>5.</b>	<b>Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuererhöhung</b>	<b>31</b>
5.1	Das Körperschaftsteuerguthaben (§ 37 KStG)	31
5.2	Die Körperschaftsteuererhöhung (§ 38 KStG)	31
5.3	Bilanzielle Behandlung und Übertragung von Ansprüchen gem. §§ 37, 38 KStG	32
<b>II.</b>	<b>Examensrelevante Fälle</b>	<b>34</b>
	Fälle 1 bis 4	34
	Lösungen zu den Fällen 1 bis 4	37
<b>III.</b>	<b>Der Examensfall</b>	<b>41</b>

## I. Examensrelevantes Wissen

### 1. Einzelheiten zu Gewinnausschüttungen

#### 1.1 Wie werden Gewinnausschüttungen steuerlich erfasst?

Gewinne, die von den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Körperschaften erwirtschaftet werden, führen grundsätzlich nur insoweit zu Einkünften der Gesellschafter, als sie ausgeschüttet werden. Die Bezeichnung der Ausschüttung (Dividende, Gewinnanteil, sonstige Bezüge, usw.) sowie deren Form (z.B. offen, verdeckt oder vorab) ist dabei ohne Bedeutung. Für „Ausschüttungen“ aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach der Auflösung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft gilt Entsprechendes (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG), soweit es sich nicht um die Rückzahlung des Nennkapitals handelt.

#### 1.2 Wie wirken sich handelsrechtliche Ausschüttungssperren auf die steuerliche Beurteilung der Gewinnausschüttung aus?

Ein ordnungsgemäßer Gewinnverteilungsbeschluss liegt vor, wenn der Ausschüttungsbeschluss den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entspricht. Dies wird nach handelsrechtlichen Bestimmungen beurteilt. Ergeht ein Gewinnverteilungsbeschluss unter Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften des GmbH-Rechts (§§ 30, 31 GmbHG) führt dies nicht zur zivilrechtlichen Unwirksamkeit des Beschlusses (BFH vom 07.11.2001, BFH/NV 2002 S. 540). Gleiches gilt für Verstöße gegen die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB für bestimmte Beträge, die sich aus der Anwendung der Regelungen durch das BilMoG ergeben. Dies betrifft Bilanzwerte aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte des Anlagevermögens sowie Aktivüberhängen aus der Saldierung von Vermögensgegenständen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) abzüglich hierfür gebildeter passiver latenter Steuern. Ein Gewinnverteilungsbeschluss ist selbst dann gesellschaftsrechtlich wirksam, wenn durch seine Umsetzung das Nennkapital angegriffen wird und bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung kein ausreichender Bilanzgewinn, aber noch offene Rücklagen vorhanden sind.

Liegt ein Gewinnverteilungsbeschluss vor und fließt eine Gewinnausschüttung bei einer Gesellschaft ab, stellt dies steuerlich unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung eine Leistung dar, die mit Zufluss beim Gesellschafter zu Einkünften führt.

#### 1.3 Wie sind Vorabauschüttungen zu behandeln, die vom später festgestellten Jahresgewinn nicht gedeckt werden?

Die tatsächlich abgeflossene Vorabauschüttung kann in diesem Fall nicht mit steuerlicher Wirkung aufgehoben oder ungeschehen gemacht werden. Es besteht ein Rückforderungsanspruch und die tatsächliche Rückzahlung der überhöhten Vorabauschüttung führt bei der Kapitalgesellschaft zu einer Einlage. Beim Gesellschafter liegen in Höhe der Rückzahlung keine negativen Einnahmen, sondern nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung vor (BFH vom 14.07.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009 S. 1815, zum vergleichbaren Problem bei der Rückzahlung einer verdeckten Gewinnausschüttung).

#### 1.4 Wann ist ein Gewinnausschüttungsbeschluss vollzogen?

Ein Gewinnausschüttungsbeschluss ist vollzogen bzw. die Gewinnausschüttung verwirklicht, wenn auf Seiten der Kapitalgesellschaft ein tatsächlicher Vermögensabfluss stattgefunden hat. Dies ist der Fall, wenn

- eine Auszahlung bar oder unbar erfolgt ist,
- ein Gewinnausschüttungsanspruch vertraglich in einen Darlehensanspruch umgewandelt wird,
- ein Gewinnausschüttungsanspruch (des Gesellschafters) mit einer Forderung der Gesellschaft verrechnet wird,
- Gewinnanteile einem Verrechnungskonto des Gesellschafters gutgeschrieben werden und der Gesellschafter über diese Gutschrift verfügen kann,
- Forderungen und Verbindlichkeiten saldiert werden.

Keine vollzogene Gewinnausschüttung liegt dagegen vor, wenn eine Ausschüttung lediglich als Verpflichtung gegenüber den Anteilseignern passiviert wird.

#### 1.5 Was sind inkongruente Gewinnausschüttungen?

Eine inkongruente Gewinnausschüttung ist gegeben, wenn die Gewinnausschüttung nicht nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile, sondern abweichend hiervon erfolgt. Die gesetzliche Verankerung der inkongruenten – auch disproportionalen, disquotalen oder gespaltenen – Gewinnausschüttung ergibt sich aus § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG. Zu den inkongruenten Gewinnausschüttungen zählen auch sog. tracking stocks. Dies sind Geschäftsanteile, bei denen sich die Gewinnbeteiligung nicht nach dem Gesamtergebnis des Unternehmens, sondern nach dem Ergebnis eines Teilbereichs richtet.

#### 1.6 Wie werden inkongruente Gewinnausschüttungen steuerlich beurteilt?

Als Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH, hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl 2014 I S. 63, Beck, StErl, 100/§27/1, zur steuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen Stellung genommen. Danach setzt die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung zunächst voraus, dass eine vom Anteil am Grund- und Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Dies ist der Fall, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

##### **Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung:**

Es wurde im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt. Für eine nachträgliche Satzungsänderung zur Regelung einer ungleichen Gewinnverteilung ist gemäß § 53 Abs. 3 GmbHG die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter erforderlich. Oder: Die Satzung enthält anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss ist mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst worden.

##### **Bei Aktiengesellschaften:**

Es wurde in der Satzung gem. § 60 Abs. 3 AktG ein vom Verhältnis der Anteile am Grundkapital (§ 60 Abs. 1 AktG) abweichender Gewinnverteilungsschlüssel festgelegt. Für eine nachträgliche Satzungsänderung zur Änderung der Gewinnverteilung bedarf es gemäß § 179 Abs. 3 AktG der Zustimmung der benachteiligten Aktionäre.

Enthält die Satzung lediglich eine Öffnungsklausel für eine von der gesetzlichen Gewinnverteilung abweichende Verteilung, ist diese für die Wirksamkeit einer inkongruenten Gewinnausschüttung nicht ausreichend.

Weiter wird ausgeführt, dass die Grundsätze des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) zu beachten sind. Nach dem BMF-Schreiben vom 17.12.2013 liegt ein Missbrauch gem. § 42 Abs. 2 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Von einem solchen Missbrauch ist bei Vereinbarung einer inkongruenten Gewinnausschüttung nicht auszugehen, wenn für die vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung beachtliche, wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden. Diese Prüfung ist unter Zugrundelegung der besonderen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen. Ein Indiz für eine unangemessene Gestaltung kann sein, wenn die Gewinnverteilungsabrede nur kurzzeitig gilt oder wiederholt geändert wird. Derartige für eine inkongruente Gewinnausschüttung beachtliche außersteuerliche Gründe sind anzunehmen, wenn einem Gesellschafter im Hinblick auf zusätzliche Beiträge zum Gesellschaftszweck eine Mehrbeteiligung am Gewinn der Kapitalgesellschaft eingeräumt wird. Solche zusätzlichen Beiträge liegen z.B. vor, wenn ein Gesellschafter unentgeltlich als Geschäftsführer tätig ist oder ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter unentgeltlich zur Nutzung überlässt. Liegen keine wirtschaftlich beachtlichen Gesellschafterleistungen für die vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnausschüttung vor, sind die Ausschüttungen den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft zuzurechnen.

Wird die inkongruente Gewinnausschüttung zugunsten eines Gesellschafters mit einer inkongruenten Einlage dieses Gesellschafters ausgeglichen, ergeben sich folgende Besteuerungsfolgen:

- Der auf die Gewinnbeteiligung verzichtende Gesellschafter hat seine Gewinnbeteiligung gegen die Zusage einer disquotalen Einlage veräußert. Er realisiert durch diese Veräußerung den Tatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.
- Der die Gewinnbeteiligung erwerbende Gesellschafter erzielt in Höhe der so erworbenen Dividende keine Kapitaleinkünfte; er realisiert lediglich eine Forderung. Im Zeitpunkt des Zugangs der disquotalen Gewinnausschüttung ist diese mit der Forderung zu verrechnen, so dass sich insoweit keine gewinnmäßigen Auswirkungen ergeben.

### **1.7 Welche Auswirkung hat die Änderung eines noch nicht vollzogenen Gewinnausschüttungsbeschlusses?**

Der Änderung noch nicht vollzogener Gewinnausschüttungsbeschlüsse steht steuerlich nichts entgegen und zwar unabhängig davon, ob eine höhere oder eine niedrigere Ausschüttung beschlossen wird, da sich die steuerlichen Auswirkungen der ordentlichen Gewinnausschüttung erst mit dem entsprechenden Vermögensabfluss ergeben.

Steuerliche Folgen ergeben sich aus einer Ausschüttung für die leistende Gesellschaft erst in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie tatsächlich erfolgt. Der Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses und die Feststellung, für welches Wirtschaftsjahr die Gewinnausschüttung beschlossen wurde, sind nicht entscheidend. Eine etwaige Minderung des steuerlichen Einlagekontos erfolgt jeweils im Wirtschaftsjahr des Abflusses der Gewinnausschüttung. Damit kann bis zum Abfluss der Gewinnausschüttung der Gewinnausschüttungsbeschluss auch steuerlich wirksam geändert werden.

**Hinweis:** Eine Leistungsverpflichtung, die eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, ist nach den Grundsätzen des BMF-Schreiben vom 28.05.2002, BStBl I S. 603, Beck, StErl, 100/§8/13, zu passivieren. Die steuerlichen Folgerungen aus der verdeckten Gewinnausschüttung können daher auch nicht durch eine Änderung der zugrundeliegenden Vereinbarung vermieden werden.

Verzichtet ein Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine ihm zustehende Leistung, z.B. auf einen werthaltigen Tantiemeanspruch, der zu einer vGA geführt hat, sind eine verdeckte Einlage und ein Zufluss von Einnahmen aus Kapitalvermögen beim Gesellschafter-Geschäftsführer anzunehmen. Diese Rechtsfolgen treten unabhängig davon ein, ob der Verzicht vor oder nach der Erstellung der Bilanz erfolgt, in der die Verpflichtung bei der Gesellschaft erstmals zu passivieren ist. Selbst ein Verzicht auf einen entstandenen Anspruch im laufenden Jahr führt danach zu einer verdeckten Einlage und zu einem Zufluss der bis zum Zeitpunkt der Verzichtserklärung entstandenen anteiligen Tantieme.

### **1.8 Welche Auswirkung hat die Änderung eines bereits vollzogenen Gewinnausschüttungsbeschlusses?**

Ist die ursprüngliche Gewinnausschüttung bereits vollzogen, muss unterschieden werden, ob durch die Änderung eine höhere oder niedrigere Gewinnausschüttung beschlossen wird.

Wird aufgrund eines geänderten Ausschüttungsbeschlusses eine höhere Ausschüttung beschlossen und vorgenommen, so sind die steuerlichen Auswirkungen für den Erhöhungsbetrag der Gewinnausschüttung entsprechend den geltenden steuerlichen Vorschriften zu berücksichtigen. Die Auswirkungen der ursprünglichen Gewinnausschüttung bleiben unverändert.

Wird durch den geänderten Ausschüttungsbeschluss die ursprüngliche Ausschüttung reduziert oder wird die Ausschüttung rückgängig gemacht, müssen die Anteilseigner die bereits erhaltenen Beträge ganz oder zum Teil zurückzahlen. Die bereits vollzogene Gewinnausschüttung bleibt beim Gesellschafter dann eine Einnahme aus Kapitalvermögen (H 20.2 „Rückgängigmachung einer Gewinnausschüttung“ EStH). Die Rückzahlung stellt eine Einlage in die Kapitalgesellschaft dar und erhöht bei Zufluss das steuerliche Einlagekonto i.S. des § 27 KStG. Der Anteilseigner hat in Höhe der Rückzahlung zusätzliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung, ein Abzug als negative Einnahmen ist nicht möglich.

## **2. Leistungen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 EStG**

Da die Körperschaftsteuertarifbelastung von 15 % ausnahmslos für alle Körperschaften gilt, würde bei Körperschaften, die ihren Mitgliedern keine Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vermitteln (z.B. Vereine, Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art), keine weitere Besteuerung mehr erfolgen. Um hier eine Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften sicher zu stellen, wurden in § 20 Abs. 1 EStG besondere Einnahmetatbestände aufgenommen.

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 bzw. Nr. 10 EStG führen Leistungen einer unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 KStG, die mit Gewinnausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind, zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

Mit Schreiben vom 09.01.2015 (BStBl I S. 111, Beck, StErl, 1/§20/11), vom 02.02.2016 (BStBl I S. 200, Beck, StErl, 1/§20/14,) und vom 21.07.2016 (BStBl I S. 685), hat das Bundesministerium der Finanzen ausführlich zu Anwendungsfragen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG Stellung genommen.

### **2.1 Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG**

#### **2.1.1 Was fällt unter die Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG?**

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, die mit Gewinnausschüttungen i.S. der Nr. 1 vergleichbar sind, soweit sie nicht bereits zu den Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehö-



ren. Dies gilt auch für Leistungen von vergleichbaren Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben. Die Regelung betrifft damit Vermögensübertragungen, die keine Ausschüttungen sind, von:

- Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG),
- sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG),
- nicht rechtsfähigen Vereinen, Stiftungen, Anstalten und anderen Zweckvermögen privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG).

### 2.1.2 Wie werden die Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG beim Leistungsempfänger steuerlich erfasst?

Ist der Leistungsempfänger eine natürliche Person, unterliegen die Einnahmen grundsätzlich der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1 EStG); im Betriebsvermögen greift das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG).

Ist der Anteilseigner eine Körperschaft, so sind die Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 KStG gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei, soweit es sich nicht um Streubesitzdividenden handelt (wegen der Einzelheiten vgl. hierzu Lehrbrief 3).

### 2.1.3 Welche weitere Konsequenz ergibt sich für die Körperschaft, die Leistungen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erbringt?

Die Körperschaft, die Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erbringt, hat darauf einen Kapitalertragsteuerabzug von 25 % vorzunehmen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a EStG i.V. mit § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Der Kapitalertragsteuerabzug kann jedoch unterbleiben, soweit es sich beim Empfänger der Leistungen (Gläubiger) um

- eine steuerbegünstigte Körperschaft i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG,
- eine Stiftung des öffentlichen Rechts, die ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient oder
- eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dient (§ 44a Abs. 7 EStG),

handelt.

Ist der Gläubiger nach § 5 Abs. 1 KStG steuerbefreit, aber keine steuerbegünstigte Körperschaft i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, oder eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, so erfolgt gem. § 44a Abs. 8 EStG ein Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von  $\frac{3}{5}$ . Es entsteht durch die Abzugsteuer eine Definitivbelastung von 15 % (zusätzlich zu der Tarifbelastung auf Ebene der leistenden Körperschaft).

