

B & K Special

06/2015

Steuerliche Behandlung von Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter – Gewinnausschüttung oder Einlagenrückgewähr? (Fallstricke des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 KStG)

I. Einleitung

Sie planen bei Ihrer Körperschaft eine Gewinnausschüttung an die Gesellschafter für das Vorjahr, eine Vorabauschüttung für das laufende Jahr, eine Rückzahlung der zuvor von den Gesellschaftern in die Kapitalrücklage geleisteten Einlagen oder schließlich sogar eine Herabsetzung des Kapitals. In all diesen Fällen stellt sich die Frage, wie diese Leistungen der Körperschaft an die Gesellschafter sowohl bei der Gesellschaft als auch bei den Gesellschaftern steuerlich zu behandeln sind.

Die steuerliche Behandlung der vorgenannten Leistungen hängt entscheidend davon ab, ob diese Leistungen das steuerliche Einlagekonto der Gesellschaft mindern oder nicht, ob es sich also steuerlich um eine Nennkapitalrückzahlung, eine Einlagenrückgewähr oder aber um eine Gewinnausschüttung handelt.

Hierbei stellt das steuerliche Einlagekonto kein Sonderkonto im Rahmen der Buchführung sondern vielmehr eine Sonderrechnung außerhalb der Buchführung dar und hat daher auch weder eine formelle

noch eine materielle Bindung an die Werte des Eigenkapitals der Handelsbilanz. So kommen in der Praxis immer wieder Fälle vor, bei denen handelsrechtlich eine Rückzahlung von Rücklagen oder Kapital vorliegt, steuerlich diese Leistungen jedoch teilweise oder vollständig als Gewinnausschüttungen zu behandeln sind.

Wir wollen daher im Folgenden die wesentlichen Regelungen zum steuerlichen Einlagekonto darstellen und dabei auf einige Fallstricke hinweisen, die – sofern man sie nicht erkennt oder missachtet – zu unerwarteten Folgewirkungen führen können.

II. Das steuerliche Einlagekonto

a) Begriff und Veränderung des steuerlichen Einlagekontos

Gemäß § 27 Abs. 1 KStG hat jede unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft alle nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres auf einem besonderen Konto, dem steuerlichen Einlagekonto, auszuweisen. Dabei ist das steuerliche Einlagekonto ausgehend vom Bestand des Vorjahres

um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben.

Folgende Maßnahmen führen u.a. zur erstmaligen Bildung bzw. Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos:

- das Ausgabeaufgeld bei der Ausgabe neuer Anteile,
- Einzahlungen in die Kapitalrücklage,
- verdeckte Einlagen,
- Herabsetzung des Nennkapitals ohne Auszahlung an die Gesellschafter,
- Minderabführungen bei Organschaft,
- Vermögenszugänge bei Umwandlungen.

Maßgebend für die Einstellung in das steuerliche Einlagekonto ist, dass es sich steuerlich um eine Einlage handelt und zwar unabhängig davon, wie die Vermögenszuwendung handelsrechtlich einzuordnen ist. Explizit ausgenommen von der Einstellung in das steuerliche Einlagekonto sind die auf das Nennkapital geleisteten Einlagen.

Das steuerliche Einlagekonto verringert sich insbesondere durch

- Leistungen, soweit sie den sog. ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Hauptanwendungsfall),
- Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln,
- Mehrabführung aufgrund Organschaft,

- Rückzahlung von Kapitalrücklagen, die nicht zur Deckung eines Verlustes am Stammkapital erforderlich sind,
- Vermögensabgänge bei Abspaltungen,
- Auskehrungen im Rahmen der Liquidation.

Das steuerliche Einlagekonto kann gemäß § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG nicht negativ werden und somit durch Veränderungen im Wirtschaftsjahr maximal auf den Wert von € 0 reduziert werden.

b) Fortschreibungsverpflichtung und gesonderte Feststellung

Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos ist gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG jährlich fortzuschreiben und gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG jährlich gesondert festzustellen. Der Feststellungsbescheid ist dann Grundlagenbescheid für die gesonderte Feststellung des Folgejahres. Wird daher z.B. im Erstjahr bei Einzahlung eines Aufgeldes in die Kapitalrücklage versäumt, den Zugang im steuerlichen Einlagekonto zu erklären und wird demzufolge das steuerliche Einlagekonto mit € 0 festgestellt oder hat das Finanzamt es versäumt, den Feststellungsbescheid zu erlassen, so kann der Bestand des Einlagekontos nicht mehr in den Folgejahren korrigiert werden. Eine Korrektur des Feststellungsbescheides kann nur in dem Veranlagungsjahr erfolgen, in dem der Zugang im Einlagekonto versehentlich nicht berücksichtigt wurde und auch nur noch innerhalb der Festsetzungsfrist im

Rahmen der im konkreten Fall anzuwendenden Berichtigungsvorschriften.

