

Entstehungsgeschichte, bisherige Problemstellungen und das neue Konzept der Einlagenrückzahlung

Gunter Mayr/Christoph Schlager

1. Entstehungsgeschichte

- 1.1. Entstehung des § 4 Abs 12 EStG
- 1.2. Das Konzept des § 4 Abs 12 EStG idF StruktAnpG 1996

2. Zentrale Problemstellungen bisher

- 2.1. Anknüpfung ans Handelsrecht?
 - 2.1.1. Einlagenrückzahlungserlass
 - 2.1.2. Schrifttum
- 2.2. Gewinnausschüttung stets möglich?
- 2.3. Verrechenbarkeit von Einlagen mit Verlusten?
- 2.4. Auswirkung von Vermögensübertragungen mit negativem Buchwert?

3. Konzept der Neuregelung

- 3.1. Ausgangspunkt: Steuerreform-Kommission
- 3.2. StRefG 2015/16: „Primat der Gewinnausschüttung“
- 3.3. AbgÄG 2015: „Rückkehr“ zu einem eingeschränkten Wahlrecht

4. Ausblick

1. Entstehungsgeschichte

1.1. Entstehung des § 4 Abs 12 EStG

Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter treten entweder „causa societatis“ oder auf rechtsgeschäftlicher Basis in Beziehung zueinander. Vermögensabflüsse der Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, somit causa societatis geleistet werden, vermögen den Gewinn der Gesellschaft nicht zu beeinflussen und erfolgen entweder als Ausschüttung oder als Einlagenrückzahlung.¹ Bei der Einlagenrückzahlung geht es daher – wie bei den Einlagen – um einen Kernbereich der Beziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern.

Die vorherigen Aussagen gehören zu den „systematischen Eckpfeilern“ im Besteuerungskonzept der Körperschaften. Vor diesem Hintergrund erscheint aus heutiger Sicht die Entstehungsgeschichte der „Einlagenrückzahlung“ besonders interessant; denn zunächst hat sich die „Einlagenrückzahlung“ erst im Laufe der Zeit zum „logischen Gegenstück“ der Einlage entwickelt.² Zudem findet sich die Einlagenrückzahlung – wie auch die Einlage selbst – erst vergleichsweise kurz ausdrücklich gesetzlich verankert: Der Einlagenbegriff wurde mit dem KStG 1988 in § 8 Abs 1 aufgenommen,³ die Einlagenrückzahlung mit dem StruktAnpG 1996⁴ in § 4 Abs 12 EStG.

Bei der Einlagenrückzahlung zeichnete aber der VwGH bereits vor dem StruktAnpG 1996 die Richtung vor: Während im Anwendungsbereich des KStG 1966 Ausschüttungen von Gesellschafterzuschüssen noch stets als offene Ausschüttungen iSd § 22 Abs 2 KStG 1966 beurteilt wurden,⁵ erkannte der VwGH sodann die Rückzahlung des Grund- oder Stammkapitals unter Einhaltung der formellen Voraussetzungen der Kapitalherabsetzung auch steuerlich an⁶ und übertrug diesen Gedanken schließlich auch auf die Rückzahlung von Kapitalanlagen ohne formelle Kapitalherabsetzung.⁷ Daher sehen die Gesetzesmaterialien zum StruktAnpG 1996 in § 4 Abs 12 EStG „*im Wesentlichen eine Klarstellung*“;⁸ diese Klarstellung hat letztlich auch der VwGH bestätigt, der die handelsrechtliche Auflösung und Ausschüttung von Kapitalrücklagen im Anwendungsbereich des KStG 1988 (noch vor Inkrafttreten des § 4 Abs 12 EStG) als Einlagenrückzahlung qualifiziert hat.⁹

1 Dazu ausführlich Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 152.

2 ErlRV 72 BlgNR XX. GP, 257; dazu sogleich.

3 Die gesetzliche Verankerung der Steuerneutralität der Einlagen nach § 8 Abs 1 hat deklarative Bedeutung, vgl zB Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (Stand 1.5.2011) § 8 Rz 4.

