

JUDIKATUR

Einlagenrückzahlung nach Einbringung

1. Der Begriff der Einlagenrückzahlung in § 4 Abs 12 EStG ist ein steuerlicher und kein unternehmensrechtlicher Terminus.
2. Die Bewertung der Einlagen hat nach steuerrechtlichen (und nicht unternehmensrechtlichen) Normen zu erfolgen.
3. Auch bei einer Buchwerteinbringung nach Art III UmgrStG ist das steuerliche Einbringungskapital entscheidend, das unternehmensrechtliche Einbringungskapital ist hingegen ohne Bedeutung.
4. Das allfällige Bestehen einer Ausschüttungssperre gem § 235 UGB ist steuerlich irrelevant. Auch eine unternehmensrechtlich unzulässige Ausschüttung kann eine Einlagenrückzahlung gem § 4 Abs 12 EStG darstellen.

VwGH 01.09.2015, Ro 2014/15/0002 (vorgehend UFS 20.11.2013, RV/0506-I/11)

Deskriptoren: Einlagenrückzahlung, Buchwert, Einlage, Einbringung, Ausschüttungssperre, Kapitalrücklage.

Normen: § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 1996 (BGBl 1996/797).

Problemstellung

Ein Einzelunternehmen wurde nach Art III UmgrStG in eine GmbH ohne Gewährung neuer Anteile (§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG) mit Einbringungsbilanz zum 1. 1. 2007 eingebbracht und der Wert des Einbringungsvermögens einer Kapitalrücklage zugeführt. Das steuerliche Einbringungskapital betrug 1.992,09 Euro, das unternehmensrechtliche 291.255,19 Euro. Mit Gesellschafterbeschluss im März 2009 wurde der ausgewiesene Bilanzgewinn des Jahres 2008 in Höhe von rund 566.000 Euro genehmigt und eine Ausschüttung von 291.255,19 Euro beschlossen, die als – kapitalertragsteuerfreie – Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG behandelt wurde.

Das Finanzamt sah darin keine Einlagenrückzahlung, sondern im Wesentlichen eine kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung, da eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug nur hinsichtlich jenes Teiles ein, der anlässlich der Umgründung dem Kapitalrücklagensubkonto zuzuweisen gewesen sei (1.992,09 Euro), wohingegen die unternehmensrechtlich durch den Umgründungsvorgang mit Einstellung des Firmenwertes generierte Kapitalrücklage

einer steuerfreien Einlagenrückzahlung gem § 4 Abs 12 EStG nicht zugänglich sei. Vielmehr sehe § 235 UGB eine Ausschüttungsbeschränkung derartiger ungebundener Kapitalrücklagen vor bzw beschränke sich deren Verwendung auf eine Verrechnung mit Verlusten.

Sowohl der UFS¹ wie auch nunmehr der VwGH² bestätigten dieses Ergebnis.

Aus den Entscheidungsgründen³

Rechtslage und Zielsetzung

„Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.“

§ 4 Abs. 12 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung (BGBl. Nr. 797/1996) lautet:

„(12) Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) als auch bei einer Einnahmen – Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens:
 1. Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Ka-

1 UFS 20.11.2013, RV/0506-I/11, BFGjournal 2014, 70 m Anm Hirschler/Sulz/Oberkleiner; siehe zB auch Hebenstreit/Stückler, Überlegungen zur Einbringung von Beteiligungen nach Art III UmgrStG, GesRZ 2015, 115 (115 ff).

2 VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0002, ÖStZB 2015/269, 607 = RdW 2015/575, 670; dazu bereits Wiesner, Grenzen der Einlagenrückzahlung, RWZ 2015/84, 363.
 3 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

pitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren einschließlich eines Partizipations- und Genußrechtskapitals im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.

2. Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Z 3 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.

3. Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben. Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.⁴

Diese Bestimmung wurde mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996 eingefügt (und mit dem Abgabenänderungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 797/1996 im ersten Satz geändert). In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (72 und Zu 72 BlgNR 20. GP, 257) wurde hiezu u.a. ausgeführt:

„Mit der gesetzlichen Verankerung der Steuerneutralität der Einlagenrückzahlung soll den Entwicklungen im Abgabenrecht Rechnung getragen werden. Im Gegensatz zu der seinerzeitigen Judikatur zum KStG 1966 entsprechenden Behandlung sämtlicher Ausschüttungserträge als Beteiligererträge unabhängig von ihrer Herkunft hat sich die Judikatur inzwischen zur Behandlung der Einlagenrückgewähr als logisches Gegenstück zur Einlage hin entwickelt. Die vorgesehene gesetzliche Verankerung der Einlagenrückzahlung stellt damit im wesentlichen eine Klarstellung dar und ersetzt die bisherige Teilregelung in § 31 Abs. 2 Z 2.“

