

Abgabenänderungsgesetz 2015

Zweifelsfragen zur Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG

Neun ausgewählte Problembereiche in der Praxis

GEORG KOFLER / ERNST MARSCHNER / GUSTAV WURM*)



Mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2015¹⁾ werden die durch das Steuerreformgesetz (StRefG) 2015/2016²⁾ eingeführten Verschärfungen bei der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG überwiegend zurückgenommen. In einem Beitrag in SWK-Heft 36/2015³⁾ haben wir die Neukonzeption im Überblick vorgestellt. Dieser Beitrag beleuchtet nunmehr einige ausgewählte Zweifelsfragen.

1. Führung von Subkonten und Reichweite des Wahlrechts zwischen Ausschüttung und Einlagenrückzahlung



Nach § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 war im Rahmen der Führung des Einlagenevidenzkontos nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich eine Unterteilung in Subkonten erforderlich, die nach Maßgabe der im konkreten Einzelfall vorhandenen unternehmens- und steuerrechtlichen Eigenkapitalbestandteile zumindest aus einem Nennkapital-Subkonto, einem Rücklagen-Subkonto, einem Bilanzgewinn-Subkonto, einem Surrogatkapital-Subkonto und Darlehenskapital-Subkonto zu bestehen hatte.⁴⁾ Demzufolge waren in Hinblick auf die grundsätzliche Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Eigenkapitaldarstellung gem § 224 Abs 3 UGB Veränderungen der einzelnen Eigenkapitalpositionen in den jeweiligen Evidenz-Subkonten zu erfassen.⁵⁾ Ein Wahlrecht zwischen Einlagenrückzahlung und Gewinnausschüttung bestand, wenn am Bilanzgewinn-Subkonto ein ausreichender Einlagenstand verzeichnet war.⁶⁾



Mit der Änderung des § 4 Abs 12 EStG durch das StRefG 2015/16 und der damit verbundenen „Verwendungsreihenfolge“ bzw dem „Primat der Gewinnausschüttung“ wurde eine untergliederte Evidenzierung der Einlagen nach der bisherigen „Subkontentechnik“ in den ErlRV ausdrücklich nicht mehr für erforderlich erach-

*) Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. ist Vorstand des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Priv.-Doz. MMag. Dr. Ernst Marschner, LL.M., ist Geschäftsführer und Leiter der Linzer Steuerabteilung einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft sowie Lektor am selben Institut. Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm ist Mitarbeiter an diesem Institut.

1) Derzeit vorliegend als RV 896 BlgNR 25. GP (vorgehend Begutachtungsentwurf 159/ME XXV. GP). Der Finanzausschuss des Nationalrats hat der Regierungsvorlage ohne die Vornahme von Änderungen am 1. 12. 2015 seine Zustimmung erteilt (AB 907 BlgNR 25. GP). Vom Plenum des Nationalrats wurde sie mit geringfügigen redaktionellen Klarstellungen, die jedoch das Thema des vorliegenden Beitrags nicht betreffen, am 9. 12. 2015 angenommen.

2) BGBl I 2015/118.

3) Kofler/Marschner/Wurm, Neukonzeption der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 36/2015, 1581.

4) Pkt 3.2 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88; siehe auch Jakob/Marschner, EStG⁸ (2015) § 4 Rz 508 mwN. Diese Subkontentechnik wurde implizit auch von der Rechtsprechung bestätigt; siehe UFS 20. 11. 2013, RV/0506-I/11, BFGJournal 2014, 70, mit Anmerkung Hirschlert/Sulz/Oberkleiner.

tet.⁷⁾ Mit dem AbgÄG 2015 erfolgte nun die Rückkehr – und auch explizite gesetzliche Verankerung – des grundsätzlichen Wahlrechts zwischen offener Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung, sofern sowohl eine entsprechende positive Innenfinanzierung als auch ein entsprechender positiver Einlagenstand gegeben sind. Damit stellt sich die Frage, ob künftig wieder eine Evidenzierung der Einlagen nach der bisherigen „Subkontentechnik“ erforderlich ist.⁸⁾ Dafür würde zum einen grundsätzlich sprechen, dass die einschlägigen gesetzlichen Bestimmung des § 4 Abs 12 Z 1 bis Z 3 EStG idF AbgÄG 2015 mit dem Wortlaut der Bestimmung zur Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 übereinstimmen. Dagegen spricht jedoch der Umstand, dass die durch das StRefG 2015/2016 geregelten Evidenzen für Innenfinanzierung und Einlagen fortzuführen sind.

Eine Unterteilung in Subkonten scheint jedoch, insbesondere im Hinblick auf steuerliches verdecktes Eigenkapital (Darlehenskapital-Subkonto) bzw sozietäres Genusrechtskapital (Surrogatkapital-Subkonto), auch sachlich gerechtfertigt, da andernfalls bei Evidenzierung der Einlagen als „Gesamtgröße“ Konstellationen eintreten könnten, in denen der Einlagenstand im Rahmen von laufenden Gewinnausschüttungen aufgezehrt werden kann (Behandlung als steuerliche Einlagenrückzahlung) und zB im Fall der zivilrechtlichen Tilgung des Gesellschafterdarlehens unter Umständen kein ausreichender Einlagenstand mehr vorhanden ist, was zu einer (teilweisen) Behandlung der Tilgung des Darlehens als steuerliche Gewinnausschüttung und somit zum (teilweisen) Anfall von KEST in Bezug auf das Nominale des Darlehens führen würde. Dieses Ergebnis scheint insbesondere dann unsachlich, wenn neben dem Gesellschafter, der das für steuerliche Zwecke als verdecktes Eigenkapital zu qualifizierende Darlehen gewährt hat, noch andere Gesellschafter beteiligt sind, die dadurch im Rahmen von laufenden steuerlichen Einlagenrückzahlungen an der steuerlichen Einlage in Form des verdeckten Eigenkapitals partizipieren würden. Dieselben Überlegungen gelten sinngemäß auch für die Rückzahlung von sozietärem Genusrechtskapital.

Umgekehrt könnte – ohne Abstellen auf Subkonten – mittels Substanzgenussrechten bzw verdeckten Eigenkapitals die Innenfinanzierung (bewusst) gesenkt und die Einlagen könnten (bewusst) für die anderen Gesellschafter erhöht werden: Eine natürliche Person beteiligt sich mit Substanzgenussrechten oder verdecktem Eigenkapital; die Rückführung des Kapitals erfolgt mittels Wahlrechts der Gesellschaft – als Gewinnausschüttung. Steuerlich besteht bei der natürlichen Person ein Nullsummenspiel, wonach der steuerpflichtige Beteiligungsertrag einem Veräußerungsverlust aus dem Substanzgenussrecht bzw verdecktem Eigenkapital gegenübersteht und gem § 27 Abs 8 EStG ausgeglichen werden kann. In der Gesellschaft hingegen wurde der Stand der Einlagen (künstlich) erhöht sowie jener der Innenfinanzierung gesenkt. Im Ergebnis muss die zivilrechtliche Tilgung von Gesellschafterdarlehen, die für steuerliche Zwecke verdecktes Eigenkapital darstellen, bzw die Rückzahlung von sozietärem Genusrechtskapital aus steuerlicher Sicht daher grundsätzlich primär eine Einlagenrückzahlung darstellen, sofern am entsprechenden Subkonto ein entsprechender Einlagenstand vorhanden ist.

