

Eigenkapitalentnahme beim Eigenbetrieb und bei der Eigengesellschaft

- Unterschiede aus der Sicht des Steuerrechts -

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Eigenkapitalentnahme beim Eigenbetrieb	87
1.1 Definition des Eigenkapitals	87
1.2 Voraussetzungen für eine Eigenkapitalentnahme	87
1.3 Beispiel einer Kapitalrückzahlung	88
1.4 Sonderfall: Kapitalentnahme durch Rückgabe von Sachvermögen	89
2. Eigenkapitalentnahme bei der Eigengesellschaft	90
2.1 Definition des Eigenkapitals	90
2.2 Voraussetzungen für eine Eigenkapitalentnahme	90
2.3 Begriffsabgrenzung: Entnahme aus Kapitalrücklage, Kapitalrückzahlung, Gewinnausschüttung	91
2.4 Steuerliche Behandlung der „Gewinn“ausschüttung aus Kapitalrücklagen	91
2.5 Beispiele zur Kapitalrückzahlung bei einer Eigengesellschaft	93
2.6 Sonderfall: Kapitalrückzahlung nach vorausgegangener Umwandlung der in die Kapitalrücklage eingestellten Einlagen in Stammkapital/Nennkapital	95
2.7 Kapitalrückzahlung bei sog. einbringungsgeborenen Anteilen	95

Im Zusammenhang mit Umstrukturierungen kommunaler Eigenbetriebe stellt sich häufig die Frage, ob nicht betriebsnotwendiges Vermögen vor der Umgründung entnommen werden soll. Wird es, wie gewöhnlich, zu Lasten der Rücklagen entnommen, spricht man von einer Eigenkapitalentnahme. Das heißt, es kommt dabei zu einer Kapitalrückzahlung an die Gemeinde.

1. Eigenkapitalentnahme beim Eigenbetrieb

1.1 Definition des Eigenkapitals

Das Eigenkapital eines Eigenbetriebs umfaßt u.a. folgende Posten (vgl. Lenz/Schieder Kommentar zur Eigenbetriebsverordnung, 3. Auflage, RdNr. 24 zu § 5 EBV und Anlage 1 zu Nr. 21.1. VwvEBV):

- I. Stammkapital
- II. Rücklagen
- III. Gewinn/Verlust
- ...

Die Rücklagen eines Eigenbetriebs enthalten Gewinn- und Kapitalrücklagen. Gewinnrücklagen entstehen durch Zuführungen aus dem Jahresgewinn (Gewinnverwendung - § 25 Abs. 3 EBV), Kapitalrücklagen aus Einlagen der Gemeinde (z.B. zur Finanzierung größerer Investitionen; vgl. hierzu Wager, Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung der Eigenbetriebe, S. 57).

1.2 Voraussetzungen für eine Eigenkapitalentnahme

§ 6 Abs. 3 Eigenbetriebsverordnung (EBV) ermöglicht es der Gemeinde, das Eigenkapital zum Zwecke einer Kapitalrückzahlung zu vermindern, wenn dadurch die Erfüllung der Aufgaben und die zukünftige Entwicklung des Eigenbetriebs nicht beeinträchtigt werden. Ist diese Voraussetzung erfüllt, bedarf es zur Kapitalrückzahlung nur eines Beschlusses des Gemeinderates, nachdem die Werkleitung gehört wurde. Wenn nachfolgend von einer Eigenkapitalentnahme die Rede ist, ist hierbei stets nur die Entnahme aus bestehenden Rücklagen gemeint. Das nominell gebundene Eigenkapital, d.h. das Stammkapital, bleibt dabei unangetastet. Wenn die Rücklagen frühere Einlagen der Gemeinde umfassen, ist die Eigenkapitalentnahme insoweit die Rückzahlung des früher dem Eigenbetrieb zugeführten und nunmehr von diesem nicht mehr benötigten Kapitals in den Hoheitsbereich.