## 2.2 Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG

### 2.2.1 Welche Besteuerungstatbestände enthält § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG?

	§ 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG	§ 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 1 EStG	§ 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 2 EStG	§ 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 4 EStG
Körperschaft	BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit	BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit	BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe steuerbefreiter Körperschaften
Tatbestand	Mit Gewinnausschüttungen vergleichbare Leistungen	Nicht den Rücklagen zugeführte Gewinne und verdeckte Gewinnausschüttungen  Gewinnermittlung durch BVV oder Umsatz über 350.000 € oder Gewinn über 30.000 €	Auflösung von Rücklagen für Zwecke außerhalb des Betriebs gewerblicher Art  Gewinnermittlung durch BVV oder Umsatz über 350.000 € oder Gewinn über 30.000 €	Nicht den Rücklagen zugeführte Gewinne und verdeckte Gewinnausschüttungen  Gewinnermittlung durch BVV oder Umsatz über 350.000 € oder Gewinn über 30.000 €
Rechtsfolge	15 % KapSt der Leistungen	15 % KapSt der Leistungen bzw. Gewinne	15 % KapSt der aufgelösten Rücklagen	15 % KapSt der Leistungen/ Gewinne oder aufgelösten Rücklagen

BgA = Betrieb gewerblicher Art    BVV = Betriebsvermögensvergleich

### 2.2.2 Welcher Personenkreis fällt unter die Betriebe gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG?

Zu den Betrieben gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit gehören u.a.:

- Sparkassen,
- öffentlich-rechtliche Rundfunk- und Fernsehanstalten,
- Anstalten des öffentlichen Rechts.

### 2.2.3 Wie erfolgt die Besteuerung der Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG?

Die Leistungen unterliegen einem Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15 % gem. § 43 Abs. 1 Nr. 7b EStG i.V. mit § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Kapitalertragsteuer entsteht im Zeitpunkt des Zuflusses bzw. wenn kein Auszahlungstag im Ausschüttungsbeschluss bestimmt ist, am Tag nach der Beschlussfassung (§ 44 Abs. 2 EStG). Wird der Empfänger der Leistung dadurch beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Nr. 2 KStG), so ist die Steuer durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Sollte der Empfänger der Leistung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein, so bleiben diese Leistungen nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Einkommensermittlung grundsätzlich (Näheres vgl. Lehrbrief KSt 3) steuerfrei. Eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer ist dann möglich (§ 31 Abs. 1 KStG i.V. mit § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

### 2.2.4 Unter welchen Voraussetzungen erfolgt eine Besteuerung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10b Sätze 1 und 2 EStG bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit?

Der Betrieb gewerblicher Art muss seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG greift der Besteuerungstatbestand grundsätzlich nicht ein. Ab einem Umsatz von über 350.000 € (ohne Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG) bzw. einem Gewinn von über 30.000 € kommt es allerdings auf die Art der Gewinnermittlung nicht mehr an. Der

Gewinn eines Betriebs gewerblicher Art wird nur dem Steuerabzug unterworfen, soweit der Gewinn des laufenden Jahres nicht den Rücklagen zugeführt wird oder eine Rücklage zur Weiterverwendung außerhalb des Betriebs gewerblicher Art aufgelöst wird.

### 2.2.5 Unter welchen Voraussetzungen erfolgt eine Besteuerung bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben steuerbefreiter Körperschaften?

Es muss sich entweder um einen bilanzierenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer steuerbefreiten Körperschaft handeln, oder die Umsatz- bzw. Gewinngrenze von 350.000 € bzw. 30.000 € muss überschritten sein. Der Besteuerungstatbestand nach § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 4 EStG greift ein, soweit die Gewinne nicht den Rücklagen zugeführt werden. Der nach der Zuführung zu den Rücklagen verbleibende Gewinn unterliegt dem Kapitalertragsteuerabzug von 15 % nach § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG i.V. mit § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG. Eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer bei der steuerbefreiten Körperschaft ist nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG i.V. mit § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG nicht möglich. Zu Besonderheiten vgl. BMF-Schreiben vom 02.02.2016 (BStBl I S. 200, Beck, StErl, 1/§20/14) und vom 21.07.2016 (BStBl I S. 685).

### 2.2.6 Wann entsteht die Kapitalertragsteuer für Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG

Die Kapitalertragsteuer auf Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG entsteht im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, spätestens 8 Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres (§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG). Dies gilt auch für verdeckte Gewinnausschüttungen, die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr vorgenommen wurden.

### 2.2.7 Für welche steuerbefreiten Körperschaften besteht eine Ausnahme vom Kapitalertragsteuerabzug?

Nach § 44a Abs. 7 EStG ist bei den nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigten Körperschaften (gemeinnützigen Körperschaften) kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen.

### 2.2.8 Können auch andere laufende Zahlungen als Leistung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 9 oder Nr. 10 EStG zu versteuern sein?

Ja. Da es nur auf die wirtschaftliche Vergleichbarkeit ankommt, fallen unter § 20 Abs. 1 Nr. 9 und Nr. 10a EStG nicht nur laufende Zahlungen („Gewinnanteile“ im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG), sondern auch Zahlungen bei Auflösung der Körperschaft (Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Bei Einbringung eines Betriebs gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gelten Rücklagen als für Zwecke außerhalb des Betriebs gewerblicher Art aufgelöst und es entsteht Kapitalertragsteuer (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 2 EStG).

#### **Beispiel 1:**

Die Stadt A bringt ihren BgA Wasserversorgung zum 31.12.2017 in die neu gegründete W-GmbH ein und erhält dafür neue Anteile an der Kapitalgesellschaft. Das Eigenkapital des BgA beläuft sich zu diesem Zeitpunkt auf 300.000 €. Ein Bestand im steuerlichen Einlagekonto ist nicht vorhanden.

Die in die Rücklagen eingestellten Gewinne gelten im Einbringungszeitpunkt für Zwecke außerhalb des BgA als aufgelöst. Soweit nicht das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt, entsteht dabei 15 % Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG).

**Beispiel 2:**

Zum Betriebsvermögen des BgA A gehören Anteile an der B-GmbH. Der BgA A wird zum 31.12.2017 – ohne die Anteile an der B-GmbH – in die C-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht.

Die bisher im Betriebsvermögen des BgA gehaltenen Anteile an der Kapitalgesellschaft B-GmbH sind nach der Einbringung dem Hoheitsvermögen zuzurechnen. Da der untergehende BgA für diese Überführung keine Gegenleistung erhält, kommt es zu einer vGA, die bemessen auf den Wert der Anteile 15 % Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Einbringungsbeschlusses in 2018 entstehen lässt.

Für die durch Einbringung entstandenen Anteile gilt nach § 22 Abs. 4 UmwStG ein bei Veräußerung der Anteile entstehender Gewinn als im Betrieb gewerblicher Art entstanden.

### 3. Bezüge aus Kapitalanteilen auf Ebene der Anteilseigner

#### 3.1 Übersicht zur Anteilseignerbesteuerung

	<b>Anteile im Privatvermögen (Beteiligung &lt; 1 %)</b>	<b>Anteile im Privatvermögen (Beteiligung ≥ 1 %)</b>	<b>Anteile im Betriebsvermögen</b>	<b>Anteile bei Körperschaften</b>
Besteuerung der Dividenden	Abgeltungsteuer 25 % auf die volle Dividende	Abgeltungsteuer 25 % auf die volle Dividende (Ausn.: Option s.u.)	60 % der Dividende steuerpflichtig (mit persönlichem ESt-Satz)	grundsätzlich voll steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG; Einschränkung der Steuerfreiheit für Streubesitzdividenden ab 01.03.2013 (Näheres vgl. Lehrbrief 3)
laufender Beteiligungsaufwand (Zinsen usw.)	kein Abzug (nur Sparer-Pauschbetrag)	kein Abzug (nur Sparer-Pauschbetrag; Ausnahme: ≥ 25 % Beteiligung oder ≥ 1 % und beruflich tätig)	Abzug mit 60 % als Betriebsausgaben	5 % der Dividende gelten grundsätzlich (Näheres vgl. Lehrbrief 3) als nicht abzugsfähig; tatsächlicher Aufwand bleibt abzugsfähig
Veräußerungsgewinne	Abgeltungsteuer 25 % auf den vollen Veräußerungsgewinn	60 % steuerpflichtig nach § 17 EStG (mit persönlichem ESt-Satz)	60 % steuerpflichtig (mit persönlichem ESt-Satz)	voll steuerfrei nach § 8b Abs. 2 KStG (aber 5 %-Pauschale)
Veräußerungsverluste	Saldierung mit Veräußerungsgewinnen	60 % als Verlust bei § 17 EStG abzugsfähig	60 % abzugsfähig	nicht abzugsfähig
Teilwertabschreibungen	nicht zulässig	nicht zulässig	60 % abzugsfähig	nicht abzugsfähig
Zinsen auf Gesellschafterdarlehen (Beteiligung ≥ 10 %)	regulärer ESt-Tarif	regulärer ESt-Tarif	lfd. Betriebseinnahmen	lfd. Betriebseinnahmen
Zinsen auf Gesellschafterdarlehen (Beteiligung < 10 %)	Abgeltungsteuer 25 %	Abgeltungsteuer 25 %	lfd. Betriebseinnahmen (wenn auch Darlehensforderung im BV)	lfd. Betriebseinnahmen

Die vorstehende Tabelle beinhaltet eine Übersicht der Anteilseignerbesteuerung. Sie stellt z.B. dar, wie Einnahmen aus Gewinnausschüttungen/Dividenden beim Anteilseigner zu besteuern sind, wenn sich die Anteile im Privat- oder Betriebsvermögen befinden, ob ein laufender Beteiligungsaufwand berücksichtigt werden kann usw.

Die nachfolgenden Ausführungen nehmen zu Detailfragen Stellung.

### **3.2 Erfassung von Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner im Privatvermögen**

#### *3.2.1 In welchem Veranlagungszeitraum sind die Ausschüttungen zu versteuern, wenn die Anteile im Privatvermögen des Anteilseigners gehalten werden?*

Werden die Anteile an der ausschüttenden Körperschaft im Privatvermögen des Anteilseigners gehalten, so sind die Ausschüttungen in dem Kalenderjahr zu versteuern, in dem sie nach § 11 EStG zugeflossen sind, d.h. wenn der Empfänger wirtschaftlich darüber verfügen kann. Soweit die Einkünfte in die Veranlagung einbezogen werden, ist die Kapitalertragsteuer in dem Veranlagungszeitraum, in dem die der Anrechnung zugrunde liegenden Einnahmen erfasst werden, anzurechnen (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, R 36 EStR).

Ausschüttungen an einen Alleingesellschafter oder einen beherrschenden Gesellschafter sind bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung zugeflossen, auch wenn die Auszahlung tatsächlich erst später vorgenommen wird. Ab dem Zeitpunkt der Beschlussfassung kann dieser Gesellschafter über die Ausschüttung wirtschaftlich verfügen. Ein Zufluss bei Beschlussfassung wird lediglich bei Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft nicht angenommen.

#### *3.2.2 Gilt die Abgeltungsteuer generell für alle laufenden Einnahmen aus Gesellschaftsanteilen im Privatvermögen?*

Nein, nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gibt es unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit für Gewinnausschüttungen zur Versteuerung mit dem persönlichen Steuersatz zu optieren.

Außerdem ist bei bestimmten Erträgen aus Kapitalüberlassungen von Anteilseignern nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG der Abgeltungsteuersatz zwingend ausgeschlossen (insbesondere Zinsen aus Gesellschafterdarlehen). Diese Einnahmen unterliegen dem persönlichen Einkommensteuersatz des Zuflussempfängers.

### **3.3 Ausschluss der Abgeltungsteuer und Option zum Teileinkünfteverfahren**

#### *3.3.1 Welche Voraussetzungen hat eine Option zum Teileinkünfteverfahren?*

Nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG kann eine Gewinnausschüttung im Privatvermögen auf Antrag nach den Regeln des Teileinkünfteverfahrens besteuert werden.

Der Antrag kann gestellt werden, wenn

- eine mindestens 25 %-ige Beteiligung an der Kapitalgesellschaft besteht, oder
- mindestens 1 % der Anteile an der Kapitalgesellschaft gehalten werden und der Anteilseigner beruflich für diese Gesellschaft tätig ist.

Die Antragsvoraussetzungen müssen im Veranlagungszeitraum der Antragsstellung erfüllt sein. Die Optionsvoraussetzungen gelten dann für 5 Jahre als erfüllt.

#### *3.3.2 Für welche Kapitalerträge kann der Verzicht auf die Abgeltungsteuer erklärt werden?*

Die Optionsmöglichkeit kann nur für Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG gestellt werden. Für Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gilt sie nicht.

Es genügt allerdings, dass abstrakt Kapitalerträge vorliegen. Die Option ist daher auch dann möglich, wenn in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum keine Erträge zufließen und der Antrag nur dazu dient, die tatsächlich entstandenen Werbungskosten zu 60 % im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen (Tz. 143 BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl I S. 85, Beck, StErl, 1/§ 43/1).

### 3.3.3 Wie ermittelt sich die Beteiligungsgrenze gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG?

Für die Frage, ob eine mindestens 25 %-ige Beteiligung vorliegt, sind unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammenzurechnen. Ein Antrag auf Option kann für eine Beteiligung nur einheitlich gestellt werden, auch wenn Anteile hinzuerworben werden. Es genügt, wenn die Mindestbeteiligung zu irgendeinem Zeitpunkt in dem Veranlagungszeitraum der Optionserklärung vorliegt (Tz. 139, 140 BMF-Schreiben vom 18.01.2016, a.a.O.).

### 3.3.4 Was fällt unter „berufliche Tätigkeit“ gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG, die zu einer Option berechtigt?

Nach Verwaltungsauffassung (Tz. 138 BMF-Schreiben vom 18.01.2016, a.a.O.) fallen unter den Begriff berufliche Tätigkeit auch als freie Mitarbeiter selbständig tätige Personen. Nachdem der BFH mit Urteil vom 25.08.2015 – VIII R 3/14, BStBl II S. 892, entschieden hatte, dass auch Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung (z.B. Buchhaltungskraft) für einen Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens genügen, wurde § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen, BGBl 2016 I S. 3000, neu gefasst. Danach ist für die Antragstellung erforderlich, dass durch die berufliche Tätigkeit ein maßgeblicher Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit genommen werden kann. Damit können nun faktisch nur noch Geschäftsführer und Prokuristen das Erfordernis der beruflichen Tätigkeit erfüllen. Die Gesetzesänderung gilt erstmals für Anträge für den Veranlagungszeitraum 2017.

### 3.3.5 Welche steuerlichen Folgen hat eine Option gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG?

Bei Option zum Teileinkünfteverfahren sind die Kapitaleinnahmen im Privatvermögen im Rahmen der Veranlagung zu erfassen und zu 40 % steuerfrei gestellt. Sie unterliegen dem persönlichen Steuersatz und Werbungskosten können nach § 3c Abs. 2 EStG zu 60 % abgezogen werden. Ein Sparerpauschbetrag wird nicht berücksichtigt. Es gelten die normalen Verlustausgleichsregeln; ein Verlust aus der Beteiligung kann also mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

#### **Beispiel:**

Der Anteilseigner A hat die Anschaffung einer 25 %-igen Beteiligung an der B-GmbH mittels Bankdarlehen finanziert. Hierfür fallen im Privatvermögen für 2017 5.000 € Zinsen an. Ausschüttungen wurden im Jahr 2017 nicht getätigt.

A kann die Finanzierungskosten für die Anteile an der Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus § 20 EStG geltend machen (§ 20 Abs. 9 EStG), es sei denn, er stellt einen Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a EStG. In diesem Fall werden die Kapitalerträge und die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen mit dem persönlichen Steuertarif versteuert und A erzielt aus der Beteiligung an der B-GmbH Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H. von ./ 3.000 € (60 % von 5.000 €).

### 3.3.6 Welche Kapitalerträge aus sonstigen Kapitalforderungen unterliegen bei Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft nicht der Abgeltungsteuer?

Erträge oder Veräußerungsgewinne aus sonstigen Kapitalforderungen (Darlehen) oder typisch stillen Beteiligungen unterliegen dem regulären Einkommensteuertarif und nicht der Abgeltungsteuer, wenn im Zeitpunkt des Zuflusses eines Kapitalertrags die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG erfüllt sind. Nach dieser Regelung sind Erträge aus einer Darlehensgewährung

- zwischen nahe stehenden Personen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1a EStG),
- bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu mindestens 10 % (§ 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG) und
- aus sog. Back-to-back-Finanzierungen gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1c EStG

von der Abgeltungsteuer ausgenommen.

