

Aktuelles zur Einkommen- und Körperschaftsteuer

# **EINLAGENRÜCKZAHLUNGS- UND INNENFINANZIERUNGSERLASS**



Sebastian Bergmann

# ÜBERSICHT

- Vorbemerkungen
  - Ausgangsproblem
  - Historische Entwicklung
  - Eckpunkte des § 4 Abs 12 EStG (idF AbgÄG 2015)
- Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass
  - Grundsatz der Einmalerfassung
  - Subkontentechnik
  - Sonstiges zur Evidenzkontenführung und -vorlage
  - Eingeschränktes Wahlrecht
  - Erstmalige Ermittlung der Innenfinanzierung
  - Betriebsprüfung
  - „Inkrafttreten“ und Adaptierung bereits eingereichter Evidenzkonten

# AUSGANGSPROBLEM

- Zwei Möglichkeiten der steuerlichen Beurteilung causa societatis (dh nicht durch fremdübliche Leistungsbeziehungen) veranlasster Vermögenstransfers einer Körperschaft an einen Anteilsinhaber
  - Gewinnausschüttung
    - Grundsätzlich KEST-pflichtige (27,5%) Einkünfte
    - Bei juristischen Personen Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 KStG)
  - Einlagenrückzahlung
    - Umkehrung des Einlagevorgangs in Körperschaft
      - Einlage gilt als (entgeltlicher) Tausch (§ 6 Z 14 lit b EStG)
      - Einlagenrückzahlung gilt als (entgeltlicher) Rücktausch
    - Führen auf Ebene der Körperschaft zu einer Reduzierung des Einlagenstandes und beim Anteilsinhaber als logisches Gegenstück der Einlage zu einer Teilungsabstockung
    - In Höhe des Buchwerts bzw der (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten beim Anteilsinhaber steuerneutral
    - Über den Buchwert bzw die (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten hinausgehende Einlagenrückzahlungsbeträge führen grundsätzlich zu steuerpflichtigen Einkünften
- Unterschiedliche Interessenslagen, je nach Gesellschaftertyp
  - Natürliche Personen: Bevorzugung von Einlagenrückzahlung
  - Juristische Personen: Bevorzugung von Gewinnausschüttung

# HISTORISCHE ENTWICKLUNG

- Erstmalige Regelung in § 4 Abs 12 EStG durch StruktAnpG 1996 (BGBl Nr 201/1996)
- Einlagenrückzahlungserlass (AÖF 1998/88)
- Umfassende Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG durch StRefG 2015/2016 (BGBl I Nr 118/2015)
- Abermalige Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG durch AbgÄG 2015 (BGBl I Nr 163/2015)
- Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass (27. September 2017)

# ECKPUNKTE DES § 4 ABS 12 ESTG (IDF ABGÄG 2015)

## ■ Evidenzkonten für

- Einlagen (Außenfinanzierung; § 4 Abs 12 Z 1 EStG)
  - Nennkapital (sofern aufgebracht), Kapitalrücklagen, Partizipationskapital, sozietäres Genussrechtskapital und Kapital aus sonstigen Finanzierungsinstrumenten iSd § 8 Abs 3 Z 1 KStG sowie Kapital aus Verbindlichkeiten, die steuerlich als verdecktes Eigenkapital gelten
  - Erhöhungen und Verminderungen sind laufend fortzuschreiben (§ 4 Abs 12 Z 3 EStG)
    - Einlagenstand kann nicht negativ werden, sondern max. auf Null reduziert werden
- Innenfinanzierung (§ 4 Abs 12 Z 4 EStG)
  - + Jahresüberschüsse iSd UGB
  - Jahresfehlbeträge iSd UGB
    - kann zu negativem Innenfinanzierungsstand führen
  - offene Ausschüttungen

Nicht zu berücksichtigen: verdeckte Einlagen und erhaltene Einlagenrückzahlungen

Zeitversetzt zu berücksichtigen: Gewinne, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind, erhöhen die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem sie ausgeschüttet werden können (§ 235 UGB)

