

Das steuerliche Einlagekonto

Grundlagen, Stolpersteine und Rettungsmaßnahmen

– von Finw. Daniel Bahn, Bad Kissingen –*

Das steuerliche Einlagekonto mit seiner umfangreichen Regelung wird nicht selten nur »stiefmütterlich« behandelt. Gerade in Betrieben mit regelmäßig hohem Eigenkapital, wie etwa Versorgungsunternehmen, dürfen die Auswirkungen von Fehlern oder Leichtfertigkeiten im Umgang mit diesem Instrument nicht unterschätzt werden.

Im folgenden Grundlagenbeitrag sollen die Hintergründe und Anwendungsregeln des § 27 KStG aufgearbeitet werden. Neben den Auswirkungen der einzelnen Vorfälle auf das Einlagekonto, werden entsprechende Vorgänge vorgestellt, die genau diese verhindern. Abschließend wird aufgezeigt, welche Rettungsmaßnahmen bei begangenen Fehlern helfen können.

Der Leser soll so auf die Thematik des steuerlichen Einlagekontos aufmerksam gemacht und bei entsprechenden Vorgängen mit Bezug dazu hinsichtlich der Auswirkungen sensibilisiert werden. Die praktische Auswirkung der Vorgänge wird anhand konkreter Beispiele deutlich gemacht. Ein umfangreiches Detailwissen zum steuerlichen Einlagekonto, insbesondere im Hinblick auf die Problematik der Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit, ist nicht Ziel dieses Beitrags.

I. Einführung und Hintergrund des steuerlichen Einlagekontos

Die Vorschrift des § 27 KStG soll in erster Linie die Besteuerung von Ausschüttungen beim Anteilseigner sicherstellen.¹ Diese findet im Allgemeinen mit den Regelungen des § 20 Abs. 1 EStG bzw. § 8b KStG statt. Im Bereich der öffentlichen Hand wird eine Nachbelastung des beim Betriebs gewerblicher Art (BgA) niedrig besteuerten Gewinns auf der Ebene der Trägerkörperschaft aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit herbeigeführt.² Die Besteuerung der Ausschüttung ist hier grundsätzlich mit dem Kapitalertragsteuerabzug i.H.v. 15 % nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7b und 7c i.V.m. § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 mit abgeltender Wirkung definitiv.

Durch § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG wird die Bedeutung des steuerlichen Einlagekontos deutlich: Ausschüttungen des Körperschaftssteuersubjekts führen nicht zu steuerpflichtigen Einkünften beim Anteilseigner, soweit es sich dabei um Rückzahlungen von nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen handelt (Einlagenrückgewähr³). Diese Auszahlungen befinden sich folgerichtig in der Vermögensebene und sind daher nicht steuerbar.⁴

Das steuerliche Einlagekonto bildet den Teil des steuerlichen Eigenkapitals einer Körperschaft ab, der außerhalb des erbrachten Nennkapitals aus Einlagen der Gesellschafter

stammt.⁵ Die korrekte Führung des Einlagekontos sorgt also dafür, dass Ausschüttungen korrekt in die nicht steuerbare Einlagenrückgewähr und steuerpflichtige Gewinnausschüttungen aufgeteilt werden. Beim BgA bedeutet das nichts anderes als die Klärung der Frage über eine Einsparung von 15,825 % kombinierter Steuer (KapESt zzgl. SolZ).

II. Geltungsbereich

Vorab zu klären ist, wer von der Führung des steuerlichen Einlagekontos betroffen ist und ab welchem Zeitpunkt dieses Instrument eingeführt wurde.

1. Zeitlicher Geltungsbereich

Mit dem Steuersenkungsgesetz⁶ im Jahr 2000 wurde § 27 KStG als Folge des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren eingefügt. Die Vorschrift ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden.

2. Persönlicher Geltungsbereich

Zunächst sind alle unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (bspw. GmbH, AG) gem. § 27 Abs. 1 S. 1 KStG zur Führung des steuerlichen Einlagekontos verpflichtet. Weiterhin werden durch § 27 Abs. 7 KStG auch die übrigen BgA einbezogen. Aus der Möglichkeit, dass nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG auch Leistungen von nicht von der KSt befreiten BgA zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen können, ist zu schließen, dass diese ebenfalls zu den gliederungspflichtigen Personen gehören.⁷ Es kommt nicht auf das Vorhandensein einer eigenen Rechtspersönlichkeit des BgA an.⁸

* Finw. Daniel Bahn, LL.B. ist in der Betriebsnahen Veranlagungsstelle des Finanzamts Schweinfurt sowie als nebenamtlicher Dozent an der Landesfinanzschule Bayern tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die persönliche Meinung des Verfassers wieder.

¹ *Stimpel* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 27 KStG Rn. 1.

² *Intemann* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 20 EStG Rn. 340.

³ Gesetzliche Definition in § 27 Abs. 1 S. 3 KStG.

