

Einlagenrückzahlung neu

Subkontentechnik bei der Evidenzierung von Einlagen und Innenfinanzierung

Ungelöste Praxisfragen

SEBASTIAN BERGMANN*)



Mit dem StRefG 2015/2016¹⁾ wurde das Einlagenrückzahlungsregime des § 4 Abs 12 EStG auf völlig neue Beine gestellt und ein „*Primat der Gewinnausschüttung*“ eingeführt. Vor diesem Hintergrund sollte ausweislich der Gesetzesmaterialien das vormalige Erfordernis einer Untergliederung des Einlagenevidenzkontos in Subkonten entfallen. Da der „*Primat der Gewinnausschüttung*“ mit dem AbgÄG 2015²⁾ jedoch wieder aufgegeben wurde, stellt sich in der Praxis die Frage, ob damit auch eine Rückkehr zur Subkontentechnik einhergehen soll und nach Maßgabe welcher Kriterien eine Evidenzkontenuntergliederung gegebenenfalls zu erfolgen hat. Dies soll in diesem Beitrag untersucht werden.

1. Wesen von Einlagenrückzahlungen

Einlagenrückzahlungen gelten als Umkehrung des Einlagevorgangs in eine Körperschaft (Rücktausch) und führen beim Anteilsinhaber als logisches Gegenstück der Einlage zu einer Beteiligungsabstockung (§ 4 Abs 12 Satz 1 EStG). Einlagenrückzahlungsvorgänge bedingen somit eine den Buchwert bzw die Anschaffungskosten des Anteilsinhabers berührende Einnahme, der bei der leistenden Körperschaft eine Verminderung einer Eigenkapitalposition gegenübersteht. In Höhe des Buchwerts bzw der (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten sind Einlagenrückzahlungen beim Anteilsinhaber steuerneutral. Da Einlagenrückzahlungen aber als Veräußerung der Beteiligung zu qualifizieren sind (§ 4 Abs 12 Satz 1 EStG), gilt die Steuerneutralität nur im Effekt, nicht jedoch dem Grunde nach. Folglich führen über den Buchwert bzw die (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten hinausgehende Einlagenrückzahlungsbeträge grundsätzlich zu steuerpflichtigen Einkünften.

Obwohl Einlagenrückzahlungen einen der ertragsteuerlichen Kernbereiche der Beziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern ansprechen, erfolgte ihre erstmalige gesetzliche Regelung in § 4 Abs 12 EStG erst mit dem StruktAnpG 1996.³⁾ Der VwGH⁴⁾ hatte aber bereits zuvor die Richtung vorgezeichnet und sollte die gesetzliche Regelung daher ausweislich der Gesetzesmaterialien⁵⁾ „*im Wesentlichen eine Klarstellung*“ sein.⁶⁾

2. Evidenzierungspflicht für Einlagen und Innenfinanzierung

Bereits seit der Ursprungsfassung des StruktAnpG 1996 ist in § 4 Abs 12 EStG ausdrücklich normiert, dass erhaltene Einlagen auf Körperschaftsebene im Wege eines Einlagenevidenzkontos zu erfassen und im Fall von Erhöhungen bzw Verminderungen

*) Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian *Bergmann*, LL.M. MBA, forscht und lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz und ist Mitarbeiter einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien.

¹⁾ BGBl I 2015/118.

²⁾ BGBl I 2015/163.

³⁾ BGBl 1996/201.

⁴⁾ Vgl VwGH 11. 8. 1993, 91/13/0005; 19. 2. 1991, 87/14/0136; 24. 1. 1984, 83/14/0130.

⁵⁾ Vgl ErlRV 72 BlgNR 20. GP, 257.

⁶⁾ Vgl dazu *Mayr/Schlager*, Entstehungsgeschichte, bisherige Problemstellungen und das neue Konzept der Einlagenrückzahlung, in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 1 (2).

fortzuschreiben sind (§ 4 Abs 12 Z 3 EStG). Damit wird bei der betreffenden Körperschaft der Stand der Außenfinanzierung dokumentiert. Eine entsprechende Verpflichtung auch zur Evidenzierung des Standes der Innenfinanzierung existierte demgegenüber in der Vergangenheit nicht.

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde das Einlagenrückzahlungsregime des § 4 Abs 12 EStG auf völlig neue Beine gestellt. Kernelement der Neuregelung war die Einführung eines „*Primats der Gewinnausschüttung*“ („*Verwendungsreihenfolge*“), womit das nach vormaliger Rechtslage unter bestimmten Voraussetzungen bestehende Wahlrecht der Behandlung von *causa societatis* veranlassten Vermögenstransfers einer Körperschaft an einen Anteilseiner entweder als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung beseitigt werden sollte. Eine Einlagenrückzahlung war demnach aus steuerlicher Sicht grundsätzlich (von ordentlichen Kapitalherabsetzungen abgesehen) nur noch unter der Voraussetzung möglich, dass bei der betreffenden Körperschaft keine positive Innenfinanzierung vorliegt, während die Annahme einer offenen Gewinnausschüttung umgekehrt an die Voraussetzung eines positiven Innenfinanzierungsstandes geknüpft wurde. Zu diesem Zweck wurde mit dem StRefG 2015/2016 gesetzlich erstmals die Verpflichtung verankert, neben dem Einlagenevidenzkonto auch ein Innenfinanzierungsevidenzkonto zu führen.