Die Unterteilung in Einlagensubkonten würde gleichzeitig zu einer Einschränkung des steuerlichen Wahlrechts zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung führen, zumal nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung eine Behandlung als steuerliche Einlagenrückzahlung grundsätzlich nur dann möglich war, sofern am Bilanzgewinn-gewinn-Subkonto ein ausreichender Einlagenstand verzeichnet war.⁹⁾ Beachtlich scheint in

⁵⁾ Pkt 3.2 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.

⁶⁾ Pkt 3.2.3 Abs 4 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88; *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 671 ff.

⁷⁾ EriRV 684 BgNR 25. GP, 8 f (zum StRefG 2015/2016); siehe zB auch *Rzepa/Titz*, Einlagenrückzahlungen von Körperschaften, in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16, SWK-Spezial (2015) 51 (53); *Kirchmayr*, § 4 Abs 12 EStG: Einlagenrückzahlungen NEU, taxlex 2015, 235 (235).

⁸⁾ Ablehnend *Kauba*, Gesellschaftsrechtlich nicht gedeckte Einlagenrückzahlungen und verdeckte Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften, SWK 2015, 1480 (1485)

⁹⁾ Pkt 3.2.3 Abs 4 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.

diesem Zusammenhang die Aussage in den ErlRV zum AbgÄG 2015, wonach im Fall der Rückführung von Großmutterzuschüssen im Konzern auf Ebene der Zwischengesellschaften eine steuerliche Einlagenrückzahlung anzunehmen ist, und zwar grundsätzlich unabhängig davon, ob auf Ebene der Zwischengesellschaft unternehmensrechtlich Kapitalrücklagen aufgelöst wurden.¹⁰⁾ Fraglich ist, ob daraus abgeleitet werden kann, dass die nach Auffassung der Finanzverwaltung zur Rechtslage vor dem StRefG 2015/16 vertretene grundsätzliche Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Eigenkapitaldarstellung gem § 224 Abs 3 UGB in Bezug auf Veränderungen der einzelnen Eigenkapitalpositionen in den jeweiligen Evidenz-Subkonten für die Rechtslage nach dem AbgÄG 2015 nicht mehr beachtlich ist.¹¹⁾ Dies betrifft insbesondere die Frage, ob die „Verwendung“ von steuerlichen Einlagen, die spiegelbildlich unternehmensrechtlich in ungebundenen Kapitalrücklagen enthalten sind, für Zwecke einer steuerlichen Einlagenrückzahlung – wie nach bisheriger Auffassung – zunächst grundsätzlich eine unternehmensrechtliche Auflösung der Kapitalrücklage gegen Bilanzgewinn erfordert oder nicht. Die Grenze wird hierbei grundsätzlich jedenfalls beim Nennkapital der Gesellschaft zu sehen sein, das wohl weiterhin nur im Rahmen einer Kapitalherabsetzung auch für steuerliche Zwecke in Form einer Einlagenrückzahlung disponibel ist.¹²⁾ Bejaht man jedoch unter Heranziehung der Aussagen in den ErlRV zum AbgÄG 2015, dass hinsichtlich ungebundener Kapitalrücklagen für darin enthaltene steuerliche Einlagen eine zwingende unternehmensrechtliche Auflösung dieser Kapitalrücklagen gegen Bilanzgewinn für die steuerliche Verwertbarkeit dieser Einlagen im Rahmen einer Einlagenrückzahlung nicht mehr erforderlich ist, könnte man künftig ein vereinfachte Untergliederung der steuerlichen Einlagenevidenzierung andenken. Hinsichtlich steuerlicher Einlagen, die sich in „klassischen“ unternehmensrechtlichen Eigenkapitalpositionen iSd § 224 Abs 3 UGB widerspiegeln, wäre eine Unterscheidung zwischen einem „gebundenen Einlagen-Subkonto“ (umfasst insbesondere das unternehmensrechtliche Nennkapital sowie gebundene Kapitalrücklagen) und einem „ungebundene Einlagen-Subkonto“ (umfasst insbesondere unternehmensrechtliche ungebundene Kapitalrücklagen und den Bilanzgewinn) ausreichend. Sonderfälle, die grundsätzlich nicht im unternehmensrechtlichen Eigenkapital iSd § 224 Abs 3 UGB enthalten sind, wie etwa für steuerliche Zwecke als verdecktes Eigenkapital zu qualifizierende Gesellschafterdarlehen, oder generell – unabhängig vom unternehmensrechtlichen Ausweis als Eigen- oder Fremdkapital – sozietäre Genussrechte, wären – aus den oben genannten Gründen – hingegen im Rahmen der Subkontentechnik weiterhin in Form eines Darlehenskapital-Subkontos bzw eines Surrogatkapital-Subkontos zu erfassen.

2. Behandlung von verdeckten Ausschüttungen

Die Innenfinanzierung wird nach § 4 Abs 12 Z 4 EStG durch verdeckte Ausschüttungen nicht gemindert.¹³⁾ Umgekehrt sollen diese ausweislich der Materialien – im Unterschied zum früheren Recht¹⁴⁾ – stets als Einkommensverwendung gelten, und zwar selbst wenn das Innenfinanzierungskonto negativ ist.¹⁵⁾ Verdeckte Ausschüttungen scheinen daher gänzlich außerhalb des Systems des § 4 Abs 12 EStG zu stehen, bezieht sich doch dieser auch nach seinem Einleitungsteil lediglich auf „Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen“. Die Regelung, dass eine verdeckte Ausschüttung den Stand der Innenfinanzierung nicht kürzt, dürfte Vereinfachungsüberlegungen der

¹⁰⁾ ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 3 (zum AbgÄG 2015).

¹¹⁾ Pkt 3.2 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.

¹²⁾ So UFS 20.11.2013, RV/0506-I/11, BFGjournal 2014, 70, mit Anmerkung *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, wo das Nennkapital-Subkonto als gebunden betrachtet wurde.

¹³⁾ Dort sind explizit nur „offene Ausschüttungen“ genannt. Siehe auch *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 51 (54); kritisch *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 593.

¹⁴⁾ Nach der Verwaltungspraxis zu § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/16 konnte die verdeckte Ausschüttung im Einzelfall auch als Einlagenrückzahlung qualifiziert werden; siehe Pkt 1.3 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88, und zB *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 593.

¹⁵⁾ ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 3 (zum AbgÄG 2015).