4 BGBl 1996/201.

5 ZB VwGH 12.4.1978, 314/77.

6 VwGH 24.1.1984, 83/14/0130.

7 VwGH 19.2.1991, 87/14/0136; VwGH 11.8.1993, 91/13/0005.

8 ErlRV 72 BlgNR XX. GP, 257.

9 VwGH 22.3.2000, 96/13/0175; vgl dazu auch Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 152, mit Hinweis auf die Entscheidungsbesprechung von Wiesner, Ausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen, RWZ 2000, 225.

1.2. Das Konzept des § 4 Abs 12 EStG idF StruktAnpG 1996

Einlagen sind nach der Stamfassung des § 4 Abs 12 EStG:

- das aufgebrauchte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital,
- sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren, einschließlich eines Partizipations- und Genussrechtskapitals iSd § 8 Abs 3 Z 1 KStG, sowie
- jene Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.

Diese Definition gilt bis heute, sie wurde nur um das Kapital aus „sonstigen Finanzierungsinstrumenten“ ergänzt.¹⁰

Nach den Gesetzesmaterialien zum StruktAnpG 1996 handelt es sich beim Begriff „Einlagenrückzahlung“ um einen rein steuerlichen Terminus, der nicht mit dem handelsrechtlichen Begriff der Einlagenrückgewähr übereinstimmt: *„Die Beschränkung des Einlagenrückzahlungstatbestandes auf die im Gesetz genannten Formen hat zur Folge, daß andere handelsrechtlich unter den Begriff der (unzulässigen) Einlagenrückgewähr fallende Zuwendungen der Körperschaft unverändert als verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu erfassen sind.“*¹¹ Beinahe 20 Jahre später hat sich der VwGH ausführlich mit diesen Gesetzesmaterialien beschäftigt und das Begriffsverständnis iZm der Ausschüttung einer Kapitalrücklage bestätigt, die lediglich unternehmensrechtlich aufgrund des Ansatzes des beizulegenden Wertes gemäß § 202 Abs 1 UGB entstanden war.¹²

Korrespondierend zu § 32 Z 3 EStG¹³ wurden für Zwecke des § 4 Abs 12 vom Einlagentatbestand jene Beträge ausgenommen, die aus einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln stammen und noch innerhalb der zehnjährigen Frist steuerverfangen sind.¹⁴ Seit der Reform der Kapitalbesteuerung hat die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln für natürliche Personen als Anteilseigner insofern an Bedeutung verloren, als auch die Substanz stets steuerverfangen ist; bei Körperschaften und generell bei Vorliegen von „Altvermögen“¹⁵ ist sie aber nach wie vor wichtig. Zudem wirft die im StRefG 2015/16¹⁶ eingeführte Evidenzierung der

10 Kapital „aus sonstigen Finanzierungsinstrumenten gemäß § 8 Abs. 3 Z 1“ KStG ist solches, mit dem das Recht am Gewinn und am Liquidationsgewinn des Steuerpflichtigen verbunden ist. Diese Ergänzung war eine Folge von Änderungen im BWG und VAG, die eine formale Anknüpfung an Partizipations- und Ergänzungskapital nicht mehr zulassen; siehe dazu die ErlRV zum 2. AbgÄG 2014, 360 BlgNR XXV. GP, 8.

11 ErlRV 72 BlgNR XX. GP, 257.

12 VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0002; dazu *Wiesner*, Grenzen der Einlagenrückzahlung, RWZ 2015, 363.

13 § 32 Z 3 EStG idF vor dem AbgÄG 2012; nunmehr § 32 Abs 1 Z 3 EStG.

