

SONDERFRAGEN: EINLAGEN- RÜCKZAHLUNG



Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

JKU
JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ

JKU
TAX
STEUERRECHT UND
STEUERMANAGEMENT
JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ

SONDERFRAGEN IZM EINLAGENRÜCKZAHLUNGEN

Sonderfragen – Pkt 5 des Erlasses (Begutachtungsentwurf):

- Auswirkungen von Liquidationen (Pkt 5.1)
- Auswirkungen bei § 2 Abs 4a EStG auf zwischengeschaltete Körperschaft (Pkt 5.2)
- **Auswirkungen bei Ergebnisabführungsverträgen (Pkt 5.3)**
- Auswirkungen iZm phasenkongruenten Gewinnausschüttungen bei Umgründungen (Pkt 5.4)
- Behandlung von ausländischen Körperschaften (Pkt 5.5)
- **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (Pkt 5.6)**
- Erwerb eigener Aktien (Pkt 5.7)
- Erhöhung der Innerfinanzierung bei Bewertungsdifferenz außerhalb von Aufwertungsumgründungen (Pkt 5.8)

JKU

2

ERGEBNISABFÜHRUNGS- VERTRÄGE (EAV)



Pkt 5.3 Erlass (BgE)

EAV - AUSGANGSPUNKT

- § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG:
- „Die Innenfinanzierung erhöht sich um Jahresüberschüsse im Sinne des Unternehmensgesetzbuches und vermindert sich um Jahresfehlbeträge im Sinne des Unternehmensgesetzbuches sowie um offene Ausschüttungen; dabei haben verdeckte Einlagen sowie erhaltene Einlagenrückzahlungen außer Ansatz zu bleiben.“

EAV – DARSTELLUNG IM UGB (I)

■ Gewinnabfuhr:

- Obergesellschaft („Mutter“):**
 - Ausweis als „Erträge aus Beteiligungen“ (§ 231 Abs 2 Z 10 bzw Abs 3 Z 9 UGB)
 - Konsequenz: Auswirkung auf Jahresüberschuss/-fehlbetrag
- Untergesellschaft („Tochter“):**
 - Ausweis als Sonderposten mit entsprechender Bezeichnung vor dem GuV-Posten „Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr“ (§ 232 Abs 3 UGB)
 - Konsequenz: Keine Auswirkung auf Jahresüberschuss/-fehlbetrag

EAV – DARSTELLUNG IM UGB (II)

■ Verlustübernahme:

- Obergesellschaft („Mutter“):**
 - Ausweis als „Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ (§ 231 Abs 2 Z 14 bzw Abs 3 Z 13 UGB)
 - Konsequenz: Auswirkung auf Jahresüberschuss/-fehlbetrag
- Untergesellschaft („Tochter“):**
 - Ausweis als Sonderposten mit entsprechender Bezeichnung vor dem GuV-Posten „Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr“ (§ 232 Abs 3 UGB)
 - Konsequenz: Keine Auswirkung auf Jahresüberschuss/-fehlbetrag

EAV – GEWINNABFUHR: INNENFINANZIERUNG (I)

■ Obergesellschaft („Mutter“):

- Auswirkung auf Jahresüberschuss/fehlbetrag iSd UGB der Mutter
- Auswirkung auf Innenfinanzierung?:**
 - Abgeführter Gewinn wirkt sich grundsätzlich positiv auf steuerliche Innenfinanzierung der Mutter aus (Anknüpfung in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG an Jahresüberschuss/fehlbetrag iSd UGB)
 - Ausnahme: Behandlung der Gewinnabfuhr als steuerliche Einlagenrückzahlung (siehe dazu gleich).