Betriebsprüfungspraxis geschuldet sein:¹⁶⁾ Mindern nämlich zB überhöhte Aufwendungen den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss (und damit den Stand der Innenfinanzierung), würde eine nochmalige innenfinanzierungsmindernde Wirkung zu einer doppelten Berücksichtigung führen. Denn eine verdeckte Ausschüttung wird in der Regel im Nachhinein durch die Betriebsprüfung festgestellt und erhöht dabei nicht den unternehmensrechtlichen Bilanzgewinn, sondern es erfolgt „nur“ eine steuerliche Hinzurechnung.¹⁷⁾ Der auf unternehmensrechtliche Ergebnisse abstellende Stand der Innenfinanzierung wird dadurch also nicht berührt. Für eine differenzierende Behandlung zwischen offener und verdeckter Ausschüttung im Rahmen der Evidenz der Innenfinanzierung könnte überdies der Umstand sprechen, dass verdeckte Ausschüttungen unterjährig vorkommen (und stille Reserven realisiert werden), aber noch kein evidenzierungsfähiger Bilanzgewinn entstanden ist.¹⁸⁾

Problematisch ist, dass verdeckte Ausschüttungen oftmals einseitig Gesellschafter begünstigen. Hat der empfangende Gesellschafter ein Interesse an einer Gewinnausschüttung (Beteiligungsertragsbefreiung bei Körperschaften), könnte die verdeckte Ausschüttung bei einem negativen Stand der Innenfinanzierung (bewusst) gestalterisch eingesetzt werden, um diesem Gesellschafter einen steuerfreien Beteiligungsertrag zukommen lassen, der über eine unternehmensrechtlich „saubere“ Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn gar nicht möglich gewesen wäre.¹⁹⁾

Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung ergibt allerdings bei Einlagen außerhalb des Eigenkapitals: Eine Ausschüttung (Zinsen) auf eine Verbindlichkeit, die steuerlich als verdecktes Eigenkapital anzusehen ist, erfolgt stets als verdeckte Ausschüttung und stellt daher steuerlich stets eine Gewinnausschüttung dar. Ein laufender Ertrag aus einem Substanzgenussrecht wird hingegen von § 4 Abs 12 EStG als offene Ausschüttung erfasst sein und daher als Gewinnausschüttung nur bei positiver Innenfinanzierung möglich sein.

3. „Aufzehrung“ des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals durch Verluste

Bereits im Begutachtungsverfahren zum StRefG 2015/2016 hat die Kammer der Wirtschaftstreuhandler auf das Problem der „Aufzehrung“ des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals durch Verluste hingewiesen.²⁰⁾ Dieses Problem ergibt sich daraus, dass nach der Verwaltungspraxis (aber auch nach der Übergangsregelung des § 124b Z 279 EStG) laufende Verluste den steuerlichen Einlagenstand auch dann nicht mindern, wenn unternehmensrechtlich eine Rücklage zur Abdeckung eines Bilanzverlusts aufgelöst wird.²¹⁾ Werden daher etwa verlustträchtige Gesellschaften (mit negativem Innenfinanzierungsstand) etwa nach einem Verlustabdeckungszuschuss („verlorener Zuschuss“)²²⁾ zu einem geringen Preis verkauft und erzielen diese später Gewinne, sind Ausschüttungen nach der Sanierung dennoch aufgrund des negativen Innenfinanzierungsstandes oftmals für einen langen Zeitraum (je nach Höhe der Verluste) zwingend als Einlagenrückzahlungen anzusehen (und bei Überschreiten des (geringeren) Buchwertes steuer-

¹⁶⁾ *Rzepa/Titz* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 51 (54).

¹⁷⁾ Unternehmensrechtlich erfolgt oftmals eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz des nächsten Wirtschaftsjahres nach Abschluss der Betriebsprüfung.

¹⁸⁾ Siehe die Stellungnahme von *Kirchmayr-Schliesselberger*, 98/SN-129/ME 25. GP, 2 f (zum StRefG 2015/2016).

¹⁹⁾ Siehe die Stellungnahme von *Kirchmayr-Schliesselberger*, 98/SN-129/ME 25. GP, 2 f (zum StRefG 2015/2016).

²⁰⁾ Stellungnahme der *Kammer der Wirtschaftstreuhandler*, 108/SN-129/ME 25. GP, 11 f (zum StRefG 2015/2016); siehe auch *Zöchling*, Verlustabdeckung durch Gesellschafter und spätere Gewinnausschüttung: Einlagenrückzahlung oder Beteiligungsertrag? RdW 2008/386, 425 (427); *Blasina/Zöchling*, Gewinnausschüttung bei noch negativer Innenfinanzierung, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) 211 (216 ff).

²¹⁾ Pkt 3.2.3 Abs 6 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.

²²⁾ Dieser gilt unabhängig von der unternehmensrechtlichen Beurteilung steuerlich stets als Einlage nach § 4 Abs 12 EStG; siehe nur *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 577 f.

pflichtig).²³⁾ Das Auslegungsergebnis der Verwaltungspraxis wird auch von weiten Teilen des Schrifttums geteilt²⁴⁾ und insbesondere aufgrund der steuerlichen Vortragsfähigkeit von Verlustverträgen als gerechtfertigt angesehen.²⁵⁾ Dazu kommt, dass der Veräußerer einen Veräußerungsverlust erzielt, den er bei Beteiligungen im Betriebsvermögen regelmäßig gegen die übrigen Einkünfte verrechnet.²⁶⁾ Allerdings sind etwa die Materialien zum StruktAnpG 1996 noch ausdrücklich davon ausgegangen, dass die Rücklagenauflösung zur Verlustabdeckung insoweit auch den steuerlichen Einlagenstand kürzt,²⁷⁾ und teilweise wird in der Verrechnung mit dem laufenden Jahresfehlbetrag oder dem Bilanzverlust der Vorjahre eine „sonstige Verwendung“ von Einlagen nach § 4 Abs 12 Z 3 EStG gesehen, die das Evidenzkonto mindert.²⁸⁾ Folgt man dieser letztgenannten Auslegung nicht, wäre es zumindest *de lege ferenda* wünschenswert, sowohl im Fall, dass auf Ebene der verlustträchtigen Gesellschaft die aus den aufgelaufenen Verlusten resultierenden steuerlichen Verlustvorträge – ohne Verwertungsmöglichkeit – nicht (mehr) vorhanden sind (zB bei einem Mantelkauf nach § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG außerhalb der Sanierungsklausel; umgründungsbedingter Untergang der Verlustvorträge), als auch allgemein bei spezifisch zu definierenden Sanierungen durch den Erwerber, den aufgelaufenen Verlusten einen einlagenmindernde Wirkung zuzuerkennen.

4. „Leere“ Evidenzkonten

Aufgrund des Anknüpfens des § 4 Abs 12 EStG sowohl an steuerliche als auch an unternehmensrechtliche Begriffe kann und wird die Summe von Einlagen und Innenfinanzierung vielfach vom Stand des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals nach § 224 Abs 3 UGB abweichen.²⁹⁾ Dies kann zu Situationen führen, in denen eine unternehmensrechtliche Ausschüttung erfolgt, aber weder im Innenfinanzierungs- noch im Einlagenstand (gänzlich) Deckung findet.³⁰⁾ Basierend auf der (älteren) Rechtsprechung³¹⁾ gehen die Materialien in diesem Fall davon aus, dass „im Zweifel von einer offenen Ausschüttung auszugehen“ ist.³²⁾ Dies ist insofern missverständlich, als eine „offene Ausschüttung“ gerade eine positive Innenfinanzierung voraussetzt (§ 4 Abs 12 Z 4 Satz 1

²³⁾ Siehe auch das Beispiel in der Stellungnahme der *Kammer der Wirtschaftstreuhänder*, 108/SN-129/ME 25. GP, 12 (zum StRefG 2015/2016).

²⁴⁾ ZB *Beiser*, Die handelsrechtliche Ausschüttungspolitik im Licht der steuerlichen Einlagenrückzahlung, *GesRZ* 1999, 226 (231 f); siehe auch die weiteren Nachweise bei *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 105, und bei *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 576 f.

