

## BMF: Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass veröffentlicht

Bilanz- und Konzernsteuerrecht



Am 27. September 2017 hat das BMF den Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass veröffentlicht ([BMF-010203/0309-IV/6/2017](#)), der die Voraussetzungen für Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen konkretisiert. Neu ist die Einführung von disponiblen und indisponiblen Subkonten für Einlagen und Innenfinanzierung. Im Vergleich zum Entwurf des Erlasses sind nunmehr insbesondere auch Erleichterungen für kleine und mittelgroße GmbH vorgesehen. Auch dürfte es (einmalig) möglich sein, eine vor Veröffentlichung des Erlasses (insbesondere in der Körperschaftsteuererklärung 2015) durchgeführte erstmalige Ermittlung der Innenfinanzierung nunmehr im Zuge der Körperschaftsteuererklärung 2016 anzupassen.

### Unterscheidung zwischen disponiblen und indisponiblen Subkonten

§ 4 Abs 12 EStG setzt für Einlagenrückzahlungen einen positiven Einlagenstand und für offene Ausschüttungen einen positiven Innenfinanzierungsstand voraus. Letzterer erhöht sich um Jahresüberschüsse und vermindert sich um Jahresfehlbeträge sowie offene Ausschüttungen. Im Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass wird näher festgelegt, unter welchen Voraussetzungen bei einer unternehmensrechtlichen Gewinnausschüttung steuerlich ein Wahlrecht zwischen offener Ausschüttung und Einlagenrückzahlung besteht. Dabei wird zwischen „disponiblen“ und „indisponiblen“ Größen unterschieden, die der Körperschaftsteuererklärung 2016 beizulegen und in Evidenz zu halten sind:

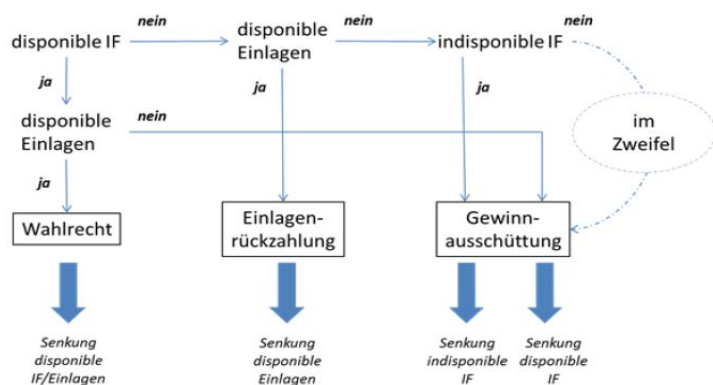
- **Indisponible Einlagen:** Nennkapital, gebundene Kapitalrücklagen
- **Disponible Einlagen:** sonstige Einlagen
- **Indisponible Innenfinanzierung:** gebundene Gewinnrücklagen

- **Disponibile Innenfinanzierung:** sonstige Innenfinanzierung

Ist ein unternehmensrechtlich ausgeschütteter Bilanzgewinn sowohl im Stand der disponiblen Einlagen als auch im Stand der disponiblen Innenfinanzierung gedeckt, besteht ein Wahlrecht, für steuerliche Zwecke den Bilanzgewinn als Einlagenrückzahlung oder als offene Ausschüttung zu behandeln. Bei Deckung in nur einer Größe liegt zwingend eine Einlagenrückzahlung oder eine offene Ausschüttung vor. Durch das Abstellen auf „disponible“ Größen wird damit das Wahlrecht eingeschränkt. Gleichzeitig werden aber dadurch gesellschafts- und bilanzrechtliche Schranken und insbesondere die Unterscheidung zwischen gebundenen und nicht gebundenen Eigenkapitalpositionen berücksichtigt.

Findet der Bilanzgewinn nirgendwo Deckung, ist zunächst zwingend von einer Rückzahlung der indisponiblen Innenfinanzierung (offene Ausschüttung) auszugehen. Unternehmensrechtliche Bilanzpositionen sind für diese steuerlichen Beurteilungen nicht relevant. Nur die Rückzahlung indisponibler Einlagen kann ausschließlich dann erfolgen, wenn auch über die entsprechende unternehmensrechtliche Bilanzposition verfügt wird (z.B. durch

Kapitalherabsetzung oder Auflösung gebundener Kapitalrücklagen). Im Zweifel ist daher von einer offenen Ausschüttung auszugehen.