Die mit der Neuregelung des Einlagenrückzahlungsregimes durch das StRefG 2015/2016 einhergehende Kritik bewog das BMF, in Abstimmung mit dem KWT-Fachsenat für Steuerrecht eine sowohl für die Finanzverwaltung als auch die Praxis akzeptable Kompromisslösung zu suchen,⁷⁾ die schließlich mit dem AbgÄG 2015 umgesetzt werden konnte. Dabei wurde der „*Primat der Gewinnausschüttung*“ wieder aufgegeben und grundsätzlich zum schon zuvor bedingt bestehenden Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung zurückgekehrt. Aufrechterhalten wurden dabei aber insbesondere der Grundsatz, dass eine offene Gewinnausschüttung eine positive Innenfinanzierung voraussetzt, und damit einhergehend auch die gesonderte Evidenzierungspflicht betreffend den Innenfinanzierungsstand.

Das Einlagenevidenzkonto und das Innenfinanzierungsevidenzkonto dienen gleichermaßen Dokumentationszwecken.⁸⁾ Bei der Feststellung der steuerlichen Eigenschaft von *causa societatis* veranlassten Vermögenstransfers zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern als Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen kommt ihnen als Beweismittel entscheidende Bedeutung zu.⁹⁾

3. Subkontenerfordernis und maßgebliche Gliederungskriterien

3.1. Allgemeines

§ 4 Abs 12 EStG selbst legte zu keinem Zeitpunkt fest, wie das Einlagenevidenzkonto einer Körperschaft konkret zu führen war, sondern schrieb stets nur vor, dass ein solches dem Grunde nach bei jeder Körperschaft erforderlich ist.¹⁰⁾ Zur Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 wurde die nach Auffassung der Finanzverwaltung gebotene Darstellung des Einlagenevidenzkontos im Einlagenrückzahlungserlass¹¹⁾ kundgemacht. Nach diesem war das Einlagenevidenzkonto in Subkonten zu untergliedern, wobei nach Maßgabe der im konkreten Einzelfall vorhandenen unternehmens-

⁷⁾ Vgl. *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 1 (11).

⁸⁾ Vgl. zum Einlagenevidenzkonto *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 164; *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 1 (4).

⁹⁾ Vgl. zum Einlagenevidenzkonto *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 583; *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen, 164.

¹⁰⁾ Vgl. auch *Lachmayer/Wild*, Das Einlagenevidenzkonto nach der Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG, in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 31 (38).

¹¹⁾ BMF 31. 3. 1998, Steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs 12 und § 15 Abs 4 EStG (Z 06 0257/1-IV/6/98), AÖF 1998/88 (nachfolgend „Einlagenrückzahlungserlass“).

steuerrechtlichen Eigenkapitalbestandteile zumindest folgende Subkonten zu bilden waren (und eine weitere Untergliederung zulässig war):¹²⁾

1. Nennkapital-Subkonto;
2. Rücklagen-Subkonto;
3. Bilanzgewinn-Subkonto;
4. Surrogatkapital-Subkonto;
5. Darlehenskapital-Subkonto.

Mit Einführung des „*Primats der Gewinnausschüttung*“ durch das StRefG 2015/2016 ging man im BMF offenbar davon aus, dass infolgedessen eine untergliederte Führung des Einlagenevidenzkontos obsolet geworden sei. Den ErlRV war dementsprechend zu entnehmen, dass eine „*Gliederung der evidenzierten Einlagen in Form von Subkonten [...] künftig unterbleiben*“ könne.¹³⁾

Mit dem AbgÄG 2015 wurde der „*Primat der Gewinnausschüttung*“ wieder aufgegeben und grundsätzlich zum schon zuvor bedingt bestehenden Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung zurückgekehrt. Zur Frage, ob damit auch eine Rückkehr zur vor dem StRefG 2015/2016 praktizierten Subkontentechnik einhergehen soll, hüllen sich die Gesetzesmaterialien in Schweigen. Vor diesem Hintergrund stellt sich in der Praxis nunmehr die Frage, ob fortan bei der Evidenzkontenführung Subkonten gebildet werden müssen und gegebenenfalls nach Maßgabe welcher Kriterien eine Subkontengliederung zu erfolgen hat. Die dazu im Schrifttum ergangenen Stellungnahmen beziehen sich zwar regelmäßig nur auf das Einlagenevidenzkonto, doch müssen mE dieselben Grundsätze hinkünftig auch im Zusammenhang mit dem Innenfinanzierungsevidenzkonto zu beachten sein,¹⁴⁾ zumal § 4 Abs 12 Z 4 Satz 5 EStG ausdrücklich anordnet, dass betroffene Körperschaften „*den Stand der Innenfinanzierung sinngemäß nach Maßgabe der Z 3 zu erfassen*“ haben.