²⁵⁾ ZB *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 577.

²⁶⁾ Bei außerbetrieblichen Beteiligungen sind die Einschränkungen des § 27 Abs 8 EStG, bei Unternehmensgruppen ist die Einschränkung in § 9 Abs 7 Satz 1 KStG zu beachten.

²⁷⁾ Siehe auch das Beispiel in ErlRV 72 BlgNR 20. GP, 265 (zum StruktAnpG 1996), wo auch Folgendes ausgeführt wird: „Sollte ein Kapitalrücklagenteil ertragswirksam aufgelöst werden und damit im Bilanzgewinnkonto Eingang finden, ohne daß er durch Saldierung mit einem Jahresfehlbetrag oder einem Bilanzverlust des Vorjahres untergeht, muß er weiterhin in Evidenz gehalten werden, bis er durch spätere Verwendung im Wege der Verrechnung gegen einen künftigen Jahresfehlbetrag oder einen offenen Ausschüttung untergeht.“ Diese Sichtweise der Materialien wurde allerdings von der Verwaltungspraxis nachfolgend ausdrücklich abgelehnt; siehe Pkt 3.2.3 Abs 6 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.

²⁸⁾ So insbesondere *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (53. Lfg, 2012) § 4 Abs 12 Rz 5.

²⁹⁾ Einen zumindest einmaligen „Gleichklang“ führt jedoch eine erstmalige pauschale Ermittlung nach der Übergangsregel des § 124b Z 279 EStG herbei.

³⁰⁾ So könnte sich aufgrund der pauschalen Ermittlung nach der Übergangsregel des § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG eine negative Innenfinanzierung ergeben, die tatsächlich nicht besteht, weil in der Vergangenheit ein mehrstufiger Zuschuss bei der Zwischengesellschaft nicht bilanziert wurde; dazu Pkt 8.

³¹⁾ Nach der Rechtsprechung rechtfertigen „Geldleistungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter ohne vorangegangene Kapitalherabsetzung in den meisten Fällen die Vermutung [...], es handle sich um Kapitalerträge des Gesellschafters, die aus (in der Vergangenheit) erwirtschafteten Gewinnen der Gesellschaft oder aus anderen Gesellschaftsmitteln, nicht jedoch aus Stammeinlagen der Gesellschafter herrühren“ (VwGH 19. 2. 1991, 87/14/0136; siehe auch VwGH 11. 8. 1993, 91/13/0005; siehe zu dieser „Beweisregel“ auch *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [53. Lfg, 2012] § 4 Abs 12 Rz 4).

³²⁾ ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 3 (zum AbgÄG 2015); siehe auch ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 8 (zum StRefG 2015/2016) („Im Zweifel – wenn weder eine positive Innenfinanzierung noch ein positiver Einlagenstand vorliegt – ist von einer steuerlichen Gewinnausschüttung auszugehen“).

ESTG). In der Tat erscheint aber jedenfalls eine Einlagenrückzahlung ausgeschlossen, soweit das Einlagenevidenzkonto nicht ausreichend gedeckt ist.³³⁾ Die Ausschüttung wird daher steuerlich als Gewinnausschüttung einzustufen sein. Fraglich ist jedoch, ob eine derartige Ausschüttung zu einer Herabsetzung des Standes der Innenfinanzierung – im Sinne einer Vergrößerung des negativen Standes – führen kann. Dies ist schon deshalb auszuschließen, weil eine „*offene Ausschüttung*“ den Stand der Innenfinanzierung eben nicht negativ werden lassen kann.³⁴⁾ UE ist daher bei „leeren“ Evidenzständen – wie bei einer verdeckten Ausschüttung³⁵⁾ – von einer Gewinnausschüttung ohne Auswirkungen auf die Evidenzen auszugehen.

5. Rückzahlung von Großmutterzuschüssen

§ 4 Abs 12 Z 4 EStG ordnet an, dass verdeckte Einlagen und erhaltene Einlagenrückzahlungen³⁶⁾ beim Stand der Innenfinanzierung außer Ansatz bleiben. Dies wird in den Materialien im Hinblick auf die von Tochtergesellschaften erhaltenen Einlagenrückzahlungen damit begründet, „*dass die Rückzahlung mehrstufiger Zuschüsse im Konzern auf dem Evidenzkonto wiederum systemkonform als Einlagenrückzahlung abgebildet wird*“, was „*daher auch bei Weiterreichung der Rückzahlung an die nächsthöhere Ebene im Konzern, unabhängig davon [gilt], ob unternehmensrechtlich eine Kapitalrücklage aufgelöst wird*“.³⁷⁾

Im Ergebnis wird bei „*Weiterreichung der Rückzahlung*“ an die nächsthöhere Ebene auf Ebene der Zwischengesellschaft(en) nach den allgemeinen Regelungen des § 4 Abs 12 EStG auf Basis des – durch die erhaltene Einlagenrückzahlung nicht erhöhten – Innenfinanzierungsstandes bzw des Einlagenstandes der Zwischengesellschaft zu beurteilen sein, ob vom Wahlrecht nach § 4 Abs 12 EStG (teilweise) Gebrauch gemacht werden kann oder – bei fehlendem Innenfinanzierungsstand – zwingend eine Einlagenrückzahlung vorliegt.³⁸⁾ Die Aussage in den Materialien zum AbgÄG 2015³⁹⁾ wird uE dahingehenden zu verstehen sein, dass bei fehlendem Innenfinanzierungsstand das Unterlassen der unternehmensrechtlichen Auflösung von Kapitalrücklagen bei Heranziehung der bisherigen „Subkontentechnik“ und einem damit verbundenen unzureichenden Einlagenstand am Bilanzgewinn/Subkonto letztlich wiederum eine Gestaltung möglich wäre, eine „*Weiterreichung der Rückzahlung*“ als Gewinnausschüttung zu behandeln, obwohl auf Ebene der Zwischengesellschaft kein ausreichender Innenfinanzierungsstand vorhanden ist und es folglich für die Rechtslage nach dem AbgÄG 2015 nicht mehr erforderlich ist, ungebundene Kapitalrücklagen unternehmensrechtlich gegen Bilanzgewinn aufzulösen, um darin enthaltene steuerliche Einlagen im

³³⁾ Oder das Subkonto, von dem unternehmensrechtlich eine Ausschüttung erfolgen soll; dazu Pkt 1.

³⁴⁾ Siehe bereits *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 36/2015, 1581 (1584 f).

³⁵⁾ Dazu Pkt 2.

³⁶⁾ Nach *Rzepa/Titz* – zur in diesem Punkt vergleichbaren Rechtslage des StRefG 2015/2016 – sollen erhaltene Einlagenrückzahlungen den Stand der Innenfinanzierung jedoch nur insoweit nicht erhöhen, als durch die erhaltene Einlagenrückzahlung die Anschaffungskosten bzw der Buchwert der entsprechenden Beteiligung nicht unter null sinken (*Rzepa/Titz* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 51 [54]). Diese teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts in § 4 Abs 12 Z 4 EStG scheint uE konsistent, zumal auch im Fall einer tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung in Höhe der Differenz zwischen Anschaffungskosten bzw Buchwert und dem (höheren) Veräußerungserlös ein Gewinn entsteht, der sich positiv auf den Innenfinanzierungsstand auswirkt. Eine unterschiedliche Behandlung von über die Anschaffungskosten bzw den Buchwert der Beteiligung hinausgehenden Beträgen im Rahmen der Einlagenrückzahlung scheint uE daher nicht sachgerecht. Die Abstockung des Beteiligungsansatzes durch die Einlagenrückzahlung erfolgt steuerneutral durch einen Tausch von Aktiva (erhaltene Zahlung gegen Beteiligungsansatz) und sollte daher auch das unternehmensrechtliche Ergebnis im Regelfall nicht berühren. Bei einer steuerlichen Abstockung „unter null“ und damit Besteuerung eines Veräußerungsgewinns ergibt sich eine Erhöhung des steuerlichen Gewinns, der oftmals auch die unternehmensrechtliche Innenfinanzierung erhöhen wird.

