

2.3 Verdeckte Gewinnausschüttung

	Zeile(n)	Ja	Nein
Zur Abgrenzung einer verdeckten Gewinnausschüttung von einem bloßen Buchungsfehler vgl. FG Münster vom 22.06.2016, 7 K 691/12 F, DStRE 2017, 1504. Ein bloßer Buchungsfehler löst keine verdeckte Gewinnausschüttung aus.	46 Anlage GK		
Kein Nachweis der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen einer GmbH notwendig FG München, Urteil vom 11.06.2018, 7 K 634/17, juris. 1. Seit dem BFH-Urteil vom 04.12.1996, I R 54/95 (BFHE 182, 123) wird davon ausgegangen, dass eine Kapitalgesellschaft aus körperschaftsteuerlicher Sicht über keine außerbetriebliche Sphäre verfügt (zuletzt bestätigt durch BFH-Urteil vom 22.08.2007, I R 32/06, BStBl II 2007, 261). Somit sind alle Aufwendungen der Klägerin als Betriebsausgabe und sämtliche von der Gesellschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen zu behandeln. 2. Die Beweislast für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung trägt das Finanzamt (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.1967, I 261/63, BFHE 89, 208).			
Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung können nicht rückgängig gemacht werden. Ist die verdeckte Gewinnausschüttung vollendet kann allenfalls die Rückgewähr der verdeckten Gewinnausschüttung (verdeckte Einlage) in Betracht gezogen werden. Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung können auch nicht dadurch rückgängig gemacht werden, dass der zur verdeckten Gewinnausschüttung führende Geschäftsvorfall nachträglich wieder aufgehoben wird, FG Nürnberg, Urteil vom 10.05.2017, 3 K 1157/16, EFG 2017, 1440. Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: VIII B 66/17). Die Nichtzulassungsbeschwerde wurde als unbegründet zurückgewiesen (BFH-Beschluss vom 26.03.2018, VIII B 66/17, nicht dokumentiert). Nach Ansicht des FG Nürnberg kann allenfalls ein (Teil-)Erlas der Steuer oder die Nichtberücksichtigung des die Steuer auslösenden Vorgangs gemäß § 163 Abs. 1 AO geboten sein, soweit der die verdeckte Gewinnausschüttung auslösende Geschäftsvorfall rückgängig gemacht wird.			
VgA aus Ausfällen von Forderungen einer GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter Eine Darlehensgewährung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter führt mangels Fremdüblichkeit zur vgA, wenn der Darlehensvertrag von Anfang an mangels nennenswerter Tilgungs- und Zinszahlungen seitens der Gesellschaft nicht ernsthaft durchgeführt worden ist. (FG Münster, Urteil vom 12.4.2019, 13 K 3923/16 K G, 13 K 3923/16 K)			

	Zeile(n)	Ja	Nein
<p>BFH, Urteil vom 24.10.2018, I R 78/16, BStBl II 2019, 570 Aufwendungen einer Organgesellschaft aufgrund einer Haftungsanspruchnahme für Körperschaftsteuerschulden des Organträgers nach § 73 AO fallen nicht unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG. Sie sind als vGA zu qualifizieren.</p>			
<p>§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG setzt zwar nicht den Willen der handelnden Personen voraus, eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. Rechtsinstituts zu bewirken; es ist aber zumindest der Wille der jeweils handelnden Personen erforderlich, die Realhandlungen, die zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führen sollen, vorzunehmen. Wie alle inneren Tatsachen ist der entsprechende Handlungswille an Hand der äußeren Gegebenheiten festzustellen.</p>			
<p>Wurde das Rückwirkungsverbot für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, insbesondere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • bei Gehaltserhöhungen, • Pensionszusagen, • Gewährung/Erhöhung von Tantiemen, • Urlaubsfortzahlungen, • Mieten, Pachten, Darlehensentgelte, • sowie bei der Gewährung sonstiger Vorteile, insbesondere bei der Einräumung privater Nutzung des betrieblichen Pkw geprüft? <p>Diese Prüfung ist auch bei einer den beherrschenden Gesellschaftern nahestehenden Personen erforderlich.</p>			
<p>Zum maßgeblichen Zeitpunkt der Beurteilung einer verdeckten Gewinnausschüttung vergleiche insbesondere Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 13.07.2016, 3 K 467/16. Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 77/16). Siehe unten.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ein Vertrag zwischen einer Kapitalgesellschaft und einem Gesellschafter, in dem weder vereinbart wird, wie der vertraglich zu erbringende Erfolg (hier: Einrichtung eines EDV-Systems) zu erfüllen ist noch bis wann der Erfolg eingetreten sein soll, hält einem Fremdvergleich nicht stand. 2. Kommt es zu erheblichen Änderungen in den Beziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern oder zwischen den Gesellschaftern untereinander (hier: Eingehen eines Näheverhältnisses aufgrund einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft zwischen einem Gesellschafter und dem beherrschenden Gesellschafter im Streitjahr), ist bei der Beurteilung, ob Leistungen einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen, nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistungsgewährung. 			

