

9.27 Zeile 28: Verdeckte Einlagen nach § 8 Abs. 3 Satz 4 ff. KStG

In Zeile 28 sind **verdeckte Einlagen** i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 4 ff. KStG dem Einkommen außerbilanziell hinzuzurechnen. Die Einlagen dürfen den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern und müssen (zunächst) besteuert werden.

Nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG erhöhen verdeckte Einlagen das Einkommen nicht. Einlagen sind ein Teil der steuerlichen Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) und deshalb nicht steuerbar. Verdeckte Einlagen müssen jedoch nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG das Einkommen erhöhen, wenn sie bei dem Gesellschafter das Einkommen gemindert haben. Damit soll grundsätzlich sichergestellt werden, dass der Gesellschafter die Einlage aus versteuerten Einkommen leistet bzw. eine doppelte Begünstigung ausgeschlossen wird. Eine doppelte Begünstigung kann darin bestehen, dass der Gesellschafter die Leistung von seinem Einkommen abzieht, die Kapitalgesellschaft die erhaltene Vermögensmehrung aber als Einlage nicht zu versteuern braucht.

Die Hinzurechnung in Zeile 28 hat nur zu erfolgen, wenn die Einlage nicht erfolgswirksam gebucht worden ist, also z.B. unmittelbar in Rücklagen eingestellt wurde. Wurde die verdeckte Einlage erfolgswirksam gebucht, ist keine Korrektur erforderlich, da die Einlage dann bereits im Gewinn enthalten ist und das Einkommen erhöht hat.

Die Eintragung in Zeile 28 ist im Zusammenhang mit den Zeilen 33, 34 zu sehen, wo ebenfalls eine Korrektur um verdeckte Einlagen erfolgt. Ist die Einlage, die nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG das Einkommen nicht mindern darf, gewinnwirksam gebucht worden, gibt es für die Darstellung im Formular zwei Möglichkeiten:

- Entweder erfolgt in Zeile 28 keine Hinzurechnung, dann darf in den Zeilen 33, 34 auch keine Kürzung vorgenommen werden, oder
- es erfolgt in den Zeilen 33, 34 eine Kürzung, dann ist in Zeile 28 eine entsprechende Hinzurechnung vorzunehmen.

9.28 Zeile 29: Übertrag aus Anlage A

In Zeile 29 sind die **Beträge aus der Anlage A** Zeile 15 zu übernehmen.

9.29 Zeilen 33 bis 34

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

Die Eintragung zu Zeile 33 führt zu einem Zugang beim steuerlichen Einlagekonto.

Die Eintragung zu Zeile 34 führt nicht zu einem Zugang beim steuerlichen Einlagekonto.

Vgl. Rn 26 BMF vom 04.06.2003, BStBl I 2003 S. 366.

Einlagen erhöhen das steuerliche Einlagekonto bei Zufluss.

In den Zeilen 33, 34 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 28). 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 33), und solchen, die zwar den Gewinn erhöht haben, zum Ende des Wirtschaftsjahres aber noch ausstehen (Zeile 34).

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 33 KSt 1 A wird über den Zugang zum steuerlichen Einlagekonto entschieden. Soweit die Einlagen bis zum Ende des Wirtschaftsjahres zugeflossen sind (Zeile 33), sind sie in Zeile 15 des Vordrucks KSt 1 F - 27/28 bzw. Zeile 31 des Vordrucks KSt 1 F zu übertragen.

In Betracht für die Eintragung in den Zeilen 33, 34 kommen 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.

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 33, 34, sondern durch Eintragung in Zeile 9b der Anlage ORG. Dieser Betrag als Minderung der steuerpflichtigen Einkünfte erhöht die Summe der Kürzungen in Zeile 10, Spalte 2 der Anlage ORG und mindert über Zeile 49 des Vordrucks KSt 1 A die steuerpflichtigen Einkünfte des Organträgers.

Einlagen, die den Bilanzgewinn nicht erhöht haben, sondern unmittelbar den Rücklagen zugeführt wurden (z.B. **Aufgeld bei Kapitalerhöhungen**), sind in den Zeilen 33, 34 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.