³⁷⁾ EriRV 896 BgNR 25. GP, 3 (zum AbgÄG 2015).

³⁸⁾ Zur Rechtslage des StRefG 2015/2016 siehe *Kirchmayr*, taxlex 2015, 235 (236).

³⁹⁾ EriRV 896 BgNR 25. GP, 3 (zum AbgÄG 2015).

Rahmen einer Einlagenrückzahlung verwerten zu können.⁴⁰⁾ Eine automatische „Inflanzierung“ der „Weiterreichung der Rückzahlung“ als steuerliche Einlagenrückzahlung auf jeder Zwischenebene, ohne dabei für jede Zwischengesellschaft nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG zu prüfen, ob nicht aufgrund eines vorhandenen Innenfinanzierungsstandes ein Behandlung als Gewinnausschüttung möglich ist, kann uE daraus jedoch nicht abgeleitet werden.

6. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

Nach § 4 Abs 12 Z 2 EStG gehören nicht zu den Einlagen „Beträge, die unter § 32 Abs. 1 Z 3 fallen“. Diese Bestimmung nimmt auf die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln Bezug, soweit es sich um eine Umwandlung von Eigenkapitalbestandteilen ohne steuerlichen Einlagencharakter (zB Gewinnrücklagen) handelt. Solche Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln werden als Doppelmaßnahme (Ausschüttung mit Wiedereinlage) gesehen: Die (fingierte) Ausschüttung fällt – sowohl im Einkommen- als auch im Körperschaftsteuerrecht⁴¹⁾ – unter die Befreiung § 3 Abs 1 Z 29 EStG, während die (fingierte) Einlage nicht als (zusätzliche) Anschaffungskosten der Anteile berücksichtigt wird, sondern eine „Spreizung“ der Anschaffungskosten bzw Buchwerte der Anteile an der berichtigenden Gesellschaft vorgesehen ist (§ 6 Z 15 und § 27a Abs 4 Z 4 EStG).⁴²⁾

Die Steuerbefreiung nach § 3 Abs 1 Z 29 EStG wird allerdings durch die (besondere) Nachversteuerung des § 32 Abs 1 Z 3 EStG ergänzt, wenn es zu einer Kapitalherabsetzung innerhalb von zehn Jahren nach der steuerfreien Kapitalerhöhung kommt.⁴³⁾ Diesfalls sind die Rückzahlungen iS einer „Rückgängigmachung“ der Steuerbefreiung als Einkünfte zu erfassen. Ob diese Rückzahlung bei Kapitalherabsetzungen innerhalb der Zehnjahresfrist als „offene Ausschüttung“ anzusehen ist (und damit bei Körperschaften unter die Befreiung des § 10 KStG fiele⁴⁴⁾), wird nach § 4 Abs 12 Z 4 Satz 1 EStG idF AbgÄG 2015 wohl davon abhängen, ob ein positiver Innenfinanzierungsstand vorliegt.

Umgekehrt knüpft auch § 4 Abs 12 Z 2 EStG an diese zehnjährige Frist an: Eine nach § 32 Abs 1 Z 3 EStG steuerhängige Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln darf erst nach Ablauf der Zehnjahresfrist als steuerliche Einlage erfasst werden.⁴⁵⁾ Somit sind „jene Nennkapitalteile“ vom Einlagentatbestand ausgenommen, „die infolge einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln – soweit sie aus Gewinnrücklagen stammen – zehn Jahre steuerhängig im Sinne des § 32 [Abs 1] Z 3 EStG 1988 sind“.⁴⁶⁾ Eine „Umbuchung“ nach dem Ablauf von zehn Jahren wirft freilich in der Gedankenwelt der „Innenfinanzierung“ eine Schnittstellenproblematik auf, die im Gesetz nicht angesprochen ist. Richtigerweise wird man aber davon ausgehen können, dass der Zugang in der steuerlichen Einlagenevidenz eine analoge Verminderung des Innenfinanzierungsstandes zur Folge hat. Zu bedenken bleibt aber, dass die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln die Anschaffungskosten bzw Buchwerte der Gesell-

⁴⁰⁾ Zu daraus ableitbaren möglichen Konsequenzen betreffend die künftige Führung von Subkonten siehe Pkt 1.

⁴¹⁾ Dies ist allerdings umstritten: Während die Verwaltungspraxis (Rz 1166 KStR 2013) und die wohl hA im Schrifttum (siehe zB Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG [24. Lfg, 2013] § 10 Tz 140) auch bei Körperschaften von der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 29 EStG (und der damit zusammenhängenden Regelungen des § 6 Z 15 EStG, § 27a Abs 4 Z 4 EStG, § 32 Z 3 EStG und § 4 Abs 12 Z 2 EStG) ausgeht, nimmt eine Mindermeinung den Vorrang der Befreiung des § 10 KStG an (Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 10 Tz 118).

⁴²⁾ Siehe zB Rz 2609 EStR 2000.

⁴³⁾ Dazu Rz 6908 ff EStR 2000.

⁴⁴⁾ Wovon zur Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 die hA ausgeht; siehe zB Rz 1166 KStR 2013; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 10 Tz 140.

⁴⁵⁾ Rz 6909 EStR 2000; Pkt 3.2.1 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88 (Zugang auf dem Nennkapital-Subkonto).

⁴⁶⁾ EriRV 72 BlgNR 20. GP, 265 (zum StruktAnpG 1996).

schafter nicht erhöht hat (§ 6 Z 15 und § 27a Abs 4 Z 4 EStG) und sohin Einlagenrückzahlungen vielfach zum Unterschreiten dieser Werte und damit zu einer steuerpflichtige Veräußerung führen.

7. Vorratsbeschlüsse

Im ersten Teil unseres Beitrags⁴⁷⁾ haben wir die Übergangsregel dargestellt und dabei ausgeführt, dass der Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Ausschüttung determiniert, welche Fassung des § 4 Abs 12 EStG zur Anwendung kommt:

- Nach § 124b Z 299 lit b EStG ist § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 erstmals für nach dem 31. 12. 2015 beschlossene Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen anzuwenden.
- Die Bestimmung des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016, die gem § 124b Z 279 EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 31. 7. 2015 beginnen,⁴⁸⁾ ist gem § 124b Z 299 lit a EStG letztmals für vor dem 1. 1. 2016 beschlossene Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen anzuwenden.
- Erfolgt die Beschlussfassung über die Gewinnverteilung in einem Wirtschaftsjahr, das vor dem 1. 8. 2015 beginnt, und liegt der Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gewinnverteilung vor dem 1. 1. 2016, ist die steuerliche Behandlung als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 zu beurteilen.