Eine mögliche Folge der fehlerhaften Handhabung des steuerlichen Einlagekontos kann sein, dass die Rückzahlung von Kapital nicht mehr steuerneutral sondern nunmehr wie eine Gewinnausschüttung zu behandeln ist.

III. Verwendung des steuerlichen Einlagekontos für Leistungen der Körperschaft

Leistungen der Kapitalgesellschaft - mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG – mindern das steuerliche Einlagekonto unabhängig von der handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigt:

	Eigenkapital lt. Steuerbilanz
./. Gezeichnetes Kapital	
./. Bestand des steuerlichen Einlagekontos des Vorjahres	
	Ausschüttbarer Gewinn (Mindestansatz = 0)
./. Leistungen	
	Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (falls Differenz negativ)

§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG legt somit eine Verwendungsreihenfolge dergestalt fest,

dass immer zunächst der sog. ausschüttbare Gewinn, bestehend aus angesparten Gewinnen (Gewinnrücklage, Bilanzgewinn etc.), ausgeschüttet wird und erst anschließend Einlagen zurückgewährt werden können. Diese Reihenfolge gilt für sämtliche Auskehrungen der Gesellschaft, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben. Daher gilt diese Abfolge sowohl für verdeckte, offene Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen als auch für Rückzahlungen von Aufgeld (Kapitalrücklage) und sonstige Leistungen z.B. im Rahmen der Liquidation. Das steuerliche Einlagekonto kann hierbei jedoch maximal auf € 0 reduziert werden.

Im Folgenden wollen wir anhand unterschiedlicher Fallkonstellationen die Auswirkungen der Verwendungsreihenfolge darstellen.

Beispiel 1: Die A-GmbH verfügt zum 31.12.2013 über folgende Bestände:

Eigenkapital lt. Steuerbilanz	€ 270.000
Nennkapital	€ 100.000
Steuerliches Einlagekonto	€ 35.000

Im Wirtschaftsjahr 2014 wird eine Gewinnausschüttung für 2013 in Höhe von € 130.000 beschlossen und ausgezahlt; zusätzlich ist in 2014 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von € 20.000 abgeflossen.

Lösung:

Eigenkapital lt. Steuerbilanz	€ 270.000
./. Nennkapital	€ 100.000
./. steuerliches Einlagekonto	€ 35.000
<hr/>	
Ausschüttbarer Gewinn	€ 135.000
./. Leistungen in 2014	€ 150.000
<hr/>	
Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (falls negativ)	€ ./..15.000

Im vorgenannten Fall gilt der ausschüttbare Gewinn in Höhe von € 135.000 als ausgeschüttet; in Höhe des Betrages von € 15.000 liegt steuerlich eine Einlagenrückgewähr vor. Das steuerliche Einlagekonto verringert sich somit in 2014 um € 15.000 auf € 20.000.

Beispiel 2: wie Beispiel 1, jedoch hat sich das steuerliche Eigenkapital aufgrund von steuerlichen Sonderabschreibungen auf € 150.000 reduziert. Handelsrechtlich bleibt es beim Eigenkapital in Höhe von € 270.000.

Eigenkapital lt. Steuerbilanz	€ 150.000
Nennkapital	€ 100.000
Steuerliches Einlagekonto	€ 35.000

Lösung:

Eigenkapital lt. Steuerbilanz	€ 150.000
./. Nennkapital	€ 100.000
./. steuerliches Einlagekonto	€ 35.000
<hr/>	
Ausschüttbarer Gewinn	€ 15.000
./. Leistungen in 2014	€ 150.000
<hr/>	
Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (falls negativ)	€ ./..135.000

Unter strikter Anwendung der Verwendungsfiktion würde es zu einem negativen Einlagekonto in Höhe von € ./.. 135.000 kommen. Da das Einlagekonto jedoch nur einen Bestand in Höhe von € 35.000 ausweist und maximal € 0 betragen kann, liegt lediglich eine Einlagenrückgewähr in Höhe von € 35.000 vor. Die restlichen € 115.000 sind insgesamt als Gewinnausschüttung zu behandeln.