### Kleine und mittelgroße GmbHs

Bei kleinen und mittelgroßen GmbH entfällt die Unterscheidung zwischen disponibler und indisponibler Innenfinanzierung; die Innenfinanzierung kann bei solchen Gesellschaften als einheitliche Größe dargestellt werden. Auch können bestehende, nach den UGB-Eigenkapitalpositionen gegliederte Evidenzkonten auch zukünftig in dieser Form fortgeführt werden, sofern sie soweit untergliedert sind, dass die gesellschaftsrechtliche Bindung einzelner Bilanzpositionen erkennbar ist (daher zB nicht nur eine Zeile für Kapitalrücklagen, sondern Trennung in gebundene und freie Kapitalrücklagen).

### Laufende Ermittlung der Innenfinanzierung

Veränderungen der Innenfinanzierung sind laufend zu ermitteln. Offene Ausschüttungen verändern nämlich den Stand der Innenfinanzierung bereits zum Zeitpunkt der Beschlussfassung, während der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag am Ende eines Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen ist. Besteht bei einem unternehmensrechtlich ausgeschütteten Bilanzgewinn für steuerliche Zwecke ein Wahlrecht, weil zum Zeitpunkt der Beschlussfassung beide disponiblen Subkonten (Einlagen und Innenfinanzierung) positiv sind, wird die Wahl zwischen offener Ausschüttung und Einlagenrückzahlung in der KEST-Anmeldung dokumentiert. Laut dem Erlass ist eine nachträgliche Änderung nicht möglich.

Welche Wahl getroffen wird, hat nicht nur Auswirkungen auf die ausschüttende Gesellschaft – Einlagenrückzahlungen vermindern den Kontostand der Einlagen, offene Ausschüttungen vermindern den Kontostand der Innenfinanzierung –, sondern auch auf die Anteilsinhaber. Bei einer Einlagenrückzahlung ist nämlich gemäß § 4 Abs 12 EStG von einer Veräußerung der Beteiligung auszugehen, die den

Buchwert der Beteiligung mindert und bei einem Buchwert von Null zur Steuerpflicht führen kann.

### Übergangsvorschriften und Härtefälle

Der Stand der Innenfinanzierung ist erstmalig zum letzten Bilanzstichtag vor dem 01.08.2015 zu ermitteln (bei Körperschaften mit einem Regelwirtschaftsjahr somit per 31.12.2014). Hierfür sind zwei Methoden vorgesehen (vgl auch [Tax News 10-11/2016](#)):

- **Exakte Ermittlungsmethode:** anhand der historischen Jahresabschlüsse seit der Gründung der Körperschaft.
- **Pauschale Ermittlungsmethode:** anhand der Gegenüberstellung des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals und des steuerlichen Einlagenstands zum Stichtag für die erstmalige Ermittlung.

Da die pauschale Ermittlungsmethode in der Praxis teilweise zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen kann, ältere Unterlagen aber oftmals nicht mehr vorhanden sind, bestehen laut dem Erlass keine Bedenken, den erstmaligen Stand der Innenfinanzierung zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2006 mittels der pauschalen Ermittlungsmethode zu ermitteln und in weiterer Folge die exakte Ermittlungsmethode bis zum letzten Bilanzstichtag vor dem 01.08.2015 anzuwenden.

Allerdings können auch in diesen Fällen nicht sachgerechte Ergebnisse eintreten, insbesondere wenn nicht durchgebuchte Großmutterzuschüsse, Aufwertungsumgründungen mit steuerlicher Buchwertfortführung oder unternehmensrechtlich als Beteiligungsertrag verbuchte Einlagenrückzahlungen vor dem genannten Bilanzstichtag erfolgten. Laut dem Erlass sind andere Schätzungsmethoden, die solche Härtefälle vermeiden, nicht zulässig, wobei umstritten ist, ob diese Sichtweise zutreffend ist.