9.29.1 Verdeckte Einlagen ab 18.12.2006 (JStG 2007)

Grundsätzlich kann im Körperschaftsteuerrecht die einkommensteuerliche Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht übernommen werden. Einkommensteuerlich ist die Einlage (wie auch die Entnahme) ein Sphärenwechsel von privat nach betrieblich/beruflich (von betrieblich/beruflich nach privat) bei einem Steuerpflichtigen. Körperschaftssteuerlich handeln regelmäßig zwei Beteiligte, die Gesellschaft und der Anteilseigner.

Bisherige Verwaltungsregelungen: Nach Auffassung der Verwaltung können die Vorschriften der § 4 Abs. 1 Satz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG nach § 8 Abs. 1 KStG auch auf Kapitalgesellschaften angewendet werden, obwohl hier Einlegender und Empfänger der Einlage verschiedene Rechtsträger sind (**finaler Einlagebegriff**).

Verdeckte Einlagen wirken sich wie „offene“ Einlagen nicht auf die Höhe des Einkommens der empfangenen Körperschaft aus (R 40 Abs. 2 KStR). Die sich durch die gesellschaftsrechtliche Zuwendung ergebene Erhöhung des Steuerbilanzgewinns wird außerbilanziell vor der

eigentlichen der Einkommensermittlung wieder korrigiert. Beim zuwendenden Anteilseigner erhöhen sich dabei grundsätzlich gleichzeitig die Anschaffungskosten auf seine Beteiligung um den Wert der verdeckten Einlage. Dies jedoch nicht mehr in jedem Fall.

Grundlage dieser steuerlichen Behandlung ist die strikte Trennung zwischen der Einkommens- und der Vermögensebene. Der Besteuerung muss die Einkommensebene unterworfen werden. Der Besteuerung nach dem Einkommen darf hingegen nicht die Vermögensebene unterworfen werden.

Problematisch sind die Fälle, in denen die beiden Ebenen nicht genau getrennt werden können.

Die außerbilanzielle Korrektur einer verdeckten Einlage erfolgte bisher unabhängig davon, wie die Zuwendung beim leistenden Anteilseigner behandelt wird.

Gesetzliche Regelung:

Nunmehr ist eine Korrektur bei der empfangenen Körperschaft davon abhängig gemacht worden, ob die verdeckte Einlage das Einkommen des Anteilseigners gemindert hat. Das Einkommen der Körperschaft soll sich daher durch die Einlage erhöhen, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Anteilseigners gemindert hat.

Durch die gesetzliche Änderung ist eine Einkommenskorrrektur bei der Empfängerkörperschaft davon abhängig, ob die verdeckte Einlage beim Anteilseigner das Einkommen gemindert hat.

Grundsatz: Die verdeckte Einlage mindert das Einkommen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG).
Ausnahme: Die verdeckte Einlage mindert das Einkommen nicht, soweit die verdeckte Einlage das Einkommen des Anteilseigners gemindert hat (§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG).
 Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert (§ 8 Abs. 3 Satz 5 KStG).
 In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 8 Abs. 3 Satz 6 KStG).
Eine Einkommenskorrrektur erfolgt nur noch, soweit eine spiegelbildliche Besteuerung sicher gestellt ist. Spätere Korrekturen können über § 32a Abs. 2 KStG spiegelbildlich erfolgen.

Beispiel 1: Ruben Lichtenberg veräußert ein seit acht Jahren in seinem Eigentum befindliches Grundstück an die Ruben Lichtenberg GmbH, deren alleiniger Gesellschafter er ist. Der Kaufpreis beträgt 100.000 €. Die tatsächlichen Anschaffungskosten wie unter fremden Dritten üblich betragen 200.000 €. Die ursprünglichen Anschaffungskosten betragen 10.000 €. Der Vorgang ist einkommensteuerlich nicht erfasst worden.

Lösung 1: Ruben Lichtenberg hätte die Veräußerung des Grundstücks der Besteuerung unterwerfen müssen, da die Fristen des § 23 EStG nicht abgelaufen sind. Bei der Ruben Lichtenberg GmbH ist das Einkommen nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG zu erhöhen. Soweit die verdeckte Einlage ertragswirksam erfasst wurde (bilanzielle Erhöhung der Anschaffungskosten des Grundstücks), kommt es zu keiner außerbilanziellen Kürzung der verdeckten Ein-

lage. Wurde die Einlage innerbilanziell erfolgsneutral behandelt, ist der Betrag der Einlage in Zeile 28 KSt 1 A einzutragen.