In der Praxis kommt es oftmals vor, dass zu einem Zeitpunkt eine Ausschüttung beschlossen wird, die jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt (etwa nach einigen Monaten) an die Gesellschafter fließen soll. UE ist hier stets (auch bei „Vorratsbeschlüssen“) nach dem klaren Wortlaut der Regelungen auf den Tag der Beschlussfassung und nicht auf den Tag der Zahlung oder des Zufließens⁴⁹⁾ abzustellen.

8. Anfangsstand der Innenfinanzierung: Pauschale Ermittlung versus genaue Berechnung

Es besteht ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, den erstmaligen Stand der Innenfinanzierung gem § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG vereinfacht zu ermitteln.⁵⁰⁾ Demnach kann als erstmaliger Stand der Innenfinanzierung der Unterschiedsbetrag zwischen

- (1) dem als Eigenkapital gem § 224 Abs 3 UGB ausgewiesenen Betrag und
- (2) dem Stand der vorhandenen Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016

angesetzt werden („*pauschale Ermittlung*“).⁵¹⁾ Die pauschale Ermittlungsmöglichkeit soll der Vereinfachung dienen.⁵²⁾ Da diese Vereinfachung einerseits an das unternehmens-

⁴⁷⁾ *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 36/2015, 1581 (1588 f).

⁴⁸⁾ Die Übergangsregel des StRefG 2015 (§ 124b Z 279 EStG) stellt für die Anwendbarkeit der Verwendungsreihenfolge zwar auf „*Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 7. 2015 beginnen*“, ab, allerdings soll es nach Ansicht der verwaltungsnahen Literatur darauf ankommen, ob die Beschlussfassung über die Ausschüttung in einem Wirtschaftsjahr erfolgt, das nach dem 31. 7. 2015 beginnt (unabhängig davon, wann der betroffene Gewinn erwirtschaftet wurde). Siehe *Rzepa/Titz* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 51 (57).

⁴⁹⁾ Für Zwecke der Kapitalertragsteuer fließt eine Dividende gem § 95 Abs 3 Z 1 EStG grundsätzlich an jenem Tag zu, der im Zuwendungsbeschluss bestimmt ist – also gegebenenfalls erst eine bestimmte Zeit nach dem Beschluss der Gesellschafter. Für die Einordnung einer Ausschüttung als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung kommt es jedoch nicht auf diesen Zuflusszeitpunkt an.

⁵⁰⁾ Eine exaktere Bestimmung des Innenfinanzierungsstandes im Einzelfall wird dadurch nicht ausgeschlossen; siehe Pkt 2 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.

⁵¹⁾ Siehe dazu bereits *Marschner*, Völlig neue Einlagenrückzahlung wirft mannigfaltige Probleme auf, SWK 16/2015, 737 (739 f); *Rzepa/Titz* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 51 (57 f).

⁵²⁾ Pkt 2 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.

rechtliche Eigenkapital nach § 224 Abs 3 UGB anknüpft, andererseits aber auf die steuerlichen Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG Bezug nimmt, weicht der pauschal ermittelte erstmalige Stand der Innenfinanzierung unter Umständen erheblich von den tatsächlichen Gegebenheiten ab und führt folglich zu unsachlichen Ergebnissen. Konkret können sich im Rahmen der pauschalen Ermittlung ua folgende Problembereiche ergeben:

- Nicht berücksichtigt wird etwa, dass für steuerliche Zwecke als verdecktes Eigenkapital qualifizierte Gesellschafterdarlehen steuerlich eine Einlage iSd § 4 Abs 12 EStG darstellen und somit den Abzugsposten iSd § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG erhöhen, unternehmensrechtlich jedoch Fremdkapital darstellen und daher nicht im unternehmensrechtlichen Eigenkapital nach § 224 Abs 3 UGB als Ausgangsgröße der pauschalen Ermittlung nach § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG enthalten sind. Im Ergebnis ist in diesen Fällen daher der pauschal ermittelte Stand der Innenfinanzierung niedriger (und zwar in Höhe des steuerlichen verdeckten Eigenkapitals), als es den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würde.⁵³⁾
- Eine ähnliche Problematik kann sich zB auch bei – unternehmensrechtlich als Fremdkapital bilanziertem – sozietärem Genussrechtskapital oder infolge von „Großmutterzuschüssen“ ergeben, wenn diese bilanziell bei den Zwischengesellschaften unrichtigerweise⁵⁴⁾ nicht gebucht wurden (und etwa aus zeitlichen Gründen eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs 2 EStG ausscheidet). Auch in diesen Fällen liegen steuerliche Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG und somit Abzugsposten im Rahmen der pauschalen Ermittlung vor, die sich jedoch nicht im unternehmensrechtlichen Eigenkapital gem § 224 Abs 3 UGB widerspiegeln, wodurch letztlich der pauschal ermittelte Stand der Innenfinanzierung wiederum niedriger ist, als es den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würde.
- Ein zu niedriger Innenfinanzierungsstand im Rahmen der pauschalen Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes kann sich auch dann ergeben, wenn in der Vergangenheit bestimmte Umgründungen unternehmensrechtlich unter Buchwertfortführung gem § 202 Abs 2 UGB erfolgt sind und gleichzeitig aus steuerlicher Sicht eine Einlage über dem unternehmensrechtlichen Buchwert vorlag (zB Downstream-Einbringung von Mitunternehmeranteilen, wenn das steuerliche Einbringungskapital über dem unternehmensrechtlichen Buchwert der Anteile liegt; Importeinbringung von Kapitalanteilen bei steuerlichem Ansatz des gemeinen Werts gem § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG etc).
- Im Gegenzug kann es jedoch auch zu Fällen kommen, in denen der pauschal ermittelte Stand der Innenfinanzierung im Vergleich zu einer exakten Ermittlung zu hoch wäre. Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen in der Vergangenheit im Rahmen von Umgründungen ein Bewertung mit dem beizulegenden Wert gem § 202 Abs 1 UGB erfolgt ist und derartige Aufwertungsbeträge zum für die erstmalige Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung gem § 124b Z 279 lit a EStG maßgeblichen Stichtag noch im unternehmensrechtlichen Eigenkapital gem § 224 Abs 3 UGB enthalten sind. In diesem Fall würden derartige Beträge zu einer sofortigen Erhöhung des Innenfinanzierungsstandes führen, während nach der Konzeption des § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 „Gewinne“, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Werts gem § 202 Abs 1 UGB entstanden sind, die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß erhöhen, in dem sie nach den Vorschriften des UGB ausgeschüttet werden können (zB infolge von Abschreibungen oder Buchwertabgängen in Zusammenhang mit den Aufwertungsbeträgen).⁵⁵⁾

⁵³⁾ Siehe dazu bereits *Marschner*, SWK 16/2015, 737 (740); *Zöchling/Trenkwalder*, Einlagenrückzahlung neu: Eigenkapitalgeber in der Steuerfalle, SWK 20/21/2015, 873 (877).

⁵⁴⁾ Zum Erfordernis des Durchbuchens siehe aber *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 363 f mwN.

⁵⁵⁾ Siehe dazu *Koffler/Marschner/Wurm*, SWK 36/2015, 1581 (1586 f).

