



ofix: EStG/17/23

Rundvfg. vom 04.02.2014 - S 2244 A - 41 - St 215

Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto

1. Sinn und Zweck des steuerlichen Einlagekontos

Das Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft gliedert sich gem. § 266 Abs. 3 HGB wie folgt:

- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklagen
- IV. Gewinnvortrag / Verlustvortrag
- V. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag

Im **gezeichneten Kapital** wird die im Rahmen einer Gründung oder Kapitalerhöhung geleistete Einlage ausgewiesen. **Kapitalrücklagen** sind bestimmte Zuzahlungen von Gesellschaftern, die nicht auf das gezeichnete Kapital geleistet werden, z.B. ein Agio bei Anteilsausgaben oder Zuzahlungen für Vorzugsrechte. **Gewinnrücklagen** werden aus dem Ergebnis des laufenden oder eines früheren Geschäftsjahres gebildet; hierunter fallen z.B. gesetzliche oder satzungsmäßige Rücklagen. Der **Gewinnvortrag** enthält den nicht ausgeschütteten Teil des Bilanzgewinns, der nicht den Rücklagen zugeführt und auch nicht anderweitig verwendet worden ist. Der **Verlustvortrag** stellt den Bilanzverlust des Vorjahres dar. Der **Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag** ergibt sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung des aktuellen Geschäftsjahres.

Werden offene oder verdeckte Einlagen geleistet, schlagen sie sich im Eigenkapital der Kapitalgesellschaft nieder. Dort sind auch die von der Gesellschaft erwirtschafteten Erträge enthalten. Für Gewinnausschüttungen ist es jedoch erforderlich, das Eigenkapital in Erträge und Einlagen zu trennen. Denn die Ausschüttung von Erträgen unterliegt dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungsteuer, während die Rückzahlung von Einlagen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehört und keine Kapitalertragsteuerpflicht auslöst. Zudem ist die Kapitalgesellschaft gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG verpflichtet, zuerst alle Erträge auszuschütten (sog. ausschüttbarer Gewinn). Einlagen hingegen dürfen erst zurückgewährt werden, wenn kein ausschüttbarer Gewinn mehr vorhanden ist.

Aus diesem Grund werden im steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG alle offenen und verdeckten Einlagen erfasst mit Ausnahme der Einlagen, die in das gezeichnete Kapital (Nennkapital, Stammkapital) der Gesellschaft erbracht werden. Die Summe aus gezeichnetem Kapital, welches regelmäßig nur Einlagen ausweist, und steuerlichem Einlagekonto gibt Auskunft über die im Eigenkapital enthaltenen Einlagen. Das verbleibende Eigenkapital ist der ausschüttbare Gewinn.

Das steuerliche Einlagekonto wird außerhalb der Bilanz und nur für steuerliche Zwecke geführt. Es wird zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres für die Gesellschaft gesondert festgestellt. Werden bei Ausschüttungen Einlagen zurückgewährt, mindert sich das steuerliche Einlagekonto entsprechend.

Beispiel 1:

Die A-GmbH weist zum 31.12.2008 ein Eigenkapital von insgesamt 325.000 € aus. Davon entfallen 75.000 € auf das Stammkapital. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos beträgt 185.000 €. Im Oktober 2009 schüttet die A-GmbH für 2008 90.000 € aus.

Das gezeichnete Kapital (Stammkapital) i.H.v. 75.000 € zuzüglich des steuerlichen Einlagekontos i.H.v. 185.000 € ergibt die im gesamten Eigenkapital enthaltenen Einlagen i.H.v. 260.000 €. Das verbleibende Eigenkapital i.H.v. 65.000 € ist der ausschüttbare Gewinn. Die Gewinnausschüttung i.H.v. 90.000 € besteht daher i.H.v. 65.000 € aus Erträgen, die beim Gesellschafter zu Einkünften

aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen, und i.H.v. 25.000 € aus der Rückzahlung von Einlagen, die gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Sie mindern jedoch die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters.

2. Auswirkung auf die Anschaffungskosten der Beteiligung

Während einerseits offene und verdeckte Einlagen die Anschaffungskosten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (vgl. ofix: EStG/17/10) und – mit Ausnahme der Stammeinlage – das steuerliche Einlagekonto erhöhen, mindert im Gegenzug die Rückzahlung von Einlagen das steuerliche Einlagekonto und die Anschaffungskosten der Beteiligung. Wird ein Veräußerungs- oder Auflösungsgewinn nach § 17 EStG geltend gemacht, ist bei der Höhe der Anschaffungskosten daher immer zu prüfen, ob Zahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto an den Gesellschafter geleistet wurden und diese Anschaffungskostenminderung erklärt wurde. Diese Prüfung ist auch erforderlich, wenn der Gesellschafter keine geleisteten Einlagen als Anschaffungskosten geltend macht (vgl. Beispiel 2 und 3).

Der VTB K stellt das steuerliche Einlagekonto der Gesellschaft gesondert fest, die Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos jedes einzelnen Gesellschafters wird im DTB Beteiligungsverhältnisse gepflegt. Ob im Einzelfall Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto erfolgt sind, kann daher im VTB K erfragt werden.