⁴ BFH, Urteil vom 07.11.1990 – I R 68/88, BStBl II 1991, 177.

⁵ *Stimpel* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 27 KStG Rn. 41.

⁶ StSenkG vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

⁷ *Oellerich* in Blümich, 146. EL Februar 2019, KStG § 27 Rn. 12.

⁸ Siehe auch: BMF-Schreiben vom 09.01.2015 – IV C 2 - S 2706-a/13/10001, BStBl 2015 I, 111.

III. Vorfälle auf dem steuerlichen Einlagekonto

Das steuerliche Einlagekonto ist formell eine außerhalb der Buchführung durchzuführende steuerliche Sonderrechnung.⁹ Dementsprechend gelten ausschließlich die zugehörigen steuerlichen Vorschriften, die nicht immer im Einklang mit den handelsrechtlichen Normen für Kapitalrücklagen und ebenso nicht mit dem kommunalen Haushaltsrecht stehen.

1. Anfangsbestand

Nach dem Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren im Jahr 2001 war zunächst der (Ur-)Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos zu ermitteln. Diesen stellt nach § 39 KStG der positive Betrag des früheren EK 04 (frühere Einlagen der Anteilseigner) dar. Negative Beträge werden dabei mit einem Anfangsbestand von 0 € berücksichtigt. Bei späterer erstmaliger Anwendung des KStG (z.B. bei Neugründungen nach 2001) ist das in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Eigenkapital, soweit es das Nennkapital übersteigt, als Zugang zum Endbestand des Einlagekontos zum Schluss des ersten Wirtschaftsjahrs zu erfassen.¹⁰

Für die laufende Betriebsführung ist der Ausgangspunkt jeweils der zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs gesondert festgestellte Bestand des Einlagekontos. Damit kommt der gesonderten Feststellung eine besondere Bedeutung zu, da der dort festgestellte Endbestand zwingend als Anfangsbestand zu übernehmen ist.¹¹

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass Einlagen in das Nennkapital der Körperschaft nicht von den Regelungen betroffen sind. Diese unterliegen regelmäßig besonderen Formvorschriften, weshalb hier Zu- und Abflüsse problemlos nachzuvollziehen sind; gesonderte Regelungen finden sich in den §§ 28, 29 KStG.¹²

2. Erhöhungen

Erhöhungen finden durch sämtliche (offene und verdeckte) Einlagen statt, soweit diese nicht in das Nennkapital erfolgen. Einlagen sind hier im steuerlichen Sinn zu verstehen: Dies sind alle durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils, die in einer Vermehrung der Aktiva oder in einer Verminderung der Passiva bestehen.¹³ Die handelsrechtliche Qualifizierung ist dabei bedeutungslos.¹⁴ Neben den »üblichen« Vorgängen, wie etwa dem Aufgeld bei Ausgabe neuer Anteile¹⁵, ist hier auch auf mögliche verdeckte Einlagen zu achten, wie sie bspw. durch einen Forderungsverzicht eines Gesellschafters entstehen können.

Außerdem ist auf die Besonderheit bei Regiebetrieben¹⁶ hinzuweisen: Hier gilt jedwede tatsächliche Zuführung von Mitteln sowie ein buchungstechnisches »Stehenlassen« von Gewinnen auf Grund der Eingliederung in die Trägerkörperschaft als Einlage und somit als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto.¹⁷ Lediglich die im Rahmen einer zulässigen steuerlichen Rücklage ausgeklammerten Beträge bleiben unberücksichtigt. Nachdem Verluste beim Regiebetrieb ebenfalls als durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen behandelt werden, ist hier ebenso ein Zugang auf dem Einlagekonto zu verzeichnen.¹⁸

3. Minderungen

Eine Minderung ist grundsätzlich nur im Wege einer Auszahlung möglich. Diese Leistungen¹⁹ der Körperschaft mindern gem. § 27 Abs. 1 S. 3 KStG das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (Einlagenrückgewähr). Außer in den Fällen der Nennkapitalrückzahlung und ggf. der organschaftlichen Mehrabführung (§ 27 Abs. 6 KStG) ist ein direkter Zugriff auf das Einlagekonto nicht möglich.²⁰ Dem Begriff des »ausschüttbaren Gewinns«, der sich aus der Verwendungsreihenfolge ergibt, kommt daher besondere Bedeutung zu. Ein negatives Einlagekonto durch Leistungen ist wegen § 27 Abs. 1 S. 4 KStG ausgeschlossen.

4. Verwendungsreihenfolge

Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 1 S. 5 KStG). Damit fingiert das Gesetz vorrangig die Ausschüttung des nicht aus Einlagen gespeisten Eigenkapitals mit dem Effekt, dass es auf der Ebene des Gesellschafters zur Versteuerung von Kapitalerträgen kommt.²¹ Diese Regelung ist auch nicht disponibel. Selbst eine (handelsrechtlich) ausdrückliche Auskehrung der geleisteten Einlagen ändert damit an der Besteuerung einer Auszahlung nichts.