1.3 Beispiel einer Kapitalrückzahlung

Ein Eigenbetrieb weist in seiner Bilanz folgendes Eigenkapital aus:

Stadtwerke A-Stadt

Anlagevermögen	15.000.000	A. Eigenkapital	
		I. Stammkapital	5.000.000
Umlaufvermögen	5.000.000	II. Rücklagen	4.500.000
		III. Gewinn/Verlust	
		Gewinn/Verlust des Vorjahres	400.000
		Jahresgewinn/Jahresverlust	100.000
		B. Fremdkapital	10.000.000
Summe	20.000.000	Summe	20.000.000

Beschließt die Gemeinde eine Kapitalrückzahlung von 3.000.000 DM und verfügt der Eigenbetrieb über entsprechende flüssige Mittel, dann ergibt sich anschließend folgende Bilanz:

Stadtwerke A-Stadt

Anlagevermögen	15.000.000	A. Eigenkapital	
		I. Stammkapital	5.000.000
Umlaufvermögen	2.000.000	II. Rücklagen	1.500.000
		III. Gewinn/Verlust	
		Gewinn/Verlust des Vorjahres	400.000
		Jahresgewinn/Jahresverlust	100.000
		B. Fremdkapital	10.000.000
Summe	17.000.000	Summe	17.000.000

Eine solche Eigenkapitalrückzahlung ist auch dann zulässig, wenn beim Eigenbetrieb gleichzeitig die Aufnahme von Fremdkapital erforderlich wird.

Stadtwerke A-Stadt

Anlagevermögen	15.000.000	A. Eigenkapital	
		I. Stammkapital	5.000.000
Umlaufvermögen	5.000.000	II. Rücklagen	1.500.000
		III. Gewinn/Verlust	
		Gewinn/Verlust des Vorjahres	400.000
		Jahresgewinn/Jahresverlust	100.000
		B. Fremdkapital	13.000.000
Summe	20.000.000	Summe	20.000.000

Ebenso ist es zulässig, daß der Eigenbetrieb zur Finanzierung der Kapitalrückzahlung ein Darlehen bei der Gemeinde aufnimmt. Hierdurch kommt es letztlich zu einer Umwandlung von Eigen- in Fremdkapital. Hinsichtlich der steuerlich erforderlichen Mindesteigenkapitalausstattung verweisen wir auf die Regelungen in Abschn. 28 Abs. 3 der Körperschaftsteuerrichtlinien.

1.4 Sonderfall: Kapitalentnahme durch Rückgabe von Sachvermögen

Während bisher nur die an sich unproblematische Eigenkapitalrückzahlung durch Barvermögen oder Umwandlung von Eigen- in Fremdkapital behandelt wurde, soll nachfolgend die Situation bei einer Rückgabe von Sachvermögen an die Gemeinde untersucht werden.

Beispiel:

Ein Grundstück, das einen Buchwert von 400.000 DM und einen Teilwert von 750.000 DM hat, wird vom Eigenbetrieb nicht mehr benötigt und soll daher in den Hoheitsbereich überführt werden.

Lösung:

Die Entnahme des Grundstücks ist steuerlich mit 750.000 DM zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), so daß in dieser Höhe eine Rücklagenentnahme erforderlich ist. Dabei kommt es zur Aufdeckung einer stillen Reserve und damit zu einer Erhöhung des Jahresüberschusses um 350.000 DM. Der Vorgang ist wie folgt zu buchen:

Rücklage	750.000 DM	an Grundstück	400.000 DM
		an sonst. betriebl. Ertrag	350.000 DM

Sollte der Eigenbetrieb nicht über entsprechende Verlustvorträge verfügen, ist ggf. eine Bareinlage in Höhe der auf die aufgedeckte stille Reserve entfallenden Steuerbelastung erforderlich.