Eine Änderung der Einkommensteuerveranlagung des Jahres der Übertragung von Ruben Lichtenberg ist zu prüfen. Wird die Einkommensteuerveranlagung geändert und das private Veräußerungsgeschäft der Besteuerung unterworfen kann die Körperschaftsteuerveranlagung nach § 32a Abs. 2 KStG geändert werden.

Der Zugang der Einlage im steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) ist nicht von der steuerlichen Behandlung der Einlage i.R.d. Einkommensermittlung abhängig. Auch der Besteuerung unterworfenen Einlagen sind im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen. Wird die Besteuerung später geändert, ändert dies nichts an der Zuordnung zum steuerlichen Einlagekonto. Beim Gesellschafter liegen i.H.d. verdeckten Einlage nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung vor. Hierdurch wird verhindert, dass der dem Gesellschafter zugeflossene Betrag zweimal besteuert wird.

Beispiel 2: 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.

Lösung 2: Bei der Gesellschaft liegen Betriebseinnahmen und beim Gesellschafter (zunächst) Werbungskosten vor. 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. Wird die Einkommensteuer geändert, kann die Körperschaftsteuerveranlagung nach § 32a Abs. 2 KStG (soweit keine Änderungsmöglichkeiten nach der AO vorliegen) geändert werden.

Der Zugang der Einlage im steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) ist nicht von der steuerlichen Behandlung der Einlage i.R.d. Einkommensermittlung abhängig. Auch der Besteuerung unterworfenen Einlagen sind im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen. Wird die Besteuerung später geändert, ändert dies nichts an der Zuordnung zum steuerlichen Einlagekonto. Beim Gesellschafter liegen i.H.d. verdeckten Einlage nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung vor. Hierdurch wird verhindert, dass der dem Gesellschafter zugeflossene Betrag zweimal besteuert wird.

Alternative zu Beispiel 2: Das Darlehen wird einer dem Ruben Lichtenberg nahe stehenden Person gewährt.

Lösung Alternative zu Beispiel 2: Bei der Gesellschaft ist eine einkommensneutrale Korrektur der Zinseinnahmen möglich. Dies gilt auch, soweit die Zinsen bei der Einkommensteuerveranlagung des Darlehensnehmers als Werbungskosten abgezogen wurden, da der Darlehensnehmer selbst nicht Gesellschafter ist.

Nach R 40 Abs. 1 KStR liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen

einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

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.

9.29.2 Verdeckte Einlage und Abgeltungssteuer

Der Verzicht des Gesellschafters auf eine gegenüber der Gesellschaft begründete Darlehensforderung stellt eine verdeckte Einlage dar, soweit die Forderung werthaltig ist. Darlehen, die nach dem 31.12.2008 begründet wurden, fallen unter die Anwendung der Abgeltungssteuer (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 52a Abs. 10 Sätze 6 und 7 EStG).

Vor dem 01.01.2009 gewährte Darlehen werden nicht von der Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG erfasst.

Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG gehören **Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Darlehensforderungen** zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen.

Als Veräußerung gilt auch die

- Einlösung,
- Rückzahlung,
- Abtretung oder
- verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft.

Gewinn ist der Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, und den Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4 Satz 1 EStG).

Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die Verluste mindern jedoch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt (§ 20 Abs. 6 Satz 2 EStG).

Der Forderungsausfall ist keine Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG. Die Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten der Forderung sind einkommensteuerrechtlich insoweit ohne Bedeutung (BMF vom 22.12.2009, IV C 1 - S 2252/08/10004, Rz. 60).

Die Anwendung des § 32d Abs. 1 EStG (besonderer Steuertarif mit Abgeltungswirkung) gilt nicht für Kapitalerträge i.S.d. § 20 Absatz 1 Nr. 4 und 7 sowie Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und 7 EStG,

- wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind,
- wenn sie von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist. Dies gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahe stehende Person ist.