§ 32d Abs. 2 Nr. 1 **Buchst. a** EStG gilt nicht (auch nicht für Beteiligungen unter 10 %), wenn die Erträge von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gezahlt werden. Für diese Fälle findet § 32d Abs. 2 Nr. 1 **Buchst. b** EStG Anwendung. Die Finanzverwaltung verstand unter „nahe stehende Personen“ in diesem Zusammenhang nur Angehörige i.S. des § 15 AO und Personenunternehmen. Der Abgeltungstarif ist nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a, 2. HS EStG nur dann ausgeschlossen, wenn die Darlehenszinsen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen.

Der BFH hat in den Urteilen vom 29.04.2014 – VIII R 9/13, BStBl II S. 986, VIII R 44/13, BStBl II S. 992, und VIII R 35/13, BStBl II S. 990, entschieden, dass die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht schon deshalb nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG ausgeschlossen ist, weil Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge Angehörige i.S. des § 15 AO sind. Damit hat er die enge Verwaltungslinie bei den Angehörigendarlehen deutlich entschärft. Die Finanzverwaltung wendet die BFH-Rechtsprechung an und hat in Tz. 136 des BMF-Schreibens vom 18.01.2016, BStBl I S. 85, Beck, StErl, 1/§ 43/1 den Begriff der nahestehenden Person i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b EStG definiert.

### 3.3.7 Wie ist die Berücksichtigung von Kapitalerträgen aus Gesellschafterdarlehen in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG geregelt?

Erhält ein Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person Zinsen von einer Kapitalgesellschaft, an der er zu mindestens 10 % beteiligt ist, unterliegen diese dem persönlichen Einkommensteuertarif und Werbungskosten können abgezogen werden. Der Sparerpauschbetrag kommt nicht in Betracht. Gewinnausschüttungen aus derselben Beteiligung unterliegen aber der Abgeltungsteuer, sofern kein Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG auf Einbeziehung der Erträge in die Veranlagung und Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gestellt wurde.

Der BFH hat in der Entscheidung vom 29.04.2014 – VIII R 23/13, BStBl II S. 884, den Ausschluss des Abgeltungsteuertarifs bei den Gesellschafterdarlehen nicht beanstandet und die Regelung für verfassungsgemäß erachtet (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG). Lediglich bei Darlehen von Angehörigen des Gesellschafters schlussfolgert der BFH, dass allein aus dem Angehörigenverhältnis heraus der Abgeltungsteuertarif nicht versagt werden kann (Urteil vom 14.05.2014 – VIII R 31/11, BStBl II S. 995).



### 3.3.8 Was ist eine Back-to-back-Finanzierung gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c EStG?

Eine Back-to-back-Finanzierung gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c EStG liegt vor, wenn Kapital an eine Kapitalgesellschaft überlassen wird, an der der Gläubiger der Kapitalerträge oder eine diesem nahe stehende Person zu mindestens 10 % beteiligt ist, sofern der Dritte auf den Gläubiger/die nahe stehende Person zurückgreifen kann. Nahe stehende Personen können neben natürlichen Personen auch Personen- oder Kapitalgesellschaften sein, wenn die Person auf den Steuerpflichtigen einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder wenn einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat (Tz. 136 BMF vom 18.01.2016, a.a.O.). Ein Zusammenhang i.S. der gesetzlichen Regelung liegt bei engem zeitlichen Zusammenhang zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung vor oder wenn die jeweiligen Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind.

Sind die Zinsvereinbarungen marktüblich oder führt die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes beim Steuerpflichtigen zu keinem Belastungsvorteil, besteht kein schädlicher Zusammenhang und die Zinserträge unterliegen der Abgeltungsteuer.

#### **Beispiele:**

- a) Die A-GmbH erhält von der X-Bank ein Darlehen über 100.000 €. Alleingesellschafter A hat bei der X-Bank Spareinlagen über 100.000 € und bürgt für das Darlehen an die A-GmbH.
- b) Die A-GmbH erhält von der X-Bank ein Darlehen über 100.000 €, das mit 1 % über LIBOR (Referenzzinssatz) verzinst wird. A hat bei der X-Bank Spareinlagen über 50.000 €, die mit 0,5 % unter LIBOR verzinst werden.

Die Zinsvereinbarungen sind in beiden Fällen nicht marktüblich.

Es liegen in beiden Fällen Back-to-back-Finanzierungen vor, so dass die durch A von der Bank erzielten Zinserträge nicht der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegen, sondern im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung dem persönlichen Einkommensteuersatz. Aufgewendete Werbungskosten können abgezogen werden.

Bei marktüblichen Zinsvereinbarungen würden die Zinsen in beiden Beispielfällen der Abgeltungsteuer unterliegen.

## **3.4 Erfassung von Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner im Betriebsvermögen**

### 3.4.1 In welchem Veranlagungszeitraum sind die Ausschüttungen zu versteuern, wenn die Anteile im Betriebsvermögen des Anteilseigners gehalten werden?

Das Zuflussprinzip gilt nicht, wenn die Anteile zu einem Betriebsvermögen gehören und der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt wird. In diesem Fall ist regelmäßig bereits der Anspruch auf die Ausschüttung zu aktivieren, wenn ein Gewinnverteilungsbeschluss der ausschüttenden Körperschaft vorliegt.

Die Anrechnung der Kapitalertragsteuer erfolgt für den Veranlagungszeitraum, in dem die Ausschüttungen durch Aktivierung der Ansprüche als Betriebseinnahmen erfasst werden. Auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses kommt es nicht an. Für die Anrechnung der Kapitalertragsteuer ist jedoch Voraussetzung, dass die Steuerbescheinigung spätestens im Zeitpunkt der Veranlagung vorliegt.

3.4.2 Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist für die Besteuerung das sog. Korrespondenzprinzip zu beachten. Was bedeutet dies?

Nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG und § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG sind sämtliche Bezüge, die normalerweise dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, in voller Höhe und mit dem persönlichen Steuersatz steuerpflichtig, soweit sie das Einkommen der leistenden Gesellschaft gemindert haben.

Im Bereich der Abgeltungsteuer enthält § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG eine entsprechende Regelung, die eine solche materielle Korrespondenz zwischen der Abgeltungsteuer und der steuerlichen Behandlung bei der leistenden Körperschaft herstellt. Näheres dazu vgl. Lehrbriefe zur KSt 5 und 6.

### 3.5 Veräußerungsgewinne und -verluste aus Anteilen an Kapitalgesellschaften

3.5.1 Wie sind Erträge aus dem Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner zu versteuern, der selbst der Einkommensteuer unterliegt?

Veräußerungsgewinne und -verluste aus der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sind im Betriebsvermögen natürlicher Personen zu 60 % steuerpflichtig bzw. Verluste zu 60 % abzugsfähig (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG).

Veräußerungsgewinne aus Anteilen, die im Privatvermögen gehalten werden, sind im Rahmen der §§ 17, 20 Abs. 2 EStG steuerpflichtig.

Im Rahmen des § 17 EStG unterliegt ein Veräußerungsgewinn nach den gleichen Vorschriften wie im Betriebsvermögen der Steuerpflicht, d.h. 60 % sind mit dem persönlichen Steuersatz steuerpflichtig (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG). Die Vorschriften der Abgeltungsteuer sind hier nicht anzuwenden.

Anteile, die nicht von § 17 EStG erfasst werden (Beteiligung weniger als 1 %), sind nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu versteuern, wenn die Anteile nach dem 31.12.2008 erworben wurden. Diese Einkünfte unterliegen der Abgeltungsteuer. Ein Veräußerungsverlust ist grundsätzlich nicht abzugsfähig. Allerdings gibt es die Möglichkeit der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 EStG.

3.5.2 Wie sind Erträge aus dem Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner zu versteuern, der selbst der Körperschaftsteuer unterliegt?

Nach § 8b Abs. 2 KStG bleiben Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer in- oder ausländischen Körperschaft und vergleichbare Realisierungsvorgänge für die Besteuerung außer Ansatz. In Höhe von 5 % der steuerfreien Erträge sind dem Einkommen nichtabzugsfähige Betriebsausgaben zuzurechnen (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG).

Ausschüttungen aus sog. Streubesitz (Beteiligungsumfang bis 10 %) sind allerdings körperschaftsteuerpflichtig (§ 8b Abs. 4 KStG). Von der Regelung nicht betroffen sind aber Veräußerungsgewinne gem. § 8b Abs. 2 KStG; hier gibt es keine Mindestbeteiligungsgrenze. Näheres vgl. Lehrbrief zur KSt 3.

### 3.6 Anwendung des Abzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 EStG

#### 3.6.1 Was regelt § 3c Abs. 2 EStG?

Im Rahmen der Veranlagung sind Aufwendungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen aus Kapitalanteilen nur nach Maßgabe des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG abzugsfähig. Danach dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden.

#### 3.6.2 Wie verhält es sich mit dem Abzugsverbot, wenn aus der Beteiligung keinerlei Einnahmen fließen?

Können durch Anwendung des Teileinkünfteverfahrens laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung (z.B. Schuldzinsen) abgezogen werden, unterliegen diese auch dann dem Abzugsverbot gem. § 3c Abs. 2 EStG, wenn in der Vergangenheit noch keine unter § 3 Nr. 40 EStG fallenden Einnahmen geflossen sind, solange künftig noch solche Einnahmen anfallen können. Das Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG greift bereits, wenn eine Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen besteht.

#### 3.6.3 Wie ist das Abzugsverbot zu handhaben, wenn Anteilseigner Wirtschaftsgüter verbilligt überlassen?

Nach § 3c Abs. 2 EStG in der Fassung des ZollkodexAnpG vom 22.12.2014, BGBl 2014 I S. 2417 bzw. BStBl 2015 I S.58, ist in Fällen der verbilligten Nutzungsüberlassung das Teilabzugsverbot insoweit anzuwenden, als die Überlassung der im Betriebsvermögen gehaltenen Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder teilentgeltlich und damit zu nicht fremdüblichen Konditionen erfolgt, weil in diesen Fällen die Aufwendungen ganz oder teilweise mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Einkünften des Gesellschafters, nämlich den Beteiligungserträgen in Form von Gewinnausschüttungen/Dividenden und den Gewinnen aus der zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils zusammenhängen. Das Teilabzugsverbot gilt auch für solche Aufwendungen, die sich auf die Substanz der dem Betriebsvermögen zugehörigen, zur Nutzung an die Betriebskapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen. Hierzu zählen insbesondere Aufwendungen für Absetzung und Abnutzung und Erhaltungsaufwendungen. Die gesetzliche Regelung gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2015.

Das BMF-Schreiben vom 23.10.2013, BStBl I S. 1269, Beck, StErl, 1/§3c/1, ist damit überholt und gilt nur noch für die Jahre bis 2014.

**Hinweis:** Überlässt ein Gesellschafter „seiner“ Gesellschaft unentgeltlich Wirtschaftsgüter und sind an der Gesellschaft nahestehende Personen (Angehörige) beteiligt, kann zusätzlich zum Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG auch eine Kürzung des steuerlich zu berücksichtigenden Aufwands nach § 12 EStG vorzunehmen sein. Diese Fälle sind von der o.g. BFH-Rechtsprechung und der Gesetzesänderung nicht betroffen.

### 3.6.4 Gilt das Abzugsverbot auch für Aufwendungen aus Gesellschafterdarlehen?

Aufwendungen aus Darlehensforderungen sind auch, soweit es sich um Forderungen des Anteilseigners an „seine“ Gesellschaft handelt, nicht ohne weiteres dem eigenständigen Wirtschaftsgut „Beteiligung“ zuzurechnen und damit in das Abzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen einzubeziehen.

Nach § 3c Abs. 2 EStG in der Fassung des ZollkodexAnpG, BGBl 2014 I S. 2417, BStBl 2015 I S. 58, sind Betriebsvermögensminderungen und Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen nur teilweise abzugsfähig. Dies gilt ausnahmsweise dann nicht, wenn die Darlehensgewährung dem Fremdvergleich standhält. Die gesetzliche Regelung gilt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen.

Die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 23.10.2013, BStBl I S. 1269, Beck, StErl, 1/§3c/1, sind überholt. Sie gelten nur noch bis 31.12.2014.

Für Beteiligungen und Darlehensforderungen im Privatvermögen gilt diese Abgrenzung nicht. Im Rahmen von § 17 EStG sind Verluste aus gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehen grundsätzlich als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung zu erfassen, da normenspezifisch ein erweiterter Anschaffungskostenbegriff.

## 3.7 Verbuchung von Beteiligungserträgen und Kapitalertragsteuer

### 3.7.1 Wie sind die Beteiligungserträge und die einbehaltene Kapitalertragsteuer im Einzelunternehmen zu verbuchen?

#### **Beispiel:**

Zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers gehören Aktien. Er erhält in 2017 einen Betrag von 11.044 € als Dividende überwiesen. Die erforderlichen Bescheinigungen liegen vor.

Die 11.044 € sind die Nettoausschüttung nach Abzug der Kapitalertragsteuer (25 %) und des auf die Kapitalertragsteuer entfallenden Solidaritätszuschlags (5,5 % von 25 % = 1,375 %). Somit entsprechen die 11.044 € 73,625 % des Ausschüttungsbetrages. Die Kapitalertragsteuer beträgt  $\frac{25}{73,62}$  von 11.044 € = 3.750 € und der Solidaritätszuschlag beträgt  $\frac{1,37}{73,62}$  von 11.044 € oder 5,5 % von 3.750 € = 206 €. Somit beträgt der Ausschüttungsbetrag und damit auch die Einnahmen insgesamt 15.000 € (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V. mit § 20 Abs. 8 EStG).

Buchung:

Bank	11.044 €		
Privatentnahme (KapSt und SolZ)	3.956 €	an Beteiligungserträge	15.000 €

Der Beteiligungsertrag des Einzelunternehmens im Betriebsvermögen unterliegt zu 60 % der Steuerpflicht und ist zu 40 % steuerfrei. Diese Steuerbefreiung wird außerbilanziell vorgenommen. Die anrechenbare Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag sind bei der persönlichen Steuerschuld des Anteilseigners anzurechnen. Die Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer gem. § 36a EStG in der Fassung des Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung vom 19.07.2016, BStBl I S. 731, ist zu beachten (die Anteile müssen also eine gewisse Zeit vor und nach der Ausschüttung gehalten worden sein).

### 3.7.2 Wie sind die Beteiligungserträge und die einbehaltene Kapitalertragsteuer bei einer Kapitalgesellschaft zu verbuchen?

#### **Beispiel:**

Wie vorstehendes Beispiel, jedoch gehören die Anteile zum Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft. Die Kapitalgesellschaft ist zu 12 % beteiligt.

In diesem Fall werden die anrechenbare Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag über die entsprechenden Aufwandskonten gebucht.

Buchung:

Bank	11.044 €
Kapitalertragsteuer-Konto (= Aufwand)	3.750 €
Solidaritätszuschlags-Konto (= Aufwand)	206 € an Beteiligungsertr. 15.000 €

Der Steueraufwand i.H. von 3.956 € wird gem. § 10 Abs. 2 KStG außerbilanziell dem Einkommen hinzugerechnet. Die Dividende ist nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei (Beteiligung über 10 %). Es erfolgt eine außerbilanzielle Kürzung im Rahmen der Einkommensermittlung in Höhe von 15.000 €. Außerdem sind pauschal 5 % = 750 € der Einnahmen als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben dem Einkommen hinzuzurechnen (§ 8b Abs. 5 KStG). Kapitalertragsteuer und hierauf entfallender Solidaritätszuschlag sind jeweils anrechenbar.

## 3.8 Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto

### 3.8.1 Wie sind Leistungen, für die das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt, bei den Anteilseignern steuerlich zu behandeln?