- Probleme hinsichtlich der pauschalen Ermittlung gem § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG ergeben sich zB auch in Bereichen, in denen aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Sondervorschriften § 224 Abs 3 UGB nicht anzuwenden ist, wie zB nach § 43 Abs 1 BWG für Banken.⁵⁶⁾

Fraglich scheint dabei, ob für derartige Problembereiche der pauschalen Ermittlung durch eine teleologische Auslegung des § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG ein sachgerechtes Ergebnis erreicht werden kann, etwa durch eine interpretative Verringerung des Abzugspostens im Fall von steuerlich verdecktem Eigenkapital oder sozietärem Genussrechtskapital im Wege einer teleologischen Reduktion.⁵⁷⁾

Allerdings handelt es sich bei der pauschalen Ermittlung gem § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen (arg: „kann“). Eine exakte Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung nach Maßgabe der Grundsätze, die auch künftig bei der Fortentwicklung des Innenfinanzierungsstandes zu beachten sind,⁵⁸⁾ auf Grundlage der historischen Jahresabschlüsse der Gesellschaft steht dem Steuerpflichtigen daher jedenfalls offen.⁵⁹⁾ In Fällen, in denen die pauschale Ermittlung (etwa aus den oben genannten Gründen) zu unerwünschten oder unsachlichen Ergebnissen führt, kann sich daher eine exakte Ermittlung anbieten. Während dies bei in jüngerer Vergangenheit gegründeten Gesellschaften in der Regel zu bewerkstelligen sein wird, kann die exakte Berechnung gerade für lange existierende Gesellschaften oder bei weit in der Vergangenheit liegenden Umgründungsvorgängen zu erheblichen praktischen Problemen führen (auch weil die entsprechenden Bilanzen nach § 212 UGB gar nicht mehr vorhanden sein müssen). Zudem ergeben sich im Rahmen der exakten erstmaligen Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes aber auch verschiedene rechtliche Fragestellungen, etwa hinsichtlich der anwendbaren Rechtslage.⁶⁰⁾

Aufgrund der „systematischen Fehler“ der pauschalen Ermittlung gem § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG und den damit verbundenen unsachlichen Ergebnissen einerseits und den vielfältigen praktischen Problemen hinsichtlich der exakten Berechnung andererseits stellt sich die Frage, ob *de lege ferenda* hinsichtlich der erstmaligen Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes nicht eine „Zwischenlösung“ mit einer pauschalen Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes zu einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit und ab diesem Zeitpunkt einer exakten „Rekonstruktion“ nach Maßgabe der künftigen Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes gem § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 angeachtet werden sollte. Man könnte nämlich sogar die Meinung vertreten, dass es sich bei § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG faktisch gar nicht um ein echtes Wahlrecht des Steuerpflichtigen handelt, wenn eine „echte“ Rückentwicklung deshalb ausscheidet, weil die Jahresabschlüsse der Vergangenheit nicht mehr vorliegen (und wegen Ablaufs der Aufbewahrungsfrist auch nicht mehr vorliegen müssen); diesfalls schiene auch das Argument nicht abwegig, dass die Unstimmigkeiten und Unsachlichkeiten der pauschalen Er-

⁵⁶⁾ Zu dieser Problematik ausführlich *Scherleitner/Rasner*, § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016: Ermittlung des erstmaligen Standes der Innenfinanzierung für Banken, ÖStZ 2015/849, 649 (649 ff).

⁵⁷⁾ Für eine Schließung als planwidrige Lücke in Hinblick auf den Normzweck bei Banken *Scherleitner/Rasner*, ÖStZ 2015/849, 649 (649 ff).

⁵⁸⁾ Siehe *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 36/2015, 1581 (1590).

⁵⁹⁾ So auch Pkt 2 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.

⁶⁰⁾ Unklar ist etwa, wie im Rahmen der jahresweise exakten Berechnung bis zum Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft mit umgründungsbedingten Aufwertungsdivergenzen iSd § 202 Abs 1 UGB umzugehen ist. Nach § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 erhöhen derartige Beträge die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem sie nach den Vorschriften des UGB ausgeschüttet werden können. Im Rahmen der exakten Ermittlung kann sich in diesem Zusammenhang die Frage stellen, ob diesbezüglich § 235 UGB idF AbgÄG 2015 sinngemäß (rückwirkend) auch für sämtliche Jahre in der Vergangenheit heranzuziehen ist oder ob dabei auf § 235 UGB in der jeweiligen Fassung abzustellen ist, die im Zeitpunkt des Jahres in Geltung war für das jeweils die Veränderung der Innenfinanzierung ermittelt wird.

mittlung sogar in die Verfassungssphäre reichen. Sachgerecht wäre daher – mit Blick auf die siebenjährigen Aufbewahrungsfristen (§ 212 UGB bzw § 132 BAO) – zB die Möglichkeit einer pauschalen Ermittlung zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 1. 2009.⁶¹⁾ Würde man der Aufbewahrungsfrist hingegen keine Bedeutung zumessen, wäre zumindest die Möglichkeit einer pauschalen Ermittlung zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 1. 1989 (Inkrafttreten des KStG 1988) oder vor dem 1. 1. 1996 (Einführung des § 4 Abs 12 EStG mit dem StruktAnpG 1996) rechtspolitisch wünschenswert.

Die erstmals auf den Stichtag iSd § 124b Z 279 lit a EStG ermittelten Evidenzkonten (Einlagenstand und Innenfinanzierungsstand) sind gem § 124b Z 299 lit b EStG nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 fortzuführen, weshalb der Stand der Einlagen und der Stand der Innenfinanzierung laufend fortzuentwickeln sind. Dies gilt auch dann, wenn bei Ausschüttungen nach dem Stichtag der erstmaligen Ermittlung iSd § 124b Z 279 lit a EStG noch die Rechtslage des § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 anzuwenden ist.

- **Beispiel**

Das Wirtschaftsjahr der A-GmbH endet am 31. 12. Die erstmals auf den Stichtag iSd § 124b Z 279 lit a EStG (hier: 31. 12. 2014) ermittelten Evidenzkonten betragen hinsichtlich des Standes der Innenfinanzierung 50.000 und hinsichtlich des Standes der Einlagen 80.000. Am 1. 9. 2015 wird eine Ausschüttung iHv 70.000 beschlossen und ausgeschüttet. Die Ausschüttung ist noch nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 zu beurteilen und wird in voller Höhe als Gewinnausschüttung behandelt. Der von der A-GmbH zum 31. 12. 2014 erstmals ermittelte Stand der Innenfinanzierung ist folglich um 70.000 zu vermindern und beträgt in weiterer Folge –20.000. Der Stand der Einlagen wird durch die Ausschüttung nicht berührt.