Gleichzeitig sind die Kapitalgesellschaften verpflichtet, bei Gewinnausschüttungen, die auch Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto beinhalten, diese Leistungen neben den steuerpflichtigen Erträgen auf der Steuerbescheinigung auszuweisen. Begehrt der Gesellschafter im Rahmen der Veranlagung eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer auf den steuerpflichtigen Anteil der Gewinnausschüttung und werden auf der Steuerbescheinigung Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto ausgewiesen, empfiehlt es sich, diese im Überwachungsbogen Anteile an Kapitalgesellschaften (KSt GU / ÜKG, vgl. VTB-Handbuch Fach 5 Karte 2) zu vermerken.

3. Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG durch Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto

Gewinnausschüttungen erfolgen an die zum Zeitpunkt der Gewinnausschüttung beteiligten Gesellschafter entsprechend ihrer quotalen Beteiligung. Dies führt häufig dazu, dass die in einer Gewinnausschüttung enthaltene Einlagenrückgewähr nicht an den Gesellschafter geleistet wird, der die Einlage zuvor getätigt hatte. Übersteigt die zurückgewährte Einlage die Anschaffungskosten des Gesellschafters, ist der entstehende Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu versteuern. Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung ist im Zeitpunkt des Zuflusses der Gewinnausschüttung (§ 11 Abs. 1 EStG), bei beherrschenden Gesellschaftern bereits im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses.

Beispiel 2:

A und B gründen die AB-GmbH. Beide erbringen ihren Anteil an der Stammeinlage i.H.v. je 25.000 €. Das für den Geschäftsbetrieb zusätzlich benötigte Kapital leistet nach einem Gesellschafterbeschluss allein A i.H.v. 100.000 €. Drei Jahre später erfolgt eine Gewinnausschüttung i.H.v. je 120.000 € an A und B. In der Gewinnausschüttung ist eine Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto i.H.v. je 30.000 € enthalten.

Die Gewinnausschüttung unterliegt i.H.v. je 90.000 € bei A und B dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungsteuer. In Höhe der Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto von 30.000 € mindern sich jeweils die Anschaffungskosten von A und B.

Die (fortgeführten) Anschaffungskosten von A betragen 95.000 € (Stammeinlage 25.000 € + offene Einlage 100.000 € ./. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto 30.000 €). Bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung oder Liquidation der Gesellschaft sind die Anschaffungskosten nur noch i.H.v. 95.000 € zu berücksichtigen.

Die (fortgeführten) Anschaffungskosten von B betragen 0 €, sie werden sogar um den Betrag von 5.000 € überschritten (Stammeinlage 25.000 € ./. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto 30.000 €). In Höhe des die Anschaffungskosten übersteigenden Betrags von 5.000 € liegt bei

B ein Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG vor, der ebenfalls dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung oder Liquidation der Gesellschaft sind die Anschaffungskosten nur noch i.H.v. 0 € zu berücksichtigen.

Beispiel 3:

A kauft 100 % der Anteile an der X-GmbH, die in wirtschaftlichen Schwierigkeiten steckt, für 1 €. Er führt die Gesellschaft aus der Krise und erwirtschaftet in den nachfolgenden Jahren Gewinne. Bei einer Gewinnausschüttung i.H.v. 200.000 € werden 50.000 € aus dem steuerlichen Einlagekonto verwendet. Die zurückgewährten Einlagen stammen vom vorhergehenden Gesellschafter X.

Die Gewinnausschüttung unterliegt i.H.v. 150.000 € bei A dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungsteuer. In Höhe der Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto von 50.000 € mindern sich die Anschaffungskosten von A. Da A nur Anschaffungskosten i.H.v. 1 € hatte, entsteht in Höhe des übersteigenden Betrags von 49.999 € ein Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG, der ebenfalls dem Teileinkünfteverfahren unterliegt.

X konnte die 50.000 € geleistete Einlage im Jahr der Veräußerung der Beteiligung bei dem Veräußerungsverlust nach § 17 EStG ggf. mit weiteren nachträglichen Anschaffungskosten mindernd ansetzen.

Nach dem BFH-Urteil vom 19.02.2013 (BStBl II 2013, 484) ist ein Steuerbescheid änderbar, wenn bei Veranlagung zwar die Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto und die Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bekannt war, nicht jedoch die Höhe der Anschaffungskosten. Da allein der übersteigende Teil des Rückzahlungsbetrags steuerbare Einnahme ist, handelt es sich bei der positiven Differenz der Rückgewähr von Einlagen gegenüber den Anschaffungskosten um eine Tatsache, so dass bei nachträglichem Bekanntwerden der Anschaffungskosten die Änderungsnorm des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO greift.

4. Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG bei Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto

Nach § 17 Abs. 3 EStG bleibt der Veräußerungsgewinn grundsätzlich in Höhe eines Freibetrages steuerfrei. Der Freibetrag wird jedoch nur bis zur Höhe desjenigen Teils gewährt, der dem veräußerten Anteil entspricht. Im Falle der Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto gem. § 17 Abs. 4 EStG ist ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG nicht zu gewähren, da keine Gesellschaftsanteile veräußert werden.