Beispiel:

Die in 01 gegründete Stadtwerke A GmbH (Nennkapital 50.000 €) erwirtschaftet im Gründungsjahr einen Gewinn von 20.000 €. Zum Ausbau des Stromnetzes leistet die Stadt, die sämtliche Anteile der GmbH hält, eine weitere Einlage von 100.000 € im Jahr 01. In 02 werden 100.000 € wieder an die Stadt ausgekehrt.

Kapital zum 31.12.01:	Nennkapital	50.000
Rücklagen	120.000	

Lösung:

Steuerliches Einlagekonto:	
Anfangsbestand 31.12.00	0
Zugang 01	100.000
Bestand 31.12.01	100.000

Ausschüttbarer Gewinn 01:	
EK laut Steuerbilanz	170.000
abzgl. Nennkapital	./ 50.000
abzgl. Bestand st. Einlagekonto	./ 100.000
freies Vermögen	= 20.000

Von der Auszahlung i.H.v. 100.000 € entfallen nun 20.000 € auf eine (steuerpflichtige) Gewinnausschüttung und 80.000 € auf die (nicht steuerbare) Einlagenrückgewähr. Das steuerliche Einlagekonto ist in 02 um diese 80.000 € zu mindern.

Diese gesetzliche Fiktion mag den Intensionen und Denkweisen der Gesellschafter widersprechen, die evtl. zunächst die über die Nenneinlage geleisteten Gelder zurückführen möchten. Sie dient aber letztlich der Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung und ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.²²

⁹ Oellerich in Blümich, 146. EL Februar 2019, KStG § 27 Rn. 16.

¹⁰ Oellerich in Blümich, 146. EL Februar 2019, KStG § 27 Rn. 18.

¹¹ Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 27 KStG Rn. 49.

¹² Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 27 KStG Rn. 27.

¹³ Oellerich in Blümich, 146. EL Februar 2019, KStG § 27 Rn. 21.

¹⁴ BFH, Urteil vom 22.10.2014 – I B 99/13, BFH/NV 2015, 350.

¹⁵ Weitere Beispiele siehe etwa Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 27 KStG Rn. 53.

¹⁶ Zum Begriff: BMF-Schreiben vom 09.01.2015 (Fn. 8) Rn. 17.

¹⁷ BMF-Schreiben vom 09.01.2015 (Fn. 8) Rn. 54.

¹⁸ BMF-Schreiben vom 09.01.2015 (Fn. 8) Rn. 55.

¹⁹ Leistungen i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG sind alle Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, BMF-Schreiben vom 04.06.2003 – IV A 2-S 2836-2/03, BStBl I 2003, 366 Rn. 11.

²⁰ Oellerich in Blümich, 146. EL Februar 2019, KStG § 27 Rn. 39.

²¹ Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 27 KStG Rn. 76.

²² BFH, Urteil vom 30.01.2013 – I R 35/11, BStBl II 2013, 560.

IV. Vorfälle ohne Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto

Wie im obigen Beispiel aufgezeigt, kann es sein, dass die Gesellschafter der Körperschaft Geld projektbezogen zur Verfügung stellen wollen. Durch die Verwendungsreihenfolge führt jedoch auch die Rückzahlung dieser Gelder unter Umständen zu einer steuerpflichtigen Gewinnausschüttung. Aus diesem Grund sind Alternativen für die Zurverfügungstellung von Kapital als freie Einlage zu prüfen.

1. Änderungen des Nennkapitals

Aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt sich bereits die Möglichkeit, die Problematik des steuerlichen Einlagekontos mit seiner Verwendungsfiktion zu umgehen. Durch eine Erhöhung des Nennkapitals durch Einlagen (effektive Kapitalerhöhung) wird das Einlagekonto nicht berührt.²³ Wird nun in einem späteren Wirtschaftsjahr das Nennkapital wieder entsprechend gemindert, führt dieser Vorgang zu einer nicht steuerbaren Kapitalrückzahlung.

Insbesondere bei der GmbH ist die Stammkapitalherabsetzung ein aufwendiger Akt. So sind gem. den Bestimmungen des § 58 GmbHG sieben Schritte in chronologischer Reihenfolge notwendig, um die Auskehrung zu erreichen.²⁴ Eine Änderung des Nennkapitals ist daher nur sinnvoll, soweit die Mittel tatsächlich längerfristig der Gesellschaft dienen sollen.

2. Gesellschafter-Darlehen

Nachdem die Regelungen des § 27 KStG auf Einlagen, also Eigenkapital der Gesellschaft, abzielen, liegt es nahe, Mittel mithilfe von Fremdkapital zur Verfügung zu stellen. Diese Umgehungsmaßnahme wird insbesondere vom BFH als sinnvoll angeführt.²⁵

Fortgeführtes Beispiel:

Die Stadtwerke A GmbH erhält zum Ausbau des Stromnetzes von der Trägerkommune ein endfälliges Darlehen i.H.v. 100.000 € im Jahr 01. In 02 wird das Darlehen an die Stadt zurückgezahlt, weitere Leistungen erfolgen nicht.