	Zeile(n)	Ja	Nein
<p>BFH, Beschluss vom 12.09.2018, I R 77/16, BFH/NV 2019, 296-299 (Leitsatz und Gründe)</p> <p>Eine Vereinbarung, die angesichts der umfänglichen wie unbestimmten Beschreibung der zu erbringenden Beratungsleistungen weder das „Ob“ noch das „Wie“ bzw. „Wann“ der vertraglichen Leistungserbringung bestimmen lässt, hält einem steuerrechtlichen Fremdvergleich nicht stand. Die Höhe des nach Vertragsabschluss erfolgten Mittelabflusses hat keine Auswirkungen auf die Angemessenheitsprüfung.</p>			
<p>Wurde dabei berücksichtigt, dass auch eine Beteiligung zwischen 25 % und 50 % zu einer beherrschenden Stellung führen kann, sofern tatsächlich ein beherrschender Einfluss ausgeübt wird, gleichgerichtete Interessen mehrerer Gesellschafter bestehen oder die übrigen Anteile zersplittert sind?</p>	46 Anlage GK		
<p>Wurden die vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und den beherrschenden Gesellschaftern tatsächlich wie vereinbart durchgeführt?</p> <p>Vgl. hierzu auch FG Hamburg, Beschluss vom 22.03.2011, 6 V 169/10 und FG München, Urteil vom 05.05.2011, 7 K 1349/09. Für die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, kommt es entscheidend auf die tatsächliche Durchführung der vertraglichen Vereinbarungen an. Insbesondere bei mündlichen Vereinbarungen muss strikt auf die tatsächliche, wie vereinbarte Umsetzung, geachtet werden.</p>	46 Anlage GK		
<p>Ein fortlaufender monatlich im Voraus getroffener bedingter Gehaltsverzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn die Vereinbarung nicht vertragsgemäß durchgeführt wurde und sich ein Fremdgeschäftsführer auf den Verzicht nicht eingelassen hätte, FG Hamburg vom 02.03.2016, 2 V 278/15.</p>			
<p>Wurde bei Mehrfach-Geschäftsführung geprüft, dass eine zusätzliche Geschäftsführertätigkeit bei der Bestimmung des angemessenen Gehalts i.d.R. vergütungsmindernd zu berücksichtigen ist?</p> <p>Vgl. hierzu Urteil des FG des Saarlandes vom 26.01.2011, 1 K 1509/07 und BFH vom 09.10.2013, I B 100/12 sowie BFH vom 15.12.2004, I R 61/03, BFH/NV 2005, 1146-1147 (Leitsatz und Gründe).</p>	46 Anlage GK		
<p>Nach Auffassung des BFH bezieht sich die – im Rahmen eines externen Fremdvergleichs ermittelte – Angemessenheit der Geschäftsführervergütung regelmäßig auf die Gesamtgeschäftsführung. Danach sind bei Bestellung mehrerer Gesellschafter-Geschäftsführer insbesondere bei sog. kleineren GmbH ggf. Vergütungsabschläge vorzunehmen, die auch von den Unterschieden in den Aufgabenstellungen abhängen können. Wurde ferner beachtet, dass eine Nebentätigkeit dem Grunde und dem Umfang nach vereinbart werden muss?</p>			