Die Bezüge, für die das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt, gehören nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, BFH vom 28.10.2009 – I R 116/08, BFH/NV 2010 S. 549; BFH vom 19.05.2009 – I R 51/09, DStR 2010 S. 1833).

### 3.8.2 Welche steuerliche Folgen hat eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei Anteilen, die im Betriebsvermögen gehalten werden?

Hält der Anteilseigner die Beteiligung im Betriebsvermögen, ist die Einlagenrückgewähr zunächst erfolgsneutral mit dem Buchwert der Beteiligung zu verrechnen. Ein übersteigender Betrag ist nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG zu 40 % bzw. nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG zu 95 % steuerfrei. Da es sich um einen veräußerungsgleichen Ertrag handelt, sind auch die Vorschriften über Teilwertabschreibungen, Abzugsverbote und die pauschale Hinzurechnung gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG zu beachten.

#### **Beispiel:**

Die A-GmbH erhält eine Ausschüttung der T-GmbH aus deren steuerlichem Einlagekonto in Höhe von 150.000 €. Der Buchwert der Beteiligung beträgt vor der Ausschüttung 120.000 €.

Die Ausschüttung übersteigt den Buchwert der Beteiligung um 30.000 €. Insoweit ist bei der A-GmbH eine Betriebseinnahme zu erfassen.

Buchung:

Bank	150.000 €	an	Beteiligung T-GmbH	120.000 €
			Ertrag aus Beteiligung	30.000 €

Der Buchwert der Beteiligung beträgt anschließend 0 €. Der gebuchte Beteiligungsertrag ist gem. § 8b Abs. 2 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Es erfolgt bei der Einkommensermittlung eine außerbilanzielle Kürzung um 30.000 € und eine außerbilanzielle Hinzurechnung von nicht abzugsfähigen Ausgaben gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG in Höhe von 5 % von 30.000 € = 1.500 €.

**Hinweis:**

Da der Ertrag keine Ausschüttung, sondern ein Realisierungstatbestand gem. § 8b Abs. 2 KStG ist, unterliegen die 30.000 € auch nicht der Gewerbesteuer (BMF-Schreiben vom 28.04.2003, Rz. 6, BStBl I S. 292, Beck, StErl, 100/§8b/3; BFH-Urteil vom 28.10.2009 – I R 116/08). Die Hinzurechnungsregelung des § 8 Nr. 5 GewStG kann in diesem Fall nämlich selbst dann nicht eingreifen, wenn die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG (15 %-Beteiligung am 01.01.) nicht erfüllt sind. Andererseits sind frühere steuerwirksame Teilwertabschreibungen gegenzurechnen (§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG), was bei einer Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG nicht der Fall wäre.

**3.8.3 Welche steuerliche Folgen hat eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei Anteilen, die im Privatvermögen gehalten werden?**

Hält der Anteilseigner die Beteiligung im Privatvermögen, ist die Einlagerückzahlung zunächst erfolgsneutral mit den Anschaffungskosten zu verrechnen. Der übersteigende Betrag der Einlagerückzahlung ist veräußerungsgleicher Gewinn im Sinne des § 17 Abs. 4 EStG und zu 60 % steuerpflichtig, wenn eine Beteiligung von mindestens 1 % besteht. Die steuerpflichtigen Einnahmen unterliegen dem persönlichen Steuersatz und nicht der Abgeltungsteuer. Bei einer Beteiligung unter 1 % greift § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ein, soweit die Einlagerückzahlung die Anschaffungskosten übersteigt.

## **4. Das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG)**

### **4.1 Feststellung des steuerlichen Einlagekontos**

**4.1.1 Welche Körperschaften sind zur Führung des steuerlichen Einlagekontos verpflichtet?**

Ein steuerliches Einlagekonto führen folgende Körperschaften:

- Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG),
- Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder Nr. 10 EStG gewähren, z.B. Genossenschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit und Betriebe gewerblicher Art.
- Gesellschaften, die dies beantragen (§ 27 Abs. 8 KStG). Körperschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU unbeschränkt steuerpflichtig sind und Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 9 EStG vermitteln, können bei Bedarf die Feststellung eines Bestandes im steuerlichen Einlagekonto beantragen. Von Bedeutung ist diese Regelung für in Deutschland veranlagte Anteilseigner, die die Steuerfreiheit der Einlagerückgewähr in Anspruch nehmen möchten.

Das steuerliche Einlagekonto wird als Aufzeichnung außerhalb der Bilanz geführt.

Die Verwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 04.06.2003 ausführlich zu den Anwendungsfragen der §§ 27, 28 KStG Stellung genommen (BStBl I S. 366, Beck, StErl, 100 § 27/2). Das BMF-Schreiben erging allerdings zur Rechtslage vor den Änderungen des SEStEG vom Dezember 2006, so dass einige darin getroffenen Aussagen überholt sind.

#### 4.1.2 Welche Aufgabe erfüllt das steuerliche Einlagekonto i.S. des § 27 KStG?

Damit die Rückzahlung von Einlagen bei den Anteilseignern nicht zur Steuerpflicht führt, müssen die nicht in das Nennkapital geleisteten (vor allem verdeckte) Einlagen auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst werden. Wird dann eine Ausschüttung vorgenommen, wird geprüft, ob das Einlagekonto als verwendet gilt und entsprechend zu mindern ist. Das Einlagekonto ist also jährlich um die jeweiligen Zu- und Abgänge fortzuschreiben und gesondert festzustellen. Die Rückgewähr von Einlagen ist entsprechend zu bescheinigen.

#### 4.1.3 Wird das steuerliche Einlagekonto zeitlich unbegrenzt geführt?

Ja. Das steuerliche Einlagekonto ist auf Dauer zu führen, denn auch im Teileinkünfteverfahren sollen die Rückzahlungen von Einlagen bei den Anteilseignern nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen führen.

#### 4.1.4 Welcher Anfangsbestand ergibt sich bei erstmaliger Führung des Einlagekontos?

Körperschaften, die erstmals in die unbeschränkte Steuerpflicht eintreten und damit erstmals ein Einlagekonto führen, erfassen den zum Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht vorhandenen Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen als Bestand im steuerlichen Einlagekonto (§ 27 Abs. 2 Satz 3 KStG). Diese Regelung gilt nicht nur für Zuzugsfälle aus dem EU-/EWR-Raum, sondern weltweit und wird nach der amtlichen Gesetzesbegründung zum SEStEG auch für Neugründungen angewandt. Das bedeutet, dass bei Auslandskörperschaften, die Sitz und/oder Geschäftsleitung nach Deutschland verlegen, auch die im Ausland geleisteten Einlagen bei der erstmaligen Feststellung des Einlagekontos berücksichtigt werden, vorausgesetzt, die eingelegten Mittel befinden sich noch in der Körperschaft. Eine entsprechende Regelung enthält § 29 Abs. 6 KStG für den Fall, dass eine Auslandskörperschaft grenzüberschreitend auf eine inländische Gesellschaft verschmolzen wird.

#### 4.1.5 Welche Zugänge werden auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst?

Alle Einlagen, die nicht auf das gezeichnete Kapital geleistet werden, sind auf dem steuerlichen Einlagekonto zu erfassen. Es kann sich hierbei um offene oder verdeckte Einlagen handeln.

Es besteht keine Übereinstimmung des steuerlichen Einlagekontos mit dem Eigenkapital in der Steuerbilanz, da dort nur offene Einlagen ausgewiesen sind. Verdeckte Einlagen erhöhen als Ertrag den Gewinn.

#### **Beispiel 1:**

Der Alleingesellschafter der A-GmbH überweist von seinem privaten Bankkonto auf das Bankkonto der Gesellschaft 100.000 € ohne eine Rückzahlung des Geldes zu vereinbaren.

Die Zuwendung des Geldbetrags ohne Rückzahlungsvereinbarung beruht auf gesellschaftsrechtlichen Gründen und stellt damit eine verdeckte Einlage dar. Soweit sich die Einlage auf den Jahresüberschuss ausgewirkt hat, ist sie bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu korrigieren. In Höhe des Einlagewerts von 100.000 € ergibt sich ein Zugang beim steuerlichen Einlagekonto, der den Bestand zum nächsten Feststellungszeitpunkt erhöht.

**Beispiel 2:**

Der Alleingesellschafter der B-GmbH gewährte der Gesellschaft in 2011 ein Darlehen über 250.000 € zu fremdüblichen Konditionen mit einer Laufzeit von 10 Jahren. Die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft verschlechtert sich seit 2015 zunehmend. Zur Abwendung der Überschuldung verzichtete der Gesellschafter in 2017 auf die Rückzahlung seiner Forderung, die in diesem Zeitpunkt mit 200.000 € valutierte.

Der Darlehensverzicht führt bei der Gesellschaft zum Wegfall der Verbindlichkeit und wird in Höhe des valuierten Werts (200.000 €) als Ertrag ausgebucht.

In Höhe des Teilwerts im Zeitpunkt des Verzichts stellt der aus gesellschaftsrechtlichen Gründen veranlasste Wegfall der Verbindlichkeit eine verdeckte Einlage dar. Da der Verzicht zur Abwendung der Insolvenz stattfindet und da es sich um eine Forderung des Gesellschafters handelt, die nach §§ 39, 135 InsO einem gesetzlichen Rangrücktritt aller Rückzahlungsansprüche aus Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz unterliegen, ist der Darlehensforderung im Verzichtszeitpunkt kein Wert zuzurechnen. Die verdeckte Einlage und damit der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto betragen 0 €. Der bilanzielle Ertrag wird also nicht außerbilanziell korrigiert.

#### 4.1.6 Zu welchem Zeitpunkt erhöhen Zugänge das steuerliche Einlagekonto?

Die Einlagen erhöhen das steuerliche Einlagekonto erst im Wirtschaftsjahr ihres tatsächlichen Zuflusses. Bloße Einlageforderungen erhöhen zwar den ausschüttbaren Gewinn, da sie sich positiv auf das bilanzielle Eigenkapital insgesamt auswirken, nicht aber das steuerliche Einlagekonto selbst. Im Laufe des Wirtschaftsjahres erbrachte Einlagen stehen für eine Verrechnung mit Leistungen des gleichen Wirtschaftsjahres grundsätzlich noch nicht zur Verfügung, da es für die Prüfung, ob eine Leistung mit dem steuerlichen Einlagekonto zu verrechnen ist, immer auf den Bestand des vorangegangenen Bilanzstichtags ankommt (BMF-Schreiben vom 04.06.2003, BStBl I S. 366; BFH vom 19.05.2010 – I R 51/09, BFH/NV 2010 S. 1886; BFH-Urteil vom 30.01.2013 – I R 35/11, BStBl 2013 II S. 560).

#### 4.1.7 Welche Sonderregelung bezüglich des Feststellungszeitpunkts gilt für Fälle, in denen erstmals eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht begründet wird?

Für Neugründungsfälle und für andere Fälle, in denen erstmals eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht begründet wird, regelt § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG, dass auf den Tag des Eintritts der unbeschränkten Steuerpflicht eine erstmalige Feststellung des steuerlichen Einlagekontos vorgenommen wird, der als Bestand zum Ende des Vorjahres gilt. Damit steht dieser bereits zur Finanzierung von Ausschüttungen im Erstjahr zur Verfügung. Für Neugründungsfälle im Inland ist diese Regelung von Vorteil, da im Gründungszeitpunkt erbrachte Einlagen bereits zur Finanzierung von im selben Jahr erfolgten Ausschüttungen zur Verfügung stehen. Die Tz. 5 und 15 des BMF-Schreibens vom 04.06.2003, BStBl I S. 366, Beck, StErl 100 § 27/2, sind durch die Gesetzesänderung insoweit überholt.

**Beispiel:**

Der Einzelunternehmer A beschließt im September 2017 seinen Betrieb zum 01.07.2017 gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen von 50.000 € in die A-GmbH umzuwandeln. Die zum 30.06.2017 erstellte Bilanz des Einzelunternehmers weist ein Kapital von 250.000 € aus. Die Buchwerte des Einzelunternehmens werden in der Bilanz der GmbH fortgeführt.



Das in die GmbH eingebrachte Vermögen ist, soweit es das Stammkapital der GmbH übersteigt, als Zugang zur Kapitalrücklage und als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto zu erfassen. Fließen bei der A-GmbH in 2017 Ausschüttungen ab, kann der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto bereits für die Ausschüttung verwendet werden.

*4.1.8 Auf welchen Zeitpunkt wird das steuerliche Einlagekonto bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr festgestellt?*

Das steuerliche Einlagekonto wird immer zum Schluss des Wirtschaftjahres der Kapitalgesellschaft festgestellt (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG) unabhängig davon, ob die Gesellschaft zum Ende des Kalenderjahres oder zu einem abweichenden Zeitpunkt regelmäßig Abschlüsse macht.

*4.1.9 Welches Verfahren sieht § 27 Abs. 8 KStG für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften vor?*

Eine in einem anderen Mitgliedstaat der EU / des EWR unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, die Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 9 EStG vermittelt, kann bei Bedarf bei ihrem zuständigen inländischen Finanzamt oder wenn es kein zuständiges Finanzamt gibt, beim Bundeszentralamt für Steuern, die gesonderte Feststellung des aus dem steuerlichen Einlagekonto finanzierten Betrags einer Leistung beantragen. Diese gesonderte Feststellung erfolgt dabei nicht jedes Jahr, sondern immer nur auf den beantragten Zeitpunkt. Hierzu muss der Antrag alle erforderlichen Umstände für eine Feststellung gem. § 27 KStG darlegen. Dies sind insbesondere die ausländische Bilanz und der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des der Leistung vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Für den Nachweis, in welcher Höhe das Einlagekonto als für eine Leistung verwendet gilt, muss die ausländische Körperschaft aus ihrer Auslandsbilanz den ausschüttbaren Gewinn nachweisen. Dies macht es erforderlich, dass die Entwicklung der nach deutschem Steuerrecht ermittelten verschiedenen Eigenkapitalteile seit ihrer Gründung der Gesellschaft nachvollzogen wird. Das zuständige Finanzamt bzw. das Bundeszentralamt für Steuern stellt dann gegenüber der ausländischen Körperschaft den Betrag der Leistung gesondert fest, der nach § 27 KStG auf die Rückzahlung von Einlagen entfällt. In der Folge kann die ausländische Gesellschaft ihren inländischen Anteilseignern in der Steuerbescheinigung eine entsprechende Einlagenrückgewähr bescheinigen. Ohne diesen Antrag auf Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gilt die Leistung beim Anteilseigner als Gewinnausschüttung, die zu Einnahmen i.S. des § 20 EStG führt (§ 27 Abs. 8 Satz 9 KStG). Die Regelung des § 27 Abs. 8 KStG gilt nicht für Drittstaaten. Hier sind Leistungen beim Anteilseigner als Gewinnausschüttungen zu beurteilen, die zu Einnahmen i.S. des § 20 EStG führen. Zur Lösung von noch offenen Altfällen nahm das BMF mit Schreiben vom 04.04.2016, BStBl I S. 468, Stellung.

**Hinweis:** Hiergegen ist das Revisionsverfahren I R 15/16 beim BFH anhängig (Vorinstanz FG Münster mit Urteil vom 19.11.2015 – 9 K 1900/12 K). Das Revisionsverfahren VIII R 47/13, Vorinstanz FG Nürnberg mit Urteil vom 12.06.2013 – 5 K 1552/11, EFG 2014 S. 188, ist durch Urteil vom 13.06.2016 durch Zurückverweisung erledigt (im Grundsatz zugunsten der Steuerpflichtigen; der VIII. Senat des BFH hält also auch eine Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten für möglich).

## 4.2 Verwendung des steuerlichen Einlagekontos

### 4.2.1 Was sind Leistungen i. S. von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG?

Leistungen i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG sind alle Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben. Hierzu gehören

- offene Gewinnausschüttungen für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr,
- Vorabauschüttungen,
- verdeckte Gewinnausschüttungen,
- Liquidationsauskehrungen,
- Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner einer Organgesellschaft,
- organschaftliche Mehr-/Minderabführungen.