Werden Erträge von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gezahlt, findet § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG Anwendung. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG keine

Anwendung, auch wenn die Beteiligung unter 10 % liegt (BMF vom 22.12.2009, a.a.O., Rz. 135). Gesellschaft und Gesellschafter sind nicht einander nahestehende Personen.

Danach unterliegt der zu mindestens 10 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligte Gesellschafter nicht den Beschränkungen des § 20 Abs. 6 EStG. Ein Verlustausgleich ist auch mit anderen Einkunftsarten sowie ein Verlustabzug (Verlustvor- und -rücktrag) möglich. Auch ist der Sondertarif nach § 32d Abs. 1 EStG nicht anzuwenden.

Beispiel 1: Ruben Lichtenberg ist mit einem Geschäftsanteil von 5 % Gesellschafter der Ruben Lichtenberg GmbH. Er gewährt der Gesellschaft vor dem 01.01.2009 ein verzinsliches Darlehen. In 2009 verzichtet er auf seine Darlehensforderung gegenüber der Gesellschaft. Die Forderung ist voll werthaltig.

Lösung 1: Für vor dem 01.01.2009 geleistete Zinsen liegen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG Einnahmen aus Kapitalvermögen vor. Sie unterliegen der einkommensteuerlichen Tarifbelastung und der Abzug von Werbungskosten ist möglich.

Für nach dem 31.12.2008 geleistete Zinsen liegen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG Einnahmen aus Kapitalvermögen vor. Sie unterliegen dem Sondertarif nach § 32d Abs. 1 EStG i.H.v. 25 %. Ein Abzug von Werbungskosten ist nicht möglich. Die Werbungskosten sind durch den Sparerpauschbetrag i.H.v. 801 € abgegolten.

Der Forderungsverzicht in 2009 führt zu einer verdeckten Einlage des Gesellschafters. Auf der Ebene der Gesellschaft ist das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG zu erhöhen und auf der Ebene des Gesellschafters liegen nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung vor. Die verdeckte Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft führt auf der Ebene des Gesellschafters grundsätzlich zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung an dieser Gesellschaft (BFH vom 12.02.1980, BStBl II 1980 S. 494 und vom 29.07.1997, BStBl II 1998 S. 652).

Im Ergebnis erfolgt auch bei Einlagenrückgewähr damit keine Besteuerung nach § 17 Abs. 4 EStG. Zwar ist der Besteuerungstatbestand erfüllt, aber die Bemessungsgrundlage beträgt Null. Es liegen keine Einnahmen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG vor, da es sich um ein Darlehen handelt, das vor dem 01.01.2009 ausgereicht wurde.

Beispiel 2: Ruben Lichtenberg ist mit einem Geschäftsanteil von 5 % Gesellschafter der Ruben Lichtenberg GmbH. Er gewährt der Gesellschaft nach dem 31.12.2008 ein verzinsliches Darlehen. In 2009 verzichtet er auf seine Darlehensforderung gegenüber der Gesellschaft. Die Forderung ist voll werthaltig.

Lösung 2: Für nach dem 31.12.2008 geleistete Zinsen liegen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG Einnahmen aus Kapitalvermögen vor. Sie unterliegen dem Sondertarif nach § 32d Abs. 1 EStG i.H.v. 25 %. Ein Abzug von Werbungskosten ist nicht möglich. Die Werbungskosten sind durch den Sparerpauschbetrag i.H.v. 801 € abgegolten.

Der Forderungsverzicht in 2009 führt zu einer verdeckten Einlage des Gesellschafters. Auf der Ebene der Gesellschaft ist das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG zu erhöhen und auf der Ebene des Gesellschafters liegen nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung vor. Im Ergebnis erfolgt auch bei Einlagenrückgewähr damit keine Besteuerung nach § 17 Abs. 4 EStG. Zwar ist der Besteuerungstatbestand erfüllt, aber die Bemessungsgrund-

lage für die Besteuerung beträgt Null. Der Einlagenrückgewähr als Einnahmen stehen die nachträglichen Anschaffungskosten als Ausgaben gegenüber.

Es liegen Einnahmen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 52a Abs. 10 Sätze 6 und 7 EStG vor, da es sich um ein Darlehen handelt, das nach dem 31.12.2008 ausgereicht wurde.