- ## ■ Wahlrecht, ob Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung, wenn sowohl Einlagen- als auch Innenfinanzierungsstand positiv

# GRUNDSATZ DER EINMALERFASSUNG

- Grundsätzlich ändert jeder causa societatis veranlasste Vorgang entweder den Stand der Einlagen oder den Stand der Innenfinanzierung (Pkt 1.4.)
- Eine Doppelerfassung (sowohl bei Einlagen als auch bei Innenfinanzierung) ist nicht möglich (Pkt 1.4.)
- Ausnahmsweise weder Berücksichtigung bei Einlagen noch bei Innenfinanzierung, wenn gesetzlich ausdrücklich angeordnet (Pkt 1.4. und § 4 Abs 12 Z 4 EStG)
  - Erhaltene Einlagenrückzahlungen
  - Umgründungsbedingte unternehmensrechtliche Aufwertungsbeträge (Erhöhung der Innenfinanzierung erst bei späterem Wegfall der Ausschüttungssperre)

# SUBKONTENTECHNIK (I)

- Problemstellung: Sind Evidenzkonten nach aktueller Rechtslage in Subkonten zu untergliedern?
  - Fachschrifftum: Umstritten, aber wohl eher ja!
  - Welche Subkonten?
  - Nur Untergliederung des Einlagenevidenzkontos oder auch des Innenfinanzierungsevidenzkontos?
- ERZ-IF-Erlass:
  - Subkontengliederung erforderlich
  - Vereinfachte (modifizierte) Untergliederung gegenüber bisherigem ERZ-Erlass alt
  - Gilt sowohl für Einlagen- als auch für Innenfinanzierungsevidenzkonto

# SUBKONTENTECHNIK (II)

- Mindestgliederung (Pkt 4.2.)
  - Einlagenevidenzkonto
    - Indisponible Einlagen-Subkonto
    - Disponible Einlagen-Subkonto
  - Innenfinanzierungsevidenzkonto
    - Indisponible Innenfinanzierung-Subkonto
    - Disponible Innenfinanzierung-Subkonto
- Darüber hinaus gegebenenfalls Führung eines Surrogatkapital-Subkontos (zB Substanzgenussrechte) und/oder eines Darlehenskapital-Subkontos (verdecktes Eigenkapital; Pkt 4.2.)
- Alternativ zulässige Subkontengliederung (iSd ERZ-Erlass alt; Pkt 4.2.):
  - Anknüpfung an Bilanzgliederungsschema des § 224 Abs 3 UGB (zB Nennkapital-Subkonto, gebundene bzw ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto, gesetzliche bzw ungebundene Gewinnrücklagen-Subkonto, Bilanzgewinn-Subkonto)
  - Erfordernis der Sicherstellung, dass Unterscheidung zwischen unternehmensrechtlich gebundenen und ungebundenen Eigenkapitalpositionen ersichtlich ist



# SUBKONTENTECHNIK (III)

## ■ Indisponible Einlagen-Subkonto

- Zusammensetzung (Pkt 4.2.1.1.)
  - Nennkapital
  - gebundene Kapitalrücklagen
- Veränderungen (nur durch unternehmensrechtliche Dispositionen; Pkt 4.2. und 4.2.1.2.)
  - + ordentliche Kapitalerhöhung
  - + Dotierung gebundener Kapitalrücklagen
  - + Umwandlung disponibler in indisponible Einlagen
  - ordentliche Kapitalherabsetzung
  - vereinfachte Kapitalherabsetzung → Umbuchung auf disponibles Einlagen-Subkonto
  - Auflösung gebundener Kapitalrücklagen → Umbuchung auf disponibles Einlagen-Subkonto