3.2. In sachlicher Hinsicht

3.2.1. Grundsätzliches Untergliederungserfordernis?

Weitgehende Einigkeit besteht im Schrifttum darüber, dass nach dem AbgÄG 2015 eine Subkontengliederung des Einlagenevidenzkontos nach sachlichen Kategorien wieder erforderlich ist.¹⁵⁾ Eine Gegenposition dazu wird – soweit ersichtlich – lediglich von *Kauba* vertreten, nach dessen Auffassung die Evidenzierung von Subkontoständen entsprechend der Rechtslage des StRefG 2015/2016 unterbleiben könne.¹⁶⁾ Das Erfordernis einer in sachliche Subkonten untergliederten Führung des Einlagenevidenzkontos wird ua damit begründet, dass die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen des

¹²⁾ Vgl Punkt 3.2. Einlagenrückzahlungserlass.

¹³⁾ Vgl ErlRV 684 BgNR 25. GP, 8 f.

¹⁴⁾ Vgl aA *Stanek*, Die Einlagenrückzahlung des § 4 Abs 12 EStG nach dem AbgÄG 2015, ÖStZ 2016, 168 (173).

¹⁵⁾ Vgl *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 1 (6); *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 31 (35 und 41 ff); *Brugger/Plott/Zöchling*, Einlagenrückzahlung „neu“ und (Konzern-)Steuerplanung, in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 51 (61); *Stanek*, ÖStZ 2016, 168 (172); *Stückler/Wytrzens*, Einlagenrückzahlung nach dem AbgÄG 2015 – Ist alles Komplizierte kurzlebig? ÖStZ 2016, 177 (179 f); *Rzepa*, Einlagenrückzahlung von Körperschaften im AbgÄG 2015, RdW 2016, 62 (64); *Bergmann*, Genussrechte (2016) 493 und 494 FN 2849.

¹⁶⁾ Vgl *Kauba*, Gesellschaftsrechtliche nicht gedeckte Einlagenrückzahlungen und verdeckte Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften, SWK 33/2015, 1480 (1485). Gegen das Erfordernis einer in Subkonten untergliederten Evidenzkontoführung könnte allenfalls der Umstand sprechen, dass die durch das StRefG 2015/2016 geregelten Evidenzen für Einlagen und Innenfinanzierung ausweislich der Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2015 (vgl ErlRV 896 BgNR 25. GP, 4) „*fortgeführt*“ werden sollen (vgl *Kofler/Marschner/Wurm*, Zweifelsfragen zur Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 1/2016, 1 [1]).

§ 4 Abs 12 Z 1 bis Z 3 EStG idF AbgÄG 2015 wieder mit dem Wortlaut der Bestimmung zur Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 übereinstimmen.¹⁷⁾ Eine Unterteilung in Subkonten erscheine ferner insbesondere im Hinblick auf Genussrechtskapital iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG (Surrogatkapital-Subkonto) und steuerliches verdecktes Eigenkapital (Darlehenskapital-Subkonto) auch sachlich gerechtfertigt.¹⁸⁾ Bei einer nicht untergliederten Einlagenevidenzierung könnten nämlich etwa Konstellationen dahingehend eintreten, dass der Einlagenstand im Rahmen von als steuerliche Einlagenrückzahlungen behandelten zivilrechtlichen Gewinnausschüttungen an die verbandsrechtlichen Gesellschafter im engeren Sinne aufgezehrt wird und infolgedessen im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Tilgung des Genussrechtskapitals iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG bzw des zu verdecktem Eigenkapital führenden Gesellschafterdarlehens unter Umständen kein ausreichender steuerlicher Einlagenstand mehr vorhanden wäre, was zu einer (teilweisen) Behandlung des Tilgungsvorgangs als steuerliche Gewinnausschüttung und somit zum (teilweisen) Anfall von KESt in Bezug auf das Nominale des Genussrechtskapitals bzw Darlehens führen würde.¹⁹⁾ Aber auch bei ausreichendem Einlagenstand könnten Genussrechte iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG bzw verdecktes Eigenkapital ohne Subkontengliederung mittels Wahlrecht der Körperschaft (bewusst) als Gewinnausschüttung getilgt und damit gleichsam der auf die anderen Gesellschafter aliquot entfallene Einlagenstand (bewusst) erhöht werden.²⁰⁾ Sofern dabei als Genussrechtsinhaber bzw verdeckter Eigenkapitalgeber eine natürliche Person fungiert, bestünde bei dieser ein Nullsummenspiel: Der KESt-pflichtige Beteiligungsertrag steht einem Veräußerungsverlust aus dem tilgungsbedingt weggefallenen Genussrecht bzw verdecktem Eigenkapital gegenüber, der (unter Geltendmachung der Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG) gemäß § 27 Abs 8 EStG ausgeglichen werden könnte.²¹⁾