Der Gewinn ermittelt sich nach § 20 Abs. 4 EStG durch Gegenüberstellung des Veräußerungspreises und der Anschaffungskosten einschließlich etwaiger Veräußerungskosten. Im Falle der verdeckten Einlage tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der gemeine Wert der Forderung (§ 20 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Danach erfolgt auch nach dem 31.12.2008 grundsätzlich keine Besteuerung, obwohl der Besteuerungstatbestand erfüllt ist. Der gemeine Wert der voll werthaltigen Forderung entspricht den Anschaffungskosten und beim Forderungsverzicht dürften keine Veräußerungskosten angefallen sein.

Beispiel 3: Ruben Lichtenberg ist mit einem Geschäftsanteil von 5 % Gesellschafter der Ruben Lichtenberg GmbH. Er gewährt der Gesellschaft nach dem 31.12.2008 ein verzinsliches Darlehen. In 2009 verzichtet er auf seine Darlehensforderung gegenüber der Gesellschaft. Die Forderung ist vollständig wertlos. Ob bereits bei Hingabe mit einer Rückzahlung nicht gerechnet werden durfte ist nicht zu prüfen.

Lösung 3: Für nach dem 31.12.2008 geleistete Zinsen liegen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG Einnahmen aus Kapitalvermögen vor. Sie unterliegen dem Sondertarif nach § 32d Abs. 1 EStG i.H.v. 25 %. Ein Abzug von Werbungskosten ist nicht möglich. Die Werbungskosten sind durch den Sparerpauschbetrag i.H.v. 801 € abgegolten.

Der Forderungsverzicht in 2009 führt zu keiner verdeckten Einlage. Gegenstand einer verdeckten Einlage kann nur ein aus Sicht der Gesellschaft bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil sein. Dieser muss in der Steuerbilanz der Gesellschaft entweder zum Ansatz bzw. zur Erhöhung eines Aktivpostens oder zum Wegfall bzw. zur Minderung eines Passivpostens geführt haben (BFH vom 24.05.1984, BStBl II 1984 S. 747). Ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft führt bei dieser zu einer Einlage i.H.d. Teilwerts der Forderung. Dies gilt auch dann, wenn die entsprechende Verbindlichkeit auf abziehbare Aufwendungen zurückgeht. Der Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage führt bei ihm zum Zufluss des noch werthaltigen Teils der Forderung. Eine verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft kann auch dann anzunehmen sein, wenn der Forderungsverzicht von einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person ausgesprochen wird (BFH vom 09.06.1997, BStBl II 1998 S. 307). Eine verdeckte Einlage liegt hier demnach nicht vor, weil kein einlagefähiges Wirtschaftsgut vorliegt (BFH vom 31.05.2005, BStBl II 2005, S. 132).

Der Forderungsausfall ist keine Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG. Die Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten der Forderung sind einkommensteuerrechtlich insoweit ohne Bedeutung (BMF vom 22.12.2009, IV C 1 – S 2252/08/10004, Rz. 60).

Beispiel 4: nach BMF vom 22.12.2009: Ruben Lichtenberg ist mit einem Geschäftsanteil von 5 % Gesellschafter der Ruben Lichtenberg GmbH. Er gewährt der Gesellschaft nach dem 31.12.2008 ein verzinsliches Darlehen. In 2009 verzichtet er auf seine Darlehensforderung gegenüber der Gesellschaft. Die Forderung ist zum Teil wertlos. Die Darlehensforderung beträgt 100.000 €. Der werthaltige Teil beträgt 10.000 €. Ob bereits bei Hingabe mit einer Rückzahlung nicht gerechnet werden durfte ist nicht zu prüfen.