14 ErlRV 72 BlgNR XX. GP, 257.

15 ISd § 124b Z 184 EStG.

16 BGBl I 2015/118.

Innenfinanzierung bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nun erneut die Frage einer konsequenten Behandlung im Evidenzkonto auf.¹⁷

Steuerlich liegen gemäß § 4 Abs 12 EStG idF StruktAnpG 1996 überdies keine Einlagen vor, wenn Gewinnbestandteile in Folge einer Umgründung iSd UmgrStG als Kapitalrücklage ausgewiesen werden. Auch diese Bestimmung hat bis heute Gültigkeit; über den in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 3 EStG vorgesehenen Konnex der Innenfinanzierung mit der unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperre gemäß § 235 UGB können sich allerdings Auswirkungen in diesem Bereich ergeben.¹⁸

Die ausdrückliche Regelung durch das StruktAnpG 1996 sollte auch Klarheit darüber bringen, dass die (schlichte) direkte Rückzahlung von Nenn- und Kapitalrücklagenbeträgen sowie die Auflösung einer Kapitalrücklage zugunsten des Bilanzgewinnes und die nachfolgende Ausschüttung genauso zu behandeln sind wie eine offene Kapitalherabsetzung. Um diese zu erfassen und zu evidenzieren, wurde eine Pflicht zur Einrichtung eines Evidenzkontos vorgesehen. Vor diesem Hintergrund erklärt sich auch die später im Einlagenrückzahlungserlass vorgesehene „handelsrechtlich gefärbte“ Subkontentechnik,¹⁹ die ein solches Nachvollziehen ermöglicht.²⁰

Das Evidenzkonto dient Dokumentationszwecken; es handelt sich dabei um kein materiell-rechtliches Erfordernis, sondern um eine Ordnungsvorschrift iSd § 126 Abs 1 BAO.²¹ Das Evidenzkonto als Beweismittel ist nunmehr auch bei Umgründungen von praktischer Bedeutung; neben § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG idF AbgÄG 2012 ist die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs 6 UmgrStG seit dem AbgÄG 2012²² auf das „Gewinnkapital“ als Differenz zwischen Umwandlungskapital und Einlagen gemäß § 4 Abs 12 EStG umgestellt worden.

Mit dem StruktAnpG 1996 wurde der Judikatur des VwGH²³ entsprechend auch ausdrücklich vorgesehen, dass die Einlagenrückzahlung auf Ebene der Anteilsinhaber eine grundsätzlich steuerneutrale Vermögensumschichtung zur Folge hat; diesen Aktivtausch sollte die im Gesetz verwendete Passage „Minderung und Erhöhung von Aktivposten“ beschreiben.²⁴ Dass bei Unterschreiten des Buchwerts bzw der Anschaffungskosten – unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung – eine Veräußerung vorliegt, wurde mit dem AbgÄG 1996²⁵ klargestellt.²⁶ Inhalt-

17 Siehe *Kirchmayr*, Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung (in diesem Werk).

18 Siehe *Hirschler/Strimitzer*, Ausschüttungssperren (in diesem Werk).

19 Vgl *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 165.

20 Erllass des BMF vom 31.3.1998, Z 060257/1-IV/6/98, AÖF 1998/88.

21 *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 165 mwN; *Doralt/Kirchmayr*, EStG¹¹ (2007) § 4 Tz 452; *Jakom/Marschner*, EStG⁹ (2016) § 4 Tz 502.

22 BGBl I 2012/112.

23 ZB VwGH 19.2.1991, 87/14/0136.

24 ErlRV 72 BlgNR XX. GP, 258.

25 BGBl 1996/797.

26 Kritisch zum klarstellenden Charakter und zum Inhalt der Gesetzesnovelle *Beiser*, Einlagenrückzahlung in Handels- und Steuerbilanz (2000) 21 ff.

lich gelten diese Grundsätze unverändert; die Formulierung wurde jedoch im StRefG 2015/16 sprachlich vereinfacht²⁷ und im AbgÄG 2015²⁸ übernommen.