Lösung:

Es handelt sich beim Darlehen um Fremdkapital, das steuerliche Einlagekonto wird nicht tangiert. Die Rückzahlung des Darlehens entfaltet keinen steuerpflichtigen Zufluss bei der Stadt. (Hinweis: Die vereinbarte Zinszahlung unterliegt der Besteuerung beim Gesellschafter und sind im Gegenzug Betriebsausgabe bei der Gesellschaft.)

Bei der Gewährung von Gesellschafter-Darlehen ist darauf zu achten, dass die darlehensweise Hingabe als Fremdkapital bereits bei der Einzahlung der Beträge in die Gesellschaft konkret vereinbart wird.²⁶ Der Fremdüblichkeit sowie des sog. »Eigenkapitalersatzes« kommt mangels Einlagecharakters²⁷ im Rahmen des § 27 KStG nur eine untergeordnete Bedeutung zu.²⁸

V. Gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos

Der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird gesondert festgestellt (§ 27 Abs. 2 S. 1 KStG). Damit sind die Verfahrensregeln nach den §§ 179 ff. AO anzuwen-

den.²⁹ Die Feststellung ist fortlaufend durchzuführen, auch wenn sich keine Änderungen ergeben oder der Bestand des steuerlichen Einlagekontos 0,- € aufweist.³⁰

Dem Verfahrensrecht ist hier besondere Bedeutung beizumessen, denn als Grundlagenbescheid entfaltet die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos des Vorjahres entsprechende Bindungswirkung.³¹ Daraus folgt, dass einmal bestandskräftig gewordene, fehlerhafte Feststellungsbescheide die falsche Höhe des Einlagekontos in die Zukunft forttragen.

Fortgeführtes Beispiel:

Der Steuerverantwortliche der Stadtwerke A GmbH versäumt es im Jahr 01 die Zuführung zum steuerlichen Einlagekonto zu erklären. Es ergeht ein Feststellungsbescheid mit 0,- €, der zum Zeitpunkt der Ausschüttung bereits bestandskräftig ist.

Lösung:

Die Steuerpflicht der Ausschüttung ändert sich wie folgt:

Ausschüttbarer Gewinn 01:

EK laut Steuerbilanz	170.000
abzgl. Nennkapital	./ 50.000
abzgl. Bestand st. Einlagekonto	./ 0
freies Vermögen	= 120.000

Die Auszahlung i.H.v. 100.000 ist nun in voller Höhe als steuerpflichtig Gewinnausschüttung zu werten. Das steuerliche Einlagekonto ist weiterhin auf der Basis von 0,- € fortzuführen.

Die Bindungswirkung und damit ggf. auch enthaltene Fehler entfaltet über § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG entsprechende Auswirkungen auf den Anteilseigner. Dieser kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, das steuerliche Einlagekonto sei im Bescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos unzutreffend ausgewiesen.³²

1. Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 und 4 KStG

Tritt durch die Leistung der Gesellschaft eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ein, so ist eine entsprechende Steuerbescheinigung nach amtlichem Muster mit den in § 27 Abs. 3 KStG geforderten Angaben auszustellen.³³ Auch für diese Bescheinigungen (der Gesellschaft) gibt es nach Abs. 5 eine Festschreibung. Weist die Gesellschaft die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu niedrig aus, besteht im Folgenden weder eine Korrekturmöglichkeit der Steuerbescheinigung noch des Einlagekontos. Wird die Ausstellung einer Bescheinigung unterlassen, so gilt die Verwendung des Einlagekontos mit 0,- € als bescheinigt. Folglich kann sich allein durch Zeitablauf ein fehlerhafter, aber gesetzlich festgeschriebener (unveränderter) Bestand des steuerlichen Einlagekontos ergeben.³⁴

Lediglich im Falle einer Bescheinigung über eine überhöhte Einlagenrückgewähr ist eine Berichtigung vorgesehen. Im Übrigen sieht § 27 Abs. 5 S. 4 die Haftung der Gesellschaft für die auf den überhöht bescheinigten Betrag entfallende Kapitalertragsteuer vor.³⁵

2. Erklärungspflichten

Durch § 149 Abs. 1 S. 1 AO i.V.m. § 27 Abs. 2 S. 4 und 5 KStG besteht eine Verpflichtung zur Abgabe der Erklärungen zur

²³ Dies gilt nicht für die Kapitalerhöhung durch Umwandlung von Rücklagen, also die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln. Siehe dazu VI. 2.

²⁴ Lutter/Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, Kommentar, 19. Aufl. 2016, § 58 GmbHG Rn. 4.

²⁵ BFH, Urteil vom 30.01.2013 – I R 35/11, DStR 2013, 1124.

²⁶ Hölscheidt, NWB 2019, 895 (898).