Die Bilanz hätte anschließend folgendes Aussehen:

Stadtwerke A-Stadt

Anlagevermögen	14.600.000	A. Eigenkapital	
Umlaufvermögen	5.000.000	I. Stammkapital	5.000.000
		II. Rücklagen	3.750.000
		III. Gewinn/Verlust	
		Gewinn/Verlust des Vorjahres	400.000
		Jahresgewinn/Jahresverlust	450.000
		B. Fremdkapital	10.000.000
Summe	19.600.000	Summe	19.600.000

2. Eigenkapitalentnahme bei der Eigengesellschaft

2.1 Definition des Eigenkapitals

Das Eigenkapital einer in der Rechtsform einer GmbH betriebenen Eigengesellschaft umfaßt nach § 272 HGB folgende Positionen (vgl. auch das Gliederungsschema nach § 266 HGB):

- A. Eigenkapital
 - I. Gezeichnetes Kapital
 - II. Kapitalrücklage
 - III. Gewinnrücklagen
 - IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
 - V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag

Als Kapitalrücklagen sind u.a. auszuweisen:

- § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB: der Betrag, der bei der Ausgabe von Anteilen ... über den Nennbetrag (Nennkapital = Stammkapital) ... hinaus erzielt wird.
- § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB: der Betrag von anderen Zuzahlungen, die Gesellschafter in das Eigenkapital leisten (vgl. Ziff. 1.1 Einlagen von Gemeinden beim Eigenbetrieb).

Da Eigengesellschaften in vielen Fällen durch Umwandlung eines Eigenbetriebs entstanden sind, bedeutet dies, daß das im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandene Eigenkapital des Eigenbetriebs der Kapitalrücklage zuzuführen ist, soweit es das gezeichnete Kapital der Eigengesellschaft übersteigt. Nach der Umwandlung des Eigenbetriebs Stadtwerke A-Stadt in eine Eigengesellschaft (vgl. Ausgangsbeispiel) ergibt sich folgende Eröffnungsbilanz (im Rahmen der Umwandlung wurde das Stammkapital auf 6.000.000 DM erhöht):

Stadtwerke A-Stadt GmbH

Anlagevermögen	15.000.000	A. Eigenkapital	
		I. Stammkapital	6.000.000
Umlaufvermögen	5.000.000	II. Kapitalrücklagen	4.000.000
		III. Gewinnrücklagen	0
		IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	0
		V. Jahresüberschuß/-fehlbetrag	0
		B. Fremdkapital	10.000.000
Summe	20.000.000	Summe	20.000.000

2.2 Voraussetzungen für eine Eigenkapitalentnahme

Eine ähnliche Vorschrift zum Schutz des Eigenkapitals wie § 6 Abs. 3 EBV gibt es im GmbHG nicht. Gesetzlich ist die GmbH nur verpflichtet, das Stammkapital zu erhalten (§ 30 GmbHG). Infolgedessen können die übrigen Teile des Eigenkapitals (Kapital-, Gewinnrücklagen und Jahresüberschüsse) - zumindest theoretisch - in vollem Umfang an

die Anteilseigner ausgezahlt werden. Jedoch wird man den in § 6 Abs. 3 EBV enthaltenen Regelungszweck, das zur nachhaltigen Aufgabenerfüllung erforderliche Eigenkapital im Unternehmen vor Entnahmen zu schützen, auch und gerade bei privatrechtlichen Unternehmensformen zu beachten haben.

2.3 Begriffsabgrenzung: Entnahme aus Kapitalrücklage, Kapitalrückzahlung, Gewinnausschüttung

Die Entnahme aus einer Kapitalrücklage ist nicht gleichbedeutend mit einer Kapitalrückzahlung. Das Handels- und auch das Steuerrecht verstehen unter der Entnahme aus einer Kapitalrücklage einer Kapitalgesellschaft zunächst nur deren (teilweise) Auflösung oder Verringerung (Herabsetzung). Der der Kapitalrücklage entnommene Betrag kann entweder zur Ausschüttung an den Gesellschafter oder auch zur Erhöhung des Stammkapitals (Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln) verwendet werden. Nur für den Fall, daß der der Rücklage entnommene Betrag ausgeschüttet wird, steht die Entnahme aus der Kapitalrücklage einer Kapitalrückzahlung gleich.

Jede Zahlung einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner (mit Ausnahme der Auskehrung des Stammkapitals) ist eine Ausschüttung. Demzufolge wird die sich an eine Entnahme aus der Kapitalrücklage anschließende Kapitalrückzahlung steuerlich grundsätzlich wie eine Gewinnausschüttung behandelt.