3.2.2. Vereinfachte Untergliederung?

Uneinigkeit besteht unter den sich für eine Subkontentechnik aussprechenden Autoren aber darüber, nach Maßgabe welcher sachlichen Kriterien eine Untergliederung des Einlagenevidenzkontos erfolgen soll. *Brugger/Plott/Zöchling* sprechen sich dafür aus, dass eine Subkontengliederung nach demselben Schema zu erfolgen habe, wie dies vor dem StRefG 2015/2016 nach dem Einlagenrückzahlungserlass der Fall war.²²⁾ Die überwiegende Anzahl der Autoren tritt hingegen für eine gegenüber dem Einlagenrückzahlungserlass vereinfachte Subkontengliederung ein, bei der hinsichtlich steuerlicher Einlagen, denen „klassische“ unternehmensrechtliche Eigenkapitalpositionen iSd § 224 Abs 3 UGB gegenüberstehen, eine Unterscheidung zwischen einem „gebundenen Einlagen-Subkonto“ (betreffend das unternehmensrechtliche Nennkapital sowie die gebundenen Kapitalrücklagen) und einem „ungebundenen Einlagen-Subkonto“ (das ungebundene Kapitalrücklagen, den auf die Auflösung ungebundener Kapitalrücklagen zurückzuführenden Bilanzgewinn und aus Auflösungsbeträgen ungebundener Kapitalrücklagen dotierte freie Gewinnrücklagen umfasst) ausreichend wäre. 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 – steuerliche Eigenkapitalgenussrechte iSd

¹⁷⁾ Vgl *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (2); *Brugger/Plott/Zöchling* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 51 (62 f).

¹⁸⁾ Vgl *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (2).

¹⁹⁾ Vgl *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (2).

²⁰⁾ Vgl *Stanek*, ÖStZ 2016, 168 (171); *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (2).

²¹⁾ Vgl *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (2); *Stanek*, ÖStZ 2016, 168 (171).

²²⁾ Vgl *Brugger/Plott/Zöchling* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 51 (61 ff).

§ 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG, wären im Rahmen der Subkontentechnik weiterhin in Form eines Surrogatkapital- bzw Darlehenskapital-Subkontos zu erfassen.²³⁾ Im Bereich der Innenfinanzierung müsste diesfalls wohl sinngemäß zwischen unternehmensrechtlich gebundenen und ungebundenen Bestandteilen differenziert werden, wobei als unternehmensrechtlich gebunden jene Beträge zu betrachten wären, hinsichtlich deren eine gesetzliche Rücklage²⁴⁾ dotiert wurde.²⁵⁾

Brugger/Plott/Zöchling begründen das Gebot einer gegenüber der Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 unveränderten Subkontengliederung des Einlagenevidenzkontos damit, dass die Regelungen betreffend den Begriff der steuerlichen Einlagen und deren Evidenzierung nach dem AbgÄG 2015 unverändert jenen des Gesetzesbestandes vor dem StRefG 2015/2016 entsprechen.²⁶⁾ Die nunmehr mehrheitlich für zulässig gehaltene vereinfachte Subkontengliederung wird demgegenüber auf die Materialien zum AbgÄG 2015 zurückgeführt, wonach die in § 4 Abs 12 Z 4 EStG ausdrücklich angeordnete Nichterfassung der von Tochtergesellschaften erhaltenen Einlagenrückzahlungen beim Stand der Innenfinanzierung sicherstellen soll, dass bei der Rückzahlung von mehrstufigen Zuschüssen im Konzern auf Ebene der Zwischengesellschaften eine steuerliche Einlagenrückzahlung anzunehmen ist, und zwar grundsätzlich „*unabhängig davon, ob unternehmensrechtlich eine Kapitalrücklage aufgelöst wird*“.²⁷⁾ Daraus wird nämlich für die Rechtslage nach dem AbgÄG 2015 abgeleitet, dass nach der Intention des Gesetzgebers die von der Finanzverwaltung vormals vertretene Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Eigenkapitaldarstellung gemäß § 224 Abs 3 UGB grundsätzlich nicht mehr beachtlich sein könne. Nach dieser sollte ein Wahlrecht, statt einer Gewinnausschüttung eine Einlagenrückzahlung vorzunehmen, nur insoweit bestehen, als am Bilanzgewinn-Subkonto des Einlagenevidenzkontos eine entsprechende Deckung bestand, weswegen jene steuerlichen Einlagenbeträge, die unternehmensrechtlich auf eine ungebundene Kapitalrücklage zurückzuführen waren, steuerlich nur nach einer vorangegangenen bilanzgewinnerhöhenden Rücklagenauflösung für eine Einlagenrückzahlung zur Verfügung standen.²⁸⁾ Im Hinblick auf die Ausführungen in den Gesetzesmaterialien könne aber hinkünftig im Zusammenhang mit ungebundenen Kapitalrücklagen eine zwingende unternehmensrechtliche Rücklagenauflösung gegen den Bilanzgewinn für die steuerliche Verwertbarkeit dieser Beträge im Rahmen einer Einlagenrückzahlung nicht mehr erforderlich sein.²⁹⁾