²⁷ Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 27 KStG Rn. 26.

²⁸ Vgl. etwa die Beispiele mit Nachweisen bei Ott, StuB 2012, 819 (820).

²⁹ Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 27 KStG Rn. 80.

³⁰ Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 27 KStG Rn. 80.

³¹ Oellerich in Blümich, 146. EL Februar 2019, KStG § 27 Rn. 45.

³² BFH, Urteil vom 19.05.2010 – I R 51/09, DStR 2010, 1833.

³³ Siehe dazu: BMF-Schreiben vom 18.12.2009, – IV C 1 - S 2401/08/10001, BStBl. 2010 I, 79.

³⁴ Große, SteuK 2013, 67 (69).

³⁵ Oellerich in Blümich, 146. EL Februar 2019, KStG § 27 Rn. 64.

gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich des steuerlichen Einlagekontos. Unterbleibt pflichtwidrig eine Erklärung, wird das Finanzamt regelmäßig keine Zugänge zum Einlagekonto feststellen. Zur Fehlervermeidung kann ein ordentlich errichtetes Tax Compliance Management System einen wichtigen Beitrag leisten.³⁶ Die Erklärung erfolgt durch die Anlage KSt 1 F zur Körperschaftsteuererklärung. Während offen geleistete Einlagen in der Regel zutreffend erfasst werden, ist bei der Erklärung auf den korrekten Eintrag etwaiger verdeckter Einlagen zu achten. Soweit eine verdeckte Einlage dabei Bezug zur Steuerbilanz hat (z.B. bei einem Forderungsverzicht des Gesellschafters), werden bereits die meisten EDV-Systeme wegen der durchzuführenden Gewinnkorrektur den Vorgang erkennen und so für einen entsprechenden Eintrag auf dem steuerlichen Einlagekonto sorgen.³⁷ Hat hingegen die verdeckte Einlage keine Auswirkung auf die Steuerbilanz, ist ein entsprechend personelles Eingreifen erforderlich. Die entsprechende Erfassung hat bei den »sonstigen im Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen« (Zeile 52 in der Erklärung 2017) zu erfolgen.

lanz hat (z.B. bei einem Forderungsverzicht des Gesellschafters), werden bereits die meisten EDV-Systeme wegen der durchzuführenden Gewinnkorrektur den Vorgang erkennen und so für einen entsprechenden Eintrag auf dem steuerlichen Einlagekonto sorgen.³⁷ Hat hingegen die verdeckte Einlage keine Auswirkung auf die Steuerbilanz, ist ein entsprechend personelles Eingreifen erforderlich. Die entsprechende Erfassung hat bei den »sonstigen im Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen« (Zeile 52 in der Erklärung 2017) zu erfolgen.

Steuernummer		- 3 -		
Zeile	Vorspalte	Steuerliches Einlagekonto	Sonderausweis	
	EUR	EUR	EUR	
	1	2	3	
48	Zwischensumme (Übertrag)			
Im Wirtschaftsjahr geleistete Einlagen				
49	Einlagen, die in diesem Wirtschaftsjahr einkommenswirksam berücksichtigt worden sind, einschließlich entsprechender Erhöhungsbeträge i. S. des § 23 Abs. 2 und 3 UmwStG (Betrag lt. Zeile 62 der Anlage GK)	+/-		
50	Nicht erfolgswirksam gebuchte Einlagen i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG (Betrag lt. Zeile 48 der Anlage GK)	+		
51	Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben (§ 14 Abs. 3 Satz 2 KStG; Betrag lt. Zeile 21 der Anlage OG)	+		
52	Sonstige im Wirtschaftsjahr geleistete Einlagen (z. B. Zugänge bei Einbringung nach §§ 20 oder 21 UmwStG in eine bestehende Körperschaft, Agio, Einlagen, die in einem früheren Wirtschaftsjahr einkommensmindernd berücksichtigt worden sind, Erhöhungsbeträge i. S. des § 23 Abs. 2 und 3 UmwStG); ohne Beträge i. S. der Zeilen 49 bis 51	48.119 +		

Weiterhin ist auf die Anlage KSt 1 Fa hinzuweisen, die für BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit abzugeben ist. Im

Hinblick auf die Besonderheiten bei Regiebetrieben³⁸ ist hier auf die Erklärung der zulässig reservierten Mittel zu achten.