JYU

7

EAV – GEWINNABFUHR: INNENFINANZIERUNG (II)

■ Untergesellschaft („Tochter“):

- Keine Auswirkung auf Jahresüberschuss iSd UGB der Tochter
 - Ausweis als Sonderposten mit entsprechender Bezeichnung vor dem GuV-Posten „Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr“ (§ 232 Abs 3 UGB)
- **Auswirkung auf Innenfinanzierung?:**
 - **Schritt 1:** (unverminderter) Jahresüberschuss iSd UGB erhöht steuerliche Innenfinanzierung (Anknüpfung in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG)
 - **Schritt 2:** Verminderung der steuerlichen Innenfinanzierung über „Abzugsposten“ der steuerlichen offenen Ausschüttung in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG?
 - ◆ Hängt davon ab, wie Gewinnabfuhr auf Grund eines EAV steuerlich zu qualifizieren ist? (offene oder verdeckte Ausschüttung bzw Vorgang sui generis?)

JYU

8

EAV – GEWINNABFUHR: INNENFINANZIERUNG (III)

■ Untergesellschaft („Tochter“):

- Steuerliche Qualifikation der Gewinnabfuhr? (ausf: *Bergmann/Wurm*, SWK 2016, 1277ff)
 - **Ansatz 1 - Vorgang sui generis:**
 - ◆ hA zur Körperschaftsteuerlichen Organschaft
 - ◆ Konsequenz: Keine Verminderung der Innenfinanzierung
 - **Ansatz 2 - verdeckte Ausschüttung:**
 - ◆ In Anlehnung an öVerwaltungspraxis bzw hA und Rsp in Deutschland zur „verunglückten“ Körperschaftsteuerlichen Organschaft
 - ◆ Konsequenz: Keine Verminderung der Innenfinanzierung
 - **Ansatz 3 – offene Ausschüttung:**
 - ◆ Konsequenz: Verminderung der Innenfinanzierung
 - ◆ Ausnahme: Behandlung als Einlagenrückzahlung -> Verminderung des Einlagenstands (siehe dazu gleich)
- **Pkt 5.3. Erlass (BgE):** offene Ausschüttung („Ansatz 3“)

EAV – GEWINNABFUHR: BEHANDLUNG ALS EINLAGENRÜCKZAHLUNG?

■ Darstellungsmöglichkeit der Gewinnabfuhr als Einlagenrückzahlung?:

- Nach Einlagenrückzahlungserlass (alt) zur KSt-Organschaft:
 - Gewinnabfuhr keine Einlagenrückzahlung
- Gruppenbesteuerungsregime bzw EAV ohne Gruppe:
 - Sofern steuerliche Qualifikation der Gewinnabfuhr als offene Ausschüttung („Ansatz 3“) -> Wahlrecht zur Behandlung als Einlagenrückzahlung nach allgemeinen Grundsätzen?
- **Pkt 5.3. Erlass (BgE):** offene Ausschüttung („Ansatz 3“)
 - Behandlung als steuerliche Einlagenrückzahlung nach allgemeinen Grundsätzen (Deckung im Stand der disponiblen Einlagen)

EAV – VERLUSTÜBERNAHME: INNENFINANZIERUNG (I)

■ Obergesellschaft („Mutter“):

- Auswirkung auf Jahresüberschuss/-fehlbetrag iSd UGB der Mutter
- Auswirkung auf Innenfinanzierung?:**
 - *Bergmann/Wurm*: Übernommener Verlust wirkt sich negative auf steuerliche Innenfinanzierung der Mutter aus (Anknüpfung in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG an Jahresüberschuss/-fehlbetrag iSd UGB)
 - Entspricht grds Situation des Verlustabdeckungszuschusses außerhalb eines EAV, sofern Mutter im Fall eines verlorenen Zuschusses eine außerplanmäßige Abschreibung des (zunächst erhöhten) Beteiligungsansatz an Tochter vornehmen muss
 - **Pkt 5.3. Erlass (BgE)**: keine Senkung des Innenfinanzierungsstandes der Mutter, da aus steuerliche Sicht eine Einlage (dazu gleich) vorliegt?

