

## KÖRPERSCHAFTSTEUER

## Wichtige Hinweise zum steuerlichen Einlagekonto

von StB Dipl.-Bw. (DH) Ulrike Kronenthaler, Rottenburg

■ Mit der Körperschaftsteuererklärung ist auch die Erklärung zu den gesonderten Feststellungen nach den §§ 27, 28 und 38 KStG einzureichen. Im Rahmen dieser Erklärung sind insbesondere Angaben zur Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos zu machen, was in der Praxis oftmals Schwierigkeiten bereitet. Grund genug, das steuerliche Einlagekonto unter Berücksichtigung einer Verfügung der OFD Frankfurt (4.2.14, S 2244 A - 41 - St 215, Abruf-Nr. 142707) näher zu betrachten. |

### 1. Sinn und Zweck des Einlagekontos

Im Eigenkapital sind sowohl die offenen und verdeckten Einlagen als auch die von der Gesellschaft erwirtschafteten Erträge enthalten. Für Gewinnausschüttungen ist es jedoch erforderlich, das Eigenkapital in Erträge und Einlagen zu trennen. Dies hat folgenden Hintergrund:

- Die Ausschüttung von Erträgen unterliegt dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungsteuer.
- Die Rückzahlung von Einlagen gehört gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG demgegenüber nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen und löst keine Kapitalertragsteuerpflicht aus.

Im steuerlichen Einlagekonto werden nach § 27 Abs. 1 S. 1 KStG alle offenen und verdeckten Einlagen erfasst – mit Ausnahme der Einlagen, die in das gezeichnete Kapital der Gesellschaft erbracht werden. Die Summe aus gezeichnetem Kapital und steuerlichem Einlagekonto gibt Auskunft über die im Eigenkapital enthaltenen Einlagen. Das verbleibende Eigenkapital stellt den ausschüttbaren Gewinn dar:

#### ■ Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns

<p>Eigenkapital gemäß Steuerbilanz des Vorjahres          ./ gezeichnetes Kapital          ./ <u>Bestand des steuerlichen Einlagekontos des Vorjahres</u>          = ausschüttbarer Gewinn</p>
--

**Hinweis** | Die Kapitalgesellschaft ist nach § 27 Abs. 1 S. 3 KStG verpflichtet, zuerst alle Erträge auszuschütten (= ausschüttbarer Gewinn). Einlagen dürfen erst zurückgewährt werden, wenn kein ausschüttbarer Gewinn mehr vorhanden ist. Zu einer Verwendung des steuerlichen Einlagekontos kommt es nur dann, wenn die Gewinnausschüttungen den ausschüttbaren Gewinn (ermittelt nach den Verhältnissen des Vorjahres) übersteigen.



IHR PLUS IM NETZ

mbp.iww.de

Abruf-Nr. 142707

Unterteilung des Eigenkapitals für Zwecke der Gewinnausschüttungen

Vorgeschriebene Verwendungsreihenfolge

Das steuerliche Einlagekonto wird außerhalb der Bilanz und nur für steuerliche Zwecke geführt. Es wird zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres für die Gesellschaft gesondert festgestellt. Werden bei Ausschüttungen Einlagen zurückgewährt, mindert sich das steuerliche Einlagekonto entsprechend.

## 2. Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos

Bei der Erklärung zur gesonderten Feststellung des Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG (Vordruck KSt 1 F) wird das steuerliche Einlagekonto schrittweise ermittelt. Ausgangspunkt ist der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs.

**Beachten Sie |** Sofern die Steuerpflicht erst im laufenden Jahr beginnt, sieht § 27 Abs. 2 S. 3 KStG eine Besonderheit vor. Danach ist der zum Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht vorhandene Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen gesondert festzustellen. Der gesondert festgestellte Bestand gilt als Bestand des steuerlichen Einlagekontos am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs.

Im zweiten Schritt wird der im laufenden Geschäftsjahr ausgeschüttete Gewinn ermittelt. Diesem wird der ausschüttbare Gewinn gegenübergestellt. Übersteigt der ausgeschüttete den ausschüttbaren Gewinn, führt dies zu einer Verminderung des steuerlichen Einlagekontos.