# SUBKONTENTECHNIK (IV)

## ■ Disponible Einlagen-Subkonto

- Zusammensetzung (Pkt 4.2.2.1.)
  - ungebundene Kapitalrücklagen
  - im Bilanzgewinn/-verlust enthaltene Beträge, die auf Einlagen zurückzuführen sind
  - sonstige disponible Beträge, die auf Einlagen zurückzuführen sind
- Veränderungen (Pkt 4.2.2.2.)
  - + Dotierung ungebundener Kapitalrücklagen
  - + auf Einlagen zurückzuführende Erhöhungen des Bilanzgewinns/-verlustes
    - aufgrund von Auflösung gebundener Kapitalrücklagen
    - aufgrund von vereinfachter Kapitalherabsetzung
  - + verdeckte Einlagen (nicht jedoch verdecktes Eigenkapital aus Gesellschafterdarlehen)
  - + mittelbare Einlagen bei Zwischenkörperschaft, die bilanziell nicht erfasst werden
  - + von Muttergesellschaft erhaltene Beiträge zur Verlustabdeckung im Rahmen von Ergebnisabführungsverträgen
  - Einlagenrückzahlungen
  - Umwandlung disponibler in indisponible Einlagen

# SUBKONTENTECHNIK (V)

## ■ Indisponible Innenfinanzierung-Subkonto

- Zusammensetzung (Pkt 4.2.3.1.)
  - gebundene Gewinnrücklagen (gesetzliche oder satzungsgemäße Rücklagen)
- Veränderungen (Pkt 4.2. und 4.2.3.2.)
  - + Dotierung gebundener Gewinnrücklagen
  - Auflösung gebundener Gewinnrücklagen → Umbuchung auf disponibles Innenfinanzierung-Subkonto
  - unternehmensrechtliche Ausschüttung des Bilanzgewinns, wenn weder Deckung im Stand der disponiblen Einlagen noch in der disponiblen Innenfinanzierung und soweit indisponibles Innenfinanzierung-Subkonto positiv („Zweifelsregelung“)

# SUBKONTENTECHNIK (VI)

## ■ Disponible Innenfinanzierung-Subkonto

- Zusammensetzung (Pkt 4.2.4.1.)
  - ungebundene Gewinnrücklagen (freie Rücklagen)
  - im Bilanzgewinn/-verlust enthaltene Beträge, die auf Innenfinanzierung zurückzuführen sind
- Veränderungen (Pkt 4.2.4.2.)
  - + Jahresüberschuss (außer Ausschüttungssperre iZm Umgründungsgewinnen unter Ansatz des beizulegenden Wertes)
  - + Auflösung gebundener Gewinnrücklagen
  - + Wegfall einer Ausschüttungssperre (§ 235 UGB) iZm Umgründungsgewinnen unter Ansatz des beizulegenden Wertes (zB infolge von Abschreibung gemäß §§ 204 und 207 UGB oder Buchwertabgänge; Pkt 3.4.3.)
  - Jahresfehlbetrag
  - offene Ausschüttung (verdeckte Ausschüttungen vermindern Evidenzkontostand nicht; Pkt 3.3.)
  - Dotierung gebundener Gewinnrücklage
  - Wiederaufleben einer Ausschüttungssperre (§ 235 UGB) iZm Umgründungsgewinnen unter Ansatz des beizulegenden Wertes (infolge von Zuschreibung gemäß § 208 UGB; Pkt 3.4.3.)

# SUBKONTENTECHNIK (VII)

## ■ Surrogatkapital-Subkonto

- Zusammensetzung (Pkt 4.2.5.1.)
  - Partizipationskapital
  - Substanzgenussrechtskapital
  - Kapital aus sonstigen Finanzierungsinstrumenten iSd § 8 Abs 3 Z 1 TS 2 KStG
- Veränderungen (Pkt 4.2.5.2.)
  - + Aufnahme (exkl Agio → indisponibles bzw disponibles Einlagen-Subkonto)
  - Rückzahlung

## ■ Achtung (Pkt 4.2.5.1.)

- betrifft ausschließlich Einlagen → kein gesondertes Innenfinanzierung-Subkonto
- keine Differenzierung zwischen indisponiblen und disponiblen Bestandteilen vorgesehen
- keine individualisierte Führung bei mehreren Surrogatkapitalgebern, wenn zu einheitlichen Bedingungen ausgegeben