Der Begriff der Einlagenrückzahlung ist ein steuerlicher nicht mit dem handelsrechtlichen Begriff der Einlagenrückgewähr übereinstimmender Terminus. Der für eine Rückzahlung in Betracht kommende Einlagentatbestand soll auf die Positionen beschränkt werden, die in den Jahresabschlüssen unter das Eigenkapital fallen sowie mit dem Partizipations- und dem Substanzgenußrechtskapital jenes Surrogatkapital einschließen, das abgabenrechtlich die Eigenschaft eines Eigenkapitals annimmt. Als rückzahlungsfähiges Eigenkapital soll auch verdecktes Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital gelten, das nach Lehre und Rechtsprechung dann vorliegt, wenn Anteilsinhaberdarlehen bzw. -kredite unter bestimmten Voraussetzungen die Eigenschaft als Fremdkapital verlieren und auf Anteilsinhaberebene zu einer Zuschreibung der Forderung zu den Anschaffungskosten oder dem Buchwert der Beteiligung führen. 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 an ihre Anteilsinhaber unverändert als verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu erfassen sind. Vom Einlagentatbestand ausgenommen sind jene Nennkapitalteile, die infolge einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln – soweit sie aus Gewinnrücklagen stammen – zehn Jahre steuerhängig im Sinne des § 32 Z 3 EStG 1988 sind, und jene Kapitalrücklagenteile, die aus Umgründungen entstanden sind und vor der Umgründung Gewinnbestandteile waren.

(...)

Zwecks Erfassung und Evidenthaltung soll die Körperschaft verpflichtet werden, außerbilanzmäßig ein steuerliches Evidenzkonto einzurichten und laufend weiterzuführen. Im Normalfall wird das Evidenzkonto der Summe von Nennkapital und Kapitalrücklagen entsprechen. Sollte ein Kapitalrücklagenteil ertragswirksam aufgelöst werden und damit im Bilanzgewinnkonto Eingang finden, ohne daß er durch Saldierung mit einem Jahresfehlbetrag oder einem Bilanzverlust des Vorjahres untergeht, muß er weiterhin in Evidenz gehalten werden, bis er durch spätere Verwendung im Wege der Verrechnung gegen einen künftigen Jahresfehlbetrag oder einer offenen Ausschüttung untergeht. Es soll der Disposition der Körperschaft und ihrer Vertreter überlassen bleiben, ob dabei primär Gewinnteile oder Kapitalrücklagenteile als verwendet gelten.“

Einlagenrückzahlungen als *contrarius actus* zur Einlage

„Was einer Kapitalgesellschaft im Wege einer Einlage, also *societatis causa* zugewendet wird, führt bei ihr nicht zur Ertragsbesteuerung, beim Gesellschafter aber zu Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Einlagenrückzahlungen sind das Gegenstück, der *contrarius actus*, zu Einlageleistungen der Gesellschafter. Kapitalrückzahlungen sind bei der Gesellschaft nichsteuerbare Vermögensabflüsse und bewirken beim Gesellschafter eine Minderung der auf die Beteiligung aktivierten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (vgl. das Erkenntnis vom 22. März 2000, 96/13/0175, VwSlg. 7488/F).“

Einlagenbewertung nach Steuerrecht, nicht Unternehmensrecht

„Der Begriff der Einlagenrückzahlung ist – wie auch in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ausgeführt – ein steuerlicher, nicht handelsrechtlicher Terminus. Wenn auch in § 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988 zum Teil Begriffe verwendet werden, die aus dem Handelsrecht (Unter-

nehmensrecht) stammen (worauf auch die Erläuterungen verweisen, wenn sie sich auf ‚Positionen‘, die in den Jahresabschlüssen unter das Eigenkapital fallen‘ beziehen), so sind aber nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes darüber hinaus auch Positionen zu berücksichtigen, denen bloß abgabenrechtlich die Eigenschaft eines (verdeckten) Eigenkapitals zukommt. Schon daraus ist – entgegen dem Revisionsvorbringen – ableitbar, dass es sich hier um steuerrechtlich, und nicht unternehmensrechtlich definierte Einlagen (Eigenkapital) handelt. Auch der Umstand, dass nach § 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 die Körperschaft den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen hat (nach den Erläuterungen: ‚außerbilanzmäßig‘), deutet darauf hin, dass die Bewertung der Einlagen nach steuerrechtlichen (und nicht unternehmensrechtlichen) Normen zu erfolgen hat. Damit ist aber – entgegen *Hügel* in *Hügel/Mühlebner/Hirschler*, Umgründungssteuergesetz, § 18 Tz 46 sowie § 3 Tz 55; und *Rabel* in *Helbich/Wiesner/Brucker*, Handbuch Umgründungen, § 18 Tz 40 – schon nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 12 EStG 1988 abzuleiten, dass die Einlagen steuerrechtlich definiert und zu bewerten sind (dass ein derartiges Ergebnis ‚steuersystematisch sinnvoll‘ ist, räumt auch *Hügel*, aaO, ein).

Die Bewertung der Einlage erfolgt sohin nach steuerlichen Bestimmungen (vgl. auch *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 453). Auch bei einer Buchwerteinbringung nach Art. III UmgrStG (dass die Voraussetzungen für eine derartige Einbringung im vorliegenden Fall erfüllt sind, ist im Revisionsverfahren nicht strittig) ist das steuerliche Einbringungskapital entscheidend, das unterneh-

mensrechtliche Einbringungskapital ist hingegen ohne Bedeutung (vgl. *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, Umgründungssteuergesetz⁴, § 18 Tz 61 ff; *Jakom/Marschner* EStG, 2015, § 4 Tz 499).“

Unabhängigkeit des § 4 Abs 12 EStG von der unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperre

„Ob einer Ausschüttung des handelsrechtlichen (unternehmensrechtlichen) umgründungsbedingten Unterschiedsbetrages auch eine unternehmensrechtliche Ausschüttungsbeschränkung (§ 235 Z 3 UGB; vgl. nunmehr § 235 Abs. 1 UGB idF des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014, BGBl. I Nr. 22/2015, und hiezu die Erläuterungen zur Regierungsvorlage 367 BlgNR 25. GP, 11 f) entgegensteht, muss im vorliegenden Fall nicht geprüft werden. Es ist nicht ausgeschlossen, dass auch eine allenfalls (unternehmensrechtlich) widerrechtliche Rückgewähr von Einlagen eine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 darstellen kann (*Marschner*, aaO, § 4 Tz 489, unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 19. Februar 1991, 87/14/0136, VwSlg. 6582/F).“

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken aufgrund des Legalitätsprinzips

„Entgegen den Ausführungen in der Revision ist die Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 auch iSd Art. 18 Abs. 1 B-VG ausreichend determiniert, sodass sich der Verwaltungsgerichtshof nicht veranlasst sieht, ein Normprüfungsverfahren einzuleiten.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

Auch die Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG durch das AbgÄG 2015⁴ legt besonderes Augenmerk auf die Wirkung von Umgründungen, bei denen durch unternehmensrechtliche „Aufwertung“ iS des § 202 UGB Gewinne entstehen.⁵ Da aber – wie das vorliegende Erkenntnis zeigt – auch bei „Aufwertungs-umgründungen“ der Einlagenstand nach § 4 Abs 12 EStG (lediglich) um das steuerliche Umgründungskapital erhöht wird, ist inso-

fern auch keine umgründungsbedingte Gestaltungsmöglichkeit eröffnet (etwa durch die Auflösung und Rückzahlung aufwertungsbedingter Kapitalrücklagen).⁶ Die Materialien zum AbgÄG 2015 weisen allerdings auf „Gestaltungsmöglichkeiten in Zusammenhang mit Umgründungen, nach denen auf Ebene der Körperschaft unversteuerte Gewinne ausgeschüttet werden konnten“, hin.⁷ Diese Bedenken richten sich offenbar

4 BGBl I 2015/163.

5 Dazu ausführlich *Kofler/Marschner/Wurm*, Abgabenänderungsgesetz 2015: Neukonzeption der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 2015, 1581 (1581 ff).

6 Siehe VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0002, ÖStZB 2015/269, 606 (vorgehend UFS 20.11.2013, RV/0506-I/11, BFGjournal 2014,

70 m Anm *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*); ebenso Pkt 2.1.3 und Pkt 3.2.2 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88; zum bisherigen Meinungsstand im Schrifttum siehe zB *Furherr* in *Kofler* (Hrsg.), UmgrStG⁴ (2015) § 18 Rz 152 ff.

7 ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 3 (zum AbgÄG 2015).

gegen jene Fälle, in denen der steuerliche Innenfinanzierungsstand durch unternehmensrechtliche Gewinne aufgrund einer umgründungsbedingten Neubewertung (also steuerlich noch nicht realisierte stille Reserven⁸) erhöht werden könnte. Während das StRefG 2015/2016⁹ dies durch eine eigenständig-steuerliche Regelung aufgriff und die gesonderte Evidenzierung von umgründungsbedingten Differenzbeträgen vorsah,¹⁰ nimmt das AbgÄG 2015 eine Verknüpfung mit dem Unternehmensrecht vor: So erhö-

hen „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 der Anregungen im Begutachtungsverfahren¹¹ und im Schrifttum¹² sollen steuerliche Gestaltungen daher primär durch eine Neuregelung der unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperre nach § 235 UGB verhindert werden.¹³

8 ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016); *Rzepa/Titz*, Einlagenrückzahlungen von Körperschaften, in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16 (2015) 51 (55).

9 BGBl I 2015/118.

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

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

12 *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 598.

13 Dazu bereits *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 2015, 1581 (1585 ff).