	Zeile(n)	Ja	Nein
<p>Wurde die Angemessenheit der Vergütung überprüft? Zur Angemessenheit vgl. auch FG Münster vom 11.12.2012, 13 K 125/09, nachfolgend BFH vom 22.10.2015, IV R 7/13. Die Annahme einer vGA kann nicht ausgeschlossen werden, wenn die unangemessene Vergütung der Zustimmung eines bei einer GmbH gesellschaftsvertraglich errichteten und jederzeit auflösbaren Beirats bedarf. Die vom BFH im Zusammenhang mit den Bezügen eines die AG beherrschenden Vorstands aufgestellten (strengerer) Grundsätze zur Beurteilung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung von Leistungsbeziehungen sind nicht auf die Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH mit Beirat zu übertragen, auch wenn der Beirat für die Bemessung der Geschäftsführer-Gehälter allein zuständig ist.</p>	46 Anlage GK		
<p>Wurde beachtet, dass die an einen GmbH Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlten Zuschläge für Dienste an Sonn- und Feiertagen regelmäßig gesellschaftsrechtlich veranlasst und damit als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen sind? BFH vom 27.03.2012, VIII R 27/09, BFH/NV 2012, 1127.</p>	46 Anlage GK		
<p>Wurde beachtet, dass längere Gehaltsstundungen zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen können? Längerfristige Stundungen erheblicher Gehaltsansprüche von Gesellschafter-Geschäftsführern ohne zeitliche Befristungen oder Festlegung von Überprüfungszeiträumen nebst Maßstäben stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar (FG Hamburg Urteil vom 28.06.2012, 2 K 199/10). Die Nichtzulassungsbeschwerde BFH: I B 124/12 wurde mit Beschluss vom 25.03.2013 zurückgewiesen. Wurde darauf geachtet, dass auch Tantiemen grundsätzlich wie vereinbart geleistet werden müssen und nur ausnahmsweise aus der verspäteten und ratierlichen Auszahlung einer Tantieme nicht auf eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wegen fehlender Ernsthaftigkeit der Tantiemevereinbarung geschlossen werden kann, insbesondere dann nicht wenn Tantiemen für andere Jahre vereinbarungsgemäß ausgezahlt wurden und bei Fälligkeit der später tatsächlich ausgezahlten Tantieme eine wirtschaftlich schwierige Situation des Unternehmens gegeben war, vgl. FG Köln vom 28.04.2014, 10 K 564/13, EFG 2014, 1610 (red. Leitsatz und Gründe).</p>	46 Anlage GK		

16.2.32 Zeilen 63 und 64 Anlage GK: Einlagen der Gesellschafter

63	Davon ab: Einlagen der Gesellschafter (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG), die erfolgswirksam gebucht und bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet wurden (einschließlich eines Erhöhungsbetrages im Sinne des § 23 Absatz 2 und 3 UmwStG) ³⁰	13.140
64	Davon ab: Einlagen der Gesellschafter (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG), die erfolgswirksam gebucht, aber nicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet wurden	13.148

16.2.32.1 Allgemeine Verständnishaarweisung zur verdeckten Einlage (Beispiele)

Beispiel: Ruben Lichtenberg ist Alleingesellschafter der Ruben Lichtenberg GmbH. In 2018 leistet er eine Geldeinlage i.H.v. 100.000 € aus privaten Mitteln. Die Beteiligung befindet sich im Privatvermögen. In 2019 leistet die Gesellschaft die Einlage zurück. Der ausschüttbare Gewinn 2018 beträgt 0 €.

Gesellschaft

Stammkapital	100.000
Rücklage	100.000



Einlage

Steuerliche Behandlung in 2018

Kapitalgesellschaft:

Einlage Zuführung zur Rücklage (steuerneutral).
Zugang beim steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG).

Gesellschafter:

Nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 17 EStG).

Steuerliche Behandlung in 2019

Kapitalgesellschaft:

Auskehrung der Rücklage.
Verringerung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG).
Keine Kapitalertragsteuer.

Gesellschafter:

Keine Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG), aber Ersatztatbestand der Veräußerung des Anteils (§ 17 Abs. 4 EStG und § 3 Nr. 40 Buchstabe c EStG).
Keine Besteuerung, da Gewinnausschüttung (Rückführung) und nachträgliche Anschaffungskosten sich einander entsprechen.

**Idealtypisch ist sowohl
die Zuführung als auch die Rückführung einer Einlage
steuerneutral**

Systematische Ausgewogenheit

Beispiel Einkünfte relevant: Ruben Lichtenberg (Alleingesellschafter der Ruben Lichtenberg GmbH) hat bei Anteilerwerb in 2010 ein Darlehen vom Altgesellschafter i.H.v. nominal 100.000 € für 20.000 € erworben. Die GmbH leistet Ruben Lichtenberg vereinbarungsgemäß angemessene Zinsen i.H.v. 6.000 € p.A. In 2019 hat die Gesellschaft bislang keine Zinsen geleistet. Am 01.07.2019 verzichtet Ruben Lichtenberg auf die voll werthaltige Zins- und Darlehensforderung. Bei einer zukünftigen Auskehrung beträgt der ausschüttbare Gewinn 0 €.