Dabei ist es für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung, ob die Leistung handelsrechtlich als Rückzahlung aus der Kapitalrücklage zu behandeln ist. Aus der handelsrechtlichen Einordnung kann steuerlich insbesondere kein direkter Zugriff auf das steuerliche Einlagekonto begründet werden.

### 4.2.2 Wie berechnet sich eine Minderung des steuerlichen Einlagekontos?

§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG regelt, dass Leistungen der Körperschaft das steuerliche Einlagekonto nur mindern, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Der ausschüttbare Gewinn wird gem. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG wie folgt berechnet:

$$\begin{array}{l}
 \text{Eigenkapital in der Steuerbilanz des Vorjahres} \\
 \text{./. gezeichnetes Kapital} \\
 \text{./. Bestand im steuerlichen Einlagekonto am Ende des Vorjahres} \\
 = \text{ausschüttbarer Gewinn}
 \end{array}$$

Ist die Summe der im Wirtschaftsjahr erfolgten Leistungen größer als der ausschüttbare Gewinn, so mindert der übersteigende Betrag das steuerliche Einlagekonto.

Ist die Summe der im Wirtschaftsjahr erfolgten Leistungen gleich oder geringer als der ausschüttbare Gewinn, so wird das steuerliche Einlagekonto (noch) nicht angegriffen.

#### **Beispiel:**

Das steuerliche Einlagekonto der H-GmbH weist zum 31.12.2016 einen Bestand von 40.000 € aus. Das Eigenkapital in der Steuerbilanz der GmbH zum 31.12.2016 (ohne gezeichnetes Kapital) beträgt 120.000 € (Gewinnrücklagen und Bilanzgewinn).

Der ausschüttbare Gewinn i.S. des § 27 Abs. 1 KStG beträgt somit 80.000 € (Eigenkapital ohne gezeichnetes Eigenkapital 120.000 € ./. Bestand steuerliches Einlagekonto 40.000 €). Schüttet die GmbH im Jahr 2017 einen Betrag bis zu 80.000 € aus, berührt dies das steuerliche Einlagekonto nicht. Übersteigt die Ausschüttung jedoch den Betrag von 80.000 €, wird insoweit das steuerliche Einlagekonto im Jahr 2017 gemindert. Es spielt keine Rolle, welche Art von Ausschüttungen im Jahr 2017 getätigt werden; es kann sich dabei um offene Gewinnausschüttungen für 2016 oder um Vorab- bzw. verdeckte Ausschüttungen des Jahres 2017 handeln.

Der ausschüttbare Gewinn kann auch negativ sein, z.B. wenn die Körperschaft in der Vergangenheit

Verluste erzielt hat. In diesen Fällen ist für die Prüfberechnung der Bestand mit 0 anzusetzen, so dass jede Leistung als aus dem steuerlichen Einlagekonto verwendet gilt (bis zu seinem Verbrauch).

**Beispiel:**

Die A-GmbH weist in ihrer Steuerbilanz zum 31.12.2016 neben dem gezeichneten Kapital von 30.000 € eine Kapitalrücklage in Höhe von 45.000 € aus. Gleichzeitig besteht ein Bilanzverlust in Höhe von 50.000 €. Der Bestand im steuerlichen Einlagekonto beläuft sich auf 60.000 €. Da die GmbH im Wirtschaftsjahr 2017 ein gutes Ergebnis erwirtschaftete, beschließt sie bereits im November 2017 eine Vorabausschüttung in Höhe von 20.000 €, die auch sofort ausbezahlt wird.

Der ausschüttbare Gewinn zum 31.12.2016 ist wie folgt zu ermitteln:

Eigenkapital	25.000 €
gezeichnetes Kapital	./ 30.000 €
Bestand im steuerlichen Einlagekonto	./ 60.000 €
ausschüttbarer Gewinn	./ 65.000 €

Der ausschüttbare Gewinn ist negativ. Für die Vorabausschüttung im Jahr 2017 wird deshalb das Einlagekonto in Höhe von 20.000 € verwendet.

Das steuerliche Einlagekonto ist zum 31.12.2017 mit 40.000 € gesondert festzustellen.

4.2.3 Kann auf das steuerliche Einlagekonto auch direkt zugegriffen werden?

Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG entscheidet grundsätzlich der Vergleich der Leistungen mit dem ausschüttbaren Gewinn darüber, ob für eine Leistung das steuerliche Einlagekonto verwendet wurde. Einen direkten Zugriff auf das Einlagekonto lässt das Gesetz nur in zwei Ausnahmefällen zu:

- Für die Rückzahlung von Nennkapital i.S. des § 28 Abs. 2 Sätze 2 und 3 KStG. Dies betrifft Nennkapitalherabsetzungen unter Auskehrung an die Anteilseigner. Soweit diese einen Sonderausweis übersteigen, kann das Einlagekonto nicht negativ werden (vgl. dazu Lehrbrief zur KSt 9).

**Beispiel:**

Die Gesellschafter der A-GmbH beschließen am 30.09.2017 das vollständig eingezahlte Nennkapital der Gesellschaft um 100.000 € auf 200.000 € herabzusetzen und an die Anteilseigner auszukehren. Ein Sonderausweis gem. § 28 KStG besteht bisher nicht. Für die Kapitalgesellschaft wurde zum 31.12.2016 ein steuerliches Einlagekonto von 5.000 € festgestellt.

Der Betrag der Kapitalherabsetzung ist zunächst dem steuerlichen Einlagenkonto gutzuschreiben. Die Auszahlung der Kapitalherabsetzung mindert unmittelbar das Einlagekonto. Allerdings kann es dadurch nicht negativ werden. Beträge, die den Bestand des Einlagekontos übersteigen, sind nach § 28 Abs. 2 Satz 4 KStG als Ausschüttungen zu behandeln.

- Für in organschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen (§ 27 Abs. 6 i.V. mit § 14 Abs. 4 KStG).

Die Tz. 24 und 29 (für den Fall der Rückzahlung von Nachschüssen = 2. Spiegelstrich) des BMF-Schreibens vom 04.06.2003, a.a.O., mit den tolerierten Ausnahmen für zulässige direkte Zugriffe auf das steuerliche Einlagekonto, die auch zu einem negativen Bestand führen konnten, gelten damit nicht mehr.

#### 4.2.4 Wie verhält es sich mit dem steuerlichen Einlagekonto im Fall des Eintritts einer sog. Besserungsvereinbarung?

Auch im Fall des Eintritts eines sog. Besserungsversprechens (Wiederaufleben einer Darlehensverbindlichkeit bei vorausgegangenem bedingtem Forderungsverzicht) wird nach Verwaltungsauffassung ein direkter Zugriff auf das steuerliche Einlagekonto angenommen.

Der Forderungsverzicht gegen Besserungsschein führt in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu einem Zugang im steuerlichen Einlagekonto.

Das Wiederaufleben der Forderung ist mangels Abfluss bei der Gesellschaft keine Leistung gem. § 27 Abs. 1 KStG. Der Besserungseintritt führt aber dazu, dass der Forderungsverzicht so behandelt wird, als ob der Verzicht nie erklärt worden wäre.

Unter dem Gesichtspunkt einer zutreffenden Korrektur eines früheren Zugangs wird bei Eintritt einer Besserungsvereinbarung eine Bestandskorrektur des steuerlichen Einlagekontos zugelassen (= Direktzugriff), die auch zu einem negativen Bestand führen kann. Durch diese Verfahrensweise wird sichergestellt, dass der bei Verzicht auf den werthaltigen Teil der Forderung berücksichtigte Zugang beim steuerlichen Einlagekonto mit Eintritt des Besserungsfalls in entsprechender Höhe korrigiert wird. Insoweit gilt Tz. 29 des BMF-Schreibens vom 04.06.2003, a.a.O., weiterhin (1. Spiegelstrich der Tz.).

#### 4.2.5 Wirkt sich ein nicht vollständig eingezahltes Eigenkapital bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns aus?

Für die Berechnung des ausschüttbaren Gewinns ist das gezeichnete Kapital aus Vereinfachungsgründen auch dann mit dem Nominalbetrag anzusetzen, wenn es nicht vollständig eingezahlt ist. Das gilt unabhängig davon, ob ausstehende Einlagen (§ 272 HGB) ganz oder teilweise eingefordert sind (BMF-Schreiben vom 04.06.2003, a.a.O. Rz. 20).

#### 4.2.6 Wie ist die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei mehreren Leistungen im Wirtschaftsjahr zuzuordnen?

Da die Summe der im Wirtschaftsjahr erfolgten Leistungen dem ausschüttbaren Gewinn gegenüberzustellen ist, ist die Frage, ob sich das Einlagekonto mindert, bei mehreren Ausschüttungen gemeinsam für alle Ausschüttungen zu prüfen.

#### 4.2.7 Kann auch eine ausländische Kapitalgesellschaft die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bescheinigen?

Ja, unter der Voraussetzung, dass eine gesonderte Feststellung des aus dem steuerlichen Einlagekonto finanzierten Betrags einer Leistung beantragt wird (§ 27 Abs. 8 KStG). Dies gilt allerdings nur für EU/EWR-Gesellschaften.

#### 4.2.8 In welchem Veranlagungszeitraum wird das Einlagekonto gemindert?

§ 27 KStG enthält keine Regelung zu der Frage, wann das Einlagekonto gemindert wird. Die Minderung des Einlagekontos durch Ausschüttungen erfolgt deshalb in dem Jahr, in dem die Ausschüttung bei der Gesellschaft abfließt. Dies gilt unabhängig davon, um welche Art von Ausschüttung es sich handelt.

#### 4.2.9 Übersicht der Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos

##### Anfangsbestand

- ./. Leistungen, die mit dem Einlagekonto zu verrechnen sind (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG)
- + Zugang bei Herabsetzung des Nennkapitals außerhalb einer Umwandlung bzw. bei Auflösung der Körperschaft (§ 28 Abs. 2 Satz 1 KStG)
- ./. Abgang bei Rückzahlung von Nennkapital (§ 28 Abs. 2 Satz 3 KStG)
- + Zugang aus im Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG)
- + / ./. Zugang/Abgang aus organschaftlichen Minder- und Mehrabführungen nach § 27 Abs. 6 KStG
- ./. Abgang aufgrund Verrechnung des Schlussbestandes nach § 28 Abs. 3 KStG
- = Endbestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahres

### 4.3 Bescheinigung und Verwendungsfestschreibung für das Einlagekonto

#### 4.3.1 Welche verfahrensrechtlichen Regelungen bestehen bei der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos?

Werden Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto erbracht, ist die Körperschaft nach § 27 Abs. 3 KStG verpflichtet, den Anteilseignern folgende Angaben nach amtlichem Muster zu bescheinigen:

- Name und Anschrift des Anteilseigners,
- Höhe der Leistungen, soweit das steuerliche Einlagekonto gemindert wurde,
- Zahlungstag.

Der Aussteller einer Bescheinigung haftet für die Kapitalertragsteuer, die auf einen überhöht ausgewiesenen Betrag der Einlagenrückgewähr entfällt, auch ohne Verletzung von Sorgfaltspflichten (§ 27 Abs. 5 Satz 4 KStG, § 44 Abs. 5 Sätze 1, 2. Halbsatz EStG). Allerdings können überhöhte Steuerbescheinigungen berichtigt werden.

#### 4.3.2 Was bedeutet die sog. Verwendungsfestschreibung?

Verwendungsfestschreibung meint, dass eine ausgestellte Bescheinigung über die Verwendung des Einlagekontos nicht korrigiert werden kann, wenn der ausgewiesene Betrag falsch (zu niedrig) ist (§ 27 Abs. 5 Satz 3 KStG).

#### 4.3.3 Was passiert, wenn eine Einlagenrückgewähr unrichtig zu niedrig bescheinigt wird?

Nach § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG bleibt die in der Bescheinigung zugrunde gelegte zu niedrige Minderung des Einlagekontos unverändert. Dabei legt § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG fest, dass die Nichtausstellung einer Steuerbescheinigung oder keine Eintragung im Steuerbescheinigungsformular für die Einlagenrückzahlung als Bescheinigung über 0 € gilt. Diese Fiktion greift, sobald der Feststellungsbescheid über das steuerliche Einlagekonto bekannt gegeben ist, auf den sich die (nicht) bescheinigte Verwendung bezieht. In diesen Fällen darf die Körperschaft ihr steuerliches Einlagekonto nur i.H. der bescheinigten Einlagenrückgewähr verringern, die Anteilseigner haben nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG steuerfreie Bezüge nur i.H. des zu niedrig bescheinigten Betrags und eine Kapitalertragsteueranmeldung kann nicht mehr nachträglich geändert werden.

**Hinweis:** Zur Frage der Rechtmäßigkeit der Regelung in § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG, wonach eine Einlagenrückgewähr von Null als bescheinigt gilt, war ein Revisionsverfahren (BFH I R 3/14; Vorinstanz Finanzgericht Schleswig-Holstein vom 28.11.2013, Az. 1 K 35/12) anhängig. Der BFH hat mit Urteil vom 11.02.2015, BStBl II S. 816, die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt.

### **Beispiel 1:**

Die E-GmbH hatte zum 31.12.2016 ein steuerliches Einlagekonto von 500.000 €. In 2017 wurde eine Ausschüttung an die alleinige Anteilseignerin M-AG i.H. von 750.000 € ausgezahlt. Nach der Berechnung gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG ergibt sich eine Verwendung des Einlagekontos i.H. von 50.000 €. Es wurde versehentlich jedoch der Gesamtbetrag der Ausschüttung der Kapitalertragsteuer unterworfen; dem entsprechend wurde auch die Steuerbescheinigung ausgestellt.

Ist für eine Leistung einer Kapitalgesellschaft die Verwendung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, bleibt diese unverändert (§ 27 Abs. 5 Satz 1 KStG). Über den Verweis in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG kommt der Steuerbescheinigung auch Bindungswirkung für die steuerliche Behandlung beim Gesellschafter zu (BFH vom 19.05.2010 – I R 51/09, BStBl 2014 II S. 937). Danach liegen hier beim Gesellschafter in vollem Umfang Einnahmen aus Kapitalvermögen vor, die gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 (Beteiligung mind. 10 %), Abs. 5 KStG zu 95 % steuerfrei sind. Eine Minderung der Anschaffungskosten ist nicht vorzunehmen. Die Bescheinigung über die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos wirkt auch unmittelbar auf den Kapitalertragsteuerabzug. Nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG unterliegen die Kapitalerträge damit in vollem Umfang der Kapitalertragsteuer. Die E-GmbH kann keine berichtigte KapSt-Anmeldung abgeben.

### **Beispiel 2:**

Die A-GmbH hat zum 31.12.2015 einen negativen ausschüttbaren Gewinn gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG (bilanzielles Eigenkapital 175.000 € ./ steuerliches Einlagekonto 185.000 €). Der Bescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2015 wird am 25.09.2016 bekannt gegeben. Die A-GmbH hat für 2015 keine offenen Gewinnausschüttungen vorgenommen und keine Steuerbescheinigungen mit einer Verwendung des Einlagekontos erteilt.

In 2017 wird im Rahmen einer Betriebsprüfung nachträglich eine verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr 2015 i.H. von 50.000 € festgestellt.

Mit Bekanntgabe des Bescheids über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2015 am 25.09.2016 ist die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos mit 0 € festgeschrieben (§ 27 Abs. 5 Sätze 1 und 2 KStG). Danach ist die Erteilung einer erstmaligen Steuerbescheinigung nicht mehr zulässig.

Die nachträglich festgestellte Gewinnausschüttung ist beim Anteilseigner in voller Höhe als Ertrag gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen und unterliegt bei diesem der Abgeltungsteuer i.H. von 25 % (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG). Dies gilt unabhängig davon, dass nach der Differenzrechnung gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG kein ausschüttbarer Gewinn gegeben ist und damit eigentlich das steuerliche Einlagekonto für die Gewinnausschüttung zu verwenden wäre.