3.2.3. Unternehmensrechtliche Teilmaßgeblichkeit?

So sehr letztere Argumentationslinie aufgrund der Materialien zum AbgÄG 2015 dem Grunde nach überzeugen kann, so unklar ist mE jedoch, warum nach im Schrifttum vertretener Auffassung hinsichtlich der unternehmensrechtlich gebundenen Einlagenbe-

²³⁾ Vgl *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (3); *Stanek*, ÖStZ 2016, 168 (172); *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 31 (41 ff); wohl auch *Stückler/Wytrzens*, ÖStZ 2016, 177 (180); ebenfalls von einer (nicht näher konkretisierten) Subkontentechnik „in modifizierter Form“ bzw einem Erfordernis, „die Technik der Evidenzierung auf Subkonten an die neue Rechtslage anzupassen“, ausgehend *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 1 (6); *Rzepa*, RdW 2016, 62 (64).

²⁴⁾ In die gesetzliche Rücklage ist gemäß § 229 Abs 6 UGB ein Betrag einzustellen, der mindestens dem zwanzigsten Teil des um einen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses entspricht, bis der Betrag der gebundenen Rücklagen insgesamt den zehnten oder den in der Satzung bestimmten höheren Teil des Nennkapitals erreicht hat.

²⁵⁾ Vgl in diesem Sinne wohl auch *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 31 (45 f und 48 f).

²⁶⁾ Vgl *Brugger/Plott/Zöchling* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 51 (62 f).

²⁷⁾ ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 3.

²⁸⁾ Vgl Pkt 3.2.3. Abs 4 Einlagenrückzahlungserlass; ausführlich zur Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Eigenkapitalpositionen für die Einlagenevidenzsubkonten *Rzepa*, RdW 2016, 62 (62 f); *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 31 (40 f).

²⁹⁾ Vgl *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (3).

standteile auch in Zukunft eine Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts dahingehend bestehen soll, dass diese steuerlich nur insoweit disponibel sind, als ein Zugriff auch unternehmensrechtlich (zB durch eine ordentliche Kapitalherabsetzung oder Auflösung gebundener Kapitalrücklagen zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlusts) stattfindet.³⁰⁾ Belastbare Rechtsgrundlagen, die ein gespaltenes Verständnis im Sinne einer unternehmensrechtlichen Teilmaßgeblichkeit dahingehend rechtfertigen würden, dass unternehmensrechtliche gebundene Beträge steuerlich auch weiterhin nur insoweit disponibel sind, als ein Zugriff auf diese auch unternehmensrechtlich erfolgt, während dies im Zusammenhang mit unternehmensrechtlich nicht gebundenen Evidenzkontobestandteilen nicht der Fall ist, dürften nicht existieren. Eine zwischen unternehmensrechtlich gebundenen und ungebundenen Beträgen differenzierende Betrachtung lässt sich wohl auch nicht damit begründen, dass unternehmensrechtlich gebundene Einlagenbeträge ohne entsprechende unternehmensrechtliche Voraussetzungen schon dem Grunde nach nicht an die Gesellschafter zurückgeführt werden können,³¹⁾ zumal dies für ungebundene Kapitalrücklagen (sowie aus Auflösungsbeträgen ungebundener Kapitalrücklagen dotierte freie Gewinnrücklagen) insofern gleichermaßen gilt, als auch die darin ausgewiesenen Beträge unternehmensrechtlich aufgrund des zwingenden Verbots der Einlagenrückgewähr (§ 52 AktG bzw § 82 GmbHG) nicht unmittelbar, ohne Setzung entsprechender Schritte an die Gesellschafter zurückgeführt werden können und selbst bei Setzung entsprechender Schritte (nämlich einer bilanzgewinnwirksamen Rücklagenauflösung) unternehmensrechtlich eine Rückführung der betreffenden Rücklagenbeträge nur dann und insoweit zulässig ist, als danach ein entsprechender Bilanzgewinn (§ 231 Abs 2 Z 26 bzw Abs 3 Z 25 UGB) vorliegt, der überdies keiner Ausschüttungssperre (§ 235 UGB) unterliegen darf. Dass nach dem neukonzipierten Einlagenrückzahlungsregime vielmehr nicht zwischen unternehmensrechtlich gebundenen und unternehmensrechtlich ungebundenen Evidenzkontenbestandteilen zu differenzieren sein sollte, verdeutlicht mE in Bezug auf das (gemäß § 4 Abs 12 Z 4 Satz 5 EStG nach denselben Grundsätzen zu führende) Innenfinanzierungsevidenzkonto auch der Umstand, dass Gewinne, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Werts entstanden sind, gemäß § 4 Abs 12 Z 4 Satz 3 EStG „die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß [erhöhen], in dem sie nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches ausgeschüttet werden können“. Würde § 4 Abs 12 EStG nämlich schon dem Grunde nach davon ausgehen, dass unternehmensrechtlich gebundene Evidenzkontenbestandteile auch steuerlich nicht disponibel wären, dann wäre § 4 Abs 12 Z 4 Satz 3 EStG ergebnisbezogen³²⁾ überflüssig. Gegen ein solches Auslegungsergebnis spricht aber freilich bereits der Grundsatz, dass eine Bestimmung im Zweifel systematisch-logisch nicht dahingehend ausgelegt werden soll, dass sie normativ zweck- und funktionslos ist.³³⁾

Vor diesem Hintergrund sollte es hinkünftig möglich sein, das steuerliche Einlagenevidenzkonto auch ohne unternehmensrechtliche Kapitalherabsetzungen bzw Auflösungen gebundener Kapitalrücklagen durch Einlagenrückzahlungen bis auf null zu reduzieren

³⁰⁾ Vgl in diesem Sinne *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 31 (43); *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (3).