# SUBKONTENTECHNIK (VIII)

## ■ Darlehen-Subkonto

- Zusammensetzung (Pkt 4.2.6.1.)
  - verdecktes Eigenkapital (= als steuerliches Eigenkapital qualifiziertes Gesellschafterdarlehen)
- Veränderungen (Pkt 4.2.6.1.)
  - + Aufnahme
  - Tilgung
  - Verzicht des betreffenden Gesellschafters → Umbuchung auf disponibles Einlagen-Subkonto

## ■ Achtung (Pkt 4.2.6.1.)

- betrifft ausschließlich Einlagen → kein gesondertes Innenfinanzierung-Subkonto
- keine Differenzierung zwischen indisponiblen und disponiblen Bestandteilen vorgesehen
- individualisierte Führung pro Darlehensgeber erscheine zweckmäßig

# SONSTIGES ZUR EVIDENZKONTENFÜHRUNG UND -VORLAGE

- Laufende Führung und Fortentwicklung (§ 4 Abs 12 Z 3 und 4 EStG; Pkt 4.3.1.)
  - Geschäftsfälle, die zu Ab- oder Zugängen führen, sind laufend zu berücksichtigen
  - da Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag eine stichtagsbezogene Größe darstellt, hat Fortentwicklung der Innenfinanzierung diesbezüglich stichtagsbezogen zu erfolgen
- Außerbilanzielle Evidenzkontenführung (Pkt 4.1.)
- Darstellung (Pkt 4.1. und 4.3.2.)
  - Anfangsstand
  - Zu- und Abgang
  - Endstand
- In geeigneter Form mit Stand zum Bilanzstichtag der jährlichen KöSt-Erklärung anzuschließen (§ 4 Abs 12 Z 3 und 4 EStG; Pkt 4.3.1.)

# EINGESCHRÄNKTES WAHLRECHT (I)

## ■ Wahlrecht (Steuerrecht)

- bei offener Bilanzgewinnausschüttung (unternehmensrechtlich)
  - wenn sowohl im Stand der disponiblen Einlagen als auch im Stand der disponiblen Innenfinanzierung gedeckt (Pkt 1.3.1. und 4.2.2.2.)
- bei ordentlicher Kapitalherabsetzung (unternehmensrechtlich)
  - wenn der Rückzahlungsbetrag den Stand der indisponiblen Einlagen übersteigt und sowohl disponible Einlagen und disponible Innenfinanzierungsbeträge vorhanden sind (Pkt 4.2.1.2.)



# EINGESCHRÄNKTES WAHLRECHT (II)

- Zwingende Gewinnausschüttung (steuerlich)
  - bei offener Bilanzgewinnausschüttung (unternehmensrechtlich)
    - wenn Deckung in disponibler Innenfinanzierung, nicht aber in disponiblen Einlagen (Pkt 1.3.1.)
    - wenn weder Deckung im Stand der disponiblen Einlagen noch im Stand der disponiblen Innenfinanzierung („Zweifelsregelung“, unabhängig vom Stand der indisponiblen Innenfinanzierung und von Auflösung allfälliger gebundener Gewinnrücklagen; Pkt 1.3.1., 1.3.2. und 4.2.)
      - Kann zu negativer Innenfinanzierung führen bzw solche erhöhen (Pkt 1.3.2.)
  - bei verdeckter Ausschüttung (unternehmensrechtlich idR Verstoß gegen Verbot der Einlagenrückgewähr gem § 82 GmbHG bzw § 52 AktG)
    - unabhängig sämtlicher Evidenzkontenstände (kein positiver Stand der disponiblen/indisponiblen Innenfinanzierung erforderlich; Pkt 3.3.)
      - Führt zu keiner Reduzierung der Innenfinanzierung (Pkt 3.3.)
  - bei ordentlicher Kapitalherabsetzung (unternehmensrechtlich)
    - wenn und insoweit der Rückzahlungsbetrag den Stand der indisponiblen Einlagen übersteigt und keine disponiblen Einlagen vorhanden sind