Beispiel 3: wie Beispiel 1; bei der Gesellschaft findet jedoch keine Gewinnausschüttung statt, sondern die Kapitalrücklage in Höhe von € 35.000 wird an die Gesellschafter zurückgezahlt.

Lösung:

<i>Eigenkapital lt. Steuerbilanz</i>	€ 270.000
<i>./. Nennkapital</i>	€ 100.000
<i>./. steuerliches Einlagekonto</i>	€ 35.000
<hr/>	
<i>Ausschüttbarer Gewinn</i>	€ 135.000
<i>./. Leistungen in 2014</i>	€ 35.000
<hr/>	
<i>Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (falls negativ)</i>	€ 100.000

Da die Leistungen den positiven ausschüttbaren Gewinn nicht übersteigen, sind sie – obwohl es sich handelsrechtlich um die Rückzahlung eines Aufgeldes handelt, dass im Jahr der Einzahlung das steuerliche Einlagekonto erhöht hat - in voller Höhe als Gewinnausschüttung zu behandeln.

IV. Rückzahlung von Nennkapital

Bei der Rückzahlung von Nennkapital ist zu unterscheiden, ob es sich hierbei um die Rückzahlung von ursprünglich in das Nennkapital geleisteten Einlagen handelt oder aber um die Rückzahlung von Nennkapital, welches zuvor durch die Kapitalerhöhung aus Rücklagen entstanden ist.

Wird im Rahmen einer Kapitalherabsetzung Nennkapital zurückgezahlt, welches ursprünglich durch Einlagen geleistet wur-

de, so wird das steuerliche Einlagekonto hierdurch nicht berührt. (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG). Die Rückzahlung kann steuerneutral erfolgen und führt bei den Anteilseignern zu einer Reduzierung der ursprünglichen Anschaffungskosten für die jeweiligen Beteiligungen.

Resultiert das herabgesetzte Nennkapital jedoch aus einer vorangegangenen Kapitalerhöhung aus Rücklagen, so hängt die steuerliche Behandlung des Rückzahlungsbetrages von der Art der Rücklagen ab, aus denen die Kapitalerhöhung ursprünglich bedient worden ist. Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gilt zunächst vorrangig der vorhandene Bestand des Einlagekontos als verwendet. Hierbei handelt es sich i.d.R. um Kapitalrücklagen, die durch Einlagen der Gesellschafter entstanden sind. Erst wenn der Bestand des Einlagekontos in voller Höhe für die Kapitalerhöhung verwendet wurde, wird der Restbetrag aus den sonstigen Rücklagen (i.d.R. Gewinnrücklagen) bedient. Dieser Teilbetrag ist getrennt auszuweisen und gesondert festzustellen (sog. „Sonderausweis“).

Wird nun eine Kapitalherabsetzung vorgenommen, so wird zunächst der Sonderausweis gemindert und der übersteigende Betrag zunächst dem steuerlichen Einlagekonto gutgeschrieben; bei Auszahlung der Kapitalherabsetzung ist das Einlagekonto wieder entsprechend zu mindern.

V. Die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter

Die steuerliche Beurteilung der Leistungen an die Gesellschafter richtet sich grundsätzlich danach, welche Teilbeträge auf Ebene der Gesellschaft als verwendet gelten.

Soweit der ausschüttbare Gewinn positiv ist und ausreicht, um die im Wirtschaftsjahr abgeflossenen Leistungen der Gesellschaft zu bedienen, liegen in voller Höhe Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG vor (vgl. auch Beispiel 3).

Sind dagegen die im Wirtschaftsjahr an die Gesellschafter ausgezahlten Leistungen höher als der ausschüttbare Gewinn, so gilt für den übersteigenden Betrag das steuerliche Einlagekonto als verwendet, maximal jedoch bis zur Reduzierung des steuerlichen Einlagekontos auf € 0. Bei den als Einlagenrückgewähr an den Anteilseigner zu behandelnden Leistungen handelt es sich gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen. Es handelt sich jedoch bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen ggf. um einen Veräußerungsvorgang nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG. Beim Gesellschafter ist der Betrag aus dem steuerlichen Einlagekonto zunächst erfolgsneutral von den Anschaffungskosten der Beteiligung abzuziehen (Kürzung der Anschaffungskosten). Erst wenn die Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto die

Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen, liegt in Höhe des übersteigenden Betrages ein steuerbarer Gewinn gemäß § 17 EStG vor, der nach dem Teileinkünfteverfahren zu besteuern ist.