³¹⁾ Vgl in diesem Sinne aber *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 31 (43).

³²⁾ In technischer Hinsicht besteht freilich ein – ergebnisbezogen unbedeutender – Unterschied zwischen den nach herrschender Ansicht gebundenen Evidenzkontenbestandteilen (nämlich dem Nennkapital und den gebundenen Kapitalrücklagen auf Seiten des Einlagenevidenzkontos bzw den gesetzlichen Rücklagen auf Seiten des Innenfinanzierungsevidenzkontos) einerseits und den von § 4 Abs 12 Z 4 Satz 3 EStG angesprochenen Gewinnen, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Werts entstanden sind, andererseits: Letztere finden von vornherein erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß in das Innenfinanzierungsevidenzkonto Eingang, in dem sie nach § 235 UGB ausgeschüttet werden können.

³³⁾ Vgl etwa *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (1991) 444 f; *Bergmann*, Genussrechte, 96 und 552; *Bergmann/Rebisant*, Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010, SWK 7/2011, S 375 (S 382).

und offene Gewinnausschüttungen auch hinsichtlich jener Bestandteile des steuerlichen Innenfinanzierungsevidenzkontos vorzunehmen, die auf unternehmensrechtlich nicht aufgelöste gesetzliche Rücklagen entfallen. Damit wird gleichsam eine nach gebundenen und ungebundenen Bestandteilen differenzierende Subkontengliederung obsolet; in Zukunft sollte es in sachlicher Hinsicht genügen, zwischen jenen Evidenzkontobestandteilen, die (pauschal) auf die verbandsrechtlichen Gesellschafter im engeren Sinne entfallen, und jenen, die Überlassern von Surrogatkapital (Genussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG) einerseits bzw verdecktem Eigenkapital andererseits zuzuordnen sind, zu differenzieren.

Sofern man diesem Ansatz nicht folgen sollte und mit der herrschenden Ansicht von einem Unterscheidungserfordernis zwischen unternehmensrechtlich gebundenen und ungebundenen Evidenzkontobestandteilen ausgeht, kann mE die Beschränkung dieser Differenzierung auf jene Evidenzkontobestandteile, denen „klassische“ unternehmensrechtliche Eigenkapitalpositionen iSd § 224 Abs 3 UGB gegenüberstehen, nicht überzeugen. Denn mangels gegenteiliger gesetzlicher Anhaltspunkte müsste diesfalls wohl eine Differenzierung zwischen unternehmensrechtlich gebundenen und ungebundenen Evidenzkontobestandteilen gleichermaßen in Bezug auf Surrogatkapital und verdecktes Eigenkapital erfolgen. Surrogatkapital, nämlich auf Genussrechte und sonstige Finanzierungsinstrumente iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG entfallendes steuerliches Eigenkapital, ist unternehmensrechtlich insbesondere dann gebunden, wenn dieses nach Maßgabe der in der Stellungnahme KFS/RL 13 des KWT-Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision festgelegten Kriterien auch im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss als Eigenkapital auszuweisen ist, was ua eine unbefristete Kapitalüberlassung ohne Rückzahlungsmöglichkeit bzw eine Durchführung von Rückzahlungen nur unter analoger Einhaltung der bei ordentlichen Kapitalherabsetzungen vorgesehenen Gläubigerschutzmaßnahmen voraussetzt.³⁴⁾ Verdecktes Eigenkapital wird demgegenüber unternehmensrechtlich dann gebunden sein, wenn es im Einzelfall als in der Krise gewährter Gesellschafterkredit in den Anwendungsbereich des EKEG fällt. In derartigen Fällen würde eine pauschale, nicht nach der unternehmensrechtlichen Bindung differenzierende Erfassung auf dem Surrogatkapital-Subkonto bzw dem Darlehenskapital-Subkonto bei gleichzeitiger Unterscheidung zwischen unternehmensrechtlich gebundenen und ungebundenen Evidenzkontobestandteilen hinsichtlich „klassischer“ unternehmensrechtliche Eigenkapitalpositionen iSd § 224 Abs 3 UGB willkürlich und sachlich nicht gerechtfertigt erscheinen.