2. Zentrale Problemstellungen bisher

2.1. Anknüpfung ans Handelsrecht?

2.1.1. Einlagenrückzahlungserlass

§ 4 Abs 12 EStG idF StruktAnpG 1996 hat sogleich einige – durchaus grundsätzliche – Fragen aufgeworfen. So wurde etwa auf Grund der eigenständige steuerliche Definition der Einlage hinterfragt, ob bzw inwieweit überhaupt eine Bindung ans Handelsrecht bestehe. Das BMF ist im Einlagenrückzahlungserlass davon ausgegangen, dass steuerliche Einlagen auf „handelsrechtlich gefärbten“ Subkonten zu erfassen seien und auch steuerlich nur nach entsprechenden handelsrechtlichen Maßnahmen über diese disponiert werden könne:

- Pkt 2.3. des Einlagenrückzahlungserlasses enthält eine Reihe von Rückzahlungs- und Nichtrückzahlungstatbeständen; nach Pkt 2.3.1. letzter Satz hängt es im konkreten Fall vom Stand der Einlagenevidenzkonten ab, ob eine Einlagenrückzahlung vorläge oder nicht.
- In Pkt 3. des Einlagenrückzahlungserlasses sind sodann nicht nur die zu führenden Subkonten beschrieben, sondern auch jene (handelsrechtlichen) Vorgänge, die eine Erhöhung oder Senkung bewirken. Daraus ergibt sich implizit eine Abhängigkeit der steuerlichen Beurteilung von den handelsrechtlichen Maßnahmen. Bei einem positiven Einlagenstand am Bilanzgewinn-Subkonto sieht der Einlagenrückzahlungserlass in Pkt 3.2.3. Abs 4 ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen vor, die Ausschüttung steuerlich als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu behandeln.

2.1.2. Schrifttum

*Beiser*²⁹ kritisiert die Sichtweise der Finanzverwaltung und lehnt jegliche Bindung zwischen Handels- und Steuerrecht ab. Im Sinne (s)einer „Zwei-Schranken-Theorie“ müsse lediglich geprüft werden, ob

- erstens genügend steuerliches Eigenkapital vorliege (positiver Einlagenstand) und
- zweitens auch handelsrechtlich die Möglichkeit einer Ausschüttung oder effektiven Kapitalherabsetzung bestehe.

27 ErlRV zum StRefG 2015/16, 684 BlgNR XXV. GP, 8.

28 BGBl I 2015/163.

29 *Beiser*, Einlagenrückzahlung in Handels- und Steuerbilanz (2000) 37 ff.

Beiser hält die Subkontentechnik für nicht notwendig; seiner Meinung nach wäre es auch denkbar, das gesamte steuerliche Eigenkapital rückzuzahlen (einschließlich jener Teile, die auf das Stamm- bzw Nennkapital entfallen).

*Kirchmayr*³⁰ stellt die Sichtweisen einander gegenüber und würdigt sie im Lichte der Judikatur des VwGH: Da der VwGH der handelsrechtlichen Darstellung der Vorgänge eine Beweiskraft über die Verwendung der steuerlichen Einlagen zubillige, bestehe letztlich ein Zusammenhang zwischen Handels- und Steuerrecht, der dort ende, wo steuerliche Einlagen keine handelsrechtliche Entsprechung haben und daher – wie im Einlagenrückzahlungserlass – Dispositionsfreiheit vorliege.

Vor dem Hintergrund der zweimaligen Änderung von § 4 Abs 12 EStG im Jahr 2015 ist auch die Frage der Verknüpfung mit dem Handels- bzw Unternehmensrecht wieder stärker in den Fokus gerückt: Während das StRefG 2015/16 nach den Gesetzesmaterialien³¹ noch eine Aufgabe der Subkontentechnik vor Augen hatte, ist nach dem AbgÄG 2015 und seiner Rückkehr zur bisherigen Regelungstechnik davon auszugehen, dass die Subkontentechnik auch weiterhin Bestand haben wird – wenngleich in modifizierter Form.³²

2.2. Gewinnausschüttung stets möglich?

Bereits die Gesetzesmaterialien zum StruktAnpG 1996 implizierten eine weitgehende Dispositionsmöglichkeit zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung bei einem entsprechenden Stand am Bilanzgewinn-Subkonto.³³ Diesem Gedanken folgte auch die Verwaltungspraxis, indem eine handelsrechtliche Gewinnausschüttung stets als Gewinnausschüttung anerkannt wurde, unabhängig davon, woraus der Bilanzgewinn stammte.³⁴

Das Wahlrecht wurde im Schrifttum kritisch gesehen: Während *Zorn* die Dispositionsfreiheit unter Berufung auf die ältere Judikatur des VwGH generell ablehnt,³⁵ vertritt *Kirchmayr* ein eingeschränktes Wahlrecht in jenen Fällen, in denen kein klarer Zusammenhang mit einer handelsrechtlichen Gewinnausschüttung bestehe.³⁶ Neu entfacht wurde die Diskussion im Jahr 2008, als *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger* die Auffassung vertraten, dass eine steuerliche Gewinnausschüttung letztlich eine positive Innenfinanzierung voraussetzt, und dies anhand des folgenden Beispiels illustrierten:

30 *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 160 ff.

31 ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 8.

32 Näher dazu *Rzepa*, Einlagenrückzahlung von Körperschaften im AbgÄG 2015, RdW 2016, 62 (64).

33 ErlRV 72 BlgNR XX. GP, 257.

34 Erlass des BMF vom 31.3.1998, Z 060257/1-IV/6/98, AÖF 1998/88, Pkt 3.2.3.

35 *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG (Stand Dezember 2012) § 4 Abs 12 Rz 4.

36 *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 170.

	Innen- finanzierung	Außen- finanzierung	Bilanz- gewinn	Evidenzsubkonto Bilanzgewinn
01: Verlust 100; Auflösung Kapitalrücklage 100	-100	+100	0	+100
02: Gewinn 70	+70	0	+70	0
in Summe daher	-30	+100	+70	+100

Es ist klar erkennbar, dass die Innenfinanzierung noch negativ ist. Das bedeutet, dass trotz Vorliegens eines ausschüttungsfähigen Bilanzgewinnes (iHv 70) noch kein operativer Gewinn erwirtschaftet wurde und eine Ausschüttung eigentlich nur eine Einlagenrückzahlung darstellen kann. Rechnerisch lässt sich die Innenfinanzierung leicht ermitteln als Differenz zwischen Bilanzgewinn und Evidenzsubkontostand. Solange diese Differenz negativ ist, ist eine offene Ausschüttung nicht möglich.

Anders sieht dies der Einlagenrückzahlungserlass: Danach hätte die GmbH auch hier ein Wahlrecht, ob die Ausschüttung als offene Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung behandelt wird. Dies wird vor allem dadurch problematisch, dass Gewinne nicht evidenziert werden. Im Beispiel könnte man nach einigen Jahren nicht mehr sagen, wie der Bilanzgewinn iHv 70 entstanden ist. Dieser kann ja durch die Auflösung der Kapitalrücklage iHv 100 und einen einmaligen Verlust iHv 30 entstanden sein (ohne einen einzigen operativen Gewinn); er könnte aber auch als Saldo von der Auflösung der Kapitalrücklage iHv 100 sowie operativen Gewinnen iHv 1.000 und Verlusten von 1.030 entstanden sein.

Vom Wortlaut des § 4 Abs 12 EStG scheint es auch gedeckt, auf die Herkunft des ausschüttbaren Bilanzgewinnes abzustellen (Innenfinanzierung – Außenfinanzierung).³⁷

Diese inoffizielle Sichtweise von Vertretern aus der Finanzverwaltung wurde als „Verbote anstehender Verschärfungen“ gedeutet und stieß – wenig überraschend – auf Kritik aus der Praxis: Insb *Zöchling* sprach sich für die Beibehaltung der bisherigen Verwaltungspraxis aus und argumentierte einerseits unter Berufung auf die VwGH-Judikatur, wonach nur dann von einer Einlagenrückzahlung nur ausgegangen werden dürfe, wenn das Vorliegen operativer Gewinn ausgeschlossen sei, andererseits mit dem Periodenprinzip und rechtspolitischen Überlegungen, insb bei Unternehmenserwerb und Sanierung.³⁸

Auch wenn das Wahlrecht innerhalb der Finanzverwaltung höchst umstritten war, wurde die Verwaltungspraxis bis auf weiteres unverändert beibehalten. Das Thema blieb aber (finanzintern) weiter „auf der Agenda“ und wurde schließlich von der Steuerreform-Kommission aufgegriffen.³⁹

2.3. Verrechenbarkeit von Einlagen mit Verlusten?

Angrenzend an die bisherigen Themen ist die Frage der steuerlichen Behandlung von aufgelösten Kapitalrücklagen zur Abdeckung von Verlusten: Nach den Ge-

37 Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger, SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2008 (2008) 88.

38 *Zöchling*, Verlustabdeckung durch Gesellschafter und spätere Gewinnausschüttung: Einlagenrückzahlung oder Beteiligungsertrag? RdW 2008, 425 ff. Ebenfalls kritisch *Frei/Zimprich*, Einlagenrückzahlung – ein alter Hut? SWK 2008, S 913.

39 Dazu unten Pkt 3.1.

setzesmaterialien zum StruktAnpG 1996 führt die ertragswirksame Auflösung eines Kapitalrücklagenteils gegen einen Bilanzverlust dazu, dass auch für steuerliche Zwecke die Einlage insoweit untergeht. Die Ausführungen der Gesetzesmaterialien lehnen *Ludwig*⁴⁰ und *Beiser*⁴¹ so überzeugend ab, dass ihnen auch die Verwaltungspraxis gefolgt ist;⁴² Pkt 3.2.3. Abs 6 Einlagenrückzahlungserlass⁴³ lautet:

„Wird eine Einlagen enthaltende Kapital- oder Gewinnrücklage ganz oder teilweise zugunsten des Bilanzgewinnes/verlustes zum Abdecken eines Jahres- oder Bilanzverlustes aufgelöst, ist der entsprechende (maximal der vorhandene geringere) Stand am Rücklagen-Subkonto auf das Bilanzgewinn-Subkonto umzubuchen. In der Folge kommt es (abweichend gegenüber den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des StruktAnpG 1996) mangels einer Rückzahlung an Anteilssinhaber weder hinsichtlich des umgebuchten Einlagenbetrages noch hinsichtlich eines schon vorher vorhandenen Einlagenbetrages zu einer Verminderung des Evidenzkontenstandes. Erzielt die Körperschaft im Folgejahr einen (erwirtschafteten) Gewinn, steht den für die Ausschüttung verantwortlichen Organen daher auch in diesem Fall die erwähnte Dispositionsmöglichkeit zwischen der Behandlung als Gewinnausschüttung oder/und als Einlagenrückzahlung zu.“

Im Lichte der Neuregelung von § 4 Abs 12 EStG im Rahmen des StRefG 2015/16 sowie des AbgÄG 2015 gewinnt die Frage an Bedeutung; denn durch eine Verrechnbarkeit ließen sich jene Konstellationen von Unternehmenserwerb und Sanierung „lösen“, die *Zöchling* bereits 2008 als schutzbedürftig beschrieben hat.⁴⁴ Auch wenn sich diese Ausführungen rechtspolitisch nachvollziehen lassen, geben die Gesetzesänderungen uE keinen Anlass, von der bisherigen Sichtweise abzugehen.

2.4. Auswirkung von Vermögensübertragungen mit negativem Buchwert?

Bei Umgründungen iSd UmgrStG stellt sich regelmäßig die Frage, wie sich diese auf den Stand des Einlagenevidenzkontos auswirken. Nach der Verwaltungspraxis kommt es zu einer Erhöhung des Standes am Einlagenevidenzkonto, wenn die Umgründung „typologisch“ einem Einlagevorgang entspricht. Wird allerdings Vermögen mit einem negativen Buchwert übertragen, berühre dies den Stand nicht.⁴⁵ Dagegen spricht sich vor allem *Beiser* aus, der auch für eine Absenkung des Einlagenstandes bei der Übertragung von Vermögen mit negativem Buchwert bzw für eine Evidenzierung negativer Stände eintritt.⁴⁶

40 *Ludwig*, Auflösung von Einlagen zur Verlustabdeckung und Evidenzkonto, RdW 1997, 695 ff.

41 *Beiser*, Einlagenrückzahlung in Handels- und Steuerbilanz (2000) 32 f.