#### 4.3.4 Was passiert, wenn eine Einlagenrückgewähr unrichtig zu hoch bescheinigt wird?

Wird eine Einlagenrückgewähr zu hoch bescheinigt, kann die Bescheinigung berichtigt werden. Es gibt in diesem Fall nach § 27 Abs. 5 KStG keine Verwendungsfestschreibung.

Eine Korrektur der falschen Bescheinigung ist zulässig, aber nicht zwingend und kann zur Verfahrenserleichterung bei Publikumsgesellschaften auch durch Information im Rahmen von „Wertpapiermitteilungen“ erfolgen. Möglich ist auch eine Berichtigung nur gegenüber einzelnen Anteilseignern. Die ursprünglichen Bescheinigungen müssen nicht zurückgefordert werden. Es genügt, wenn die berichtigten Bescheinigungen als solche gekennzeichnet sind.

Wird die Bescheinigung nicht berichtigt, beziehen die Anteilseigner i.H. der (zu hoch) bescheinigten Einlagenrückgewähr keine Kapitaleinnahmen.

Wird die falsche Bescheinigung berichtigt, wirkt sich dies auf Ebene der Anteilseigner durch (ggf. nachträgliche) Besteuerung der zunächst als Einlagenrückgewähr nicht besteuerten Kapitaleinnahmen aus.

Nach § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG haftet die Körperschaft unabhängig von der Verletzung von Sorgfaltspflichten für die auf die überhöht ausgewiesene Einlagenrückgewähr entfallende Kapitalertragsteuer. Allein die Berichtigung der Bescheinigung oder die Korrektur über die Veranlagung des Anteilseigners schließen die Haftung nicht aus.

Übernimmt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, stellt die Übernahme der Steuerbelastung der Gesellschafter durch die Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Anteilseigner dar.

Die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Leistung ist an die der Kapitalertragsteuerhaftung zugrunde gelegte Einlagenrückgewähr anzupassen (§ 27 Abs. 5 Satz 6 KStG). Damit ist im Einlagekonto nur in dem Umfang ein Abgang zu berücksichtigen, wie die steuerlichen Folgen der überhöhten Bescheinigung nicht durch die Abzugsteuer korrigiert werden.

## 4.4 **Der Sonderausweis**

### 4.4.1 Was ist ein sog. Sonderausweis?

Der Sonderausweis (§ 28 Abs. 1 Satz 3 KStG) ist die Summe der Beträge, die dem Nennkapital bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch Umwandlung von Rücklagen (ohne Einlagen der Anteilseigner) zugeführt worden sind. Außer bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln kann ein Sonderausweis im Rahmen einer Umwandlung zu bilden oder zu verändern sein (§ 29 Abs. 4 KStG). Näheres zum Verhältnis des steuerlichen Einlagekontos zum Sonderausweis und zum Sonderausweis bei Kapitalerhöhung und -herabsetzung siehe KSt Lehrbrief Nr. 9.

## **5. Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuererhöhung**

### **5.1 Das Körperschaftsteuerguthaben (§ 37 KStG)**

#### *5.1.1 Woraus ergab sich das Körperschaftsteuerguthaben und wie wurde es realisiert?*

Das Körperschaftsteuerguthaben entstand beim Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (grundsätzlich auf den 31.12.2001). Dabei wurde aus mit Körperschaftsteuer belasteten Einkommensteilen das Körperschaftsteuerguthaben (§ 37 Abs. 1 KStG) errechnet. In der Zeit des Halbeinkünfteverfahrens führten den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechende Gewinnausschüttungen zur Berücksichtigung einer Körperschaftsteuererminderung aus dem Körperschaftsteuerguthaben.

Ab 2007 wurde das System durch das SEStEG umgestellt und Ausschüttungen führen seither nicht mehr zu einer Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens, da das System durch eine ratierliche Auszahlung ersetzt wurde. Das Körperschaftsteuerguthaben wurde danach letztmals zum 31.12.2006 ermittelt und ab 2008 über einen zehnjährigen Abrechnungszeitraum gleichmäßig verteilt ausgezahlt.

#### *5.1.2 Wie wird das Körperschaftsteuerguthaben ab 2008 ausgezahlt?*

Nach § 37 Abs. 5 KStG hat die Körperschaft, gegenüber der die Schlussermittlung des Körperschaftsteuerguthabens ergangen ist, innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des ermittelten Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. Der Auszahlungsanspruch wird für den gesamten Auszahlungszeitraum in einem Bescheid festgesetzt. Der Anspruch ist jährlich jeweils zum 30.09. auszuzahlen; erstmals zum 30.09.2008 und letztmals zum 30.09.2017.

#### *5.1.3 Ergeben sich durch das Körperschaftsteuerguthaben Auswirkungen auf den Solidaritätszuschlag?*

Das Körperschaftsteuerguthaben wirkt sich nicht auf die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag aus. Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags ist die festgesetzte Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 SolZG) und die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens erfolgt außerhalb der Steuerfestsetzung. Eine Auszahlung eines Solidaritätszuschlags zu dem vorhandenen Körperschaftsteuerguthaben ist gesetzlich nicht vorgesehen. Ebenso wird kein Solidaritätszuschlag auf festzusetzende Körperschaftsteuererhöhungsbeträge erhoben.

**Hinweis:** Zu dieser Frage ist unter dem Az. I R 39/10 ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig. Der BFH hat die Frage, ob § 3 SolZG 1995 verfassungswidrig ist, dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Das Verfahren wird unter dem Az. 2 BvL 12/11 beim Bundesverfassungsgericht geführt.

### **5.2 Die Körperschaftsteuererhöhung (§ 38 KStG)**

#### *5.2.1 Woraus ergibt sich eine Verbindlichkeit aus Körperschaftsteuererhöhung?*

Die Körperschaftsteuererhöhung ergab sich aus Einkommensteilen (= EK 02), die zu Zeiten des Anrechnungsverfahrens (grundsätzlich bis Ende 2000) nicht der Körperschaftsteuer unterlagen (z.B. Investitionszulagen, durch Verlustvortrag nicht mit Steuer belastetes Kapital). Beim Übergang zum Halbeinkünfteverfahren wurde dieser Bestand nach § 38 KStG festgestellt.



Nach Maßgabe des § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG galt dieser als für Ausschüttungen verwendet und führte nach Maßgabe der Leistungen ggf. zu einer Körperschaftsteuererhöhung.

Durch das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) wurde § 38 KStG mit Wirkung zum Ende des Kalenderjahrs 2006 neu gefasst und auf ein ausschüttungsunabhängiges Nachzahlungsmodell umgestellt. Die letztmalige Feststellung des EK 02-Bestands erfolgte unabhängig vom Wirtschaftsjahr zum 31.12.2006.

### 5.2.2 In welcher Höhe erfolgt eine Nachversteuerung nach § 38 KStG?

Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag beträgt  $\frac{3}{100}$  des zum 31.12.2006 festgestellten EK 02-Betrags. Ein Zuschlag für den Solidaritätszuschlag erfolgt nicht. Der Erhöhungsbetrag ist allerdings begrenzt auf den Betrag, der sich bei einer (fiktiven) Ausschüttung des zum 31.12.2006 vorhandenen Eigenkapitals laut Steuerbilanz ergeben hätte. Bei der Höchstbetragsberechnung ist das ausschüttbare Eigenkapital, nicht dagegen das Nennkapital einzubeziehen ist (BFH hat mit Urteil vom 12.10.2011 – I R 107/10, BStBl 2012 II S. 610).

### 5.2.3 Wie wird der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag erhoben?

Der Erhöhungsbetrag wird für den gesamten Zahlungszeitraum von 2008 bis 2017 festgesetzt und ist in zehn gleichen Jahresbeträgen jeweils zum 30.09. zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 5 KStG). Die Körperschaft kann den Erhöhungsbetrag wahlweise auch in einer Summe entrichten. Wird ein derartiger Antrag gestellt, ist zum Zahlungstermin, der auf den Zeitpunkt der Antragstellung folgt, der zu diesem Termin fällige Jahresbetrag zuzüglich der noch nicht fälligen Jahresbeträge abgezinst mit einem Zinssatz von 5,5 % zu entrichten. Eine sofortige Tilgung war letztmalig zum 30.09.2015 möglich (§ 38 Abs. 7 Satz 2 KStG).

## 5.3 **Bilanzielle Behandlung und Übertragung von Ansprüchen gem. §§ 37, 38 KStG**

### 5.3.1 Wie hat die Kapitalgesellschaft einen Anspruch auf Körperschaftsteuererstattung bzw. eine Verpflichtung zur Körperschaftsteuererhöhung bilanziell zu behandeln?

Der gesamte Anspruch auf Auszahlung eines Körperschaftsteuerguthabens entsteht gem. § 37 Abs. 5 Satz 2 KStG mit Ablauf des 31.12.2006. Daher ist der Auszahlungsanspruch in der Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.2006 (bei abweichendem Wirtschaftsjahr zum Schluss des Wirtschaftsjahres 2006/2007) anzusetzen und mit dem Barwert zu bewerten. Der Barwert ergibt sich nach handelsrechtlichen Vorschriften auf der Grundlage des Marktinzinses am Bilanzstichtag.

Gewinnauswirkungen, die sich aus der Bilanzierung des Körperschaftsteuerguthabens ergeben (Aktivierung der abgezinsten Forderung, Zinsanteil bei Vereinnahmung der Raten, etwaige Gewinnminderungen durch Zinsverluste oder Verluste bei Übertragung des Anspruchs), sind gem. § 37 Abs. 7 KStG bei der Einkommensermittlung zu neutralisieren, soweit der Steuererstattungsanspruch als originär Anspruchsberechtigter oder als Gesamtrechtsnachfolger bilanziert wird (BMF-Schreiben vom 14.01.2008, BStBl I S. 280, BFH vom 15.07.2008, BStBl II S. 886).

Über § 38 Abs. 10 KStG gelten die mit BMF-Schreiben vom 14.01.2008, a.a.O. getroffenen Aussagen zur bilanziellen Behandlung des Körperschaftsteuerguthabens entsprechend für die Behandlung der Körperschaftsteuererhöhung. Der unverzinsliche Anspruch entstand zum 01.01.2007 und war somit in der Steuerbilanz („Sonstige Verbindlichkeiten davon aus Steuern“) des ersten nach dem 31.12.2006 endenden Wirtschaftsjahres mit dem abgezinsten Barwert zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Der bei der erstmaligen Passivierung entstehende Aufwand stellt eine nicht abzugsfähige

Betriebsausgabe dar (§ 38 Abs. 10 i.V. mit § 37 Abs. 7 KStG). Dies gilt genauso für den in den Folgejahren entstehenden Aufwand in Form des Zinsanteils.

### 5.3.2 Wie ist das Körperschaftsteuerguthaben in Umwandlungs- oder Liquidationsfällen zu behandeln?

Wird eine Gesellschaft umgewandelt, geht der Anspruch aus Körperschaftsteuerguthaben auf den Rechtsnachfolger über. Für den Fall einer Umwandlung in eine Personengesellschaft ist für die Übernehmerin nach Verwaltungsauffassung § 37 Abs. 7 KStG nicht anzuwenden, d.h. Auswirkungen auf den Jahresüberschuss aus der Bilanzierung der Forderung aus Körperschaftsteuerguthaben sind nicht außerbilanziell zu korrigieren. Nach Umwandlung auf eine Personengesellschaft ist § 37 Abs. 7 KStG auch insoweit nicht anzuwenden, als an der Personengesellschaft Körperschaften beteiligt sind.

Auch im Falle der Liquidation einer Kapitalgesellschaft gibt es keine sofortige Auszahlung des Steueranspruchs. Die Gesetzesbegründung sieht für diese Fälle als Möglichkeit die Abtretung des Anspruchs vor.

### 5.3.3 Wie ist die Abtretung des Körperschaftsteuerguthabens geregelt?

Nach § 37 Abs. 5 Satz 10 KStG ist die Abtretung eines Körperschaftsteuerguthabens ohne die Begrenzungen für den geschäftsmäßigen Erwerb von steuerlichen Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen (§ 46 Abs. 4 AO) auch mit steuerlicher Wirkung zulässig. Außerhalb dieser Sonderregelung wird verfahrensrechtlich ein geschäftsmäßiger Erwerb von Steuerforderungen nur durch eine Bank und nur zu Sicherungszwecken zugelassen. Eine Abtretung des Körperschaftsteuerguthabens ist daher entgeltlich an ein Kreditinstitut, entgeltlich an einen Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person oder im Wege einer Sachauskehrung an den Gesellschafter mit steuerlicher Wirkung zulässig. Diese Möglichkeiten bestehen auch außerhalb einer Liquidation.

Verluste bei der entgeltlichen Übertragung des Anspruchs auf einen Dritten wirken sich bei der abtretenden Gesellschaft nicht auf deren Einkommen aus (§ 37 Abs. 7 Satz 1 KStG). Der Erwerber hat den Auszahlungsanspruch mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Die Ratenzahlungen bleiben in Höhe des Tilgungsanteils erfolgsneutral; Abzinsungserträge sind steuerpflichtig. Der Zinsertrag darf in diesen Fällen nicht nach § 37 Abs. 7 KStG bei der Ermittlung des Einkommens neutralisiert werden, sondern ist als Ertrag nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V. mit Satz 2 EStG zu versteuern und unterliegt im Rahmen der Veranlagung einem Steuersatz von 25 % (Anwendungsfall von § 32d Abs. 3 EStG).

## II. Examensrelevante Fälle

### Fall 1:

An der Müller-Meier-GmbH (MM-GmbH) sind die Gesellschafter Anton Müller und Hubert Meier mit je 50 % beteiligt. Müller hält die Beteiligung im Betriebsvermögen. Bei Meier rechnen die GmbH-Anteile zum Privatvermögen. Müller hat aus anderen Einkunftsarten erhebliche Verluste; Meier dagegen erzielt aus einem eigenen Gewerbebetrieb sehr hohe Gewinne und unterliegt mit seinem zu versteuernden Einkommen dem Einkommensteuer-Spitzensteuersatz. Die MM-GmbH verfügt über erhebliche ausschüttungsfähige Rücklagen. Müller und Meier treffen aufgrund der jeweiligen privaten steuerlichen Situation folgende Vereinbarung:

Die MM-GmbH beschließt im Oktober 2017 eine Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2016 in Höhe von 500.000 €. Diese Gewinnausschüttung soll nur Müller erhalten. Gleichzeitig verpflichtet sich Müller, die erhaltene Ausschüttung als verdeckte Einlage an die MM-GmbH zurückzuzahlen.

*Welche steuerlichen Auswirkungen ergeben sich für Müller und Meier?*

### Fall 2:

Die Sauerkraut-GmbH hat folgende Abschlüsse zum 31.10.2016 und 31.10.2017 erstellt:

A	Schlussbilanz der Sauerkraut-GmbH 31.10.2016		P
Anlagevermögen	110.000 €	Stammkapital	30.000 €
Umlaufvermögen	46.671 €	Rücklagen	30.000 €
Forderung aus		Verbindlichkeiten	60.000 €
KSt-Guthaben	510 €		
		Bilanzgewinn:	
		Gewinnvortrag	20.265 €
		Jahresüberschuss	16.916 €
	157.181 €		37.181 €
			157.181 €

A	Schlussbilanz der Sauerkraut-GmbH 31.10.2017		P
Anlagevermögen	100.000 €	Stammkapital	30.000 €
Beteiligung Lauch-GmbH	40.000 €	Rücklagen	32.181 €
Umlaufvermögen	73.161 €	Verbindlichkeiten	64.250 €
Forderung aus		GewSt-Rückstellung	750 €
KSt-Guthaben	0 €	KSt-Rückstellung	875 €
		Solidaritätszuschlag-Rückst.	48 €
		Jahresüberschuss	85.057 €
	213.161 €		85.057 €
			213.161 €

Gewinn- und Verlustrechnung für 2016/2017				
Wareneinsatz		200.000 €	Verkaufserlöse	364.000 €
Löhne und Gehälter		70.000 €	Gewinnausschüttung	
KSt	Vorauszahlung	10.000 €	Lauch-GmbH	56.000 €
	KapSt	14.000 €		
	Rückstellung	875 €		
SolZ	Vorauszahlungen	550 €		
	zur KapSt	770 €		
	Rückstellung	48 €		
GewSt		4.454 €		
sonstiger Aufwand		34.246 €		
Jahresüberschuss		85.057 €		
		<u>420.000 €</u>		<u>420.000 €</u>

Die Gewinnausschüttung der Lauch-GmbH (Abschlusszeitpunkt 30.04.) für das Wirtschaftsjahr 2016/2017 wurde bei der Lauch-GmbH am 14.08.2017 beschlossen und am 28.08.2017 ausbezahlt (kein Streubesitz i.S. des § 8b Abs. 4 KStG). Die Gesellschafterversammlung der Sauerkraut-GmbH hatte am 15.12.2016 eine Vorabauschüttung für das Wirtschaftsjahr 2016/2017 i.H. von 45.000 € beschlossen und sofort ausgezahlt.