EAV – VERLUSTÜBERNAHME: INNENFINANZIERUNG (II)

■ Untergesellschaft („Tochter“):

- Keine Auswirkung auf Jahresüberschuss iSd UGB der Tochter
 - Ausweis als Sonderposten mit entsprechender Bezeichnung vor dem GuV-Posten „Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr“ (§ 232 Abs 3 UGB)
- **Auswirkung auf Innenfinanzierung?:**
 - Jahresfehlbetrag iSd UGB vermindert steuerliche Innenfinanzierung (Anknüpfung in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG)
 - = **Pkt 5.3. Erlass (BgE)**

EAV – VERLUSTÜBERNAHME: EINLAGE

■ Rechtslage – Organschaft (§ 9 KStG aF):

- **Organschaft:** Nach Verwaltungspraxis keine Einlage (§ 9 KStG aF als lex specialis)
- „**verunglückte**“ **Organschaft:** verdeckte Einlage (Erhöhung Beteiligungsansatz + Einlagen-EVI)

■ Rechtslage – Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG):

- **Ansicht#1:** (verdeckte) Einlage anzunehmen (unabhängig, ob EAV mit oder ohne Gruppe)
- **Ansicht#2:** Im Rahmen Gruppenbesteuerungsregime keine Einlage (Verweis auf Auffassung zur Organschaft)

■ Pkt 5.3. Erlass (BgE):

- Verlustabdeckung = Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG (=Ansicht#1)
 - Erhöhung Stand der disponiblen Einlagen der Tochter
 - Erhöhung Beteiligungsansatz an Tochter bei Mutter

JYU

13

EAV – BEISPIEL AUS ERLASS (I):

■ Beispiel (Jahr 2016):

- **Sachlage:** Die im Jahr 2016 mit einem Stammkapital von 35.000 € neu gegründete T GmbH schließt mit ihrer Muttergesellschaft M GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag ab, der erstmalig für das Jahr 2016 wirksam wird. Im Jahr 2016 erzielt T einen Jahresfehlbetrag von 100.000 €, der durch M abgedeckt wird.

□ Auswirkungen (31.12.2016):

- Tochter:
 - Innenfinanzierung: -100.000
 - Einlagen: + 100.000 => 35.000 (indisp.) + 100.000 (disp.)
- Mutter:
 - Innenfinanzierung:
 - ◆ Erlass (BgE): keine Auswirkung (?)
 - ◆ *Bergmann/Wurm*: Innenfinanzierung um 100.000 zu senken

JYU

- Beteiligungsansatz (Tochter): + 100.000 (Einlage)

14

EAV – BEISPIEL AUS ERLASS (II):

■ Beispiel (Jahr 2017):

- Sachlage:** Im Jahr 2017 erzielt T einen Jahresüberschuss von 40.000 €, der an M abgeführt wird.
- Auswirkungen (31.12.2017):**
 - Tochter:
 - Innenfinanzierung: +40.000 => -60.000 (Stand 31.12.2017)
 - Einlagen: -40.000 => 35.000 (indisp.) + 60.000 (disp.)
 - ◆ Gewinnabfuhr zwingen als steuerliche Einlagenrückzahlung zu behandeln
 - Mutter:
 - Innenfinanzierung: keine Auswirkung (IF-MWR: -40.000)
 - Beteiligungsansatz (Tochter): Abstockung um 40.000 (Einlagenrückzahlung)
 - Fazit:
 - Unternehmensrechtlich Gewinnabfuhr iHv 40.000 = 40.000 („Einlagenrückzahlung“)

JYU

15

EAV – BEISPIEL AUS ERLASS (III):

■ Beispiel (Jahr 2018):