3.3. In persönlicher Hinsicht

3.3.1. Genussrechtsinhaber und verdeckte Eigenkapitalgeber

Mit § 4 Abs 12 EStG soll gesetzlich verankert werden, dass Rückzahlungen von Einlagen bei den betroffenen Anteilssinhabern in Höhe der Buchwerte bzw der (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten steuerneutral erfolgen können. Um aber im Zusammenhang mit Genussrechtskapital bzw sonstigen Finanzierungsinstrumenten iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG und verdecktem Eigenkapital sicherzustellen, dass hinsichtlich jedes betroffenen steuerlichen Eigenkapitalgebers im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung³⁵⁾ auch tatsächlich gewährleistet ist, dass die (allenfalls von einem Rechtsvorgänger) geleisteten Einlagen – sei es vorab oder im zivilrechtlichen Tilgungszeitpunkt – auch steuerlich tatsächlich im Wege der Einlagenrückzahlung zurückgezahlt werden können, indem eine entsprechende Deckung im Einlagenevidenzkonto vorhanden ist, genügt es nicht, dass für sämtliche Inhaber von Genussrechten und sonstigen Finan-

³⁴⁾ Vgl KFS/RL 13 Rz 17 ff; dazu ausführlich *Bergmann*, Genussrechte, 332 ff.

³⁵⁾ Vgl in diesem Zusammenhang auch *Stanek*, ÖStZ 2016, 168 (171).

zierungsinstrumenten iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG bzw für sämtliche verdeckte Eigenkapitalgeber gemeinsame Einlagenevidenzsubkonten geführt werden. Vielmehr erscheint mE eine Führung von in persönlicher Hinsicht individualisierten Einlagenevidenzsubkonten sachlich dann und insoweit geboten, als nicht eine synchrone Gleichbehandlung aller oder mehrerer Kapitalgeber vertraglich (zB durch für alle Genussrechte oder zumindest eine Genussrechtstranche gleichermaßen gültige Genussrechtsbedingungen) sichergestellt ist.

Andernfalls wären etwa Konstellationen dahingehend denkbar, dass bei zwei individuell begebenen Genussrechten iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG hinsichtlich eines Genussrechtsinhabers zunächst sowohl laufende Vergütungen als auch die Abschichtung des Genussrechts im Wege der steuerlichen Einlagenrückzahlung unter teilweisem Zugriff auf die wirtschaftlich dem anderen Genussrechtsinhaber zuzurechnenden steuerlichen Einlagen erfolgen könnte und sodann dem zweiten Genussrechtsinhaber keine steuerlichen Einlagen mehr zur Verfügung stünden, sodass sowohl dessen laufende Vergütung als auch die Abschichtung des Genussrechts selbst steuerlich im Wege der Gewinnausschüttung zu erfolgen hätten. Eine zusammengefasste Darstellung auf gemeinsamen Einlagenevidenzsubkonten erscheint demgegenüber in Bezug auf jene Kapitalgeber unproblematisch, hinsichtlich deren eine synchrone Gleichbehandlung gewährleistet ist. Für individuelle Genussrechte und individuelle sonstige Finanzierungsinstrumente iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG werden auch individuelle Einlagenevidenzsubkonten zu führen sein. Bei verdecktem Eigenkapital wird eine individuelle Einlagenevidenzsubkontenführung stets geboten sein, zumal dieses typischerweise individuell begeben wird und eine Sicherstellung einer Gleichbehandlung unterschiedlicher verdeckter Eigenkapitalgeber regelmäßig nicht gegeben sein wird. Dogmatisch ergibt sich das Gebot einer solchen, in persönlicher Hinsicht individualisierten Subkontenführung des Einlagenevidenzkontos mE aus einer teleologisch-systematischen Auslegung des § 4 Abs 12 EStG in Verbindung mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (Art 7 B-VG).³⁶⁾

Dieselben Grundsätze sind (nicht zuletzt aufgrund der ausdrücklichen Anordnung in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 5 EStG) sinngemäß auch auf das Innenfinanzierungsevidenzkonto zu übertragen. Allerdings wird eine in persönlicher Hinsicht individualisierte Innenfinanzierungsevidenzsubkontenführung in Bezug auf Genussrechte und sonstige Finanzierungsinstrumente iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG bzw auf verdeckte Eigenkapitalgeber nur dann und insoweit erforderlich sein, als hinsichtlich solcher Kapitalgeber offene Gewinnausschüttungen überhaupt denkbar sind, zumal verdeckte Gewinnausschüttungen weder einen positiven Innenfinanzierungsstand voraussetzen noch beim Innenfinanzierungsevidenzkonto betragsmindernd zu berücksichtigen sind.³⁷⁾ Während offene Gewinnausschüttungen wohl zumindest hinsichtlich solcher Genussrechte und sonstiger Finanzierungsinstrumente iSd § 8 Abs 3 Z 1 Teilstrich 2 KStG denkmöglich sein dürften, bei denen die Vergütungen vertraglich an die offenen Gewinnausschüttungen der verbandsrechtlichen Gesellschafter gekoppelt werden³⁸⁾ oder gar unter der Voraussetzung eines entsprechenden Emittentenbeschlusses stehen, wird die Möglichkeit einer Qualifikation als offene Gewinnausschüttung hinsichtlich auf sonstigen Vergütungsregelungen basierender Vergütungen einer näheren Prüfung bedürfen. Dieser Frage soll hier aber nicht weiter nachgegangen werden. In Bezug auf ver-

³⁶⁾ In Bezug auf das Einlagenevidenzkonto handelt es sich dabei um kein neues, sondern um ein schon im Zusammenhang mit dem bisherigen Einlagenrückzahlungsregime bestehendes Problem.