Steuerliche Behandlung in 2019	
Kapitalgesellschaft:	
Ausbuchung der Verbindlichkeit = Ertrag	103.000 €
Steuerneutrale Behandlung außerhalb der Bilanz (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG)	103.000 €
Erfassung beim steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG)	103.000 €
Gesellschafter:	
Einnahmen aus Kapitalvermögen Zinsertrag (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	3.000 €
Einnahmen aus Kapitalvermögen Darlehensverzicht (§ 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG)	
Einlagewert (100.000 €) ./.. Anschaffungskosten (20.000 €)	80.000 €
Nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung	103.000 €

Steuerliche Behandlung zukünftig
Kapitalgesellschaft: Auskehrung der Rücklage. Verringerung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG). Keine Kapitalertragsteuer.
Gesellschafter: Keine Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG), aber Ersatztatbestand der Veräußerung des Anteils (§ 17 Abs. 4 EStG und § 3 Nr. 40 Buchstabe c EStG). Keine Besteuerung, da Gewinnausschüttung (Rückführung) und nachträgliche Anschaffungskosten sich einander entsprechen.

Idealtypisch ist die Rückführung einer Einlage steuerneutral, soweit die Einlage aus versteuerten Einkommen des Gesellschafters geleistet wurde

Systematische Ausgewogenheit

Beispiel: Einkünfte relevant zunächst ohne Besteuerung beim Gesellschafter

Die Ruben Lichtenberg GmbH gewährt ihrem Gesellschafter Ruben Lichtenberg ein Darlehen. Ruben Lichtenberg leistet vereinbarungsgemäß einen überhöhten Zins. Da das Darlehen bei ihm zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwandt wird, erklärt er in seiner Einkommensteuererklärung die gesamten Zinsen als Werbungskosten. Die Zinszahlung betrug 200.000 €, angemessen wäre ein Betrag i.H.v. 100.000 €.

Lösung: Bei der Gesellschaft liegen zunächst in voller Höhe Betriebseinnahmen und beim Gesellschafter in voller Höhe Werbungskosten vor.

Gesellschaft (bilanziell)

Bank	200.000	Stammkapital	100.000
Übrige Aktiva	100.000	Gewinn	200.000

Gesellschafter

Einnahmen aus V+V
Werbungskosten	./ 200.000 €

- Eine Änderung der Einkommensteuerveranlagung von Ruben Lichtenberg im Jahr des Abflusses der Zinsen ist zu prüfen.
- Eine einkommensneutrale Behandlung der überhöhten Zinsen als verdeckte Einlage scheidet nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG aus, soweit die Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters nicht geändert wird.

Gesellschaft

Gewinn laut Steuerbilanz		200.000 €
§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG findet wegen § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG keine Anwendung	Keine Neutralisierung	
zu versteuerndes Einkommen		200.000 €
Aber! Zugang beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG		100.000 €

Wird die Einkommensteuer geändert, kann die Körperschaftsteuerveranlagung nach § 32a Abs. 2 KStG (soweit keine Änderungsmöglichkeiten nach der AO vorliegen) geändert werden.

Gesellschafter

Einnahmen aus V+V
Werbungskosten	./ 100.000 €

Gesellschaft (bilanziell)

Bank	200.000	Stammkapital	100.000
Übrige Aktiva	100.000	Kapitalrücklage	100.000
		Gewinn	100.000

Gesellschaft		
Gewinn laut Steuerbilanz		100.000 €
§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG findet Anwendung	Neutralisierung	
zu versteuerndes Einkommen		100.000 €
Zugang beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG ist bereits erfolgt!		100.000 €
Ausgewogenheit		
Einkommensteuer	Körperschaftsteuer	
Einkünfterminderung um 100.000 €	Einkünfterhöhung um 100.000 €	
EINLAGE	EINLAGE	
Nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung i.H.v. 100.000 €	Zugang beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG i.H.v. 100.000 €	

Beispiel: Einkünfte relevant ohne Besteuerung beim Gesellschafter

Die Ruben Lichtenberg GmbH gewährt einer ihrem Gesellschafter Ruben Lichtenberg nahestehenden Person ein Darlehen. Die nahestehende Person leistet vereinbarungsgemäß einen überhöhten Zins. Da das Darlehen bei ihm zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwandt wird, erklärt er in seiner Einkommensteuererklärung die gesamten Zinsen als Werbungskosten. Die Zinszahlung betrug 200.000 €, angemessen wäre ein Betrag i.H.v. 100.000 €.