Im Januar 2017 beschlossen die Gesellschafter, dass vom Bilanzgewinn 31.10.2016 35.000 € als Dividende ausgeschüttet und 2.181 € in die Rücklagen eingestellt werden sollen. Die Auszahlung der Dividende erfolgt im März 2017.

Für das Wirtschaftsjahr 2016/2017 ist eine Dividende von 32.000 € vorgesehen, der Rest als Gewinnvortrag.

Zum 31.12.2006 ermittelte das Finanzamt ein KSt-Guthaben i.H. von 5.155 € und überwies zum 30.09.2008 und in den folgenden Jahren jeweils eine Rate i.H. von 515 € (§ 37 Abs. 5 KStG). Der Barwert des KSt-Guthabens zum 31.10.2016 ist in korrekter Höhe bilanziell erfasst. In der Bilanz zum 31.10.2017 ist kein KSt-Guthaben mehr aktiviert, da die letzte Rate am 30.09.2017 vom Finanzamt ausgezahlt wurde.

*Bitte ermitteln Sie das Einkommen, die KSt-Tarifbelastung, die KSt-Schuld und den endgültigen Jahresgewinn für 2017 unter Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen.*

### Fall 3:

Die A-GmbH hat zum 31.12.2016 ein Eigenkapital von 285.000 €, davon sind 100.000 € Stammkapital. Auf diesen Zeitpunkt wurde das steuerliche Einlagekonto mit 10.000 € festgestellt. Der Alleingesellschafter A der A-GmbH hat für 2016 am 20.07.2017 eine Gewinnausschüttung von 150.000 € beschlossen, die am 25.07.2017 ausgezahlt wurde. Die Steuerbescheinigung für die offene Gewinnausschüttung gibt für die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zutreffend 0 € an. Im Rahmen einer Betriebsprüfung im November 2018 stellt der Prüfer eine verdeckte Gewinnausschüttung von 30.000 € fest, die A im Jahr 2017 zugeflossen war. Der Bescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos war im August 2018 ergangen.

*Wird das steuerliche Einlagekonto für die Ausschüttungen verwendet?*

**Fall 4:**

Der Anteilseigner A der A-GmbH beschloss im Oktober 2017 eine Gewinnausschüttung über 300.000 €, die die Gesellschaft am 25.10.2017 auszahlte und darüber eine Steuerbescheinigung erteilte. Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist mit 100.000 € angegeben.

Zum 31.12.2016 wurde für die GmbH ein steuerliches Einlagekonto von 100.000 € festgestellt. Das bilanzielle Kapital der GmbH zum 31.12.2016 beträgt 400.000 € zuzüglich 50.000 € Stammkapital.

*Bei einer im August 2018 stattfindenden Betriebsprüfung für die A-GmbH beanstandet der Prüfer die Steuerbescheinigung für die Gewinnausschüttung. Der Geschäftsführer und Anteilseigner A der A-GmbH will von Ihnen als Steuerberater wissen, welche steuerlichen Folgen sich für die Gesellschaft und für ihn als Anteilseigner aus der unrichtigen Bescheinigung ergeben.*

*Wie stellen sich die steuerlichen Folgen dar, wenn das bilanzielle Kapital der GmbH zum 31.12.2016 lediglich 200.000 € betragen hat und die Steuerbescheinigung keine Eintragung zur Verwendung des steuerlichen Einlagenkontos enthält?*

## Lösungen zu den Fällen

### Zu Fall 1:

Es liegt hier eine sog. inkongruente Gewinnausschüttung zugunsten eines Gesellschafters der MM-GmbH mit gleichzeitiger inkongruenter Einlage dieses Gesellschafters vor. Nach dem BMF-Schreiben vom 17.12.2013 (BStBl 2014 I S. 63, Beck, StErl, 100/§27/1) kann die inkongruente Gewinnausschüttung nicht anerkannt werden, weil für die vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung keine wirtschaftlichen oder andere außersteuerlich beachtlichen Gründe maßgebend waren. Die Gewinnausschüttung erfolgt gerade wegen steuerlicher Gründe inkongruent.

Meier hat auf die Gewinnausschüttung verzichtet und damit seine Gewinnbeteiligung gegen die Zusage einer disquotalen Einlage veräußert. Er realisiert durch diese Veräußerung den Tatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Der Gewinn aus dieser Veräußerung unterliegt grundsätzlich der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1 EStG).

Müller hat die Gewinnbeteiligung von Meier erworben und erzielt in Höhe der so erworbenen Dividende keine Einkünfte aus Kapitalvermögen. Er realisiert lediglich eine Forderung. Im Zeitpunkt des Zugangs der disquotalen Gewinnausschüttung ist diese mit der Forderung zu verrechnen, so dass sich insoweit bei ihm keine einkommensteuerlichen Folgen ergeben. Die übrige Gewinnausschüttung von 250.000 € führt bei Müller zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V. mit § 20 Abs. 8 EStG, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG).

Der Gesellschafter Müller kann die bescheinigte Kapitalertragsteuer im Rahmen seiner Einkommensteuer-Veranlagung anrechnen, soweit die Gewinnausschüttung in den Einkünften erfasst ist (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

### Zu Fall 2:

#### Einkommensermittlung 2016

Der Zinsertrag i.H. von 5 € (510 € - 515 €) aus der Minderung der in der Bilanz ausgewiesenen Forderung aus KSt-Guthaben ist außerbilanziell bei der Einkommensermittlung zu korrigieren (§ 37 Abs. 7 KStG).

Die Sauerkraut-GmbH hat von der Lauch-GmbH eine Gewinnausschüttung erhalten, die gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG steuerfrei vereinnahmt wird. Gem. § 8b Abs. 5 KStG sind in Höhe von 5 % der steuerfreien Beteiligungserträge bei der Einkommensermittlung nicht abzugsfähige Betriebsausgaben hinzuzurechnen.

Jahresüberschuss 2016/2017	85.057 €
./. Zinsaufwand aus Erstattungsanspruch KSt-Guthaben	./. 5 €
+ KSt-Aufwand laut GuV § 10 Nr. 2 KStG (VZ, KapSt und Rückstellung)	+ 24.875 €
+ GewSt-Aufwand laut GuV, § 4 Abs. 5b EStG	+ 4.454 €
+ SolZ (VZ, zur KapSt und Rückstellung) § 10 Nr. 2 KStG	+ 1.368 €
./. Beteiligungseinkünfte	./. 56.000 €
+ pauschale nicht abzugsfähige Ausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG	+ 2.800 €
zu versteuerndes Einkommen	62.549 €

**Körperschaftsteuer:**

KSt-Tarifbelastung (§ 23 Abs. 1 KStG) 15 % von 62.549 €	9.382 €
<u>anrechenbare KapSt</u>	<u>./. 14.000 €</u>
verbleibende Körperschaftsteuer	./. 4.618 €
<u>KSt-Vorauszahlungen</u>	<u>./. 10.000 €</u>
KSt-Forderung	./. 14.618 €

**Solidaritätszuschlag:**

5,5 % von 9.382 €	516 €
<u>SolZ zur KapSt</u>	<u>./. 770 €</u>
verbleibender SolZ	./. 254 €
<u>SolZ-Vorauszahlungen</u>	<u>./. 550 €</u>
SolZ-Forderung	./. 804 €

**Endgültiger Jahresüberschuss:**

Vorläufiger Jahresüberschuss	85.057 €
KSt-Rückstellung bisher	875 €
KSt-Rückstellung neu	./. 14.618 €
SolZ-Rückstellung bisher	48 €
SolZ-Rückstellung neu	./. 804 €
Endgültiger Jahresüberschuss	<u>+ 852 €</u> 101.402 €

Der endgültige Jahresüberschuss für 2016/2017 beträgt damit 101.402 €.

**Zu Fall 3:**

Im Jahr 2017 sind Leistungen von 180.000 € geflossen; die offene Ausschüttung von 150.000 € und die verdeckte Gewinnausschüttung von 30.000 €. Die Summe der Leistungen ist mit dem ausschüttbaren Gewinn zum 31.12.2016 zu vergleichen, um zu überprüfen, ob eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos vorliegt.

Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns zum 31.12.2016:

Steuerbilanzkapital zum 31.12.2016	285.000 €
<u>./. Stammkapital</u>	<u>./. 100.000 €</u>
<u>./. Steuerliches Einlagekonto</u>	<u>./. 10.000 €</u>
ausschüttbarer Gewinn	175.000 €

Summe der Leistungen	180.000 €
<u>./. ausschüttbarer Gewinn</u>	<u>./. 175.000 €</u>
übersteigender Betrag	5.000 €

Durch die verdeckte Gewinnausschüttung ist nach den Grundsätzen des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG auch eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos gegeben. Die Summe der Leistungen (180.000 €) übersteigt den ausschüttbaren Gewinn (175.000 €) um 5.000 €. Aufgrund der Wirkung der Verwendungsfestschreibung (§ 27 Abs. 5 Sätze 1 und 3 KStG) darf keine entsprechende Bescheinigung für die verdeckte Gewinnausschüttung ausgestellt werden. Eine Änderung der ursprünglich ausgestellten Bescheinigung für die offene Gewinnausschüttung hinsichtlich der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist ebenfalls nicht zulässig.

Der gesamte Betrag der vGA ist entsprechend im Rahmen der Veranlagung des Anteilseigners als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Für die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2017 ist aufgrund der Verwendungsfestschreibung kein Abgang zu berücksichtigen.

**Hinweis:** Bei nachträglich festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen gilt nach Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl I S. 85, Beck, StErl, 1/§43/1, Tz. 144) nach wie vor, dass eine Erfassung der Gewinnausschüttung über die Veranlagung dem nachträglichen Kapitalertragsteuerabzug vorgeht. Die Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt gem. § 32d Abs. 3 EStG im Rahmen der Veranlagung des Anteilseigners mit 25 %.

#### **Zu Fall 4:**

Der ausschüttbare Gewinn gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG der A-GmbH zum 31.12.2016 beträgt 300.000 € (bilanzielles Kapital 450.000 € ./ Stammkapital 50.000 € ./ steuerliches Einlagekonto 100.000 €). Die Gewinnausschüttung in 2017 übersteigt den ausschüttbaren Gewinn nicht, so dass sich für die Leistung bei richtiger Berechnung keine Einlagenrückgewähr ergibt. Die bescheinigte Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist damit zu hoch. Nach § 27 Abs. 5 Satz 5 KStG darf die erteilte Bescheinigung berichtigt werden.

a) Die A-GmbH berichtigt die Bescheinigung nicht und übernimmt die Kapitalertragsteuer für den unrichtigen Ausweis:

Sofern die A-GmbH die Bescheinigung nicht berichtigt, versteuert der Anteilseigner A auf Grundlage der falschen Bescheinigung Kapitaleinnahmen i.H. von 200.000 € und berücksichtigt eine Einlagenrückgewähr i.H. von 100.000 € (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 3 EStG). Außerdem hat er eine verdeckte Gewinnausschüttung i.H. von 35.823,43 € zu versteuern. Diese setzt sich aus der von der GmbH für den Anteilseigner getragenen Kapitalertragsteuer (25.000 €) und SolZ auf die Einlagenrückgewähr (1.375 €) und der auf die vGA zu erhebenden Abzugsteuer (9.448,43 €; Berechnung: ausgezahlter Betrag 26.375 € x 100 / 73,625 = 35.823,43 € – 26.375 €) zusammen. Eine Anrechnung von KapSt (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) ist bei Einbeziehung der Kapitalerträge in die Veranlagung und nur in Höhe der in der (falschen) Bescheinigung angegebenen Höhe möglich. Eine Steueranrechnung ist allerdings nur möglich, wenn keine Abgeltungswirkung eingetreten ist.

Die A-GmbH hat für die Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos zum 31.12.2017 einen Abgang i.H. von 0 € zu berücksichtigen, da die steuerliche Wirkung der zu hoch ausgewiesenen Verwendung des steuerlichen Einlagenkontos über die Kapitalertragsteuerhaftung „korrigiert“ wird (§ 27 Abs. 5 Satz 6 KStG).

Die A-GmbH haftet für die Kapitalertragsteuer, die auf die zu Unrecht bescheinigte Einlagenrückgewähr entfällt. Dies gilt unabhängig davon, aus welchem Grund die zu hohe Verwendung des steuerlichen Einlagenkontos bescheinigt worden ist.

b) Die A-GmbH berichtigt die Bescheinigung:

Der Anteilseigner versteuert (nachträglich) Kapitaleinnahmen i.H. von 300.000 € (§ 20 Abs. 1 Satz 1 EStG). Eine Einlagenrückgewähr liegt nicht (mehr) vor. Für die Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos ist aufgrund der Berichtigung der Bescheinigung eine Verwendung i.H. von 0 € zu berücksichtigen.



## c) Unrichtiger zu niedriger Ausweis

Bei einem bilanziellen Kapital von 200.000 € beträgt der ausschüttbare Gewinn der A-GmbH zum 31.12.2016 100.000 € (Kapital 200.000 € ./ . steuerliches Einlagekonto 100.000 €). Die Gewinnausschüttung in 2017 i.H. von 300.000 € übersteigt den ausschüttbaren Gewinn um 200.000 €, so dass sich bei richtiger Berechnung eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bis zu dessen Verbrauch, also i.H. von 100.000 € ergibt. Die fehlende Eintragung zur Verwendung des Einlagekontos gilt mit Bekanntgabe des Feststellungsbescheides über das steuerliche Einlagekonto an die GmbH als Bescheinigung über 0 € (§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG). Es handelt sich um einen unrichtigen zu niedrigen Ausweis in der Steuerbescheinigung, der eine Berichtigung der Steuerbescheinigung ausschließt (§ 27 Abs. 5 Satz 3 KStG).

Der Anteilseigner A versteuert auf Grundlage der falschen Bescheinigung Kapitaleinnahmen i.H. von 300.000 € (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG) und rechnet die von der GmbH einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer auf seine Einkommensteuer an (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG), soweit die Kapitalerträge in die Veranlagung einbezogen werden und keine Abgeltungswirkung eingetreten ist. Eine Einlagenrückgewähr wird beim Anteilseigner nicht berücksichtigt.

Die A-GmbH hat für die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2017 einen Abgang i.H. von 0 € zu berücksichtigen.

Die A-GmbH kann die für die Gewinnausschüttung angemeldete Kapitalertragsteuer nicht berichtigen.

**III. Der Examensfall**

Die Klein GmbH in Stuttgart hat ihre Bilanz (Handelsbilanz = Steuerbilanz) für 2017 erstellt. Am voll eingezahlten Stammkapital von 50.000 € sind die Herren Maier (M) zu 60 % und Aberle zu 40 % beteiligt, die beide die Anteile im Privatvermögen halten. Geschäftsführer ist Herr Maier (M), der von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist. Die folgenden Feststellungen sind unter steuerlichen Gesichtspunkten zu prüfen und gegebenenfalls die Bilanz der GmbH zum 31.07.2017 zu berichtigen.