³⁷⁾ Vgl *Rzepa/Schilcher/Titz*, Die Ermittlung der Innenfinanzierung, in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 15 (19 f); *Marschner*, Verdeckte Ausschüttungen im Rahmen des § 4 Abs 12 EStG, in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 89 (103); *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (3); *Stanek*, ÖStZ 2016, 168 (170 und 172).

³⁸⁾ Vgl zu dieser Möglichkeit *Bergmann*, Genussrechte, 251 f.

decktes Eigenkapital dürfte die Vornahme offener Gewinnausschüttungen wohl nicht möglich sein.³⁹⁾

3.3.2. Verbandsrechtliche Gesellschafter

Hinsichtlich der verbandsrechtlichen Gesellschafter im engeren Sinne dürfte das Führen individueller Subkonten demgegenüber grundsätzlich weder in Bezug auf das Einlagevidenzkonto noch in Bezug auf das Innenfinanzierungsevidenzkonto erforderlich sein. Dies deshalb, weil die verbandsrechtlichen Gesellschafter im engeren Sinne hinsichtlich ihrer Beteiligungen aufgrund des (zwar nur im Aktienrecht in § 47a AktG ausdrücklich normierten, ungeachtet dessen aber auch GmbH-Recht zu beachtenden⁴⁰⁾) kapitalgesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebots ohnehin (nach Maßgabe ihrer Beteiligungsverhältnisse bzw. allfälliger besonderer gesellschaftsvertraglicher Regelungen) gleichzubehandeln sind. Daher dürften Verzerrungen dahingehend, dass *causa societatis* veranlasste Zahlungen zivilrechtlich nur an einen oder mehrere (nicht aber an alle) Gesellschafter vorgenommen werden und dabei zu Gunsten bzw. zu Lasten des Gesellschafters bzw. mehrerer Gesellschafter kreuzweise auf wirtschaftlich anderen Gesellschaftern zuzuordnende Evidenzkontenbestandteile zugegriffen wird, in offener (dh nicht verdeckter) Form schon dem Grunde nach nicht möglich sein. Ferner dürften unternehmensrechtlich als verdeckte Ausschüttung geltende Vorgänge steuerlich ausweislich der Materialien zum AbgÄG 2015 stets als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilen sein,⁴¹⁾ die weder einen positiven Innenfinanzierungsstand voraussetzen noch beim Innenfinanzierungsevidenzkonto betragsmindernd sind.⁴²⁾

i

Auf den Punkt gebracht

In Bezug auf das Einlagevidenzkonto besteht im Schrifttum weitgehende Einigkeit darüber, dass eine Subkontengliederung auch hinkünftig erforderlich ist. Hinsichtlich des nunmehr parallel zu führenden Innenfinanzierungsevidenzkontos wird dies wohl sinngemäß gelten müssen. Umstritten ist freilich, nach Maßgabe welcher Kriterien die Subkontengliederung konkret zu erfolgen hat. Die weiteren Entwicklungen im Zusammenhang mit dieser aus praktischer Sicht sehr bedeutsamen Frage bleiben mit Spannung abzuwarten.

³⁹⁾ Vgl. Marschner in Mayr/Schlager/Zöchling, Handbuch Einlagenrückzahlung, 89 (103); Kofler/Marschner/Wurm, SWK 1/2016, 1 (4); Stanek, ÖStZ 2016, 168 (170).

⁴⁰⁾ Vgl. Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³ (2007) § 41 Rz 30; Enzinger in Straube, GmbHG, § 41 Rz 46; Harrer in Gruber/Harrer, GmbHG (2014) §§ 41, 42 Rz 65 f.

⁴¹⁾ Vgl. EriRV 896 BgNR 25. (2014) GP, 3: „Verdeckte Ausschüttungen sollen daher wie bisher steuerlich unverändert als Ausschüttung zu behandeln sein, selbst wenn das Innenfinanzierungskonto negativ ist“, vgl. in diesem Zusammenhang auch Marschner in Mayr/Schlager/Zöchling, Handbuch Einlagenrückzahlung, 89 (102).

⁴²⁾ Siehe die Nachweise in FN 37.

Abgabenänderungsgesetz 2016 passiert Finanzausschuss

Am 30. 11. 2016 hat der Finanzausschuss des Nationalrats mehrheitlich beschlossen, das Abgabenänderungsgesetz 2016 in der Fassung der Regierungsvorlage unverändert anzunehmen. Zu den Änderungen im Zuge des Begutachtungsverfahrens, insbesondere zur Senkung der Stabilitätsabgabe und zur Anpassung des Versicherungssteuergesetzes, siehe bereits SWK 34/2016, 1444.