R 8.9 KStR

Nach R 8.9 Abs. 1 KStR liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Lösung: Bei der Gesellschaft liegt in voller Höhe eine Einlage vor und bei der dem Gesellschafter nahestehenden Person liegen in voller Höhe Werbungskosten vor.

Beim Gesellschafter liegen i.H.d. verdeckten Einlage keine nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung vor. Die Besteuerung findet damit beim Gesellschafter i.R.v. § 17 EStG statt.

Bei der Einlagenrückgewähr liegen beim Gesellschafter Erträge nach § 17 Abs. 4 EStG vor und diesen Erträgen stehen keine nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung gegenüber.

(Un)ausgewogenheit	
Einkommensteuer der dem Gesellschafter nahestehenden Person	Körperschaftsteuer
Einkünfterminderung um die verdeckte Einlage	Neutralisierung der verdeckten Einlage beim zu versteuernden Einkommen
	Zugang beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG

Spätere Besteuerung beim Gesellschafter, da die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht erhöht werden

**Ausgewogenheit nach der
Besteuerung beim Gesellschafter**

16.2.32.2 Eintragungen im Vordruck und Beispiele zur verdeckten Einlage

63	Davon ab: Einlagen der Gesellschafter (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG), die erfolgswirksam gebucht und bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet wurden (einschließlich eines Erhöhungsbetrages im Sinne des § 23 Absatz 2 und 3 UmwStG) ⁶³	13.140
64	Davon ab: Einlagen der Gesellschafter (§ 8 Absatz 3 Satz 3 KStG), die erfolgswirksam gebucht, aber nicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet wurden	13.148

Aus den Eintragungen ergeben sich unmittelbare Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG und deren Feststellung.

Die Eintragung zu Zeile 63 Anlage GK führt auch zu einem Zugang beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG. Einlagen erhöhen das steuerliche Einlagekonto bei Zufluss, Rz. 26 des BMF-Schreibens vom 04.06.2003, IV A 2 – S 2836 – 2/03, BStBl I 2003, 366.

Die Eintragung zu Zeile 64 Anlage GK führt nicht zu einem Zugang beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG, da im Veranlagungszeitraum kein Zufluss erfolgt.

Einlagen erhöhen das steuerliche Einlagekonto bei Zufluss. Vgl. Rz. 26 BMF vom 04.06.2003, BStBl I 2003, 366.

In den Zeilen 63 und 64 Anlage GK sind Einlagen der Gesellschafter abzuziehen, die nicht das Nennkapital, wohl aber den Bilanzgewinn erhöht haben. Soweit das Nennkapital erhöht worden ist, ist der Bilanzgewinn nicht erhöht worden, sodass keine Korrektur erforderlich ist (Zeile 49 Anlage GK). Einlagen erhöhen innerbilanziell den Gewinn in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie (als Anspruch) aktiviert werden.

Wie oben dargestellt ist zu unterscheiden zwischen Einlagen, die bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleistet worden sind (Zeile 63 Anlage GK), und solchen, die zwar den Gewinn erhöht haben, zum Ende des Wirtschaftsjahres aber noch ausstehen (Zeile 64 Anlage GK).

Die Unterscheidung ist für den Zugang zum steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG maßgebend. Beim steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG werden nur Beträge erfasst, die der Körperschaft tatsächlich zugeflossen sind.

Mit dem Eintrag in Zeile 63 Anlage GK wird über den Zugang zum steuerlichen Einlagekonto entschieden. Soweit die Einlagen bis zum Ende des Wirtschaftsjahres zugeflossen sind ist sie in Zeile 49 des Vordrucks Anlage KSt 1 F zu übertragen.

In Betracht für die Eintragung in den Zeilen 63 und 64 Anlage GK kommen insbesondere folgende Fälle:

- verdeckte Einlagen,
- Nachschüsse bei der GmbH nach § 26 GmbHG,
- Eintrittsgelder bei Genossenschaften,
- Rückzahlungen von verdeckten Gewinnausschüttungen.
- Erhöhungsbetrag nach § 23 Abs. 2, 3 UmwStG,
- Erlass einer Forderung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen bzw. Vermögensmehrung bei Wiederaufleben einer aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erlassenen Forderung aufgrund eines Besserungsscheins.