- Sachlage:** Im Jahr 2018 erzielt T einen Jahresüberschuss von 200.000 €, der an M abgeführt wird.
- Auswirkungen (31.12.2018):**
 - Tochter:
 - Innenfinanzierung:
 - ◆ Schritt 1: +200.000 (JÜ)=> 140.000
 - ◆ Schritt 2: -140.000 („offene Ausschüttung“)=> 0 (Stand 31.12.2017)
 - Einlagen: -60.000 („Einlagenrückzahlung“)=> 35.000 (indisp.)
 - Mutter:
 - Innenfinanzierung: +140.000 (IF-MWR: -60.000)
 - Beteiligungsansatz (Tochter): Abstockung um 60.000 (Einlagenrückzahlung)
 - Fazit:
 - Unternehmensrechtlich Gewinnabfuhr iHv 200.000 = 140.000 („offene Ausschüttung“) + 60.000 („Einlagenrückzahlung“)

JYU

16

KAPITALERHÖHUNG AUS GESELLSCHAFTS- MITTELN



Pkt 5.6 Erlass (BgE)

KAPITALERHÖHUNG AUS GESELLSCHAFTSMITTELN: GRUNDSÄTZE (I)

■ Gesellschaftsrecht (§ 2 Abs 3 KapBG):

- Im Jahresabschluss offen ausgewiesene Rücklagen einschließlich eines Gewinnvortrages können in Nominalkapital umgewandelt werden, soweit ihnen nicht ein Bilanzverlust gegenübersteht.
- Umgewandelt werden können sowohl Kapital- als auch Gewinnrücklagen

KAPITALERHÖHUNG AUS GESELLSCHAFTSMITTELN: GRUNDSÄTZE (II)

■ Steuerrecht:

- „Doppelmaßnahme“:
 - Ausschüttung der für den Erwerb der neu geschaffenen Anteile erforderlichen liquiden Mittel mit nachfolgender Wiedereinlage der betreffenden Mittel.
- § 3 Abs 1 Z 29 EStG: Steuerbefreiung für Erwerb von Anteilsrechten auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln.
- § 32 Z 3 EStG: Sofern innerhalb von 10 Jahren nach der steuerfreien Kapitalerhöhung eine Kapitalherabsetzung erfolgt, sind die Rückzahlungen als außerordentliche Einkünfte iSd § 32 Z 3 EStG zu erfassen.
- Gilt nur für Umwandlung von Eigenkapitalpositionen ohne steuerlichen Einlagencharakter

JYU

19

KAPITALERHÖHUNG AUS GESELLSCHAFTSMITTELN: ERLASS (I)

■ Wahlrecht

- Verwendung von (steuerlichen) Einlagen oder Innenfinanzierungsbeträgen

■ Verwendung von (stl) Einlagenbeträgen:

- Umbuchung vom disponiblen Einlagen-Subkonto auf indisponible Einlagen-Subkonto
- Reine „interne“ stl Einlagenumschichtung
- Fallen nicht unter § 3 Abs 1 Z 29 EStG

JYU

20

KAPITALERHÖHUNG AUS GESELLSCHAFTSMITTELN: ERLASS (II)

■ Verwendung von Innenfinanzierungsbeträgen:

- Reduzierung der Innenfinanzierung im Zeitpunkt der Kapitalberichtigung
- 10-Jahresfrist gem § 32 Z 3 EStG zu beachten
- Erfassung am indisponiblen Einlagen-Subkonto nach Ablauf der Zehnjahresfrist
 - dazwischen gesonderte Evidenzierung zu empfehlen
- Rückzahlung innerhalb 10-Jahresfrist:
 - Einkünfte gem § 32 Z 3 EStG
 - Keine Verminderung der Innenfinanzierung, da bereits im Zuge der Kapitalberichtigung die Innenfinanzierung gemindert wurde.

**VIELEN DANK
FÜR IHRE
AUFMERKSAMKEIT!**

Kontaktdaten:

Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm
Universitätsassistent
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ
E-Mail: gustav.wurm@jku.at