Übersteigen die insgesamt im Wirtschaftsjahr an die Anteilseigner erbrachten Leistungen nicht nur den ausschüttbaren Gewinn, sondern zusätzlich auch noch das steuerliche Einlagekonto, so handelt es sich bei dem übersteigenden Betrag (im Beispielfall Nr. 2: € 100.000) nach Literaturmeinung ebenfalls um Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Frage, wie solche handelsrechtlichen „Überausschüttungen“, für die steuerlich nicht genügend Eigenkapital zur Verfügung steht, steuerlich zu behandeln ist, wurde jedoch höchststrichterlich bislang noch nicht abschließend geklärt.

Die Rückzahlung von Nennkapital, welches ursprünglich aus geleisteten Einlagen der Anteilseigner resultiert, ist steuerneutral möglich und führt lediglich zu einer Reduzierung der Anschaffungskosten für die Beteiligungen.

Ist das herabgesetzte Kapital dagegen zuvor aus einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln entstanden, so gilt die Minderung des Kapitals in Höhe der Verringerung des Sonderausweises als Gewinnausschüttung und führt beim Anteilseigner zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2

EStG. Der den Sonderausweis übersteigende Betrag der Nennkapitalrückzahlung mindert das steuerliche Einlagekonto und wird daher steuerlich wie eine Einlagenrückgewähr behandelt.

VI. Bescheinigung über die Minderung des steuerlichen Einlagekontos

Gem. § 27 Abs. 3 KStG ist die Körperschaft verpflichtet, ihren Anteilseignern eine Bescheinigung nach amtlichen Mustern über den Betrag der Leistung auszustellen, für den das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt.

Durch diese Bescheinigung erhält der Anteilseigner einen Nachweis darüber, dass es sich bei der Leistung der Körperschaft um eine Einlagenrückgewähr handelt. Diese Einlagenrückgewähr ist gemäß § 20 Abs. 1 Satz 3 nicht als Einnahme aus Kapitalvermögen sondern allenfalls nach § 17 Abs. 4 EStG oder bei einer Beteiligung im Betriebsvermögen zu versteuern, wenn die Einlagenrückgewähr die Anschaffungskosten bzw. den Buchwert der Beteiligung übersteigt.

VII. Fazit

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass bei Leistungen einer Körperschaft an Ihre Anteilseigner nicht immer von vorneherein klar ist, ob es sich steuerlich um eine Gewinnausschüttung oder aber um eine Einlagenrückgewähr handelt. Die

Frage der steuerlichen Behandlung beim Anteilseigner hängt vielmehr davon ab, ob die ausgekehrten Beträge ursprünglich durch Einlagen der Anteilseigner oder aber durch im Unternehmen erwirtschaftete Gewinne entstanden sind.

Durch die Sonderrechnung außerhalb der Buchhaltung in Form eines steuerlichen Einlagekontos sowie im Fall der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und anschließender Kapitalherabsetzung noch zusätzlich durch den „Sonderausweis“ für hierfür verwendete thesaurierte Gewinne (Gewinnrücklagen etc.) soll erreicht werden, dass das nicht aus steuerlichen Einlagen entstandene übrige Vermögen der Gesellschaft nicht im Rahmen einer Auszahlung an die Anteilseigner der Besteuerung entzogen wird. Dennoch führen bestimmte zwingend anzuwendende Verwendungsfiktionen mitunter zu unerwarteten Ergebnissen. So ist z.B. die Rückzahlung einer Kapitalrücklage, die ursprünglich aus Einlagen der Gesellschafter entstanden ist, immer dann als Gewinnausschüttung zu behandeln, wenn und soweit ein ausreichend hoher ausschüttbarer Gewinn in Form von Gewinnrücklagen, Bilanzgewinn etc. vorhanden ist.

Schließlich kann es auch zu einer unnötigen Versteuerung von Leistungen auf der Ebene der Gesellschafter kommen, sofern es in der Vergangenheit versäumt wurde, das steuerliche Einlagekonto korrekt zu führen und feststellen zu lassen.

Sollten Sie eine Kapitalherabsetzung oder die Rückzahlung einer Kapitalrücklage außerhalb einer Gewinnausschüttung planen, wenden Sie sich bitte an uns, damit Sie unnötige Steuerbelastungen vermeiden.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.