# EINGESCHRÄNKTES WAHLRECHT (III)

- Zwingende Einlagenrückzahlung (steuerlich)
  - bei offener Bilanzgewinnausschüttung (unternehmensrechtlich)
    - wenn Deckung in disponiblen Einlagen, nicht aber in disponibler Innenfinanzierung (Pkt 1.3.1.)
  - bei ordentlicher Kapitalherabsetzung (unternehmensrechtlich)
    - wenn und soweit indisponible Einlagen vorhanden sind (Pkt 4.2.1.2.) und bei deren vollständigem Verbrauch dispoible Einlagen, nicht aber dispoible Innenfinanzierung vorhanden ist

# EINGESCHRÄNKTES WAHLRECHT (IV)

- Bestehendes Wahlrecht wird von den für die Willensbildung der Körperschaft verantwortlichen Organen ausgeübt (Pkt 1.3.1.)
  - Wer ist zuständiges willensbildendes Organ?
    - Geschäftsführung/Vorstand?
    - Generalversammlung/Hauptversammlung?
- Sofern Voraussetzung gegeben, kann bzw muss im Einzelfall auch kombiniert vorgegangen werden (→ teilweise Gewinnausschüttung und teilweise Einlagenrückzahlung; Pkt 4.2.2.2.)
  - Aber: Differenzierung zwischen Anteilsinhabern wohl nicht zulässig (keine Aussage in ERZ-IF-Erlass)

# EINGESCHRÄNKTES WAHLRECHT (V)

- Grundsätzlich keine Bindungswirkung an gesellschaftsrechtliche Vorgänge (Pkt 1.3.1., 4.2. und 4.2.1.2.)
  - Wahlrecht besteht unabhängig von der unternehmensrechtlichen Auflösung disponibler Rücklagen
  - Aber: Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Behandlung hinsichtlich
    - gebundener Einlagen-Positionen
    - gebundener Innenfinanzierungs-Positionen (außer Ausschüttung findet weder im Stand der disponiblen Einlagen noch in der disponiblen Innenfinanzierung Deckung; „Zweifelsregelung“)

# EINGESCHRÄNKTES WAHLRECHT (VI)

## ■ Nachträgliche Umqualifikation

- Bei Wahlrecht zwischen offener Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung
  - Wahlrecht wird in der KEST-Anmeldung bindend dokumentiert (Pkt 1.3.1.)
  - Nachträgliche Änderung der steuerlichen Qualifikation einer getroffenen Entscheidung ist nicht möglich (Pkt 1.3.1.)
  - In der Praxis wird auf den Zeitpunkt der rechtzeitigen Abgabe der KEST-Anmeldung (§ 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG: „binnen einer Woche nach dem Zufließen“) abzustellen sein (Pkt 1.3.1.)
- Verdeckte Ausschüttung
  - Rückgängigmachung, wenn die Vermögenszuwendung spätestens am Bilanzstichtag (im Jahr der verdeckten Ausschüttung) von der Körperschaft rückgefordert und eine entsprechende Forderung bilanziert wird (Pkt 3.3.)
  - Behandlung als Einlagenrückzahlung, wenn durch nachträgliche Anmeldung (§ 96 Abs 3 EStG) das Unterbleiben eines KEST-Abzuges mit der Behandlung als Einlagenrückzahlung begründet wird (Pkt 3.3.)
    - Spätestens 7 Tage nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der verdeckten Ausschüttung
    - Vorhandensein entsprechender disponibler Einlagen