**Beachten Sie |** Auch Mehrabführungen im Rahmen einer Organschaft (§ 27 Abs. 6 KStG) können eine Verringerung begründen.

Schließlich werden die im Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen erfasst, die eine Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos bewirken. Eine Erhöhung liegt zum Beispiel in folgenden Fällen vor:

- Forderungsverzicht eines Gesellschafters,
- durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Geldeinlagen eines Gesellschafters,
- geleistete Nachschüsse,
- Ausgabeaufgeld (Agio) bei einer Kapitalerhöhung.

### ■ Beispiel

	Steuerliches Einlagekonto zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs	100.000 EUR
./.	Im Wirtschaftsjahr geleistete offene und verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe des den ausschüttbaren Gewinn übersteigenden Betrags	./. 60.000 EUR
+	Offene und verdeckte Einlagen, die nicht in das Nennkapital geleistet wurden	0 EUR
	<b>Endbestand zum Schluss des Wirtschaftsjahrs</b>	<b>40.000 EUR</b>

Jährliche Feststellung für rein steuerliche Zwecke

Schrittweise Ermittlung nach dem Vordruck KSt 1 F

Erhöhung durch nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen

### 3. Auswirkungen der Einlagenrückgewähr

Da Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter entsprechend ihrer quotalen Beteiligung erfolgen, führt dies häufig dazu, dass die in einer Gewinnausschüttung enthaltene Einlagenrückgewähr nicht an den Gesellschafter geleistet wird, der zuvor die Einlage getätigt hatte. Befindet sich der Anteil im Privatvermögen und übersteigt die zurückgewährte Einlage die Anschaffungskosten des Gesellschafters, ist der Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu versteuern.

#### ■ Beispiel in Anlehnung an OFD Frankfurt (a.a.O.)

A und B gründen die AB-GmbH und leisten eine Einlage in das gezeichnete Kapital i.H. von je 25.000 EUR. Zudem leistet A das für den Geschäftsbetrieb benötigte Kapital von 80.000 EUR aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses alleine. Vier Jahre später erfolgt eine Gewinnausschüttung (jeweils 120.000 EUR). Hierin ist eine Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto von je 30.000 EUR enthalten.

Die Gewinnausschüttung von 90.000 EUR unterliegt bei A und B dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungsteuer. Die Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto führt zu einer Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung.

Die fortgeführten Anschaffungskosten von A betragen 75.000 EUR (25.000 EUR Stammeinlage + offene Einlage 80.000 EUR ./. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto 30.000 EUR).

Bei B betragen die fortgeführten Anschaffungskosten 0 EUR (Stammeinlage 25.000 EUR ./. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto 30.000 EUR). In Höhe des übersteigenden Rückzahlungsbetrags (5.000 EUR) liegt ein Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG vor, der nach § 3 Nr. 40c EStG dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung oder Liquidation der Gesellschaft sind die Anschaffungskosten nur noch in Höhe von 0 EUR zu berücksichtigen.

**Beachten Sie |** Der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG ist nicht zu gewähren, weil (tatsächlich) keine Gesellschaftsanteile veräußert werden.

Erbringt eine Kapitalgesellschaft Leistungen, die als Abgang auf dem steuerlichen Einlagekonto zu berücksichtigen sind, ist sie verpflichtet, ihren Anteilseignern die in § 27 Abs. 3 KStG aufgeführten Angaben zu bescheinigen.

Sind die im Privatvermögen gehaltenen Anteile des Gesellschafters nicht nach § 17 EStG steuerverhaftet (Beteiligung unter 1 %), so ist eine Auskehrung aus dem steuerlichen Einlagekonto steuerneutral. Allerdings können negative Anschaffungskosten entstehen, die den Gewinn bei einer Veräußerung der Anteile erhöhen (vgl. BMF 9.10.12, IV C 1 - S 2252/10/10013, Tz. 92).

Überhang der Ausschüttung als veräußerungsgleicher Vorgang

Ein Freibetrag wird hier nicht gewährt

Keine unmittelbaren Steuerfolgen bei nicht wesentlicher Beteiligung