2.4 Steuerliche Behandlung der „Gewinn“ausschüttung aus Kapitalrücklagen

Eine Kapitalgesellschaft kann mit Ausnahme ihres Stammkapitals (vgl. § 30 GmbHG) alle übrigen Teile ihres Eigenkapitals an ihre Gesellschafter ausschütten. Daher ist das Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft zum Schluß jedes Wirtschaftsjahrs für steuerliche Zwecke in das für die Ausschüttung verwendbare (verwendbares Eigenkapital = vEK) und in das übrige Eigenkapital aufzuteilen. Das verwendbare Eigenkapital ist der Teil des Eigenkapitals, der das Nennkapital (bei GmbH: Stammkapital) übersteigt (vgl. § 29 Abs. 2 KStG), und umfaßt somit die Positionen Kapital- und Gewinnrücklagen sowie die Jahresergebnisse. Ausschüttungen unterliegen grundsätzlich einer Ausschüttungsbelastung von 30 % (§ 27 KStG). Da die einzelnen Positionen des verwendbaren Eigenkapitals einer unterschiedlichen Steuerbelastung unterlegen haben, ist es zwingend, das verwendbare Eigenkapital entsprechend seiner Steuerbelastung zu gliedern (§ 30 Abs. 1 Satz 1 KStG). Aufgegliedert wird dabei in

- Einkommensteile, die der Körperschaftsteuer ungemildert (derzeit 40 %) oder zu 30 % unterliegen (§ 30 Abs. 1 Satz 3 Nrn. 1 und 2 KStG), und in
- Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen (§ 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 KStG; sog. EK 0).

Zum sog. EK 0 gehören u.a.:

- steuerfreie ausländische Einkünfte (sog. EK 01, § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG),
- sonstige Vermögensmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen (sog. EK 02, § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG),
- Einlagen der Anteilseigner, die das Eigenkapital in nach dem 31.12.1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben (sog. EK 04, § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG).

Verluste einer Kapitalgesellschaft werden beim EK 02 abgezogen (§ 33 Abs. 1 KStG). Liegt kein positives EK 02 vor, sind sie als negatives EK 02 vorzutragen.

Hat eine Kapitalgesellschaft ihr verwendbares Eigenkapital erstmals zu gliedern (z.B. nach Umwandlung eines Eigenbetriebs in eine Eigengesellschaft), ist das in der Eröffnungsbilanz auszuweisende Eigenkapital, soweit es das Nennkapital übersteigt (vgl. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB), dem Teilbetrag im Sinne des Absatzes 2 Nr. 4 zuzuordnen (EK 04; § 30 Abs. 3 KStG).

In der unter Ziff. 2.1 dargestellten Bilanz einer aus der Umwandlung eines Eigenbetriebs hervorgegangenen Eigengesellschaft beträgt das verwendbare Eigenkapital 4.000.000 DM. Soweit die Stadtwerke A-Stadt GmbH unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 3 EBV ihr Eigenkapital nicht benötigt, kann sie es ganz oder teilweise sofort oder in den nächsten Jahren an ihre Gesellschafterin (Stadt A) ausschütten.