12 bis 16 frei	Leistungen (ggf. fiktiv) im Wirtschaftsjahr			
	Leistungen von Regiebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben			
	Nur in den Fällen, in denen die Tatbestandsvoraussetzungen (insbesondere Umsatz- und Gewinn Grenzen) des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erfüllt sind (ansonsten vgl. Zeile 39b):			
	Maßgeblicher Gewinn bzw. Jahresüberschuss des laufenden Wirtschaftsjahres gemäß Rdnr. 25 ff. bzw. Rdnr. 31 des BMF-Schreibens vom 09.01.2015, BStBl I S. 111, bzw. Rdnr. 4 ff. des BMF-Schreibens vom 02.02.2016, BStBl I S. 200: vor Rücklagenbildung bzw. Entnahmen; wenn negativ: Null eintragen	48.224		
17				
18	Abzüglich Mittelreservierung für betriebliche Zwecke i. S. der Rdnr. 35 ff. des BMF-Schreibens vom 09.01.2015, BStBl I S. 111, bzw. Rdnr. 3 und 8 des BMF-Schreibens vom 02.02.2016, BStBl I S. 200 (höchstens Betrag lt. Zeile 17)	48.247 -		
19	Im Wirtschaftsjahr für Zwecke außerhalb des BgA bzw. des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes aufgelöste Rücklagen (ggf. einschließlich der fiktiven Rücklagenauflösung nach Rdnr. 9 des BMF-Schreibens vom 02.02.2016, BStBl I S. 200 im Falle des Verlustes der Steuerbefreiung der Körperschaft)	48.261 +		

Soweit durch die fehlerhafte Erklärung eine zu niedrige Steuer festgesetzt wird, sei auch für die öffentliche Hand auf die Möglichkeit der Vertreterhaftung hingewiesen.³⁹

VI. Rettungsmaßnahmen

Soweit die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in der Vergangenheit fehlerhaft erfolgt ist, gilt es entsprechende

Rettungsmaßnahmen zu prüfen. Dabei ist nach Ansicht des Autors vorrangig auf die Möglichkeiten im Verfahrensrecht zurückzugreifen, da hierdurch nicht nur entsprechende Fehler korrigiert werden, sondern insbesondere zum Teil teure und langwierige Abläufe vermieden werden können.

1. Verfahrensrechtliche Änderungen

Für eine verfahrensrechtliche Überprüfung empfiehlt sich ein strukturiertes Vorgehen. Dabei sollten zunächst die in der Sache wenig mit Streit befangenen Möglichkeiten überprüft werden.

³⁶ Siehe Bahn, *VersorgW* 2019, 41, VW-DokNr. 19005082.
³⁷ *Ott*, *StuB* 2012, 819 (820).
³⁸ Siehe III. 2.
³⁹ Vgl. Bahn, *KStZ* 2018, 41.

a) Kein Bescheid ergangen

Sollte trotz Erklärungspflicht bisher kein Bescheid zur gesonderten Feststellung des Einlagekontos ergangen sein, kann der Erlass nachgeholt werden. Hierzu sind die erforderlichen Erklärungen bei der Finanzverwaltung einzureichen. Unabhängig von der Feststellungsfrist (§ 169 AO) und deren Anlauf (§ 170 AO), gibt es für Grundlagenbescheide eine Sonderregelung in § 181 Abs. 5 AO: Die gesonderte Feststellung kann nachgeholt werden und führt so ggf. über einen »Domino-Effekt« bis hin zum aktuellen Stichtag zur richtigen Feststellung.⁴⁰

b) Einspruchsfrist nicht abgelaufen

Sofern bereits ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des Einlagekontos ergangen ist, dieser jedoch bisher formell nicht bestandskräftig wurde, ist eine Änderung im Wege des Einspruchsverfahrens durchzuführen. Dabei genügt die schriftliche Einlegung des Einspruchs mit dem entsprechend formulierten Änderungsbegehren.⁴¹ Auf den Ursprung des Fehlers kommt es nicht an.

c) Bescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung

Unter Umständen ergehen Körperschaftsteuerbescheide einschließlich der gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Solange dieser wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung (hier Feststellung) gem. § 164 Abs. 2 AO jederzeit geändert werden. Auch der Steuerpflichtige kann Änderungen der Festsetzung jederzeit beantragen. Die Korrektur eines Fehlers kann hier durch einfachen Antrag oder erneutes Einreichen einer Erklärung erreicht werden.

Allerdings entfällt der Vorbehalt der Nachprüfung nach Ablauf der allgemeinen Festsetzungsfrist (§ 164 Abs. 4 AO). Diese endet regulär vier Jahre nach Ablauf des Jahres der Erklärungsabgabe.

Beispiel:

Die Erklärung für das Jahr 00 der Stadtwerke A werden am 24.04.01 abgegeben. Ein Zugang auf dem steuerlichen Einlagekonto von 50.000 € wird dabei nicht erklärt. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung ergeht am 02.02.02 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Bei der Erstellung der Erklärungen für 05 im Jahr 06 fällt der Fehler auf und eine Änderung des Bescheids 00 wird beantragt.

Lösung:

Die Feststellungsfrist 00 beginnt mit Ablauf des 31.12.01 zu laufen, § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO.

Sie endet mit Ablauf des 31.12.05, § 169 AO.

Eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO scheidet demnach im Jahr 06 wegen § 164 Abs. 4 AO aus.

d) Offenbare Unrichtigkeit

Liegt ein formell bestandskräftiger Feststellungsbescheid ohne Vorbehalt der Nachprüfung vor, greifen die allgemeinen Berichtigungs- und Änderungsvorschriften der Abgabenordnung. Ergibt sich eine in der Feststellungserklärung versehentlich nicht berücksichtigte Einlage ganz offensichtlich aus den anderen, mit der Erklärung eingereichten Unterlagen (z.B. dem Jahresabschluss), kann im Einzelfall eine offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 AO vorliegen.⁴² Offenbare Unrichtigkeiten sind dabei mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler, nicht Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, eine

unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts.⁴³ Ergibt sich etwa eine Zuführung zur Kapitalrücklage aus einer Einzahlung des Gesellschafters, die in den eingereichten Unterlagen ohne Weiteres als solche zu erkennen war, und können die ernst zu nehmende Möglichkeit eines Rechtsirrtums als auch die einer unvollständigen Sachverhaltsaufklärung ausgeschlossen werden, ist eine Änderung nach § 129 AO möglich.⁴⁴

Die Änderungsmöglichkeit ist jedoch grundsätzlich auf die Feststellungsverjährung begrenzt.⁴⁵ Doch auch für Fälle der Berichtigung kann die Sonderregelung des § 181 Abs. 5 AO angewendet werden⁴⁶, denn die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos entfaltet als »dienender Bescheid« Wirkung auf alle künftigen Feststellungen und die Steuerpflicht ausgedehnter Leistungen.

Fortgeführtes Beispiel:

Wie unter VI. 1. c) dargestellt. Bei Veranlagung der Steuererklärungen war aus den beigelegten Unterlagen die Einlage von 50.000 € deutlich als solche zu erkennen.

Lösung:

Eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO scheidet im Jahr 06 wegen § 164 Abs. 4 AO wie dargestellt aus.

Durch einen Antrag auf Berichtigung gem. § 129 AO kann der Fehler dennoch beseitigt werden, da der Ablauf der Feststellungsfrist wegen § 181 Abs. 5 AO der Änderung nicht im Wege steht.

Zur konkreten Anwendung auf Feststellungsbescheide des steuerlichen Einlagekontos und den Anforderungen an die Offensichtlichkeit des Fehlers gibt es bisher keine höchstrichterliche Rechtsprechung. Ein Antrag nach § 129 AO sollte daher als »letzter Strohhalm«⁴⁷ begriffen werden, bleibt aber nach verschiedenen finanzgerichtlichen Urteilen sowie der Ansicht in der Literatur eine ernstzunehmende Option.⁴⁸

e) Neue Tatsache

Auch an eine Änderung wegen nachträglich bekanntgewordener neuer Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO wäre zu denken. Diese scheiden jedoch regelmäßig aus, da entweder alle relevanten Tatsachen bereits im Jahresabschluss mitgeteilt worden sind (somit liegen keine nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen vor) oder da den Steuerpflichtigen ein grobes Verschulden an einem nachträglichen Bekanntwerden trifft, weil er seine Sorgfaltspflichten beim Erstellen der Erklärung außer Acht gelassen hat.⁴⁹

f) Änderung nach § 173a AO

Für Bescheide, die nach dem 31.12.2016 erlassen wurden, wäre zudem an eine Änderung eines Schreib- oder Rechenfehlers bei Erstellung einer Steuererklärung gem. 173a AO zu denken. Auch hier muss ein Rechtsanwendungsfehler zunächst offensichtlich ausgeschlossen sein. Des Weiteren sind Übertragungsfehler nicht von der Vorschrift erfasst⁵⁰, weshalb sich die Korrekturmöglichkeit letztlich auf »Zahlen-dreher« beschränken muss.

⁴³ BFH, Urteil vom 26.10.2016 – X R 1/14, BFH/NV 2017, 257.

⁴⁴ Vgl. FG Köln, Urteil vom 06.03.2012 – 13 K 1250/10, EFG 2014, 417.

⁴⁵ Siehe VI. 1. c).

⁴⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 11.11.2009 – II R 14/08, BStBl II 2010, 723.

⁴⁷ Stalbold, NWB 2019, 444.

⁴⁸ Siehe etwa: FG Köln, Urteil om. 06.03.2012 – 13 K 1250/10, EFG 2014, 417; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.10.2016 – 10 K 10320/15, EFG 2017, 231; Hölscheidt, NWB 2019, 895 (901); Schmitz-Herscheidt, NWB 2017, 3196 (3199 ff.); Berninghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 27 KStG Rn. 96.

⁴⁹ Schmitz-Herscheidt, NWB 2017, 3196 (3199).

⁵⁰ Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, 155. Lieferung 02.2019, § 173a AO Rn. 5 ff.

⁴⁰ Hölscheidt, NWB 2019, 895 (891); zu § 181 Abs. 5 siehe auch Ratschow in Klein, 14. Aufl. 2018, AO § 181 Rn. 33-41.