9. Inkrafttreten und Umgründungen

Abweichend von § 124b Z 279 lit a EStG war für die Evidenzierung von umgründungsbedingten Differenzbeträgen iSd § 4 Abs 12 Z 3 EStG idF StRefG 2015/2016 in § 124b Z 279 lit c EStG eine Sonderregelung vorgesehen, wonach für nach dem 31. 5. 2015⁶²⁾ beschlossene Umgründungen mit unternehmensrechtlicher Aufwertung gem § 202 Abs 1 UGB daraus resultierende umgründungsbedingte Differenzbeträge nicht innen-

⁶¹⁾ Dieses Datum ergibt sich aus dem Zusammenspiel des Datums der Kundmachung des StRefG 2015/2016 (das am 14. 8. 2015 im BGBl kundgemacht wurde) und der grundsätzlichen siebenjährigen Aufbewahrungspflicht gem § 212 UGB bzw § 132 BAO. Der Fristenlauf für die siebenjährige Aufbewahrungsfrist für Jahresabschlüsse beginnt nach § 212 Abs 2 UGB mit Schluss des Kalenderjahres, für das der Jahresabschluss fest- bzw aufgestellt wurde. Wurde der Jahresabschluss daher zB für das Kalenderjahr 2007 (Stichtag 31. 12. 2007) festgestellt, ist die siebenjährige Frist mit 31. 12. 2014 abgelaufen, dh, der Jahresabschluss für 2007 müsste am Tag der Veröffentlichung des StRefG 2015/2016 im BGBl nicht mehr vorliegen (dh, der Steuerpflichtige könnte ihn schon rechtmäßig vernichtet haben), woran auch nichts ändert, dass er zu dem in § 124b Z 279 lit a EStG vorgesehen Stichtag für die erstmalige Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung (letzter Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2015, also konkret 31. 12. 2014) noch vorliegen hätte müssen. Um sicherzustellen, dass tatsächlich alle relevanten Jahresabschlüsse verpflichtend vorhanden sind, müsste daher auf den letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 1. 2009 abgestellt werden (wäre dies etwa der 31. 12. 2008, müssten nämlich die Jahresabschlüsse bis Ende 2015 aufbewahrt werden).

⁶²⁾ Die Materialien äußern sich nicht zur Frage, warum der 31. 5. 2015 als relevantes Datum gewählt wurde (ErlRV 684 BgNR 25. GP, 9. zum StRefG 2015/2016). Auffällig ist jedenfalls die zeitliche Nähe dieses Tages zum Tag der Versendung des Begutachtungsentwurfs zum StRefG 2015/2016 (19. 5. 2015). Offenbar sollten daher Gestaltungen durch rückwirkende Umgründungen (zB auf einen Stichtag im Jahr 2014) verhindert werden, mit denen andernfalls der für Zwecke der pauschalen Ermittlung des erstmaligen Standes der Innenfinanzierung maßgebliche Eigenkapitalstand, zB zum Bilanzstichtag 31. 12. 2014, noch gestaltet werden könnte. Dennoch besteht insofern eine „Lücke“, als Kapitalrücklagen, die bei modifizierter Buchwertfortführung nach § 202 Abs 2 UGB gebildet wurden, nicht der – bloß auf § 202 Abs 1 UGB abstellenden – Evidenzierungspflicht für umgründungsbedingte Differenzbeträge nach dem StRefG 2015/2016 unterlagen. Erfolgte daher etwa eine Umgründung mit modifizierter Buchwertfortführung mit Kapitalrücklagenbildung aufgrund eines Umgründungsbeschlusses nach dem 31. 5. 2015 auf einen Stichtag im Jahr 2014 (bei Bilanzstichtag 31. 12. 2014), hätte dies das unternehmerische Eigenkapital zu diesem Stichtag und damit den pauschalen Innenfinanzierungsstand zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2015 (§ 124b Z 279 EStG) erhöht. Dieses Ergebnis wäre nur dann systemkonform, wenn die gewinn erhöhende Auflösung solcher Kapitalrücklagen nicht unter die Ausschüttungssperre nach § 235 Abs 1 Z 1 UGB fallen würde, was sie uE aber tut (siehe *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 36/2015, 1581 [1586 ff]).

finanzierungserhöhend, sondern gesondert zu evidenzieren waren. Derartige nach Maßgabe des § 124b Z 279 lit c EStG bereits erfasste umgründungsbedingte Differenzbeträge sind gem § 124b Z 299 lit b Teilstrich 2 EStG künftig nicht mehr gesondert in Evidenz zuhalten und erhöhen den Stand der Innenfinanzierung nur, soweit sie nach den Vorschriften des UGB ausgeschüttet werden können (zB infolge von Abschreibungen oder Buchwertabgängen in Zusammenhang mit den Aufwertungsbeträgen).⁶³⁾

Diese Regelung korrespondiert grundsätzlich mit dem Inkrafttreten der Ausschüttungssperre nach § 235 UGB idF AbgÄG 2015. Diese tritt nach § 906 Abs 40 UGB mit 1. 1. 2016 in Kraft, wobei § 4 Abs 12 Z 4 EStG an diese Ausschüttungssperre anknüpft. Die neuen Ausschüttungssperren des § 235 Abs 1 Z 2 und Z 3 UGB im Hinblick auf Upstream-Umgründungen und Gegenleistungen⁶⁴⁾ „sind auf nach dem 31. Mai 2015 beschlossene Umgründungsvorgänge anzuwenden und gelten für Ausschüttungsbeschlüsse nach dem 31. Dezember 2015“.⁶⁵⁾ Für die von § 235 Abs 1 Z 1 UGB erfassten Gewinne aus der Auflösung von Kapitalrücklagen ist hingegen keine besondere, auf den Zeitpunkt des Umgründungsbeschlusses abstellende Regelung vorgesehen; dies offenbar deshalb, weil diese Fälle auch schon von der Ausschüttungssperre des § 235 UGB idF vor dem AbgÄG 2015 erfasst waren und insofern ohnehin von § 4 Abs 12 Z 4 EStG angesprochen sind.



Auf den Punkt gebracht

Die Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG durch das AbgÄG 2015 wirft eine ganze Reihe von „Unstimmigkeiten“ und Zweifelsfragen auf. Während einige der hier aufgezeigten Punkte einer Lösung im Auslegungsweg zugänglich scheinen, wird in anderen Punkten wohl eine weitere gesetzliche „Nachschärfung“ erforderlich sein, um eine sachgerechte Lösung zu erreichen. Die hier aufgegriffenen Zweifelsfragen bilden lediglich einen Ausschnitt möglicher künftiger Problembereiche. Es wird davon auszugehen sein, dass sich in der Praxis künftig noch weitere „Unstimmigkeiten“ und Zweifelsfragen der Neu-reglung des § 4 Abs 12 EStG zeigen werden.

⁶³⁾ Siehe auch ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 3 f (zum AbgÄG 2015).

⁶⁴⁾ Dazu *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 36/2015, 1581 (1587 f).

⁶⁵⁾ Hinsichtlich der nunmehr ebenfalls von § 235 UGB erfassten Anwachungen ist die Neuregelung „auf nach dem 31. Mai 2015 stattfindende Übergänge des Gesellschaftsvermögens gemäß § 142 anzuwenden und gilt für Ausschüttungsbeschlüsse nach dem 31. Dezember 2015“.

Steuertermine im Jänner

Am 15. Jänner 2016 sind folgende Abgaben fällig:

- Umsatzsteuer, Vorauszahlung für November 2015;
- Normverbrauchsabgabe für November 2015;
- Elektrizitäts-, Kohle- und Erdgasabgabe für November 2015;
- Werbeabgabe für November 2015;
- Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs 3 iVm § 96 Abs 1 Z 3 EStG für November 2015;
- Lohnsteuer für Dezember 2015;
- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für Dezember 2015;
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Dezember 2015;
- Kommunalsteuer für Dezember 2015.