Bei einer Ausschüttung durch eine Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner ist gemäß § 27 Abs. 1 KStG grundsätzlich die sog. Ausschüttungsbelastung in Höhe von 30 % herzustellen. Dies gilt allerdings nicht, wenn dabei sog. EK 04, d.h. Eigenkapital, das durch Einlagen der Anteilseigner nach dem 31.12.1976 entstanden ist, (wieder) ausgeschüttet wird (§ 40 Satz 1 Nr. 2 KStG). Ausschüttungen aus dem EK 04 führen zudem beim Anteilseigner nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) und unterliegen keinem Kapitalertragsteuerabzug. Daher wäre es vorteilhaft, Ausschüttungen zuerst aus dem EK 04 zu entnehmen und erst danach aus anderen Eigenkapital„töpfen“. Jedoch bestimmt § 28 Abs. 3 KStG, daß die vorhandenen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals in der in § 30 KStG enthaltenen Reihenfolge als für die Ausschüttung verwendet gelten. Beträge aus nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilen des Eigenkapitals (wie z.B. Rückzahlung früherer Einlagen aus dem Eigenkapital„topf“ EK 04) können somit immer erst dann ausgeschüttet werden, wenn die aus versteuerten Gewinnen gefüllten und damit steuerbelasteten EK„töpfe“ bereits geleert wurden. Aber auch innerhalb des sog. EK 0 ist die Reihenfolge einzuhalten. Eine Ausschüttung aus dem EK 04 ist erst möglich, wenn die „Töpfe“ EK 01, EK 02 und EK 03 vollständig geleert wurden. Bei Ausschüttungen aus diesen „Töpfen“ ist aber wiederum zwingend die Ausschüttungsbelastung herzustellen. Ein durch Verluste entstandenes negatives Eigenkapital EK 02 ist dabei wie einer leerer „Topf“ zu behandeln.

In der Praxis dürften jedoch kommunale Eigengesellschaften nicht über EK 01 oder EK 03 verfügen, und das EK 02 ist in vielen Fällen negativ. Eine Ausschüttung aus dem EK 04 ist daher der Regelfall, wenn keinerlei steuerbelastetes Eigenkapital zur Verfügung steht. Bei der Rückzahlung früherer Kapitaleinlagen ist somit nur darauf zu achten, daß vorher zwingend alle erzielten Gewinne ausgeschüttet sein müssen.

2.5 Beispiele zur Kapitalrückzahlung bei einer Eigengesellschaft

Beispiel 1

Stadtwerke A-Stadt GmbH

Anlagevermögen	18.000.000	A. Eigenkapital	
Umlaufvermögen	7.000.000	I. Stammkapital	6.000.000
		II. Kapitalrücklagen	4.000.000
		III. Gewinnrücklagen	1.700.000
		IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	120.000
		V. Jahresüberschuß/-fehlbetrag	180.000
		B. Fremdkapital	13.000.000
Summe	25.000.000	Summe	25.000.000

EK 45: 2.000.000 DM (Steuersatz 1994 bis 1998: 45 %)

EK 04: 4.000.000 DM

Beschlossene Kapitalrückzahlung: 3.000.000 DM

Für die wie eine Gewinnausschüttung zu behandelnde Kapitalrückzahlung gilt das EK 45 zuerst als verwendet. Das EK 45 enthält diejenigen Einkommensteile, die einer Steuerbelastung von 45 % unterliegen haben. Bei einem Einkommen von z.B. 100 DM und einer Steuerbelastung von 45 DM ergibt sich ein Zugang beim EK 45 in Höhe von 55 DM. Dies bedeutet, daß im vorliegenden Fall das Einkommen vor Steuern $100/55$ von 2.000.000 DM = 3.636.363 DM betragen hat. Da auch bei einer Kapitalrückzahlung die Ausschüttungsbelastung von 30 % herzustellen ist, ergibt sich hierdurch eine Steuerminderung von 15 % (von 45 % auf 30 %). Bezogen auf ein Einkommen von 100 DM beträgt die Minderung $15/55$ des zur Ausschüttung verwendeten EK 45. Da diese Körperschaftsteuerminderung zur Finanzierung der Ausschüttung zusätzlich zur Verfügung steht, kann aus einem EK 45 in Höhe von 55 DM insgesamt eine Ausschüttung von 70 DM (55 DM + 15 DM) und bei einem EK 45 von 2.000.000 DM eine Kapitalrückzahlung von $70/55$ von 2.000.000 DM = 2.545.455 DM erfolgen. Der Restbetrag von 454.545 DM wird aus dem EK 04 finanziert. Anschließend stellt sich die Bilanz wie folgt dar:

Stadtwerke A-Stadt GmbH

Anlagevermögen	18.000.000	A. Eigenkapital	
Umlaufvermögen	4.000.000	I. Stammkapital	6.000.000
Forderung an Finanzamt	545.455	II. Kapitalrücklagen	3.545.455
		III. Gewinnrücklagen	0
		IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	0
		V. Jahresüberschuß/-fehlbetrag	0
		B. Fremdkapital	13.000.000
Summe	22.545.455	Summe	22.545.455