⁴¹ Zum Einspruchsverfahren siehe etwa: Rätke in Klein, 14. Aufl. 2018, AO §§ 355 ff.

⁴² FG Köln, Urteil vom 06.03.2012 – 13 K 1250/10, EFG 2014, 417.

2. Kapitalerhöhung mit anschließender -herabsetzung

Eine Möglichkeit des Direktzugriffs auf das steuerliche Einlagekonto führt über den Weg der Änderung des Nennkapitals.⁵¹ Dazu wird zunächst eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch Umwandlung von Kapitalrücklagen in Stammkapital durchgeführt. Anschließend folgt eine Kapitalherabsetzung und Auskehrung der dadurch frei gewordenen Eigenkapitalbeträge an die Gesellschafter. Dabei fingiert § 28 Abs. 1 S. 1 KStG die vorzugsweise Umwandlung des positiven Bestands des steuerlichen Einlagekontos vor den sonstigen Rücklagen. Bei der anschließenden Kapitalherabsetzung erhöht sich das steuerliche Einlagekonto wieder entsprechend und die Auskehrung der nun frei werdenden Beträge aus dem Eigenkapital an die Anteilseigner mindert den Bestand des steuerlichen Einlagekontos (§ 28 Abs. 2 S. 1 u. 3 KStG). Durch die in § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG ausdrücklich niedergelegten Ausnahme von seiner Verwendungsreihenfolge kommt es zu keiner steuerpflichtigen Gewinnausschüttung.⁵²

Wegen der Einhaltung der handelsrechtlichen Vorgaben⁵³ ergibt sich für den Gesamtvorgang eine Dauer von mehreren Jahren. Diese Möglichkeit des Direktzugriffs auf das Einlagekonto und damit die Vermeidung einer steuerpflichtigen Gewinnausschüttung hat der BFH entsprechend bestätigt.⁵⁴

3. Totalausschüttung

Zuletzt verbleibt die Möglichkeit einer Ausschüttung des gesamten ausschüttbaren Gewinns, um anschließend auf das steuerliche Einlagekonto zugreifen zu können. Die Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 S. 5 KStG sorgt bei Ausschüttung aller freien Eigenkapitalbestandteile ihrer Intension zufolge für eine zunächst steuerpflichtige Gewinnausschüttung und sodann für die Rücksetzung des Einlagekon-

tos. Dieser Schritt führt allerdings bei ertragsstarken Unternehmen, die über hohe Gewinnvorräte und/oder Gewinnrücklagen verfügen, zu einer hohen steuerlichen Belastung beim Anteilseigner.⁵⁵

VII. Fazit

Das steuerliche Einlagekonto ist auch für den Bereich der öffentlichen Hand mit ihren zahlreichen Gestaltungen hinsichtlich Betrieben gewerblicher Art ein nicht zu unterschätzender Teil der (steuerlichen) Buchführung. Dabei ist vor allem auf die Besonderheiten kommunaler Regiebetriebe hinzuweisen.

Die korrekte Erfassung von Zugängen auf dem steuerlichen Einlagekonto ist von erheblicher praktischer Relevanz, weil eine nicht steuerbare Einlagenrückgewähr an den Anteilseigner nur möglich ist, wenn zuvor der Zugang einer (ggf. verdeckten) Einlage auch im steuerlichen Einlagekonto erfasst worden ist.

Bereits bei der laufenden Buchhaltung und vor allem beim Jahresabschluss ist daher auf die richtige Erfassung von Einlagevorgängen zu achten, um spätere Fehler beim Erstellen der Erklärung zur gesonderten Feststellung des Einlagekontos zu vermeiden. Es empfiehlt sich eine entsprechende Würdigung im betrieblichen Tax Compliance Management System. Bei Kapitalbedarf der Gesellschaft sollte eine Überprüfung stattfinden, ob dies nicht auch im Wege einer Erhöhung des Nennkapitals bzw. über ein Gesellschafterdarlehen erledigt werden kann, um eine steuerfreie Rückzahlung zum selbstbestimmten Zeitpunkt zu ermöglichen.

Werden dennoch später Fehler in bereits ergangenen Feststellungsbescheiden entdeckt, lohnt sich die Auseinandersetzung mit dem Verfahrensrecht und das Hinwirken auf eine entsprechende Korrektur. Zuletzt verbleiben auch hier materielle Korrekturen über eine Nennkapitaländerung bzw. Totalausschüttung der freien Kapitalbestandteile.

⁵¹ Oellerich in Blümich, 146. EL Februar 2019, KStG § 27 Rn. 39.

⁵² Zum gesamten Vorgang: *Stimpel* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz, 1. Aufl. 2015, § 27 KStG Rn 23.

⁵³ Siehe hierzu: *Hölscheidt*, NWB 2019, 895 (900).

⁵⁴ BFH, Urteil vom 21.10.2014 – I R 31/13, BStBl 2016 II, 411.

⁵⁵ *Hölscheidt*, NWB 2019, 895 (899).