Lösung 4: nach BMF vom 22.12.2009: Für nach dem 31.12.2008 geleistete Zinsen liegen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG Einnahmen aus Kapitalvermögen vor. Sie unterliegen dem Sondertarif nach § 32d Abs. 1 EStG i.H.v. 25 %. Ein Abzug von Werbungskosten ist nicht möglich. Die Werbungskosten sind durch den Sparerpauschbetrag i.H.v. 801 € abgegolten. Der Forderungsverzicht in 2009 führt nur zum Teil zu einer verdeckten Einlage. Gegenstand einer verdeckten Einlage kann nur ein aus Sicht der Gesellschaft bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil sein. Dieser muss in der Steuerbilanz der Gesellschaft entweder zum Ansatz bzw. zur Erhöhung eines Aktivpostens oder zum Wegfall bzw. zur Minderung eines Passivpostens geführt haben (BFH vom 24.05.1984, BStBl II 1984 S. 747). Ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft führt bei dieser zu einer Einlage i.H.d. Teilwerts der Forderung. Der Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage führt bei ihm zum Zufluss des noch werthaltigen Teils der Forderung. Eine verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft kann auch dann anzunehmen sein, wenn der Forderungsverzicht von einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person ausgesprochen wird (BFH vom 09.06.1997, BStBl II 1998 S. 307). Eine verdeckte Einlage liegt hier demnach nur zum Teil vor, weil hinsichtlich des wertlosen Teiles der Forderung kein einlagefähiges Wirtschaftsgut vorliegt (BFH vom 31.05.2005, BStBl II 2005 S. 132).

Gemeiner Wert der Einlage	10.000 €
Anschaffungskosten	./. 10.000 €
Gewinn	0 €

I.H.d. werthaltigen Teils liegen nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung vor. Bei der Gesellschaft erhöht sich das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG. Bei Einlagenrückgewähr kommt es nicht zur Besteuerung, da den Einnahmen nach § 17 Abs. 4 EStG entsprechende Ausgaben gegenüberstehen.

I.H.d. nichtwerthaltigen Teils der Forderung hat ein Forderungsausfall stattgefunden.

Der Forderungsausfall ist keine Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG. Die Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten der Forderung sind einkommensteuerrechtlich insoweit ohne Bedeutung (BMF vom 22.12.2009, IV C 1 – S 2252/08/10004, Rz. 60).

9.30 Zeile 34a: Der Einlage gleichgestellte Veräußerung

Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen oder sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe eines Wirtschaftsjahres zugeführt hat. Einer Einlage

steht die Begründung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich (§ 4 Abs. 1 Satz 7 EStG).

In Zeile 34a sind beispielsweise Vermögenmehrungen einzutragen, die aus der Überführung eines Wirtschaftsgutes von einer ausländischen in eine inländische Betriebsstätte der Körperschaft entstanden sind. Diese Überführung wird nach § 12 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG als Einlage behandelt, wobei als Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG der gemeine Wert anzusetzen ist.

Die dadurch entstehende Vermögenmehrung ist als Einlage bei der Einkommensermittlung zu kürzen und in Zeile 16 des Vordrucks KSt 1 F - 27/28 bzw. Zeile 32 des Vordrucks KSt 1 F in das steuerliche Einlagekonto einzustellen.

Diese Regelung verhindert, dass im **Ausland gebildete stille Reserven** in das Inland übertragen und dort bei Realisierung versteuert werden.

9.31 Zeile 34b: Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG

Das **Körperschaftsteuerguthaben nach § 37 KStG** ist in einen Auszahlungsanspruch umgewandelt worden und beginnend mit dem 30.09.2008 und grundsätzlich bis zum 30.09.2017 in zehn gleichen Jahresraten auszuzahlen.

Der **Anspruch auf ratierliche Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens** ist mit Ablauf des 31.12.2006 entstanden und in einem besonderen Bescheid festgesetzt worden.

Der Anspruch ist unverzinslich und in der Handels- und Steuerbilanz zum Schluss des Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres mit einem abgezinsten Betrag zu aktivieren.

Die aus der Aktivierung des Anspruchs resultierende innerbilanzielle Vermögenmehrung gehört nach § 37 Abs. 7 KStG nicht zu den Einkünften, da die Körperschaftsteuer bei Zahlung eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe war.

Siehe hierzu auch Hinweise zur Anlage A (s. Kapitel 13) zum Stichwort Erstattung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben.

Der ursprünglich Körperschaftsteuererstattungsanspruch ist bereits in 2006 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) erfasst worden. Im Veranlagungszeitraum 2009 können sich Vermögenmehrungen nur aus der Neuberechnung des Erstattungsanspruchs ergeben, sei es durch geringere Abzinsung aufgrund der um ein Jahr verkürzten Laufzeit oder aufgrund der Auswirkungen einer Außenprüfung.