Beispiel 2

Stadtwerke A-Stadt GmbH

Anlagevermögen	18.000.000	A. Eigenkapital	
		I. Stammkapital	6.000.000
Umlaufvermögen	4.970.000	II. Kapitalrücklagen	4.000.000
		III. Gewinnrücklagen	0
		IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	- 80.000
		V. Jahresüberschuß/-fehlbetrag	50.000
		B. Fremdkapital	13.000.000
Summe	22.970.000	Summe	22.970.000

EK 45: 0 DM
EK 02: - 30.000 DM (- 80.000 DM + 50.000 DM)
EK 04: 4.000.000 DM
Beslossene Kapitalrückzahlung: 2.500.000 DM

Die Kapitalrückzahlung kann in voller Höhe aus dem EK 04 finanziert werden.

Bilanz nach Kapitalrückzahlung:

Stadtwerke A-Stadt GmbH

Anlagevermögen	18.000.000	A. Eigenkapital	
		I. Stammkapital	6.000.000
Umlaufvermögen	2.470.000	II. Kapitalrücklagen	1.500.000
		III. Gewinnrücklagen	0
		IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag	- 80.000
		V. Jahresüberschuß/-fehlbetrag	50.000
		B. Fremdkapital	13.000.000
Summe	20.470.000	Summe	20.470.000

Ergebnis:

Bei Verlustbetrieben, die mangels steuerpflichtiger Gewinne kein steuerbelastetes verwendbares Eigenkapital aufweisen, können frühere Einlagen somit unmittelbar aus dem EK 04 und damit ohne jegliche Steuerbelastung zurückgezahlt werden. Selbstverständlich ist bei Verlustbetrieben besonders sorgfältig zu prüfen, ob unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 3 EBV eine Eigenkapitalrückzahlung überhaupt zulässig ist. Es ist aber z.B. möglich, frühere Einlagen, die aufgrund der damaligen Verlustsituation zur Verlustabdeckung zwingend erforderlich waren, bei Besserung der Ertragslage wieder zu entnehmen.

2.6 Sonderfall: Kapitalrückzahlung nach vorausgegangener Umwandlung der in die Kapitalrücklage eingestellten Einlagen in Stammkapital/Nennkapital

Beispiel 3

Ausgangslage: Bilanz aus Beispiel 2

Die Gesellschaft beschließt eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch Umwandlung von Kapitalrücklagen über 3.000.000 DM. Dadurch entsteht in dieser Höhe zusätzliches (echtes) Stammkapital. Bei einer solchen Kapitalerhöhung gelten die Eigenkapitalanteile des EK 03 und EK 04 als vor den übrigen Eigenkapitalanteilen verwendet (§ 41 Abs. 3 KStG). Diese Teile scheiden damit aus dem verwendbaren Eigenkapital aus (Umkehrschluß aus § 29 Abs. 3 KStG, wonach bei einer Umwandlung von Gewinnrücklagen in Stammkapital diese Beträge aus dem vEK nicht ausscheiden). Danach ergibt sich ein Stammkapital von 9.000.000 DM, die Kapitalrücklage verringert sich auf 1.000.000 DM. Das verwendbare Eigenkapital beträgt danach:

EK 45:	0 DM
EK 02:	- 30.000 DM
EK 04:	4.000.000 DM - 3.000.000 DM = 1.000.000 DM

Für eine steuerfreie Ausschüttung (ohne Herstellung der Ausschüttungsbelastung) steht dann nur noch ein EK 04 von 1.000.000 DM zur Verfügung. Setzt die Kapitalgesellschaft in späteren Jahren ihr Stammkapital wieder herab und wird dieser Betrag an die Gesellschafter zurückgezahlt, findet keine Besteuerung statt, auch wenn das Kapital in diesem Fall nicht aus dem EK 04 zurückgezahlt wird. Denn die Rückzahlung von Stammkapital ist beim Gesellschafter keine steuerpflichtige Einnahme (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i.V. mit Nr. 1 Satz 3 EStG), es sei denn, der früheren Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln hätte eine Umwandlung von Gewinnrücklagen zugrunde gelegen (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG i.V. mit § 29 Abs. 3 KStG).