Wird der erstmalige Stand der Innenfinanzierung anhand historischer Jahresabschlüsse ermittelt, sind diese im Falle einer abgabenbehördlichen Prüfung offenzulegen. Aus diesem Grund empfiehlt es sich, die historischen Bücher und Aufzeichnungen auch in den kommenden Jahren aufzubewahren.

### Behandlung zahlreicher Sonderfragen

Schließlich behandelt der Erlass zahlreiche Sonderfragen der Einlagen und Innenfinanzierung, wie zB Liquidationen, abweichende Einkünftezurechnung bei organschaftlicher Vertretung sowie bei höchst-

persönlichen Tätigkeiten (§ 2 Abs 4a EStG), Ergebnisabführungsverträge, phasenkongruente Gewinnausschüttung und Umgründungen, Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und Erwerb eigener Aktien. Einzelne wesentliche Aussagen sind:

- Unversteuerte Rücklagen gehören bei erstmaliger pauschaler Ermittlung der Innenfinanzierung zur Gänze zum UGB-Eigenkapital (eventuell wurde in bereits eingereichten Steuererklärungen anders vorgegangen; die bisherige Berechnung könnte dann berichtigt werden, um einen zutreffenden (höheren) Stand der Innenfinanzierung auszuweisen).
- Die steuerlichen Einlagen, die auf Surrogatkapital (Substanzgenussrechte) entfallen, das steuerliches Eigenkapital ist, aber unternehmensrechtlich als Fremdkapital (oder auch zwischen Eigen- und Fremdkapital) ausgewiesen wurde, können bei erstmaliger pauschaler Ermittlung der Innenfinanzierung unberücksichtigt bleiben, um ein sachgerechtes Ergebnis zu erreichen.
- Der Stand der Innenfinanzierung ist (erst) erstmals bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2016 evident zu halten. Dabei ist auch bekanntzugeben, in welcher Form die erstmalige Ermittlung der Innenfinanzierung durchgeführt wird. Wurde die Körperschaftsteuererklärung 2016 bereits vor Veröffentlichung des Erlasses eingereicht, kann das Evidenzkonto 2016 nochmals adaptiert und nachgereicht werden (und damit auch eine andere Methode zur erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung gewählt werden). Dies sollte (auch wenn dies nicht ausdrücklich im Erlass angesprochen wird) auch dann gelten,

wenn die Körperschaftsteuererklärung 2016 zwar noch nicht eingereicht wurde, in der Körperschaftsteuererklärung 2015 aber bereits (vor Veröffentlichung des Erlasses) eine bestimmte Methode zur erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung gewählt wurde. Auch in diesen Fällen sollte es möglich sein, mit Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2016 die bisherige Vorgehensweise bei der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung noch anzupassen. Insbesondere bei negativen Innenfinanzierungsständen sowie Kapitalgesellschaften im Gesellschafterkreis sollten Handlungsmöglichkeiten in diesem Zusammenhang geprüft werden.

- Es ist zulässig, bis zum Veranlagungsjahr 2016 erfolgte Verlustübernahmen im Zuge von Ergebnisabführungsverträgen steuerlich nicht als Einlage zu behandeln (so dass auch eine Rekonstruktion solcher Verlustübernahmen zwecks erstmaliger Ermittlung der Innenfinanzierung nicht erforderlich ist).

Die Grundsätze der Einlagen und Innenfinanzierung sollen auch für ausländische Körperschaften gelten. Zwar ist eine formale Führung von Evidenzkonten nur bei der unbeschränkten Steuerpflicht erforderlich, allerdings stellt sich bei inländischen Anteilshabern die Frage, ob eine Einlagenrückzahlung oder eine offene Ausschüttung vorliegt. Dies kann durch entsprechende Unterlagen (zB ausländische Jahresabschlüsse in Kombination mit gesellschaftsrechtlichen Beschlüssen) nachgewiesen werden. Ob ohne Evidenz im Zweifel von einer offenen Ausschüttung auszugehen ist, lässt der Erlass offen.

**Florian Brugger**  
Senior Manager, Tax  
T +43 1 31332-3267  
fbrugger@kpmg.at

**Kasper Dziurdz**  
Assistant Manager, Tax  
T +43 1 31332-3896  
kdziurdz@kpmg.at

[kpmg.at](http://kpmg.at)