Entsprechendes gilt für etwaige Gewinnminderungen im Zusammenhang mit diesem Erstattungsanspruch. Gewinnminderungen können sich ergeben, wenn der aktivierte Erstattungsanspruch später neu berechnet und herabgesetzt wird, z.B. aufgrund einer Außenprüfung. Diese Gewinnminderung darf das Einkommen nicht mindern, ist daher in Zeile 34b hinzuzurechnen.

Im Veranlagungszeitraum 2009 ist ein Aufzinsungsbetrag bzw. Korrekturbetrag wegen Neuberechnung in Zeile 34b KSt 1 A einzutragen.

9.31.1 Körperschaftsteuerguthaben ohne Leistung

Nach dem „SEStEG“ wird das **bestehende Körperschaftsteuerguthaben** zum 31.12.2006 letztmals ermittelt.

Die bisherigen Regelungen zur Inanspruchnahme des Körperschaftsteuerguthabens sind letztmals auf offene den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechende Gewinnausschüttungen anzuwenden, die vor der letztmaligen Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens, mithin vor dem 31.12.2006 erfolgten.

Die Körperschaft oder ihr Rechtsnachfolger hat innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung in zehn gleichen Jahresbeträgen. Die Auszahlungsbeträge bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.

9.31.2 Änderung der Ausgangsgröße

Wird der Bescheid über die Festsetzung des verbleibenden Körperschaftsteuerguthabens auf den 31.12.2006 aufgehoben oder geändert, so wird der geänderte Betrag zukünftig der ratierten Auszahlung zugrunde gelegt.

Beispiel 1 (Änderung zugunsten): Das Körperschaftsteuerguthaben wurde auf den 31.12.2006 i.H.v. 24.000 € festgestellt. Die Auszahlung des Guthabens erfolgt ab 2008 in jährlichen Raten i.H.v. 2.400 €. Ende 2009 wird der Feststellungsbescheid auf den 31.12.2006 nach den Feststellungen einer Außenprüfung auf 31.000 € geändert.

Lösung: Bisher wurden (2008–2009) zweimal 2.400 € = 4.800 € ausgezahlt. Der geänderte Betrag des Körperschaftsteuerguthabens (31.000 €) vermindert um die bereits ausgezahlten Beträge (4.800 €) i.H.v. 26.200 € wird auf die verbleibenden Auszahlungstermine verteilt, d.h. ab dem Veranlagungszeitraum 2010 (30.09.2010) wird ein Betrag i.H.v. 3.275 € ausgezahlt.

Beispiel 2 (Änderung zuungunsten): Das Körperschaftsteuerguthaben wurde auf den 31.12.2006 i.H.v. 8.000 € festgestellt. Die Auszahlung des Guthabens erfolgt ab 2008 in jährlichen Raten i.H.v. 800 €. Ende 2009 wird der Feststellungsbescheid auf den 31.12.2006 nach Feststellungen einer Außenprüfung auf 1.100 € geändert.

Lösungshinweis: Bisher wurden (2008–2009) zweimal 800 € = 1.600 € ausgezahlt. Der geänderte Betrag des Körperschaftsteuerguthabens (1.100 €) vermindert um die bereits ausgezahlten Beträge (1.600 €) führt rechnerisch bereits zu einer Überzahlung i.H.v. 500 €. Der Rückzahlungsbetrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des geänderten Bescheids zu entrichten.

9.31.3 Bilanzielle Behandlung nach Verwaltungsauffassung

BMF vom 14.01.2008, S 2861/07/0001

Das Bundesfinanzministerium hat zur Frage der **bilanziellen Behandlung des Körperschaftsteuerguthabens** nach der Änderung des § 37 KStG durch das SEStEG Stellung genommen.

- Das Körperschaftsteuerguthaben wird im Regelfall letztmalig auf den 31.12.2006 ermittelt. In einigen Sonderfällen (Umwandlungen, Liquidation) kann der Stichtag auch vor dem 31.12.2006 liegen. Innerhalb des Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 hat die Körperschaft einen unverzinslichen Anspruch auf Auszahlung des ermittelten Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen.