

Abgabenänderungsgesetz 2015

Neukonzeption der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG

Eckpunkte der Neuregelung – „Innenfinanzierung“ – Übergangsbestimmungen

VON DDR. GEORG KOFLER, DR. ERNST MARSCHNER UND MAG. GUSTAV WURM*)



Mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2015¹⁾ werden die durch das Steuerreformgesetz (StRefG) 2015/2016²⁾ eingeführten Verschärfungen bei der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG überwiegend zurückgenommen. Sah das StRefG 2015/2016 noch eine explizite „*Verwendungsreihenfolge*“ vor, wird mit der erneuten Neufassung des § 4 Abs 12 EStG nunmehr ausdrücklich das unternehmerische Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung verankert, dieses jedoch zugleich an die positive „*Innenfinanzierung*“ bzw den positiven (steuerlichen) Einlagenstand geknüpft. Überdies wird ausdrücklich normiert, dass eine offene Gewinnausschüttung nur bei positiver Innenfinanzierung möglich ist. Anders als noch im StRefG 2015/2016 ist keine Evidenzierung von umgründungsbedingten Differenzbeträgen erforderlich. Vielmehr wird eine Verknüpfung zwischen § 4 Abs 12 EStG und „*Neubewertungs-umgründungen*“ über die unternehmensrechtliche Ausschüttungssperre (§ 235 UGB) hergestellt, die ebenfalls im Rahmen des AbgÄG 2015 neu gefasst wird. Dieser erste Teil unseres Beitrags stellt die Kernpunkte der Neuregelung vor, betrachtet die neue Kategorie der „*Innenfinanzierung*“ näher und befasst sich mit dem Übergangsregime. Ein in SWK-Heft 1/2016 erscheinender zweiter Teil wird einige ausgewählte Zweifel Fragen ausführlich beleuchten.

1. Problemstellung

Mit dem StruktAnpG 1996³⁾ und dem AbgÄG 1996⁴⁾ wurde – der Rechtsprechung folgend⁵⁾ – die Steuerneutralität der Einlagenrückzahlung und damit deren Behandlung als logisches Gegenstück zur Einlage gesetzlich verankert und nachfolgend im Einlagenrückzahlungserlass näher erläutert.⁶⁾ Eine solche Einlagenrückzahlung hat auf Ebene der Anteilshaber – auch im außerbetrieblichen Bereich (§ 15 Abs 4 EStG) – eine steuerneutrale Vermögensumschichtung zur Folge,⁷⁾ die aber als buchwert- bzw anschaffungskostenmindernde Veräußerung anzusehen

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

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

2) BGBl I 2015/118.

3) BGBl 1996/201.

4) BGBl 1996/797.

5) Ausführlich Marschner, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 534 ff.

6) AÖF 1998/88.

7) Siehe nur ErlRV 72 BlgNR 20. GP, 266 (zum StruktAnpG 1996).

ist und daher im Fall des Unterschreitens von Buchwert bzw Anschaffungskosten idR sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich (§§ 27 f EStG) der Besteuerung unterliegt. Eine unternehmensrechtliche Ausschüttung kann zudem aus steuerlicher Sicht nur einheitlich entweder als Einkommensverwendung oder als Einlagenrückzahlung angesehen werden,⁸⁾ obwohl die Interessen der Anteilsinhaber vielfach auseinanderlaufen: Körperschaften als Anteilsinhaber werden oftmals steuerfreie Gewinnausschüttungen nach § 10 KStG bevorzugen, natürliche Personen eine Einlagenrückzahlung. Innerhalb dieses Rahmens wurde aber von den Materialien⁹⁾ und der Verwaltungspraxis¹⁰⁾ ein unternehmerisches Wahlrecht angenommen, die unternehmensrechtliche Ausschüttung eines – auch aus der Auflösung einer Kapitalrücklage stammenden – Bilanzgewinns (zumindest in Zweifelsfällen¹¹⁾) steuerlich entweder als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu behandeln.¹²⁾

Erst das Mitte August 2015 kundgemachte StRefG 2015/2016¹³⁾ sah einen Paradigmenwechsel für die steuerliche Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 (iVm § 15 Abs 4 EStG) vor: Durch die Anordnung einer „*Verwendungsreihenfolge*“ sollte sichergestellt werden, dass die Ausschüttung von „*operativen*“ Gewinnen einer Körperschaft auch steuerlich zu einer Gewinnausschüttung bei den Gesellschaftern führen und die steuerliche Behandlung einer Ausschüttung als Einlagenrückzahlung nur mehr nachrangig gegenüber einer steuerlichen Gewinnausschüttung möglich sein soll („*Primat der Gewinnausschüttung*“).¹⁴⁾ Lediglich für den Fall der ordentlichen Kapitalherabsetzung wurde eine Sonderregelung vorgesehen.¹⁵⁾ Die Anordnung einer „*Verwendungsreihenfolge*“ machte es auch notwendig, einen Stand der „*Innenfinanzierung*“ zu definieren, der – neben dem Stand der Einlagen – zu evidenzieren ist; überdies war eine Evidenzierungspflicht von umgründungsbedingten Differenzbeträgen vorgesehen.

Diese Neuregelung war bereits im Begutachtungsverfahren einer grundlegenden und technischen Kritik ausgesetzt,¹⁶⁾ speziell auch im Hinblick auf den befürchteten Rückgang der Eigenkapitalausstattung österreichischer Unternehmen. Allerdings war es offenbar im seinerzeitigen politischen Gesetzwerdungsprozess nicht mehr möglich, diese Bedenken zu berücksichtigen.¹⁷⁾ Eine solche Berücksichtigung erfolgt nunmehr aber im AbgÄG 2015. Während mit dem AbgÄG 2015 hinsichtlich der Einlagendefinition und -evidenzierung in § 4 Abs 12 Z 1 bis 3 EStG wortwörtlich zur Fassung vor dem StRefG

⁸⁾ Pkt 4.5 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88: Keine individuelle Zuordnung von Gewinnausschüttungen und Einlagenrückzahlungen. Allerdings kann eine Ausschüttung je nach Stand der Innenfinanzierung sowie der Einlagen (für alle Gesellschafter gleichermaßen) sowohl eine steuerliche Gewinnausschüttung als auch eine Einlagenrückzahlung darstellen.

⁹⁾ ErlRV 72 BlgNR 20. GP, 265 (zum StruktAnpG 1996).

¹⁰⁾ Pkt 1.4 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.

¹¹⁾ Pkt 3.2.3 Abs 4 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.

¹²⁾ Kritisch zB *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (53. Lfg, 2012) § 4 Abs 12 Rz 4.

¹³⁾ BGBl I 2015/118.

¹⁴⁾ Ausführlich ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 8 ff (zum StRefG 2015/2016); dazu auch *Rzepa/Titz*, Einlagenrückzahlungen von Körperschaften, in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16, SWK-Spezial (2015) 51 (51 ff); *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 530 ff.

¹⁵⁾ Für den Fall, dass der ausgeschüttete Betrag aus einer ordentlichen Kapitalherabsetzung stammt, galt dieser nach dem StRefG 2015/2016 – ungeachtet des „*Primats der Gewinnausschüttung*“ – stets als Einlagenrückzahlung, soweit er durch Einlagen gedeckt war. Siehe dazu *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 688 f.

¹⁶⁾ Siehe insbesondere die – durchwegs kritischen – Analysen bei *Zöchling/Trenkwalder*, Einlagenrückzahlung neu: Eigenkapitalgeber in der Steuerfalle, SWK 20/21/2015, 873 (873 ff); *Kirchmayr*, § 4 Abs 12 EStG: Einlagenrückzahlungen NEU, taxlex 2015, 235 (235 ff); *Marschner*, Völlig neue Einlagenrückzahlung wirft mannigfaltige Probleme auf, SWK 16/2015, 737 (737 ff); weiters zB die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhandler 108/SN-129/ME 25. GP, 9 ff (zum StRefG 2015/2016).

¹⁷⁾ So konnte im politischen Prozess zur Erlassung des StRefG 2015/2016 keine Einigung über die Einarbeitung der durchwegs kritischen Stellungnahmen in der Begutachtung erzielt werden (siehe zB die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhandler 108/SN-129/ME 25. GP, 9 ff), obwohl eine solche in den ErlRV noch in Aussicht gestellt worden war (siehe ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 8).

2015/2016 zurückgekehrt wird,¹⁸⁾ findet sich in § 4 Abs 12 Z 4 EStG eine Neustrukturierung im Hinblick auf offene Ausschüttungen, die unter Pkt 2. näher besprochen werden.

2. Konzeption der Neuregelung

Die steuerliche Unterscheidung einer unternehmensrechtlichen Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn in eine steuerliche Gewinnausschüttung sowie eine die Substanz der Beteiligung betreffende Einlagenrückzahlung blieb durch alle (Neu-)Regelung(en) unverändert: Nach wie vor führt eine Gewinnausschüttung einerseits bei einer natürlichen Person zu kapitalertragsteuerpflichtigen und damit endbesteuerten Einkünften sowie bei Körperschaften zur Beteiligungsertragsbefreiung. Die Einlagenrückzahlung bewirkt in erster Linie eine Herabsetzung der Anschaffungskosten bzw des Buchwertes des Gesellschafters¹⁹⁾ sowie in zweiter Linie – soweit die Anschaffungskosten bzw der Buchwert „aufgebraucht“ sind – eine Veräußerung der Beteiligung, die regelmäßig steuerpflichtig ist. Die Einlagenrückzahlung unterliegt grundsätzlich nicht der KESt.²⁰⁾ Nur bei Veräußerung von vor dem 1. 1. 2011 angeschafften Beteiligungen in einem Ausmaß von weniger als 1 % liegt im außerbetrieblichen Bereich gem § 124b Z 185 lit a EStG keine Steuerbarkeit im Ertragsteuerrecht vor.

Die Änderungen durch das AbgÄG 2015 betreffen die „Entscheidung“, ob eine unternehmensrechtliche Ausschüttung im Einzelfall als steuerliche Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung einzustufen ist. Das steuerliche Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung wird gesetzlich verankert.²¹⁾ Allerdings besteht das Wahlrecht nur für die offene Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn. Eine verdeckte Ausschüttung gilt stets als (KESt-pflichtige) Gewinnausschüttung. Dabei kommt es auch nicht darauf an, ob entsprechende Gewinne erwirtschaftet wurden.²²⁾

Ein Wahlrecht kann naturgemäß nur dann bestehen, wenn entsprechende Mittel zur Verfügung stehen. In allen Gesetzesfassungen war und ist das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung an das Vorhandensein von Einlagen in mindestens gleicher Höhe gebunden; ohne Einlagen kann auch deren Rückzahlung nicht erfolgen. Im Rahmen der Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 war nach der Verwaltungspraxis eine Einlagenrückzahlung auch daran gebunden, dass am Subkonto zum jeweiligen unternehmensrechtlichen Konto (Bilanzgewinnsubkonto bei offener Ausschüttung) entsprechende Einlagen ausgewiesen waren.²³⁾

Die Verwaltungspraxis zur Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 hat im Prinzip eine steuerliche Gewinnausschüttung stets für zulässig gehalten.²⁴⁾ Die Neuregelung durch

¹⁸⁾ Ausführlich zum Begriff der steuerlichen Einlage *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 568 ff.

¹⁹⁾ Vgl *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 719 f, wonach die Anschaffungskosten bzw der Buchwert in voller Höhe abzustocken sind. Eine „Spreizung der Anschaffungskosten“ (siehe UFS 25.3.2009, RV/0253-S/04 [rechtskräftig; VfGH-Beschwerde mit Beschluss vom 30. 11. 2009 abgelehnt]; 10. 2. 2012, RV/1317-L/11; 10. 2. 2012, RV/1418-L/11, jeweils ergangen zur Rechtslage vor dem BBG 2011), wonach jede Einlagenrückzahlung teilweise steuerpflichtig sein könnte, ist abzulehnen.

²⁰⁾ Eine Gewinnausschüttung der inländischen Kapitalgesellschaft unterliegt bei natürlichen Personen stets der KESt; diese ist durch die ausschüttende Körperschaft an die Finanzverwaltung abzuführen. Eine Einlagenrückzahlung unterliegt nur ausnahmsweise der KESt, wenn ein steuerpflichtiger Kursgewinn (Einlagenrückzahlung übersteigt die Anschaffungskosten) gem § 27 Abs 3 EStG bei „Neubestand“, also bei entgeltlichem Erwerb nach dem 31. 12. 2010 (§ 124b Z 185 lit b EStG; keine KESt-Pflicht für vor dem 1.1.2011 erworbene qualifizierte Beteiligungen iSd § 31 EStG idF vor dem BBG 2011) über eine inländische depotführende Stelle (inländische auszahlende Stelle iVm einer konzernverbundenen ausländischen depotführenden Stelle), realisiert wird.

²¹⁾ Dies war – in dieser Deutlichkeit – auch im Rahmen der Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 nicht ausdrücklich vorgesehen.

²²⁾ Detailfragen zur verdeckten Ausschüttungen werden im Folgebeitrag in SWK-Heft 1/2016 behandelt.

²³⁾ Ob dieses Verständnis auch der Rechtslage gem AbgÄG 2015 zu unterstellen ist, stellt eine – in SWK-Heft 1/2016 – Zweifelsfrage dar.

²⁴⁾ Siehe zu der bereits bisher im Schrifttum geführten Diskussion zB *Blasina/Zöchling*, Gewinnausschüttung bei noch negativer Innenfinanzierung, in *Achatz/Aigner/Kotler/Tumpel* (Hrsg), Praxisfragen der

das AbgÄG 2015 knüpft nun auch die Wahl zur steuerlichen Gewinnausschüttung an die Voraussetzung, dass eine entsprechende positive Innenfinanzierung vorliegt.²⁵⁾ Sollte daher der Innenfinanzierungsstand negativ sein (zB durch einen Jahresverlust),²⁶⁾ ist eine offene Ausschüttung im Fall eines positiven Einlagenstandes insoweit zwingend als Einlagenrückzahlung anzusehen.²⁷⁾ Sind beide Stände „leer“, soll es sich nach Ansicht der Materialien bei einer unternehmensrechtlichen Ausschüttung aus steuerlicher Sicht stets um eine „offene Ausschüttung“ handeln.²⁸⁾ Eine Verknüpfung zwischen § 4 Abs 12 EStG und „Neubewertungsumgründungen“ wird über das Vehikel der unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperre (§ 235 UGB) hergestellt, die ebenfalls im Rahmen des AbgÄG 2015 neu gefasst und auf alle Umgründungstypen mit Neubewertung ausgedehnt wird.²⁹⁾ Anders als noch im StRefG 2015/2016 ist somit keine Evidenzierung von umgründungsbedingten Differenzbeträgen erforderlich.

Das überaus komplexe Thema der Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung wird nicht ausdrücklich angesprochen, sondern der Regelung in einer – bislang nicht vorliegenden – Verordnung des Bundesministers für Finanzen vorbehalten.³⁰⁾

3. Ermittlung der „Innenfinanzierung“

3.1. Beeinflussung durch unternehmensrechtliche Jahresergebnisse und offene Ausschüttungen

Wie bereits das StRefG 2015/2016 bleibt auch das AbgÄG 2015 beim neuen Konzept der „Innenfinanzierung“ durch Gewinne (reduziert um Verluste) als Gegenstück zur „Außenfinanzierung“ durch Einlagen. Während es sich aber beim Einlagenbegriff deutlich um ein steuerliches Konzept handelt,³¹⁾ greift die Definition der Innenfinanzierung in § 4 Abs 12 Z 4 EStG auf unternehmensrechtliche Begriffe zurück. Diese Bestimmung lautet:

„Eine offene Ausschüttung setzt eine positive Innenfinanzierung voraus. 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. Gewinne, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind, erhöhen die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem sie nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches ausgeschüttet werden können. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, in einer Verordnung die weiteren Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung näher festzulegen. Die Körperschaft hat den Stand der Innenfinanzierung sinngemäß nach Maßgabe der Z 3 zu erfassen.“

Ausgehend vom erstmals ermittelten Stand der Innenfinanzierung (§ 124b Z 279 EStG)³²⁾ sieht das Gesetz nunmehr eine laufende, wohl einmal jährlich³³⁾ vorzunehmende Berechnung und Evidenzierung des Innenfinanzierungsstandes vor (§ 4 Abs 12

Unternehmensbesteuerung (2011) 211 (211 ff). Nach *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 680 ff, war schon auf Basis der Rechtslage vor StRefG 2015/2016 eine steuerliche Gewinnausschüttung nur bei Vorliegen einer positiven Innenfinanzierung möglich.

²⁵⁾ Damit konnte auch die im StRefG 2015/2016 noch vorgesehene Sonderregelung für ordentliche Kapitalherabsetzungen entfallen.

²⁶⁾ Zur Möglichkeit eines negativen Innenfinanzierungsstandes siehe ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016); weiters zB *Rzepa/Titz* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 51 (53); *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 592.

²⁷⁾ Vgl *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 674 ff.

²⁸⁾ Siehe dazu den Folgebeitrag in SWK-Heft 1/2016.

²⁹⁾ Dazu Pkt 3.2.

³⁰⁾ Siehe zu diesem Themenkreis den Beitrag von *Zöchling/Walter/Strimitzer* in diesem Heft, 1591.

³¹⁾ VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0002.

³²⁾ Dazu Pkt 4.

³³⁾ Nach Aufstellung des Jahresabschlusses; siehe *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 593.

Z 4 letzter Satz EStG). Dieser Innenfinanzierungsstand soll die operativen Gewinne der Körperschaft in einer Totalbetrachtung widerspiegeln,³⁴⁾ also „die über die Jahre aufsummierten unternehmensrechtlichen Jahresüberschüsse und Jahresfehlbeträge“³⁵⁾ Mit dem Abstellen auf die Begriffe des Jahresüberschusses bzw -fehlbetrags nimmt § 4 Abs 12 Z 4 EStG damit offenbar auf die entsprechenden unternehmensrechtlichen Begriffe (§ 231 Abs 2 Z 22 bzw Abs 3 Z 21 UGB) Bezug, und – anders als etwa die Ausschüttungsfiktion nach § 9 Abs UmgrStG – von einer steuerlichen Begriffsbildung Abstand.³⁶⁾ Dies ist wohl „Vereinfachungsüberlegungen“ geschuldet,³⁷⁾ etwa weil steuerfreie Beteiligungserträge (§ 10 KStG) den unternehmensrechtlichen, nicht aber den steuerlichen Gewinn beeinflussen. „Offene Ausschüttungen“ mindern den Stand der Innenfinanzierung. Als offene, die Innenfinanzierung mindernde Ausschüttung ist aber – nach § 4 Abs 12 Z 4 Satz 1 EStG – nur jene Ausschüttung anzusehen, die im Stand der Innenfinanzierung Deckung findet; weiters ist für eine Herabsetzung der Innenfinanzierung vorausgesetzt, dass für diese Ausschüttung das Wahlrecht zur Gewinnausschüttung in Anspruch genommen wurde. Sollte daher der Innenfinanzierungsstand negativ sein (zB durch einen Jahresverlust),³⁸⁾ ist auch eine offene Ausschüttung im Fall eines positiven Einlagenstandes insoweit zwingend als Einlagenrückzahlung anzusehen und führt nicht zu einer weiteren Minderung des Innenfinanzierungsstandes.³⁹⁾ Im Unterschied zu offenen Ausschüttungen wird die Innenfinanzierung allerdings durch verdeckte Ausschüttungen nicht gemindert;⁴⁰⁾ diese gelten aber dennoch – im Unterschied zum früheren Recht⁴¹⁾ – stets als Einkommensverwendung, und zwar selbst dann, wenn das Innenfinanzierungskonto negativ ist.⁴²⁾ § 4 Abs 12 Z 4 EStG ordnet überdies an, dass verdeckte Einlagen und erhaltene Einlagenrückzahlungen außer Ansatz bleiben.⁴³⁾

3.2. Umgründungen mit unternehmensrechtlicher Aufwertung

Besonderes Augenmerk legt § 4 Abs 12 EStG auf Umgründungen, bei denen durch unternehmensrechtliche Aufwertung Gewinne entstehen. Da aber auch bei „Aufwertungsumgründungen“ iSd § 202 Abs 1 UGB der Einlagenstand nach § 4 Abs 12 EStG – lediglich – um das steuerliche Umgründungskapital erhöht wird, ist insofern auch keine umgründungsbedingte Gestaltungsmöglichkeit im Sinne einer „überhöhten“ Einlagenrückzahlung ermöglicht (etwa durch die Auflösung und Rückzahlung aufwertungsbedingter Kapitalrücklagen).⁴⁴⁾ Die Materialien zum AbgÄG 2015 weisen allerdings auf „Gestaltungsmöglichkeiten in Zusammenhang mit Umgründungen, nach denen auf Ebene der Körperschaft unversteuerte Gewinne ausgeschüttet werden konnten“;

³⁴⁾ Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 51 (53).

³⁵⁾ EriRV 684 BlgNR 25. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016).

³⁶⁾ Kritisch dazu die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhand 108/SN-129/ME 25. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016).

³⁷⁾ Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 51 (53).

³⁸⁾ Zur Möglichkeit eines negativen Innenfinanzierungsstandes siehe EriRV 684 BlgNR 25. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016); weiters zB Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 51 (53); Marschner, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 592.

³⁹⁾ Sind beide Stände „leer“, soll es sich nach Ansicht der Materialien um eine offene Ausschüttung handeln; dazu im Folgebeitrag in SWK-Heft 1/2016.

⁴⁰⁾ Dazu Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16, 51 (54); kritisch Marschner, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 593.

⁴¹⁾ Nach der Verwaltungspraxis zu § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/16 konnte die verdeckte Ausschüttung im Einzelfall auch als Einlagenrückzahlung qualifiziert werden; siehe Pkt 1.3 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88, und zB Marschner, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 593.

⁴²⁾ Zu dieser in den Materialien (EriRV 896 BlgNR 25. GP, 3, zum AbgÄG 2015) dargelegten Rechtsansicht siehe den Folgebeitrag in SWK-Heft 1/2016.

⁴³⁾ Zur Rückzahlung von mehrstufigen Zuschüssen (insbesondere Großmutterzuschüssen) siehe den Folgebeitrag in SWK-Heft 1/2016.

⁴⁴⁾ Siehe VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0002 (vorgehend UFS 20. 11. 2013, RV/0506-I/11, BFGJournal 2014, 70, mit Anmerkung Hirscher/Sulz/Oberkleiner); ebenso Pkt 2.1.3 und Pkt 3.2.2 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88; zum bisherigen Meinungsstand im Schrifttum siehe zB Furrer in Koller (Hrsg), UmgrStG⁴ (2015) § 18 Rz 152 ff.

hin.⁴⁵⁾ Diese Bedenken richten sich offenbar gegen jene Fälle, in denen der steuerliche Innenfinanzierungsstand durch unternehmensrechtliche Gewinne aufgrund einer umgründungsbedingten Neubewertung (also steuerlich noch nicht realisierte stille Reserven⁴⁶⁾) erhöht werden könnte. Während das StRefG 2015/2016 dies durch eine eigenständig-steuerliche Regelung aufgriff und die gesonderte Evidenzierung von umgründungsbedingten Differenzbeträgen vorsah,⁴⁷⁾ nimmt das AbgÄG 2015 eine Verknüpfung mit dem Unternehmensrecht vor: So erhöhen „Gewinne, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind, [...] die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem sie nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches ausgeschüttet werden können“.

Entsprechend den Anregungen im Begutachtungsverfahren⁴⁸⁾ und im Schrifttum⁴⁹⁾ sollen steuerliche Gestaltungen daher primär durch eine Neuregelung der unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperre verhindert werden. Diese Neufassung des § 235 Abs 1 UGB ist ab 2016 für Umgründungen mit Beschluss nach dem 31. 5. 2015 anwendbar⁵⁰⁾ und lautet:

„(1) Gewinne dürfen nicht ausgeschüttet werden, soweit sie durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind und

1. aus der Auflösung von Kapitalrücklagen stammen,
2. nicht als Kapitalrücklage ausgewiesen werden können, oder
3. der beizulegende Wert für eine Gegenleistung angesetzt wurde.

Dies gilt sinngemäß für einen Übergang des Gesellschaftsvermögens gemäß § 142. Die ausschüttungsgesparten Beträge vermindern sich insoweit, als der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und dem höheren beizulegenden Wert in der Folge insbesondere durch planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen gemäß den §§ 204 und 207 oder durch Buchwertabgänge vermindert wird. Dies gilt unabhängig von der Auflösung einer zugrunde liegenden Kapitalrücklage.“

Der neugefassten Ausschüttungssperre nach § 235 Abs 1 UGB⁵¹⁾ unterliegen damit drei Konstellationen:⁵²⁾

- Die **erste Variante (Auflösung von Kapitalrücklagen)** spricht – wie der bisherige § 235 Abs 1 UGB idF RÄG 2014⁵³⁾ – „Umgründungsrücklagen“ bei Downstream- und Sidestream-Umgründungen an (§ 235 Abs 1 Z 1 UGB). Nur diese unternehmensrechtlich als Einlagen zu qualifizierenden Umgründungen können zur Bildung einer ungebundenen Kapitalrücklage führen, die nachfolgend in den Bilanzgewinn aufgelöst werden kann (§ 231 Abs 2 Z 24 bzw Abs 3 Z 23 UGB).⁵⁴⁾

Dieser Ausschüttungssperre unterliegen zunächst Gewinne aus der Auflösung von Kapitalrücklagen, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Werts nach § 202 Abs 1 UGB entstanden sind.⁵⁵⁾ Unklar könnte aber sein, ob darüber hin-

⁴⁵⁾ EriRV 896 BlgNR 25. GP, 3 (zum AbgÄG 2015).

⁴⁶⁾ EriRV 684 BlgNR 25. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016); *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 51 (55).

⁴⁷⁾ Dazu zB *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 51 (55 ff).

⁴⁸⁾ Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder 108/SN-129/ME 25. GP, 17 (zum StRefG 2015/2016).

⁴⁹⁾ Marschner, Einlagen in Kapitalgesellschaften, 598.

⁵⁰⁾ Zum Inkrafttreten siehe unten Pkt 4 sowie zu Zweifelsfragen den Folgebeitrag in SWK-Heft 1/2016.

⁵¹⁾ Aufgrund des Abstellens auf den Gewinn kürzen insbesondere umgründungsveranlasste Rückstellungen für latente Steuern den ausschüttungsgesparten Betrag.

⁵²⁾ Siehe auch EriRV 896 BlgNR 25. GP, 35 (zum AbgÄG 2015).

⁵³⁾ BGBl I 2015/22.

⁵⁴⁾ Siehe nur *Ludwig/Strimitzer in Hirschler*, Bilanzrecht (2010) § 235 UGB Rz 15.

⁵⁵⁾ Siehe zB *Ludwig/Strimitzer in Hirschler*, Bilanzrecht, § 235 UGB Rz 12 ff; *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen² (2012) Rz I/96 ff.

aus auch Fälle der modifizierten Buchwertfortführung nach § 202 Abs 2 UGB betroffen sein können, zumal § 235 UGB von „Gewinnen“ und vom „beizulegenden Wert“ spricht, seit dem RÄG 2014 aber nicht mehr auf § 202 Abs 2 UGB verweist;⁵⁶⁾ auch § 4 Abs 12 Z 3 EStG idF StRefG 2015/2016 sprach nur Aufwertungsumgründungen iSd § 202 Abs 1 UGB an. Im Lichte des Telos des Gläubigerschutzes und der Rechtsprechung⁵⁷⁾ und hA im Schrifttum⁵⁸⁾ zur „Urfassung“ des § 235 UGB werden aber auch Fälle erfasst sein, bei denen es, wirtschaftlich betrachtet, zu einer Aufwertung kommt. Dementsprechend werden wohl auch Gewinne aus der Auflösung von Kapitalrücklagen (weiterhin) von der Ausschüttungssperre erfasst sein, sofern diese Kapitalrücklagen bei „modifizierter Buchwertfortführung“ nach § 202 Abs 2 Z 2 und 3 UGB⁵⁹⁾ dadurch entstanden sind, dass die Gegenleistung (zB Nennbetrag neuer Anteile zuzüglich Agio) den Buchwert des übernommenen Nettoaktivvermögens übersteigt und dieser Unterschiedsbetrag als Umgründungsmehrwert und allenfalls als Firmenwert aktiviert wurde und damit unternehmensrechtlich eine Aufdeckung stiller Reserven erfolgte.⁶⁰⁾ Erfasst ist in beiden Fällen allerdings nicht der gesamte aus der Auflösung einer umgründungsbedingten Kapitalrücklage erzielte Gewinn, sondern lediglich der Unterschiedsbetrag „zwischen Buchwert und dem höheren beizulegenden Wert“⁶¹⁾ sofern also das übernommene Vermögen bereits zu Buchwerten positiv ist und den Nennbetrag der allenfalls als Gegenleistung gewährten Anteile übersteigt, liegt insoweit kein Fall der Ausschüttungssperre vor.⁶²⁾

- Die **zweite Variante (kein Ausweis als Kapitalrücklage)** erfasst – im Unterschied zum bisherigen § 235 UGB idF RÄG 2014⁶³⁾ – nunmehr auch Upstream-Vorgänge einschließlich einer Anwachsung nach § 142 UGB (§ 235 Abs 1 Z 2 UGB). Denn Upstream-Umgründungen unter Anwendung des § 202 Abs 1 UGB stellen keine Einlage dar und können daher nicht zur Dotierung einer Kapitalrücklage führen;⁶⁴⁾ Aufwertungsgewinne führen vielmehr bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem laufenden Ertrag⁶⁵⁾ und unterliegen insofern der Ausschüttungssperre.
- Die **dritte Variante (Ansatz des beizulegenden Werts für eine Gegenleistung)** erfasst – ebenfalls im Unterschied zum bisherigen Recht⁶⁶⁾ – schließlich jene Gewinne, die sich bei einer übertragenden Kapitalgesellschaft aufgrund der Bewertung

⁵⁶⁾ Die durch das EU-GesRÄG (BGBl 1996/304) geschaffene Fassung des § 235 Z 3 UGB enthielt noch einen Fehlerverweis auf „§ 202 Abs 2 Z 1“ (dazu OGH 11. 9. 2003, 6 Ob 103/03w; ausführlich mwN *Bergmann* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ [2011] § 235 Rz 21 ff), der sodann durch das RÄG 2014 entfernt wurde (dazu *Dokalik/Hirschler*, RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts, SWK-Spezial [2015] 83).

⁵⁷⁾ OGH 11. 9. 2003, 6 Ob 103/03w; deutlich auch UFS 20. 11. 2013, RV/0506-I/11, BFGjournal 2014, 70, mit Anmerkung *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*.

⁵⁸⁾ *Ludwig/Strimtzter* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 235 UGB Rz 12 ff mwN; *Bergmann* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³, § 235 Rz 21 ff; *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen², Rz I/98.

⁵⁹⁾ Diese ist zB nicht nur bei Sidestream-Verschmelzungen mit Gegenleistung (Fachgutachten KFS/RL 25, Rz 123), sondern unabhängig von einer Kapitalerhöhung auch bei Downstream-Verschmelzungen möglich (Fachgutachten KFS/RL 25, Rz 116).

⁶⁰⁾ *Ludwig/Strimtzter* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 235 UGB Rz 15.

⁶¹⁾ *Ludwig/Strimtzter* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 235 UGB Rz 18; *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen², Rz I/99.

⁶²⁾ UFS 20. 11. 2013, RV/0506-I/11, BFGjournal 2014, 70, mit Anmerkung *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, ebenso zB auch *Sulz*, Umgründung und Ausschüttungssperre, SWK 2004, W 171 (W 172); *Ludwig/Strimtzter* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 235 UGB Rz 14 und Rz 18; *Bergmann* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³, § 235 Rz 21 ff und Rz 27.

⁶³⁾ Siehe *Ludwig/Strimtzter* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 235 UGB Rz 15; *Dokalik/Hirschler*, Reform des Bilanzrechts, 84 f.

⁶⁴⁾ Siehe nur Fachgutachten KFS/RL 25, Rz 110; ausführlich und mwN *Urtz/Zwick*, Ausschüttungssperre von Verschmelzungsgewinnen nach einer Upstream-Verschmelzung? ZFR 2013/3, 9 (9 ff).

⁶⁵⁾ Zum Ausweis in einem Sonderposten in der GuV vor dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ siehe Fachgutachten KFS/RL 25, Rz 111; dazu weiters zB *Rzepa/Titz* in *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 51 (56).

⁶⁶⁾ Siehe *Ludwig/Strimtzter* in *Hirschler*, Bilanzrecht, § 235 UGB Rz 17.

der umgründungsveranlassten Gegenleistung mit dem beizulegenden Wert gegenüber dem Buchwert des übertragenen Vermögens ergeben (§ 235 Abs 1 Z 3 UGB). Dies betrifft insbesondere die Aufwertung der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft bei Downstream- und Sidestream-Umgründungen.⁶⁷⁾

§ 235 Abs 1 UGB ordnet sodann die – bereits mit dem RÄG 2014⁶⁸⁾ explizit vorgesehene und auch schon zuvor im Schrifttum vertretene⁶⁹⁾ – Verminderung des ausschüttungsgesperreten Betrags insoweit an, als der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und dem höheren beizulegenden Wert „in der Folge insbesondere durch planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen gemäß den §§ 204 und 207 oder durch Buchwertabgänge vermindert wird“, was „unabhängig von der Auflösung einer zugrunde liegenden Kapitalrücklage“ gilt.⁷⁰⁾ Dies deshalb, weil das Jahresergebnis (und damit die Innenfinanzierung) zB aufgrund der Abschreibung der durch den Ansatz des beizulegenden Werts aktivierten stillen Reserven bzw Firmenwerts bereits belastet ist, also der ausschüttbare Gewinn diesfalls bereits durch Mehrabschreibungen kleiner ist als bei Buchwertfortführung.⁷¹⁾ Auf dieses Wegfallen der Ausschüttungssperre rekurriert auch § 4 Abs 12 Z 4 EStG, wonach sich „die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß“ erhöht, in dem die Umgründungsgewinne „nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches ausgeschüttet werden können“.⁷²⁾ Bei Downstream- und Sidestream-Umgründungen mit Neubewertung wirkt damit § 4 Abs 12 Z 4 EStG konstitutiv „innenfinanzierungserhöhend“ (da andernfalls die Auflösung der Kapitalrücklage zwar den unternehmensrechtlichen Gewinn, nicht aber den nach § 4 Abs 12 Z 4 EStG relevanten Jahresüberschuss erhöht hätte⁷³⁾), bei Upstream-Umgründungen jedoch konstitutiv „innenfinanzierungsmindernd“ (da Aufwertungsbeiträge sonst unmittelbar in den Jahresüberschuss bzw -fehlbetrag eingehen würden⁷⁴⁾).

Darüber hinaus sind die Auswirkungen von Umgründungen auf „Einlagen“ und „Innenfinanzierungsstand“ allerdings weder in § 4 Abs 12 EStG noch im UmgrStG geregelt. Allerdings enthält § 4 Abs 12 Z 4 EStG eine Ermächtigung des Bundesministers für Finanzen, „in einer Verordnung die weiteren Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung näher festzulegen“.⁷⁵⁾

4. Inkrafttreten und erstmalige Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes

Nach § 124b Z 299 lit b EStG ist § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 erstmals für nach dem 31. 12. 2015 beschlossene Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen anzuwenden. Die Bestimmung des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016, die gem § 124b Z 279 EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 31. 7. 2015 beginnen,⁷⁶⁾ ist gem § 124b Z 299 lit a EStG letztmals für vor dem 1. 1. 2016 beschlossene Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen anzuwen-

⁶⁷⁾ Der Ansatz einer Kapitalrücklage bei der übertragenden Körperschaft oder beim gemeinsamen Gesellschafter scheidet mangels Erfüllung eines der Tatbestände des § 229 UGB aus; siehe zB *Ludwig/Strimitzer in Hirschler*, Bilanzrecht, § 235 UGB Rz 27.

⁶⁸⁾ Dazu *Dokalik/Hirschler*, Reform des Bilanzrechts, 83.

⁶⁹⁾ ZB *Ludwig/Strimitzer in Hirschler*, Bilanzrecht, § 235 UGB Rz 26, und *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen², Rz I/102, je mwN. Siehe auch die entsprechende Anregung der Kammer der Wirtschaftstreuhand in 12/SN-100/ME 24. GP, 10 f (zum RÄG 2010).

⁷⁰⁾ Zur Weiterführung des Umgründungsmehrwerts in den Folgejahren siehe Fachgutachten KFS/RL 25, Rz 105.

⁷¹⁾ Ausführlich *Bergmann in Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³, § 235 Rz 29.

⁷²⁾ Dazu ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 3 (zum AbgÄG 2015).

⁷³⁾ Zum prinzipiellen Ausweis der Auflösung der Kapitalrücklage in der GuV-Rechnung nach dem Jahresüberschuss siehe § 231 Abs 2 Z 24 bzw Abs 3 Z 23 UGB und Fachgutachten KFS/RL 11, Rz 36 f und 42 f.

⁷⁴⁾ Fachgutachten KFS/RL 25, Rz 111.

⁷⁵⁾ Diesem Thema ist der Beitrag von *Zöchling/Walter/Strimitzer* in diesem Heft, 1591, gewidmet.

⁷⁶⁾ Aus § 124b Z 279 EStG geht nicht eindeutig hervor, ob diesbezüglich auf Ausschüttungen in *Wirtschaftsjahren* nach dem 31. 7. 2015 oder auf Ausschüttungen von Bilanzgewinnen *aus Wirtschaftsjahren*

den. Aufgrund des Zusammenwirkens der Übergangs- und Inkrafttretensbestimmungen in § 124b Z 279 und Z 299 EStG ist daher der zeitliche Anwendungsbereich der verschiedenen Fassungen des § 4 Abs 12 EStG wie folgt abzugrenzen:

- **Fassung vor dem StRefG 2015/2016:** Erfolgt die Beschlussfassung über die Gewinnverteilung in einem Wirtschaftsjahr, das vor dem 1. 8. 2015 beginnt, und liegt der Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gewinnverteilung vor dem 1. 1. 2016, ist die steuerliche Behandlung als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 zu beurteilen. Es besteht grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen Einlagenrückzahlung und Gewinnausschüttung, sofern am Bilanzgewinn/Subkonto ein ausreichender Einlagenstand verzeichnet ist.⁷⁷⁾
- **Beispiel**

Das Wirtschaftsjahr der A-GmbH endet am 31. 12. Am 1. 9. 2015 wird die Ausschüttung des Bilanzgewinns des Wirtschaftsjahres 2014 beschlossen. Die getätigte Ausschüttung fällt noch in den Anwendungsbereich des § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016.
- **Fassung StRefG 2015/2016:** Erfolgt die Beschlussfassung über die Gewinnverteilung in einem Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. 7. 2015 beginnt, und liegt der Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gewinnverteilung vor dem 1. 1. 2016, ist die steuerliche Behandlung als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 zu beurteilen („*Primat der Gewinnausschüttung*“).
- **Beispiel**

Das Wirtschaftsjahr der B-GmbH endet am 31. 7. Am 31. 12. 2015 wird die Ausschüttung des Bilanzgewinns des Wirtschaftsjahres 2014/2015 beschlossen. Die getätigte Ausschüttung fällt in den Anwendungsbereich des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.
- **Fassung AbgÄG 2015:** Liegt der Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gewinnverteilung nach dem 31. 12. 2015, ist die steuerliche Behandlung als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung – unabhängig vom Beginn des Wirtschaftsjahres – nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 zu beurteilen. Es besteht wieder grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen der Behandlung als Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung, sofern der Betrag sowohl im Innenfinanzierungsstand als auch im Einlagenstand der Gesellschaft Deckung findet.
- **Beispiele**