# ERSTMALIGE ERMITTLUNG DER INNENFINANZIERUNG

- Relevanter Zeitpunkt: letzter Bilanzstichtag vor dem 1.8.2015 (→ 31.12.2014 bei Regelbilanzstichtag 31.12.)
- Ermittlungsmethoden (Wahlrecht; Pkt 6.3.)
  - Pauschale (vereinfachte) Ermittlung (statisch; § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG)  
Unterschiedsbetrag zwischen
    - unternehmensrechtlichem Eigenkapital iSd § 224 Abs 3 UGB (unversteuerte Rücklagen sind dabei zur Gänze als Teil der Gewinnrücklagen zu behandeln; Pkt 6.3.2.) und
    - Stand der steuerlichen Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStGKann insbesondere bei unternehmensrechtlich nicht durchgebuchten Großmutterzuschüssen zu unsachlichen Ergebnissen führen  
Soweit steuerliches Surrogatkapital bzw verdecktes Eigenkapital unternehmensrechtlich als Fremd- oder Hybridkapital ausgewiesen wurde, kann dies für Zwecke der erstmaligen Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes durch Verminderung des steuerlichen Einlagenevidenzkontos berücksichtigt werden
  - Exakte Ermittlung (dynamisch)
    - Rekonstruktion anhand von Jahresabschlüssen seit Gründung der Körperschaft
    - Probleme (insbesondere bei „alten“ Gesellschaften): Aufwendig, Jahresabschlüsse bis Gründung eventuell nicht mehr vorhanden (7-jährige Aufbewahrungsfrist gemäß § 212 UGB)
  - Vereinfachte exakte Ermittlung (statisch und dynamisch)
    - Pauschale (vereinfachte) Ermittlung zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1.8.2006 und anschließend exakte Fortentwicklung

# BETRIEBSPRÜFUNG

- Im Rahmen abgabenbehördlicher Prüfungen kann es zum Aufdecken von Fehlern kommen (Pkt 4.4.)
  - wenn ein nicht erklärter Einlagentatbestand festgestellt oder die Eigenschaft eines erklärten Einlagentatbestands verneint wird
  - wenn die Innenfinanzierung nicht korrekt erstmalig ermittelt oder fortentwickelt wurde
  - wenn erklärte Ausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen zu Unrecht als solche behandelt wurden
- Rechtsfolgen (Pkt 4.4.)
  - Ertragsteuerliche Korrekturen (zB Erlassung eines KEST-Haftungsbescheides, Erfassung eines steuerpflichtigen Veräußerungstatbestandes beim Anteilsinhaber)
  - Berichtigung der Evidenzkontenstände
    - Hat die Behörde infolge fehlender Ermittlung durch den Abgabepflichtigen die Innenfinanzierung erstmalig zu ermitteln, stehen dieser – wie auch dem Abgabepflichtigen – die Möglichkeit der exakten sowie der pauschalen Ermittlung offen

# „INKRAFTTRETEN“ UND ADAPTIERUNG BEREITS EINGEREICHTER EVIDENZKONTEN

- Die im ERZ-IF-Erlass dargelegte BMF-Rechtsansicht zur Ausübung des eingeschränkten Wahlrechts soll auf sämtliche Beschlussfassungen ab 1.1.2016 anzuwenden sein (Pkt 6.2.)
- Entsprechend neuem ERZ-IF-Erlass adaptierte Evidenzkonten sind KöSt-Erklärung 2016 anzuschließen (Pkt 6.5.)
  - Zweckmäßigerweise Bekanntgabe der erstmaligen Ermittlungsmethode der Innenfinanzierung (pauschal, exakt oder vereinfacht exakt)
  - Kein Erfordernis zur Übermittlung der Unterlagen für erstmalige Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung (lediglich im Falle einer abgabenbehördlichen Prüfung offenzulegen)
  - Bei bereits erfolgter Einreichung der KöSt-Erklärung 2016 vor Veröffentlichung des ERZ-IF-Erlasses und Abgabe der Evidenzkonten nach anderen Grundsätzen
    - Neuermittlung und Nachreichung der Evidenzkonten
    - Kein Eintritt von Säumnisfolgen



**VIELEN DANK!**



**Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA**  
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

sebastian.bergmann@jku.at  
[www.jku.at/steuerrecht/sb](http://www.jku.at/steuerrecht/sb)

**JOHANNES KEPLER  
UNIVERSITÄT LINZ**  
Altenberger Straße 69  
4040 Linz, Österreich  
[www.jku.at](http://www.jku.at)