Weitere Fälle:

- Die Gesellschaft berechnet den Gesellschafter für sonstige Leistungen (z.B. Darlehensgewährung, Nutzungsüberlassung) ein überhöhtes Entgelt.
- Nachträgliche Preissenkungen eines Gesellschafters beim Verkauf von Wirtschaftsgütern an seine Gesellschaft.
- Bürgschaftsübernahme des Gesellschafters zugunsten der Gesellschaft mangels einlagefähigem Wirtschaftsgut sind die Voraussetzungen zur Annahme einer verdeckten Einlage durch die bloße Abgabe des Bürgschaftsversprechens noch nicht erfüllt.
- Wird der Gesellschafter aber aus der Bürgschaft in Anspruch genommen und war diese gesellschaftsrechtlich veranlasst, so liegt eine verdeckte Einlage vor, soweit der Gesellschafter auf seine dadurch entstandene Regressforderung verzichtet.
- Zuschuss zur Abdeckung eines Bilanzverlustes.
- Der Gesellschafter überträgt der GmbH Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Preis.
- Die GmbH veräußert an einen Gesellschafter Wirtschaftsgüter über Preis.
- Der Gesellschafter verzichtet gegenüber seiner GmbH auf eine Forderung (rechtlich entstandener Anspruch):
 - Verzicht auf Gehalt
 - Verzicht auf Pensionsanswartschaften
 - Verzicht auf Darlehen
 - Verzicht auf Lieferantenforderungen
 - Verzicht auf Miet- oder Pachtforderungen
 - Verzicht auf Kaufpreisforderungen

Beim Gesellschafter erhöhen sich die Einkünfte und es erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung

Als Einlagen zu behandeln sind auch **Minderabführungen der Organgesellschaft** als Folge von Vorgängen aus vororganschaftlicher Zeit (§ 14 Abs. 3 KStG). Die entsprechende Gewinnerhöhung aus der Aktivierung dieses Betrags auf dem Beteiligungskonto ist bei der Einkommensermittlung durch eine Abrechnung rückgängig zu machen. Dies erfolgt jedoch nicht in den Zeilen 62 und 63 Anlage GK, sondern durch Eintragung in Zeile 118 Anlage GK.

Einlagen, die den Bilanzgewinn nicht erhöht haben, sondern unmittelbar den Rücklagen zugeführt wurden (z.B. **Aufgeld bei Kapitalerhöhungen**), sind in den Zeilen 62 und 63 Anlage GK nicht zu erfassen. Da sie unmittelbar in die Rücklagen eingestellt worden sind, haben sie das Bilanzergebnis nicht erhöht, eine Korrektur bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ist also nicht erforderlich.

28. Gesamtfall zur Körperschaftsteuerveranlagung 2019

28.1 Ruben Lichtenberg GmbH, StNr. 1/2019

Die Ruben Lichtenberg GmbH, Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Berlin Lichtenberg (Beginn der Körperschaftsteuerpflicht am 26.10.1991) legt ihrer Steuerberaterin Anmei die folgende vorläufige (vor Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sowie Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht) Handelsbilanz auf den 31.12.2019 sowie die Gewinn- und Verlustrechnung vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2019 vor. Die Gesellschaft ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Die Umsatzsteuer wurde insgesamt zutreffend ermittelt und an das Finanzamt abgeführt.

Vorläufige Bilanz 31.12.2019			
Aktiva	(verkürzte Fassung in €)		Passiva
Anlagevermögen	550.000	Stammkapital	30.000
Umlaufvermögen	150.000	Gewinnvortrag	
		Vorl. Jahresüberschuss	40.819
		Vorl. Bilanzgewinn	40.819
		Körperschaftsteuer-	
		Rückstellung	85.000
		Verbindlichkeiten	544.181
	700.000		700.000

Aufwand		Ertrag	
Diverser Aufwand	2.485.829	Umsatzerlöse	3.949.600
Löhne	1.700.400	Andere Erträge	167.197
Körperschaftsteuer Vorauszahlungen 2019	29.500	Investitionszulage 2012	147.548
Solidaritätszuschlag Vorauszahlungen 2019	1.622	Beteiligungsertrag (netto)	73.625
Körperschaftsteuer 2019 Rückstellung	85.000	Auflösung Zinsverbindlichkeit	40.000
Geschenke 35 € (netto)	7.400		
Bewirtungsaufwendungen (netto)	1.000		
Gewerbsteuer 2019	10.000		
Zuwendungen 2019	15.500		
Säumniszuschläge Gewerbesteuer Nachzahlung 2007	300		
Säumniszuschläge Körperschaftsteuer 2019	200		
Stundungszinsen Körperschaftsteuer 2018	200		
Hinterziehungszinsen Lohnsteuer 2017	200		
Vorläufiger Jahresüberschuss 2019	40.819		
	4.377.970		4.377.970