Folge: Werden Einlagen der Gemeinde in ihre Eigengesellschaft, die dort zur Kapitalrücklage rechnen, zunächst im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln in Stammkapital umgewandelt, können sie später nach entsprechender Kapitalherabsetzung trotzdem wieder steuerfrei entnommen werden.

2.7 Kapitalrückzahlung bei sog. einbringungsgeborenen Anteilen

Von „einbringungsgeborenen Anteilen“ spricht man, wenn die Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Sacheinlage gemäß 5 Abs. 4 GmbHG, § 20 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz UmwStG) entstanden sind und dabei das eingebrachte Betriebsvermögen unter dem Teilwert angesetzt wurde (§ 21 Abs. 1 UmwStG).

Beispiel: Ein Eigenbetrieb wird zum 01.01.2000 in eine Eigengesellschaft eingebracht.
Er hat zum 31.12.1999 folgende Bilanz:

Stadtwerke A-Stadt

Anlagevermögen	15.000.000	A. Eigenkapital	
		I. Stammkapital	6.000.000
Umlaufvermögen	5.000.000	II. Rücklagen	3.500.000
		III. Gewinn/Verlust	
		Gewinn/Verlust des Vorjahres	400.000
		Jahresgewinn/Jahresverlust	100.000
		B. Verbindlichkeiten	10.000.000
Summe	20.000.000	Summe	20.000.000

Der Teilwert des bilanzierten Anlagevermögens soll 18.000.000 DM betragen. Die neu gegründete Eigengesellschaft kann das übernommene Betriebsvermögen (Anlage- und Umlaufvermögen abzgl. Verbindlichkeiten) mit dem Buchwert (10 Mio DM), dem Teilwert (13 Mio DM) oder einem Zwischenwert ansetzen (§ 20 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG). Setzt die Eigengesellschaft das Vermögen mit 13 Mio DM an, entsteht beim untergehenden Eigenbetrieb ein Veräußerungsgewinn von 3 Mio DM. Setzt die Kapitalgesellschaft das übernommene Betriebsvermögen mit den Buchwerten von 10 Mio DM an, entsteht ein Veräußerungsgewinn von 0 DM. Um im Fall des Buchwertansatzes die Besteuerung der im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen, aber nicht aufgedeckten stillen Reserven sicherzustellen, bestimmt § 21 Abs. 1 UmwStG, daß bei einer späteren Veräußerung dieser sog. einbringungsgeborenen Anteile der Betrag, um den der Veräußerungspreis die Anschaffungskosten der Anteile übersteigt, als (nachträglicher) Veräußerungsgewinn gilt (= Nachholung der Besteuerung). Aber auch ohne eine Veräußerung der Anteile findet eine Besteuerung statt, wenn an den Eigner einbringungsgeborener Anteile Eigenkapital i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG (EK 04) ausgeschüttet wird (§ 21 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG i.d.F. ab 01.01.1997) und dabei der ausgeschüttete Betrag die Anschaffungskosten der Anteile übersteigt. Als Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile gilt der Betrag, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, im vorliegenden Fall 10 Mio DM. Zum 31.12.2000 hat die Eigengesellschaft ihr verwendbares Eigenkapital erstmals zu gliedern. Wird bei der Einbringung eines Betriebsvermögens von 10 Mio DM das Stammkapital von 6 Mio DM ausgewiesen und der Differenzbetrag von 4 Mio DM der Kapitalrücklage zugeführt, ergibt sich ein EK 04 von 4 Mio DM (§ 30 Abs. 3 KStG). An den Anteilseigner kann dann (unter Beachtung von § 28 Abs. 3 KStG) Kapital bis zu einem Betrag von 4 Mio DM aus dem EK 04 zurückgezahlt werden. Die Ausschüttung aus dem EK 04 kann aber die Anschaffungskosten der Anteile von 10 Mio DM nicht übersteigen.