42 Ebenso *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 167.

43 Erlass des BMF vom 31.3.1998, Z 060257/1-IV/6/98, AÖF 1998/88.

44 *Zöchling*, RdW 2008, 425 ff.

45 So zB Erlass des BMF vom 31.3.1998, Z 060257/1-IV/6/98, AÖF 1998/88, Pkt 5.3.2. Abs 3 in der Stamfassung; später wurden alle Aussagen zu Umgründungen in die UmgrStR eingearbeitet, siehe zB Rz 1260 ebendort.

46 *Beiser*, Einlagenrückzahlung in Handels- und Steuerbilanz (2000) 68.

Die praktische Bedeutung der Übertragung von Vermögen mit negativem Buchwert hat zuletzt aber stark verloren: Denn mit dem AbgÄG 2005⁴⁷ wurden die unbaren (vorbehaltenen) Entnahmen gemäß § 16 Abs 5 Z 2 um eine Ausschüttungsfiktion für negative Buchwerte in § 18 Abs 2 UmgrStG erweitert; mit dem AbgÄG 2012⁴⁸ wurde auch die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs 6 UmgrStG neu geregelt und um einen Zuschlag für zuvor übertragene negative Buchwerte ergänzt. Diese Änderungen zeigen, dass die geltende Verwaltungspraxis iZm der Übertragung von Vermögen mit negativem Buchwert zwar historisch begründbar, aber systematisch nicht befriedigend ist.

3. Konzept der Neuregelung

3.1. Ausgangspunkt: Steuerreform-Kommission

Die Steuerreform-Kommission 2014 griff das Thema Einlagenrückzahlung auf und hielt dazu als Ergebnis fest:

„Im Körperschaftsteuerrecht sind sowohl Einlagen in eine Körperschaft durch ihre Gesellschafter als auch Einlagenrückzahlungen der Körperschaft an ihre Gesellschafter steuerneutral. Aus Sicht des Gesellschafters stellen Einlagen ertragsteuerlich tauschartige Vorgänge dar, weshalb korrespondierend dazu Einlagenrückzahlungen an die Gesellschafter als Rücktausch angesehen werden und damit systemkonform in § 4 Abs. 12 EStG als Veräußerungstatbestände qualifiziert werden. Die Einlagenrückzahlung führt daher zur Reduktion der steuerlichen Anschaffungskosten der Anteile des Gesellschafters an der Körperschaft. Sie ist daher auch nicht per se steuerfrei, sondern stellt beim Gesellschafter insoweit einen Veräußerungsvorgang dar, als die Einlagenrückzahlung die Anschaffungskosten seiner Beteiligung übersteigt. Körperschaften haben gemäß § 4 Abs. 12 EStG den Stand der Einlagen im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen, deren Entwicklung laufend fortzuschreiben und dem Finanzamt das Einlagenevidenzkonto jährlich als Beilage zur Steuererklärung zu übermitteln.

Sofern eine Körperschaft über entsprechende Einlagen (zB in Form von Kapitalrücklagen, die aus einer Kapitalerhöhung oder sonstigen Gesellschafterzuschüssen stammen) verfügt, kann eine unternehmensrechtliche Ausschüttung eines Bilanzgewinnes, der zB aus der Auflösung dieser Kapitalrücklagen resultiert, aus steuerlicher Sicht durch entsprechende Reduktion der Einlagen am Einlagenevidenzkonto und Widmung im Ausschüttungsbeschluss steuerlich als Einlagenrückzahlung anstelle einer Gewinnausschüttung behandelt werden.

Diese steuerliche Wahlmöglichkeit, eine Gewinnausschüttung steuerlich in eine Einlagenrückzahlung umzuqualifizieren, könnte dann eingeschränkt werden, wenn ein ausgeschütteter Bilanzgewinn unternehmensrechtlich gar nicht auf eine Auflösung von Kapitalrücklagen, sondern auf laufende Gewinne der Körperschaft zurückzuführen ist.⁴⁹

47 BGBl I 2005/161.

48 BGBl I 2012/112.

49 Bericht der Steuerreform-Kommission 2014, 27, https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/Bericht_Steuerreformkommission.pdf?5b0uzw (28.4.2016).