28.2 Erläuterungen zum Jahresabschluss 2019

28.2.1 Beteiligung

Die Ruben Lichtenberg GmbH ist an der Sarah Lichtenberg GmbH beteiligt. Im Veranlagungszeitraum 2019 hat die Sarah Lichtenberg GmbH eine offene den gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen entsprechende Gewinnausschüttung für das Kalenderjahr 2018 vorgenommen. Auf dem Bankkonto der Gesellschaft ist am 27.08.2019 ein Betrag i.H.v. 73.625 € eingegangen. Über die Gewinnausschüttung liegt eine ordnungsgemäße Originalsteuerbescheinigung vor. Im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung sind zulasten des Gewinns tatsächlich angefallene Betriebsausgaben i.H.v. 7.600 € gebucht worden. § 8b Abs. 4 KStG ist vorliegend nicht einschlägig, d.h. die Beteiligungshöhe beträgt seit Jahren und zu Beginn des Kalenderjahres über 10 %.

28.2.2 Verzicht auf Zinsforderung

Ruben Lichtenberg hat im Veranlagungszeitraum 2019 auf eine gegenüber der Gesellschaft bestehende in vollem Umfang werthaltige Zinsforderung i.H.v. 40.000 € verzichtet. Der Forderungsverzicht ist als Ertrag ausgewiesen. Die Zinsen hat er in seiner Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2019 zutreffend als Einnahmen aus Kapitalvermögen erklärt.

28.2.3 Pachtaufwand

Ruben Lichtenberg hat der Gesellschaft ein unbebautes Grundstück verpachtet. Die Gesellschaft entrichtet den p.A. vereinbarten Pachtzins i.H.v. 120.000 € zum jeweiligen Fälligkeitstag. An fremde Dritte hätte die Gesellschaft unstreitig nur eine Pacht i.H.v. 20.000 € gezahlt. Die 120.000 € sind im Veranlagungszeitraum 2019 abgeflossen.

28.2.4 Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG

Die Gesellschaft beabsichtigt in 2020 die Anschaffung eines ausschließlich betrieblich genutzten Wirtschaftsguts. Die voraussichtlichen Anschaffungskosten betragen 10.000 €. Die Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG liegen insgesamt vor.

28.2.5 Investitionsabzugsbetrag nach Anschaffung (§ 7g EStG)

Die Gesellschaft hat in 2018 einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG i.H.v. 20.000 € für die beabsichtigte Anschaffung eines Wirtschaftsguts in 2019 mit voraussichtlichen Anschaffungskosten i.H.v. 50.000 € gebildet. Die Voraussetzungen für den Abzug im Veranlagungszeitraum 2018 waren gegeben. Die Anschaffung eines ausschließlich betrieblich genutzten Wirtschaftsguts erfolgte am 06.01.2019. Die Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten betragen 58.000 €. Die Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach § 7g EStG liegt ebenfalls vor. Daneben soll die höchstmögliche Steuererminderung in Anspruch genommen werden.

In der Handelsbilanz wird das Wirtschaftsgut mit den Anschaffungskosten abzüglich einer linearen Absetzung für Abnutzung angesetzt. Die Nutzungsdauer beträgt unstreitig fünf Jahre.

Anschaffungskosten 06.01.2019	58.000 €
AfA 2019	./ 11.600 €
Buchwert 31.12.2019	46.400 €

28.2.6 Geschenke

Die Geschenke über 35 € betreffen diverse Präsente, die zum Nikolaustag 2019 angeschafft wurden. Ein Geschenk im Wert von 2.000 € kann beim Empfänger ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Ein weiteres Geschenk i.H.v. 2.600 € bestand in einem Geldgeschenk. Die Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7 EStG sind erfüllt. Das Konto weist die Nettobeträge aus.

28.2.7 Bewirtung aus geschäftlichem Anlass

Die Bewirtungsaufwendungen i.H.v. 1.000 € (netto) sind aus geschäftlichem Anlass begründet. Es handelte sich um ein sog. „Geschäftsanbahnungessen“ am 26.10.2019. Die Aufwendungen sind angemessen und bislang in voller Höhe als Betriebsausgaben gemindert worden. Die erforderlichen Nachweise gelten als erbracht.

28.2.8 Zuwendungen

Bei den Zuwendungen im Veranlagungszeitraum 2019 handelt es sich i.H.v. 10.500 € um Ausgaben zur Förderung der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke. Die übrige Zuwendung wurde an das Kunstamt Lichtenberg für die Organisation und Durchführung der Ausstellung zum Neodadaismus geleistet. Über den gesamten Betrag liegen insgesamt ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigungen vor (§ 50 EStDV).

28.3 Aufgabe

Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der Ruben Einkommen Lichtenberg GmbH für den Veranlagungszeitraum 2019 (Hinweis auf R 7.1 KStR).

Berechnen Sie die Körperschaftsteuerrückstellung (Tarifbelastung 15 %) neu und erstellen Sie die Abschlussbilanz auf den 31.12.2019. Der Solidaritätszuschlag für 2019 beträgt 5,5 % Eine Berechnung der Gewerbesteuerrückstellung ist nicht erforderlich. Das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG wurde auf den 31.12.2018 i.H.v. 0 € festgestellt.

28.4 Lösung des Gesamtfalls

Vorläufige Einkommensermittlung

Stichworte	Betrag in €	Rechtsgrundlagen
Jahresüberschuss	40.819	§ 8 Abs. 1 KStG
Anpassung Steuerbilanz	./ 23.600	§ 60 Abs. 2 EStDV
Verdeckte Gewinnausschüttung	100.000	§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
Investitionsabzugsbetrag	./ 4.000	§ 7g Abs. 1 EStG
Investitionsabzugsbetrag Hinzurechnung	20.000	§ 7g Abs. 2 EStG
Körperschaftsteuer 2019 Vorauszahlungen	29.500	§ 10 Nr. 2 KStG
Solidaritätszuschlag 2019 Vorauszahlungen	1.622	§ 10 Nr. 2 KStG
Körperschaftsteuer 2019 Rückstellung	85.000	§ 10 Nr. 2 KStG
Kapitalertragsteuer	25.000	§ 10 Nr. 2 KStG
Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer	1.375	§ 10 Nr. 2 KStG
Geschenke über 35 €	5.400	§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG
Darauf entfallene nicht abziehbare Vorsteuer	532	§ 10 Nr. 2 KStG
Nicht abziehbare Bewirtungsaufwendungen	300	§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG
Gewerbesteuer 2019	10.000	§ 4 Abs. 5b EStG

Stichworte	Betrag in €	Rechtsgrundlagen
Säumniszuschlag zur Körperschaftsteuer	200	§ 10 Nr. 2 KStG
Stundungszinsen zur Körperschaftsteuer	200	§ 10 Nr. 2 KStG
Hinterziehungszinsen Lohnsteuer	200	§ 4 Abs. 5 EStG
Zuwendungen (gesamt)	15.000	§ 9 Abs. 2 KStG
Beteiligungsertrag	./ 100.000	§ 8b Abs. 1 KStG
Fiktive nicht abziehbare Betriebsausgaben	5.000	§ 8b Abs. 5 KStG
Verdeckte Einlage	./ 40.000	§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG
Investitionszulage 2012	./ 147.548	§ 13 Satz 1 InvZulG
Einkommen vor Abzug der Zuwendungen	25.500	
Abzug der Zuwendungen	./ 15.752	§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
Einkommen	10.000	

28.5 Erläuterungen

28.5.1 Beteiligung

Der Beteiligungsertrag bleibt nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Die Quellensteuerbeträge sind nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbare Betriebsausgaben und daher außerbilanziell hinzuzurechnen. Hinsichtlich des Beteiligungsertrages ist ein fiktiver Betrag i.H.v. 5 % des Beteiligungsertrages als nicht abziehbare Betriebsausgabe zu behandeln (§ 8b Abs. 5 KStG). Die tatsächlichen Betriebsausgaben bleiben unberührt.

Die Quellensteuerbeträge können auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden.

Stichwort		Betrag	Vordruck KSt 1/ Anlage GK/Anlage ZVE
Bankeingang	innerbilanziell	73.625 €	In Zeile 11 Anlage GK enthalten
Kapitalertragsteuer	außerbilanziell	25.000 €	In Zeile 53 Anlage GK
Solidaritätszuschlag	außerbilanziell	<u>1.375 €</u>	In Zeile 52 Anlage GK
Summe		100.000 €	
§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG	außerbilanziell	100.000 €	Zeile 85 und Zeile 86 Anlage GK
§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG	außerbilanziell	5.000 €	Zeile 91 Anlage GK
Übertrag von Zeile 180 Anlage GK nach Zeile 2 bzw. 3 der Anlage ZVE		./ 95.000 €	Zeilen 107 und 180 Anlage GK Übertrag nach Zeile 2 bzw. 3 der ab dem Veranlagungszeitraum 2017 neu eingeführten Anlage ZVE
Summe		5.000 €	