

Bilanzsteuerrecht

Sondervorschriften für Abschreibungen

Bodenschätze im Bilanzsteuerrecht

Schulderlässe aus bilanzsteuerrechtlicher Sicht

Bilanzberichtigung im Lichte
der VwGH-Rechtsprechung

Zuordnung zum Betriebsvermögen oder
zum außerbetrieblichen Vermögen
von Kapitalgesellschaften

Steuerliche Zuschreibungspflicht für
Beteiligungen nach § 6 Z 13 EStG
idF StRefG 2020

Eigenkapital der Kapitalgesellschaft

§ 4 Abs 12,
§ 6 Z 14 EStG;
§ 8 Abs 1 KStG

Eigenkapital;
Einlage;
Einlagen-
rückzahlung

Eigenkapital der Kapitalgesellschaft aus steuerlicher Sicht

Die Regelung des § 4 Abs 12 EStG über die steuerliche Einordnung einer Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn wurde im Jahr 2015 massiv verändert. Dieser Beitrag beschäftigt sich mit einigen Spezialthemen rund um diese Bestimmung.¹⁾

ERNST MARSCHNER

A. Gesetzliche Bestimmungen

1. Drei Bestimmungen über das Eigenkapital

Die Steuergesetze widmen sich im Wesentlichen an drei Stellen dem Eigenkapital der Kapitalgesellschaft, nämlich in § 8 Abs 1 KStG, § 6 Z 14 lit b EStG sowie § 4 Abs 12 EStG. Für die Kapitalgesellschaft selbst ist § 8 Abs 1 KStG wesentlich, wonach Einlagen bei der Ermittlung ihres Einkommens insoweit außer Ansatz bleiben, „als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder ähnlicher Eigenschaft geleistet werden“. § 8 KStG grenzt die be-

triebliche (also ertragsteuerlich relevante) von der nicht für Einkünfte relevanten Sphäre einer Kapitalgesellschaft ab. Beteiligungskapital eines Gesellschafters wird als körperschaftsteuerliches Eigenkapital behandelt. Für die Sphäre des Gesellschafters bestimmt § 6 Z 14 lit b EStG die Einlage als Tauschvorgang,

Priv.-Doz. MMag. Dr. Ernst Marschner, LL. M., ist selbständiger Steuerberater in Linz und auf Themen des Ertragsteuerrechts spezialisiert. Er hat sich 2015 zum Thema „Einlagen in Kapitalgesellschaften“ habilitiert.

1) Zu einer umfassenden Darstellung s. Marschner, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015), bzw. Marschner in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmid, BilPoKom Bilanzposten-Kommentar (2017) A.IV Rz 64 ff.

indem das an die Kapitalgesellschaft hingegebene Wirtschaftsgut als gegen neue Anteile getauscht gilt; bestimmte Einlagen sind im Rahmen von Umgründungen von einer Realisierung ausgenommen. Die aus dem Tausch erhaltenen Anteile des Gesellschafters sind mit den sich aus § 6 Z 14 lit b EStG bzw. sich aus den Bestimmungen des UmgrStG ergebenden Anschaffungskosten zu bewerten. Die wesentlichen Aspekte von § 8 Abs 1 Satz 1 KStG und § 6 Z 14 lit b EStG können in drei Bereiche unterteilt werden, nämlich den Gegenstand der Einlage,²⁾ die Person des Anteilsinhabers sowie die gesellschaftliche (soziale) Veranlassung der Einlage. Daneben ist die Sondervorschrift des § 8 Abs 1 Satz 3 KStG zur Bewertung des Forderungsverzichts zu beachten.

§ 4 Abs 12 EStG regelt die Einlagenrückzahlung, also die Umkehrung bzw. den Rücktausch der Einlage an den Gesellschafter; in diesem Zusammenhang hat die Gesellschaft Evidenzkonten sowohl für Einlagen als auch ihre Innenfinanzierung zu führen.

2. Die Bestimmung über die steuerliche Behandlung von Ausschüttungen im Besonderen

Die Bestimmung des § 4 Abs 12 EStG über die Einlagenrückzahlung ist im Wesentlichen klarstellend und dem Grunde nach aus der Rsp ableitbar.³⁾ Die letzte inhaltliche Abänderung dieser Bestimmung erfolgte mit dem AbgÄG 2015. Die Meinung des BMF ist im Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass festgelegt.⁴⁾

Die *wesentliche Aussage* des § 4 Abs 12 EStG liegt darin, dass die Rückzahlung von Einlagen einer Körperschaft an den Gesellschafter steuerneutral erfolgt bzw. als (Teil-)Veräußerung der Beteiligung anzusehen ist; dies gilt auch dann, wenn die Rückzahlung in der äußeren Erscheinungsform einer Gewinnausschüttung erfolgt.⁵⁾ Im Ergebnis bedeutet dies, dass eine unternehmensrechtliche Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn in steuerlicher Hinsicht einerseits in steuerliche Gewinnausschüttungen sowie (als Veräußerungen geltende) Einlagenrückzahlungen eingeteilt werden muss. Die Einlagenrückzahlung wirkt wie ein Veräußerungstatbestand auf Ebene des Anteilsinhabers. Durch die Einlagenrückzahlung kommt es daher zu einer „*Abstockung*“ des *Beteiligungsansatzes* beim Gesellschafter. Dies bedeutet, dass der Buchwert bzw. die AK in der Höhe der Einlagenrückzahlung gemindert werden;⁶⁾ mit der Absenkung der Anschaffungskosten mindert sich im betrieblichen Bereich (bei vorangehender Teilwertabschreibung) auch die Pflicht zu einer späteren Zuschreibung.⁷⁾ Der geringstmögliche Beteiligungsansatz *ist* null. Soweit der Beteiligungsansatz unter null sinken würde, muss insoweit eine Betriebseinnahme angesetzt bzw. eine Veräußerung gem § 27 Abs 3 EStG⁸⁾ besteuert werden.

Im Ergebnis geht es um die Unterscheidung zwischen Kapital (= Einlagen), das von *außen* (durch den Gesellschafter) der Kapitalgesellschaft zugeführt wird, und Gewinnen, die in der Kapitalgesellschaft „*innen*“ erzielt und gegebenenfalls thesauriert werden. Die Einlage (= Außenfinanzierung) wird im

Wege der Einlagenrückzahlung,⁹⁾ der Gewinn (= Innenfinanzierung) im Wege der Gewinnausschüttung an den Gesellschafter ausgeschüttet.

Die steuerliche Gewinnausschüttung unterliegt der *Kapitalertragsteuer*. Manche Körperschaften sind vom Abzug der KEST befreit; ebenso kann sich für ausländische Gesellschafter eine Reduktion der KEST aufgrund des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens ergeben. Auf eine Einlagenrückzahlung fällt hingegen grundsätzlich keine KEST an. Allerdings kann sich eine KEST-Pflicht als steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gem § 27 Abs 3 EStG ergeben.¹⁰⁾

Die Frage, ob eine Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung erfolgen soll, kann aufgrund der *Interessenlage der Gesellschafter* unterschiedlich beurteilt werden.¹¹⁾ Einerseits werden sich *Kapitalgesellschaften* idR eine Gewinnausschüttung „wünschen“, da diese gem § 10 Abs 1 KStG steuerfrei ist (Schachtelprivileg); eine Einlagenrückzahlung führt hingegen zu einer körperschaftsteuerpflichtigen Veräußerung der Beteiligung, auf welche die nationale Schachtelbefreiung nicht anwendbar ist.¹²⁾ *Privatstiftungen* wird idR eine Gewinnausschüttung „lieber sein“, da diese steuerfrei ist, während die Veräußerung einer in- bzw. ausländischen Beteiligung zur Steuerpflicht gem § 13 Abs 3 Z 1 lit b KStG führt (Zwischenkörperschaftsteuer). Andererseits werden sich *natürliche Personen* idR eher eine Einlagenrückzahlung „wünschen“, da diese KEST-frei und – von dem Fall abgesehen, dass die AK bzw. der Buchwert unter null sinken – auch einkommensteuerfrei ist, während eine Gewinnausschüttung immer der Steuerabgeltung mit KEST unterliegt. Eine individuelle Zuordnung von Ausschüttungsteilen als Gewinnausschüttung (etwa an Körperschaften) oder als Einlagenrückzahlung (etwa an natürliche Personen) ist nicht möglich.¹³⁾ Alle Gesellschafter sind daher im Rahmen der Ausschüttung gleich zu behandeln; die steuerlichen Folgen bei einzelnen Gesellschaftern können jedoch unterschiedlich sein.

Die Organe der Kapitalgesellschaft haben grundsätzlich ein *Wahlrecht*, die Ausschüttung an den Gesellschafter ertragsteuerlich als Ausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu behandeln. Die subjektive

2) Insb die steuerliche Behandlung von Nutzungen wird seit Jahren kontrovers diskutiert (vgl. *Marschner*, Einlagen 75 ff.).

3) VwGH 25. 6. 2008, 2005/15/0108; *Marschner*, Einlagen 532 ff.

4) BMF 27. 9. 2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017.

5) VwGH 23. 3. 2000, 97/15/0112.

6) *Marschner*, Einlagen 718 ff: keine anteilige Herabsetzung.

7) EStR 2000 Rz 2587; *Marchgraber*, Zuschreibungspflicht nach Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs 12 EStG? RdW 2017/634, 867.

8) Ausgenommen von der Kursgewinnbesteuerung bleiben Anteile im maßgeblichen Bereich, die der Gesellschafter vor dem 1. 1. 2011 angeschafft hat und die weniger als 1% Beteiligungsausmaß vermitteln (§ 124 b Z 185 EStG).

9) Die Einlagenrückzahlung stellt die Umkehrung der Einlage dar.

10) In diesem Fall erfolgt die Abfuhr der KEST durch die depotführende Stelle iSd § 93 Abs 2 Z 2 EStG und nicht durch die ausschüttende Gesellschaft.

11) Siehe näher *Marschner*, Einlagen 660 ff.

12) Im Gegensatz dazu ist bei internationalen Schachtelbeteiligungen die Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne anwendbar, soweit nicht die Option gem § 10 Abs 3 KStG ausgeübt wurde.

13) Punkt 1.3 Einlagen/Innenfinanzierungs-Erlass.

Beurteilung durch den Anteilinhaber spielt keine Rolle. Im Ergebnis ist das *Wahlrecht* aber *eingeschränkt*: Eine Einlagenrückzahlung ist nur dann möglich, wenn entsprechende Einlagen vorhanden sind. Eine Einlagenrückzahlung und keine Gewinnausschüttung liegt vor, wenn kein Gewinn, sondern nur Einlagen vorhanden sind. Gem § 4 Abs 12 Z 4 EStG setzt eine offene Ausschüttung (als Gewinnausschüttung) eine positive Innenfinanzierung voraus. Allerdings stellt eine verdeckte Ausschüttung stets eine Ausschüttung (auch bei nicht hinreichender Innenfinanzierung) und keine Einlagenrückzahlung dar.

B. Ausgewählte Themenstellungen zu § 4 Abs 12 EStG

1. Die Evidenz von Innenfinanzierung und Einlage

Bei der *Evidenz von Innenfinanzierung*¹⁴⁾ und *Einlagen* ist die Abfolge der Änderung der Regelungen im Jahr 2015 in Erinnerung zu rufen. Vor dem StRefG 2015/16 hat der Erlass AÖF 1998/88 vorgesehen, dass (nur) die Einlagen in Anlehnung an das unternehmensrechtliche Eigenkapital darzustellen sind – jeder unternehmensrechtlichen Bilanzposition wurde im Evidenzkonto der steuerliche Stand hinzugefügt. Die Gesellschaft konnte durch Umbuchung von Einlagenteilen auf das Bilanzgewinnsubkonto (etwa durch Auflösung der Kapitalrücklage) die Möglichkeit schaffen, eine Einlagenrückzahlung zu tätigen. Mit dem StRefG 2015/16 wurde kurzfristig eine starre Verwendungsreihenfolge von Innenfinanzierung und Einlagen implementiert, die mit dem Abg-ÄG 2015 mit einem (im Vergleich zur Rechtslage vor StRefG 2015/16) eingeschränkten Wahlrecht zur Ausschüttung von Innenfinanzierung oder Einlagen wiederum abgelöst wurde.

Betreffend die Evidenz von Innenfinanzierung und Einlagen war jedoch insoweit die Rechtslage fortzuführen, die nach dem StRefG 2015/16 geschaffen wurde. Die Evidenz gem StRefG 2015/16 passt inhaltlich jedoch wenig zum Recht, zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung zu wählen; die starre Anbindung an die UGB-Positionen vor StRefG 2015/16 passte jedoch auch nicht zum neuen Recht. Punkt 4 im Einl/IF-Erlass hat sich für eine *differenzierte Führung von Subkonten* entschieden, indem sowohl bei den Einlagen als auch bei der Innenfinanzierung zwischen disponiblen (im Sinne von „ausschüttbar“) und indisponiblen Teilen unterschieden wird. Minderungen der Innenfinanzierung durch offene Ausschüttungen und Minderungen des Einlagenstands durch Einlagenrückzahlungen erfolgen unterjährig zum jeweiligen Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Ausschüttung; auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Ausschüttung kommt es nicht an. Veränderungen der Innenfinanzierung um das unternehmensrechtliche Jahresergebnis sowie Bereinigungen der Innenfinanzierung erfolgen zum jeweiligen Bilanzstichtag. Das BMF hat daher eine eigene – mE wohl praktikable¹⁵⁾ – Lösung dergestalt gefunden, dass sowohl der Stand der Innenfinanzierung als auch der Stand der Einlagen je-

weils in „*disponible*“ und „*indisponible*“ Teile zu gliedern sind. Daher sind grundsätzlich vier Subkonten zu bilden:

- indisponible Einlagen: Nennkapital sowie gebundene Kapitalrücklagen (bei kleiner und mittelgroßer GmbH ist nur das Nennkapital indisponibel)
- indisponible Innenfinanzierung: gesetzliche Gewinnrücklagen (entfällt bei kleiner und mittelgroßer GmbH)
- disponible Einlagen, dh sämtliche Außenfinanzierung durch die Gesellschafter, die nicht indisponibel ist
- disponible Innenfinanzierung, worunter insb der Bilanzgewinn fällt

Es besteht demnach nur mehr eine sehr eingeschränkte Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Darstellung für das indisponible Eigenkapital. Aufgrund dieser Vorgaben sind mindestens diese vier Evidenz-Subkonten zu führen und deren Veränderungen laufend zu erfassen; bei kleinen bzw mittelgroßen GmbH sind es drei Subkonten, da es keine indisponible Innenfinanzierung gibt. Ein Recht, zwischen steuerlicher Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung zu wählen, besteht nur bei Vorhandensein sowohl von disponibler Innenfinanzierung als auch von disponiblen Einlagen.

Daneben können dennoch weitere Subkonten erforderlich sein: Ein *Surrogatkapital-Subkonto* ist zu bilden, wenn die Gesellschaft Substanzgenussrechte begeben hat, die bei Abschichtung als Einlagenrückzahlung zurückgezahlt werden. In diesem Konto sind einheitlich für zu gleichen Bedingungen begebene Substanzgenussrechte bzw Partizipationskapital aufzulisten; es erfolgt insoweit keine Individualisierung der einzelnen Zeichner.

Ein *Darlehenskapital-Subkonto* ist erforderlich, wenn die Gesellschafter Kredite an die Gesellschaft vergeben haben, die steuerlich jedoch als verdecktes Eigenkapital qualifiziert werden. Die Rückzahlung derartiger Kredite ist steuerlich als Einlagenrückzahlung darzustellen. Das Darlehenskapital-Subkonto ist individualisiert für die einzelnen Darlehensgeber zu führen. Im Fall einer Besserungsvereinbarung ist bei Wiederaufleben der Verbindlichkeit steuerrechtlich ein Wiederaufleben des verdeckten Kapitals anzunehmen und ein vorhandener disponibler Einlagenstand auf das Darlehenssubkonto umzubuchen.¹⁶⁾ Soweit die Umbuchung (mangels entsprechender Einlage) nicht möglich ist, ist bei Tilgung eine der KESt unterliegende Ausschüttung anzunehmen.¹⁷⁾

In einem eigenen Subkonto sind mE auch *alienare Zuschüsse* eines Gesellschafters darzustellen, die in der Zukunft an den Zuschuss gebenden Gesellschafter zurückzahlen sind.¹⁸⁾ Wenn etwa ein Gesellschafter ein Projekt durch Eigenkapital finanzieren möchte, seine Mitgesellschafter aber dabei nicht

14) Der Stand der Innenfinanzierung ist gem § 124b Z 279 lit a EStG erstmals für den Stichtag vor 1. 8. 2015 zu ermitteln (bei Regelwirtschaftsjahr daher erstmals zum 31. 12. 2014).

15) Allerdings verbleibt der Makel, dass diese Lösung sich nicht einwandfrei aus dem Gesetz ableiten lässt und so Zweifel offenlässt.

16) Vgl *Marschner*, Einlagen 724 ff.

17) Punkt 4.2.6 Einlagen/Innenfinanzierungs-Erlass.

18) Vgl *Marschner*, Einlagen 605 ff.

mitziehen, ist der von ihm gegebene alineare Zuschuss zu einem späteren Zeitpunkt an diesen Gesellschafter – ebenso alinear – zurückzuzahlen.

2. Ausschüttungswahlrecht unabhängig vom Unternehmensrecht

Mit den Änderungen des § 4 Abs 12 EStG im Jahr 2015 kam es zu einer Loslösung vom Unternehmensrecht. Unter B.1 wurde dargestellt, dass die Einlagen vor dem StRefG 2015/2016 an die unternehmensrechtlichen Konten angelehnt waren. Eine Einlagenrückzahlung war nur dann möglich, wenn dem unternehmensrechtlichen Bilanzgewinn auch steuerliche Einlagen im Evidenzkonto zugeordnet waren. Wurde vor der Ausschüttung die Kapitalrücklage nicht aufgelöst, konnte nur eine Ausschüttung von Gewinnen, aber keine Einlagenrückzahlung vorgenommen werden.

Mit den Änderungen durch das AbgÄG 2015 sowie dem Einlagen- bzw Innenfinanzierungserlass wurde der systematische Zusammenhang mit den unternehmensrechtlichen Eigenkapitalpositionen stark zurückgedrängt. Im Rahmen des geltenden Rechts besteht das Wahlrecht der Geschäftsleitung unabhängig von einer vorangegangenen unternehmensrechtlichen Auflösung disponibler Rücklagen gegen den Bilanzgewinn; demnach ist eine Einlagenrückzahlung auch dann möglich, wenn die Kapitalrücklage nicht aufgelöst wurde. Damit wird eine Gestaltung verhindert, dass „Kapitalrücklage nicht aufgelöst“ und dadurch eine Gewinnausschüttung „im Zweifel“ erreicht wird.¹⁹⁾ Es besteht daher grundsätzlich keine Bindungswirkung an die gesellschaftsrechtlichen Vorgänge, weil aus dem Gesetzeswortlaut eine derartige Verknüpfung nicht abgeleitet werden kann.

Allerdings findet das steuerliche Wahlrecht dort seine Grenze, wo unternehmensrechtlich jedenfalls eine Schranke für die Rückzahlung von Einlagen besteht. Die Rückzahlung indisponibler Einlagen (insb des Grund- bzw Stammkapitals) im Wege einer unternehmensrechtlichen Ausschüttung des Bilanzgewinns kann daher ausschließlich nach unternehmensrechtlicher Auflösung der gebundenen Bilanzpositionen erfolgen.²⁰⁾

3. Verdeckte Ausschüttung

Verdeckte Ausschüttungen sind *jedenfalls als Gewinnausschüttung* zu betrachten; auch dann, wenn der Stand der Innenfinanzierung keinen ausreichenden positiven Stand aufweist.²¹⁾ Diese Rechtsfolge scheint dem Umstand geschuldet, dass verdeckte Ausschüttungen als Gewinn nicht in den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss eingehen und daher unternehmensrechtlich nicht der Stand der Innenfinanzierung erhöht haben. Daher wird durch die Ausschüttung dieser „verdeckt erzielten Einkünfte“ der Stand der Innenfinanzierung nicht gekürzt, sodass im Ergebnis weder eine Erhöhung noch eine Verringerung des Stands der Innenfinanzierung durch die verdeckten Einkünfte erfolgt.

Problematisch ist, dass eine verdeckte Ausschüttung einseitig Gesellschafter begünstigen kann und

so unerwünschtes Gestaltungspotential eröffnet wird.²²⁾ Es erscheint (rechtspolitisch) sachgerecht, verdeckte Einlagenrückzahlungen auch steuerlich als Einlagenrückzahlung anzusehen;²³⁾ zu diesem Zweck muss nach der Verwaltungspraxis im Jahr der verdeckten Ausschüttung eine entsprechende Korrektur der KEST-Anmeldung erfolgen.²⁴⁾ Nach der Rsp des VwGH zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2015 kann eine verdeckte Ausschüttung nur dann als Einlagenrückzahlung beurteilt werden, wenn die Gesellschaft nie eine geschäftliche Tätigkeit aufgenommen hat;²⁵⁾ dieser engen Sichtweise hat zwar das BFG widersprochen, allerdings sind die Erkenntnisse nicht rechtskräftig.²⁶⁾ Im Ergebnis sind verdeckte Ausschüttungen steuerlich als Gewinnausschüttung zu qualifizieren, wenn sie nicht ausnahmsweise im Zeitpunkt der Ausschüttung gegen Einlagen erfolgen, was de facto selten der Fall sein wird.²⁷⁾

Sind sowohl der Stand der Innenfinanzierung als auch der Stand der Einlagen leer, kann eine – unternehmensrechtlich zulässige – offene Ausschüttung jedenfalls nicht als Einlagenrückzahlung erfolgen, da nicht ausreichend Einlagen vorhanden sind. Die steuerliche Einordnung hat in diesem Fall „im Zweifel“ als Gewinnausschüttung zu erfolgen.²⁸⁾ Dadurch erfolgt nach dem BMF eine weitere Minderung des Stands der – ohnehin schon negativen – Innenfinanzierung.²⁹⁾

Zusammenfassend bedeutet dies, dass offene und verdeckte Ausschüttungen steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Verdeckte Ausschüttungen werden unabhängig von einer positiven Innenfinanzierung als Gewinnausschüttung beurteilt; soweit der Wunsch nach einer steuerlichen Gewinnausschüttung besteht, der Stand der Innenfinanzierung negativ, der Stand der Einlagen jedoch positiv ist, bringt – rein steuerlich – die verdeckte Ausschüttung eine erhöhte Gestaltungskraft, da nur diese den Wunsch

19) Vgl *Schlager*, Der neue Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass im Überblick, RWZ 2017/63, 304.

20) Punkt 1.3.1 Einlagen/Innenfinanzierungs-Erlass.

21) Vgl *Marschner*, Verdeckte Ausschüttungen im Rahmen des § 4 Abs 12 EStG, in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 89.

22) Vgl *Kofler/Marschner/Wurm*, Zweifelsfragen zur Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 2016, 3.

23) Vgl *Kauba*, Gesellschaftsrechtlich nicht gedeckte Einlagenrückzahlungen und verdeckte Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften, SWK 2015, 1480.

24) Punkt 3.3 Einlagen/Innenfinanzierungs-Erlass.

25) VwGH 22. 11. 2018, Ra 2018/15/0037.

26) BFG 28. 12. 2018, RV/7105237/2015, Amtsrevision zu Ra 2019/13/0051; BFG 9. 4. 2019, RV/7104968/2017, Amtsrevision zu Ra 2019/13/0027 und Beschwerde zu VfGH zu E 2108/2019; vgl *Knesl/Zwick-Pevny*, Umdeutung einer verdeckten Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung (?) BFGj 2019, 288.

27) Vgl *V. Bendlinger*, Verdeckte Ausschüttung als Einlagenrückzahlung? taxlex 2019, 140; *Franke*, Verdeckte Einlagenrückzahlungen im Rahmen des § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 vor dem Hintergrund aktueller Rechtsprechung, ÖStZ 2019/416, 315.

28) *Rzepa*, Einlagenrückzahlungen von Körperschaften im AbgÄG 2015, RdW 2016/40, 62.

29) Punkt 1.3.2 Einlagen/Innenfinanzierungs-Erlass. AA *Kofler/Marschner/Wurm*, Zweifelsfragen zur Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 2016, 5f.

nach einer steuerlichen Gewinnausschüttung erfüllen kann.

4. Auflösung einer Kapitalrücklage zur Verlustabdeckung, verlorener Zuschuss

Erzielt eine Kapitalgesellschaft einen Verlust und wird zur Abdeckung dieses Verlusts eine Kapitalrücklage aufgelöst, um den ansonsten entstehenden Bilanzverlust abzudecken, erfolgt *unternehmensrechtlich* insoweit eine Saldierung: Sowohl die Einlage als auch der Verlust werden aus dem Jahresabschluss eliminiert, da sie gegeneinander aufgerechnet werden. Gibt der Gesellschafter einen Zuschuss zur Verlustabdeckung, wird dieser unternehmensrechtlich gar nicht im Eigenkapital erfasst.

Werden *Kapitalrücklagen aufgelöst*, führt dies *steuerrechtlich* nicht zu einer Veränderung des Stands der Einlagen; es erfolgt gegebenenfalls lediglich eine Umschichtung zwischen den Subkonten. Ebenso wenig führt die Verrechnung von (aufgelösten) Einlagen mit erwirtschafteten Verlusten zu einer Reduktion der Einlagen, obwohl das unternehmensrechtlich ausgewiesene Eigenkapital gesunken ist. Ebenso geht auch der mit der Rücklage verrechnete Verlust nicht unter, sondern bleibt als steuerrechtlicher Verlustvortrag bestehen. Die Einlagen bleiben trotz Verlustverrechnung *am Evidenzkonto unverändert* stehen und bleiben für eine spätere Einlagenrückzahlung zur Verfügung. Nach derselben Logik erhöhen „verlorene“ Zuschüsse zur Verlustabdeckung den Stand der Einlagen, obwohl unternehmensrechtlich keine Dotierung der Kapitalrücklage vorliegt.³⁰⁾

Das Ergebnis geht zwischen Unternehmens- und Steuerrecht diametral auseinander: Unternehmensrechtlich gehen sowohl die Einlage als auch der Verlust „verloren“ und sind damit unternehmensrechtlich nicht mehr existent. Steuerliche Einlagen werden hingegen durch steuerliche Verluste nicht vermindert, da steuerlich keine Verrechnung mit Rücklagen erfolgt. Als Folgen bleiben sowohl Verlustvorträge als auch Einlagen steuerlich bestehen.

Werden nach Verlustjahren *später Gewinne* erzielt, wird durch die bisherigen Verluste die Innenfinanzierung regelmäßig negativ sein. Eine unternehmensrechtliche Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn kann in diesem Fall daher steuerlich nur als Einlagenrückzahlung (und nicht als Gewinnausschüttung) erfolgen.³¹⁾ Gegebenenfalls muss der Gesellschafter eine Veräußerung von Anteilen besteuern, wie folgendes Beispiel zeigt:

Beispiel

Ein Sanierer kauft eine Gesellschaft in der Krise zum Preis von 1, wobei der Voreigentümer Einlagen in Höhe von 1.000 hingegeben hat und Verlustvorträge von 1.000 bestehen. Unternehmensrechtlich wird die Einlage gegen den Verlust verrechnet, sodass ein Bilanzgewinn von null besteht. Der Sanierer schafft den Turnaround und nach der Krise werden Gewinne (zB 200) erzielt und unternehmensrechtlich ausgeschüttet. Da die Gesellschaft über Einlagen von 1.000, aber eine negative Innenfinanzierung von 800 (1.000 Verlust-

vortrag nach Saldierung mit Gewinn von 200) verfügt, kann nur eine Einlagenrückzahlung von 200 erfolgen. Da die Einlagenrückzahlung die Anschaffungskosten von 1 übersteigt, ist beim Sanierer ein Veräußerungsgewinn von 199 zu besteuern. Anzumerken ist, dass der Gewinn von 200 in der Gesellschaft grundsätzlich nicht mit Körperschaftsteuer belastet wird, da der Verlustvortrag aufgebraucht wird (abgesehen von der Beschränkung des Verlustabzugs auf 75% des Gewinnes).

Im vor 2016 geltenden Einlagenrückzahlungserlass³²⁾ erlaubte das BMF in einem derartigen Fall eine steuerliche Gewinnausschüttung aus dem Bilanzgewinn auch dann, wenn noch keine positive Innenfinanzierung bestand. Insoweit konnte im obigen Beispiel die Ausschüttung auch als Gewinnausschüttung (statt als Einlagenrückzahlung) erfolgen. Die aktuell geltende Rechtslage ist insoweit sanierungsfeindlich(er), da aufgrund der Verlustvorträge keine positive Innenfinanzierung vorliegt und die Ausschüttung daher zwingend Einlagenrückzahlung erfolgt.

30) Punkt 9 Einlagen/Innenfinanzierungs-Erlass; *Marschner*, Einlagen 576 ff.

31) Krit *Zöchling*, Erwerb und Umgründung von Kapitalgesellschaften mit negativer Innenfinanzierung, in *Kirchmayr/Mayr/Oberhammer/Rüffler/Torggler*, Umgründungen, FS Hügel (2016) 413. *Kirchmayr* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Konzernbesteuerung (2016) 15 f, tritt für ein steuerliches Wahlrecht ein, Verluste auch gegen Einlagen zu verrechnen, statt eine negative Innenfinanzierung entstehen zu lassen.

32) AÖF 1998/88.

SCHLUSSTRICH

Die unternehmensrechtliche Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn muss durch die Bestimmung des § 4 Abs 12 EStG steuerrechtlich in eine – auch steuerliche – Gewinnausschüttung bzw in eine Einlagenrückzahlung eingeteilt werden. Dieser Unterschied zieht unterschiedliche steuerliche Rechtsfolgen bei den Anteilshabern nach sich. § 4 Abs 12 EStG wurde mit Wirkung ab 2016 novelliert; dieser Beitrag bespricht die kontroversiellen Themen der Evidenz von Einlagen und Innenfinanzierung, das eingeschränkte Ausschüttungswahlrecht der Geschäftsleitung, die Sonderstellung der verdeckten Ausschüttung sowie die Verrechnung einer Kapitalrücklage gegen Verluste.