1. Das steuerliche Einlagekonto zum 31.07.2016 wurde mit 5.000 € festgestellt.
2. Die Klein GmbH hatte für das Wirtschaftsjahr 2016/2017 aufgrund einer guten Gewinnentwicklung am 31.10.2016 eine Gewinnausschüttung in Höhe von 10.000 € beschlossen und am 15.11.2016 ausbezahlt. Außerdem wurde im Rahmen der Veranlagung 2016 eine im Juli 2016 rückwirkend an den Geschäftsführer gewährte Tantieme in Höhe von 15.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt. Die Tantieme war in der Bilanz 31.07.2016 als Verbindlichkeit verbucht und wurde am 31.08.2016 an den Geschäftsführer ausbezahlt. Das bilanzielle Eigenkapital zum 31.07.2016 beträgt 116.924 €.

Vorl. Bilanz zum 31.07.2017			
Div. Aktiva	384.783 €	gez. Kapital	50.000 €
		Gewinnvortrag	53.124 €
		Jahresüberschuss	55.957 €
		vorl. KSt-Rückstellung	50.000 €
		vorl. SolZ-Rückstellung	2.750 €
		vorl. GewSt-Rückstellung	15.000 €
		Verbindlichkeiten	157.952 €
	384.783 €		384.783 €

Die Gewinn- und Verlustrechnung 2016/2017 gliedert sich wie folgt:

Umsatzerlöse	1.408.000 €		
Beteiligungserträge	14.807 €		
Sonstige betriebliche Erträge	84.193 €		1.507.000 €
Materialaufwand	680.000 €		
Personalaufwand	210.000 €		
Abschreibungen	85.000 €		
Sonstige betriebliche Aufwendungen	370.000 €		
Zinsaufwand	18.000 €		./. 1.363.000 €
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit			144.000 €
Steuern vom Einkommen und Ertrag			./. 88.043 €
Jahresüberschuss			55.957 €

3. Vom Gewinn des Wirtschaftsjahres 2016/2017 in Höhe von 55.957 € sind nach Beschluss vom 10.10.2017 ein Betrag von 50.000 € zur Ausschüttung im Dezember 2017 vorgesehen. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag werden einbehalten. Der Restbetrag von 5.957 € wird auf neue Rechnung vorgetragen.
4. Am 01.03.2017 wurde durch Gesellschafterbeschluss das Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers M rückwirkend ab August 2016 von bisher 5.000 € auf 7.000 € monatlich (angemessen) festgesetzt und gezahlt.
5. In den sonstigen betrieblichen Aufwendungen sind folgende Beträge enthalten:
- |  |          |
|--|----------|
| a) Säumniszuschlag zur Körperschaftsteuer                      | 300 €    |
| Säumniszuschlag zur Gewerbesteuer                              | 200 €    |
| b) Spenden an die Universität Stuttgart                        | 1.000 €  |
| Spenden an politische Parteien                                 | 10.000 € |
| c) Stundungszinsen aufgrund Stundung der Körperschaftsteuer-VZ | 500 €    |
| d) Mietaufwand für Lagerraum                                   | 24.000 € |
- Der Vermieter ist die Schwägerin des Geschäftsführers M. Die Miete ist der Höhe nach angemessen und wird bei der Schwägerin als Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfasst.
6. Die Beteiligungserträge setzen sich wie folgt zusammen:
- |  |          |
|--|----------|
| a) Anteil an der Gscheidle KG  | 4.500 €  |
| b) Ausschüttung der Groß AG mit Sitz in Villingen für das Wj. 2015<br>Überweisung lt. Bankauszug (kein Streubesitz gem. § 8b Abs. 4<br>KStG) | 10.307 € |

Der zuständige Buchhalter der Klein GmbH erfasste bei Eingang der Zahlung im November 2016 einen Ertrag von 10.307 €. Laut Bescheinigung war die Ausschüttung am 15.10.2016 beschlossen worden. Der Buchhalter buchte im Dezember 2016:

Steueraufwand	an sonstige Erträge	3.500 €
SolZ	an sonstige Erträge	193 €.

7. Die Steuern vom Einkommen und Ertrag betragen:
- |   |          |
|---|----------|
| Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen              | 20.000 € |
| Zuführung zur Körperschaftsteuer-Rückstellung   | 50.000 € |
| Solidaritätszuschlag-Vorauszahlungen            | 1.100 €  |
| Solidaritätszuschlag-Rückstellung               | 2.750 €  |
| Gewerbesteuer-Vorauszahlungen                   | 10.500 € |
| Anrechenbare Kapitalertragsteuer (vgl. Tz. 6)   | 3.500 €  |
| Anrechenbarer Solidaritätszuschlag (vgl. Tz. 6) | 193 €    |
8. In den sonstigen betrieblichen Aufwendungen von 370.000 € sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 EStG in Höhe von 10.000 € enthalten. Eventuell nicht abzugsfähige Vorsteuer ist in diesem Betrag bereits enthalten.

*Aufgaben:*

1. Nehmen Sie Stellung zu den Sachverhalten 1 – 8 und ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der Klein GmbH für 2017. Auf die Berechnung der Gewerbesteuer ist nicht einzugehen!
2. Berechnen Sie die endgültige Körperschaftsteuer- und Solidaritätszuschlag-Rückstellung zum 31.07.2017 und den endgültigen Jahresüberschuss 2016/2017.

*Bearbeitungszeit ca. 60 Minuten.*

## IV. Lösung zum Examensfall

### 1. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Die Klein GmbH ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sie ihre Geschäftsleitung und Sitz im Inland hat. Da die GmbH unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG fällt, sind sämtliche Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln (§ 8 Abs. 2 KStG).

Das zu versteuernde Einkommen ermittelt sich gem. § 7 Abs. 2 i.V. mit § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG.

Als Grundlage für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens dient der sich aus der HB/StB ergebende vorläufige Jahresüberschuss mit 55.957 €.

#### Tz. 3

Für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist unwesentlich, wie das Jahresergebnis verwendet wird. Ausschüttungen beeinflussen das zu versteuernde Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG).

#### Tz. 4

Die Erhöhung des Gehalts am 01.03.2017 um 2.000 € für den beherrschenden Gesellschaftergeschäftsführer M rückwirkend ab August 2016 ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da es an einer klaren und im Voraus abgeschlossenen Vergütungsvereinbarung fehlt. Steuerlich liegt für August 2016 bis Februar 2017 unabhängig von der Angemessenheit eine unzulässige Rückwirkung vor, die bei beherrschenden Gesellschaftern zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt, R 8.5 Abs. 2 KStR 2015. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens dem Jahresüberschuss außerbilanziell hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

+ 14.000 €

#### Tz. 5

a) Die Säumniszuschläge zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sind nicht abziehbar gem. § 10 Nr. 2 KStG, § 4 Abs. 5b EStG, da es sich um Nebenleistungen zu nicht abziehbaren Steuern handelt.

+ 500 €

b) Zur Ermittlung der für die Berechnung der Höchstbeträge maßgeblichen Bemessungsgrundlage sind zunächst sämtliche Spenden (auch Parteispenden) dem Einkommen hinzuzurechnen.

Die Parteispende ist gem. § 4 Abs. 6 EStG keine abzugsfähige Betriebsausgabe und fällt auch nicht unter die nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG abzugsfähigen Spenden.

Die Spende an die Universität Stuttgart ist als Spende nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG zu berücksichtigen. Sie darf das Einkommen bis zu den in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG genannten Höchstgrenzen mindern.

Die Ermittlung des Höchstbetrags für die Abzugsfähigkeit der Spende ist bei der Berechnung des endgültig zu versteuernden Einkommens ersichtlich.

+ 11.000 €

c) Stundungszinsen zur Körperschaftsteuer sind nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbar.

+ 500 €

d) Die Miete für den Lagerraum ist abzugsfähig, da betrieblich veranlasst. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt nicht vor, da eine angemessene Miete gezahlt wird und eine klare im Voraus getroffene Vereinbarung vorliegt.

**Tz. 6**

Die Erträge aus der Fa. Gscheidle KG sind gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Jahresüberschuss und damit auch im zu versteuernden Einkommen zu erfassen.

Die Gewinnausschüttung der Groß AG ist als gewerblicher Ertrag i.H. der Bruttodividende zu erfassen. Hierzu zählt neben der Nettodividende von 10.307 € die KapSt sowie der SolZ (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Ermittlung der Bruttodividende:

Nettodividende	10.307 €
+ Kapitalertragsteuer 25 % von 14.000 €	3.500 €
+ Solidaritätszuschlag 5,5 % von 3.500 €	<u>193 €</u>
Bruttodividende (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	14.000 €

Als Ertrag sind lt. Sachverhalt insgesamt 14.000 € erfasst, die gem. § 8b Abs. 1 KStG als steuerfreier Beteiligungsertrag bei der Einkommensermittlung abzuziehen sind.

/. 14.000 €

Außerdem sind gem. § 8b Abs. 5 KStG pauschal 5 % des Ertrags als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben dem zu versteuernden Einkommen hinzuzurechnen.

+ 700 €

**Tz. 7**

Die Körperschaftsteuer sowie andere Erhebungsformen, z.B. Kapitalertragsteuer, dürfen das Einkommen nicht mindern (§ 10 Nr. 2 KStG). Ebenso dürfen die Gewerbesteuer und der SolZ das Einkommen nicht mindern.

Daher sind alle Steuern vom Einkommen und Ertrag bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens hinzuzurechnen.

+ 88.043 €

**Tz. 8**

Die gem. § 4 Abs. 5 EStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben sind dem Einkommen der GmbH zuzurechnen (§ 8 Abs. 1 KStG). Die nicht abziehbare Vorsteuer wird hier mit der Hinzurechnung des Gesamtbetrags bereits erfasst (§ 10 Nr. 2 KStG).

+ 10.000 €

**Zusammenfassung:**

Vorläufiger Jahresüberschuss	55.957 €
verdeckte Gewinnausschüttung (Gehalt)	+ 14.000 €
Säumniszuschlag zur KSt und GewSt	+ 500 €
Stundungszinsen zur KSt	+ 500 €
Spenden	+ 11.000 €
Steuerfreier Beteiligungsertrag	/. 14.000 €
Pauschale nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG)	+ 700 €
Steuern vom Einkommen und vom Ertrag (einschl. GewSt)	+ 88.043 €
Sonstige nicht abziehbare Aufwendungen	<u>+ 10.000 €</u>
Vorläufiges Einkommen	166.700 €
Ermittlung der abzugsfähigen Spenden:	
166.700 € x 20 % = 33.340 € (Höchstbetrag)	
Spende Uni Stuttgart	/. <u>1.000 €</u>
zu versteuerndes Einkommen	165.700 €

Tarifbelastung gem. § 23 Abs. 1 KStG x 15 %

24.855 €

**2. Berechnung der endgültigen KSt-Rückstellung und Solz-Rückstellung**

Festzusetzende Körperschaftsteuer / Bemessungsgrundlage SolZ	24.855 €
Anrechenbare Kapitalertragsteuer	<u>./. 3.500 €</u>
Verbleibende Körperschaftsteuer	21.355 €
KSt-Vorauszahlungen	<u>./. 20.000 €</u>
Endgültige KSt-Verbindlichkeit zum 31.07.2017	1.355 €

Berechnung der endgültigen Solidaritätszuschlags-Rückstellung	
5,5 % von 24.855 € (abgerundet)	1.367 €
anrechenbarer Solidaritätszuschlag	<u>./. 193 €</u>
Solidaritätszuschlag	1.174 €
Solz-Vorauszahlungen	<u>./. 1.100 €</u>
Solidaritätszuschlag-Verbindlichkeit zum 31.07.2017	74 €

**3. Ermittlung des endgültigen Jahresüberschusses**

vorläufiger Jahresüberschuss		55.957 €
KSt-Rückstellung bisher	50.000 €	
KSt-Rückstellung neu	<u>./. 1.355 €</u>	
Differenz	48.645 €	+ 48.645 €
Solz-Rückstellung bisher	2.750 €	
Solz-Rückstellung neu	<u>./. 74 €</u>	
Differenz	2.676 €	+ 2.676 €
endgültiger Jahresüberschuss		107.278 €

**4. Verwendung des steuerlichen Einlagekontos**

Die Berücksichtigung einer Gewinnausschüttung als Leistung kommt immer in dem Veranlagungszeitraum in Betracht, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt, d.h. in dem sie abfließt. Es ist unbeachtlich, für welches Wirtschaftsjahr die Gewinnausschüttung beschlossen wird.

Die verdeckte Gewinnausschüttung aufgrund der rückwirkenden Tantiemegewährung im Wj. 2015/2016 wurde dem Einkommen 2016 gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hinzugerechnet, da der Jahresüberschuss 2015/2016 durch die Verbuchung einer Verbindlichkeit gemindert worden war. Aus der Auszahlung der verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 2016/2017 ergeben sich keine Auswirkungen auf das Einkommen der GmbH. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist als Leistung in die Prüfung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos einzubeziehen.

Im Wj. 2016/2017 ist zudem die rückwirkende Gehaltszahlung (7 x 2.000 €) abgeflossen (vgl. Tz. 4).

Summe der Leistungen im Wirtschaftsjahr 2016/2017:

oGA 2016/2017 10.000 € + vGA Tantieme 2016 15.000 € + vGA Gehalt 14.000 € = 39.000 €

Soweit die Summe der Leistungen im Wirtschaftsjahr 2016/2017 den ausschüttbaren Gewinn gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31.07.2016 übersteigen, liegt eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos vor.

Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns zum 31.07.2016:

Steuerbilanzkapital zum 31.07.2016	116.924 €
./. Stammkapital	./. 50.000 €
./. <u>Steuerliches Einlagekonto</u>	./. <u>5.000 €</u>
ausschüttbarer Gewinn	61.924 €
Summe der Leistungen	39.000 €
./. ausschüttbarer Gewinn	./. <u>61.924 €</u>
übersteigender Betrag	./. 22.924 €

Die Summe der Leistungen im Wirtschaftsjahr ist geringer als der ausschüttbare Gewinn, daher ergeben sich keine Verwendung und keine Minderung des steuerlichen Einlagekontos.

**Punktetabelle**

Ansatz vorläufiger Jahresüberschuss	1 (1)
Rückwirkende Gehaltserhöhung = verdeckte Gewinnausschüttung	1 (2)
Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot bei beherrschendem Gesellschafter	1 (3)
Säumniszuschlag zur KSt und zur GewSt = § 10 Nr. 2 KStG und § 4 Abs. 5b EStG nicht abzugsfähig	1 (4)
Stundungszinsen zur KSt = nicht abzugsfähig § 10 Nr. 2 KStG	1 (5)
Hinzurechnung sämtlicher Spenden, Parteispende § 4 Abs. 6 EStG keine BA und keine abzugsfähige Spende	1 (6)
Miete für Lagerraum (Schwägerin) ist Betriebsausgabe, keine vGA	1 (7)
Erträge der KG sind gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu erfassen	1 (8)
Dividende = Betriebseinnahmen mit KapSt und SolZ	1 (9)
Steuerfreiheit der Dividende gem. § 8b Abs. 1 KStG und pauschale nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG	1 (10)
§ 10 Nr. 2 KStG: Hinzurechnung der Steuern einschließlich GewSt	1 (11)
Ermittlung der abzugsfähigen Spenden § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG	1 (12)
zu versteuerndes Einkommen (folgerichtig) und Tarifbelastung	1 (13)
Endgültige KSt-Rückstellung, SolZ, Jahresüberschuss	1 (14)
GA als Leistung im Jahr der Auszahlung zu berücksichtigen	1 (15)
vGA Tantieme (Tz. 2), Leistung bei Abfluss in 2016/2017, Einkommensauswirkung bereits im VZ 2016	1 (16)
Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns zum 31.07.2016; Prüfung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos	1 (17)