Das Wirtschaftsjahr der A-GmbH endet am 31. 12.; am 1. 9. 2016 wird die Ausschüttung des Bilanzgewinns des Wirtschaftsjahres 2015 beschlossen. Das Wirtschaftsjahr der B-GmbH endet am 31. 7.; am 31. 3. 2016 wird die Ausschüttung des Bilanzgewinns des Wirtschaftsjahres 2014/2015 beschlossen. In beiden Fällen kommt hinsichtlich der getätigten Ausschüttung § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 zur Anwendung.

Im Ergebnis sind daher der praktische Anwendungsbereich des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 und der damit verbundene „*Primat der Gewinnausschüttung*“ stark eingeschränkt. Bestimmte Teilbereiche der Regelung des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 sind jedoch auch künftig (mittelbar) noch von Bedeutung. So sind gem § 124b Z 299 lit b EStG der gem § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 auf dem Evidenzkonto erfasste Einlagenstand sowie der Stand der Innenfinanzierung nach Maß-

⁷⁷⁾ nach dem 31. 7. 2015 abzustellen ist. Nach Ansicht des BMF ist dabei maßgeblich, in welchem Wirtschaftsjahr die Beschlussfassung über eine Gewinnverteilung erfolgt, sodass § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 erstmals auf Ausschüttungen *in Wirtschaftsjahren*, die nach dem 31. 7. 2015 beginnen, anzuwenden ist (Pkt 1 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016; so auch *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager, Steuerreform 2015/16*, 51 [57]).

gabe des § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 fortzuführen. Dies betrifft insbesondere das Erfordernis der erstmaligen Ermittlung des Stands der Innenfinanzierung und der Einlagen zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2015. Der zu § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 ergangene § 124b Z 279 lit a EStG und die darin enthaltenen Möglichkeiten zur „vereinfachten“ erstmaligen Ermittlung der Evidenzstände sind daher auch künftig noch von materiellrechtlicher Bedeutung.

Bei der Ermittlung des Standes der Einlagen wird gem § 124b Z 279 lit a Teilstrich 2 EStG an die dokumentierten Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 angeknüpft.⁷⁸⁾ Der erstmalige Stand der Innenfinanzierung kann gem § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG vereinfacht ermittelt werden. Demnach kann⁷⁹⁾ als erstmaliger Stand der Innenfinanzierung der Unterschiedsbetrag zwischen

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

angesetzt werden („*pauschale Ermittlung*“).⁸⁰⁾ Die erstmalige Ermittlung kann auch einen negativen Anfangsstand der Innenfinanzierung – entweder durch einen Verlust oder durch eine Gewinnausschüttung⁸¹⁾ – ergeben.⁸²⁾ Allerdings handelt es sich bei der pauschalen Ermittlung gem § 124b Z 279 lit a Teilstrich 1 EStG um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen (arg: „*kann*“). Eine exakte Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung nach Maßgabe der Grundsätze, die auch künftig bei der Fortentwicklung des Innenfinanzierungsstandes zu beachten sind,⁸³⁾ auf Grundlage der historischen Jahresabschlüsse der Gesellschaft steht dem Steuerpflichtigen daher jedenfalls offen.⁸⁴⁾ Beide Varianten der Ermittlung des erstmaligen Standes der Innenfinanzierung, aber auch das Übergangsrecht im Hinblick auf Umgründungen werfen eine Reihe von Zweifelsfragen auf, die im Folgebeitrag in SWK-Heft 1/2016 ausführlich besprochen werden.

i

Auf den Punkt gebracht

Innerhalb kürzester Zeit wurde mit dem StRefG 2015/2016 die Einlagenrückzahlungsbestimmung des § 4 Abs 12 EStG zunächst vollkommen umgestaltet. Der dort angeordnete „*Primat der Gewinnausschüttung*“ wurde sodann durch das AbgÄG 2015 aber in weiten Teilen wieder zurückgenommen. Diese Rücknahme ist im Grundsatz zu begrüßen, wurde doch die rigide, zu Recht kritisierte Regelung des StRefG 2015/2016 weitgehend beseitigt. Umgekehrt führen aber die hohe politische „Schlagzahl“ und die kurzen Begutachtungsfristen die Qualität des Legistikprozesses spürbar an seine Grenzen. So kann es auch nicht verwundern, dass die Neuregelung durch das AbgÄG 2015 unweigerlich eine ganze Reihe von „Unstimmigkeiten“ und Zweifelsfragen aufwirft, denen der Folgebeitrag in SWK-Heft 1/2016 gewidmet ist.

⁷⁸⁾ Der Frage, ob dabei die Subkonten der bisherigen Einlagenevidenz weiterzuführen sind, wird im Folgebeitrag in SWK-Heft 1/2016 nachgegangen.

⁷⁹⁾ Eine exaktere Bestimmung des Innenfinanzierungsstandes im Einzelfall wird dadurch nicht ausgeschlossen; siehe Pkt 2 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.

⁸⁰⁾ Siehe dazu bereits *Marschner*, SWK 16/2015, 737 (739 f); *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, 51 (57 f).

⁸¹⁾ Siehe Pkt 3.2.3 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88, wonach nach der vor StRefG 2015 geltenden Verwaltungspraxis eine Gewinnausschüttung auch ohne positive Innenfinanzierung möglich war.

⁸²⁾ Pkt 2 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.

⁸³⁾ Siehe dazu Pkt 3.

⁸⁴⁾ So auch Pkt 2 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.