



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Umgründungen und Einlagenevidenzkonten“

verfasst von / submitted by

Mag. Judith Schrammel

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2023 / Vienna 2023

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Mag. Dr. Dimitar Hristov

Inhaltsverzeichnis

1	Der Gesellschafter und seine (umgegründete) Gesellschaft	1
2	Das (Einlagen-)Evidenzkonto	3
2.1	Der gemeine Wert iSd § 6 Z 14 EStG	4
2.2	Die steuerliche Einlage iSd § 8 KStG	7
2.3	Der Einlagenbegriff des § 4 Abs 12 EStG	9
2.4	Die Beziehung des § 4 Abs 12 EStG zu § 8 Abs 1 KStG	11
2.5	Die unternehmensrechtliche Einlage iSd § 202 UGB	11
2.6	Die Einlagenrückzahlung	14
2.7	Die Rechtsentwicklung der Einlagenrückzahlung	16
2.8	Die Untergliederung des Einlagenevidenzkontos	17
2.9	Das Einlagenevidenzkonto iZm ausländischen Gesellschaften	20
3	Die Systematisierung von Umgründungen in Bezug auf § 4 Abs 12 EStG	24
3.1	Umgründungen und die maßgeblichen Werte	26
3.2	Umgründungen mit Einlagencharakter	31
3.3	Umgründungen mit Einlagenumschichtungscharakter	33
3.4	Umgründungen mit Einlagenrückzahlungscharakter	39
4	Ausgewählte Themengebiete iZm Umgründungen	43
4.1	Der Forderungsverzicht als (steuerpflichtige) Einlage	43
4.2	Die Ausschüttungssperre iSd § 235 Abs 1 UGB	45
4.3	Die Zwischengesellschaft bei mittelbaren Vermögensverlagerungen	48
4.4	Die Negativabgrenzung des § 4 Abs 12 Z 2 EStG	53
4.5	Der Auslandsbezug iZm Umgründungen	55
4.6	Die Rückwirkungsfiktion bei Umgründungen	60

4.7	Umgründungsbedingte Kapitalmaßnahmen	63
4.8	Das Vorliegen eines negativen Buchwertes iZm Umgründungen.....	64
4.9	Die Gestaltungsmöglichkeiten iZm Einlagen und Umgründungen.....	67
5	Exkurs: Einlagen und die Innenfinanzierung (-sverordnung).....	70
6	Conclusio	72
7	Literaturverzeichnis.....	74
7.1	Monografien und Kommentare	74
7.2	Beiträge in Sammelwerken.....	75
7.3	Beiträge in Fachzeitschriften	76
7.4	Beiträge in Fest- oder Gedenkschriften	78
7.5	Richtlinien und Erlässe	78
7.6	Judikatur	78
8	Abbildungsverzeichnis	80
	Zusammenfassung / Abstract.....	81

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bspw	beispielsweise
bzw	beziehungsweise
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUR	Euro
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f	folgend
gem	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
hA	herrschenden Ansicht
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgebende
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
IF-VO	Innenfinanzierungsverordnung
iHv	in Höhe von
iSd	im Sinne des
iSv	im Sinne von
iVm	in Verbindung mit
iZm	in Zusammenhang mit
KESt	Kapitalertragsteuer

KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit	Litera
OGH	Oberster Gerichtshof
RÄG	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz
Rsp	Rechtsprechung
Rz	Randziffer
SpaltG	Spaltungsgesetz
StRefG	Steuerreformgesetz
TS	Teilstrich
Tz	Textziffer
ua	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UmgrStR	Umgründungssteuerrichtlinien
uU	unter Umständen
vgl	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zT	zum Teil

1 Der Gesellschafter und seine (umgegründete) Gesellschaft

Einlagen sowie Einlagenevidenzkonten sind sowohl auf Ebene einer Gesellschaft als auch auf Ebene ihrer Gesellschafter von großer Bedeutung und daher von besonderem Interesse. Grund dafür ist die abweichende steuerliche Behandlung von (steuerneutralen) Einlagenrückzahlungen und Gewinnausschüttungen.¹

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996² wurde daher die gesetzliche Verpflichtung zur Erfassung von durch Gesellschafter erhaltenen Einlagen im Rahmen eines Einlagenevidenzkontos in § 4 Abs 12 EStG normiert. In der Regel entspricht das außerbilanzmäßige Einlagenevidenzkonto dem in der Bilanz ausgewiesenen Nennkapital sowie den Kapitalrücklagen.³ Bspw durch Umgründungen kann es zu unterschiedlichen Werten zwischen dem unternehmensrechtlichen Kapital und den steuerlichen Einlagen kommen.⁴

Einlagen und ihre Evidenz sowie laufende Fortführung im Einlagenevidenzkonto spielen daher insbesondere im Umgründungssteuerrecht eine wichtige Rolle. Umgründungen sind gekennzeichnet durch verschiedenste Sachverhalte, wobei die möglichen Rechtsfolgen in Zusammenhang mit Einlagen im Gesetz sehr komprimiert geregelt sind. Die steuerliche Beurteilung ist daher stark von Gesetzesauslegung und der allgemein anerkannten Verwaltungspraxis sowie systematischen und teleologischen Überlegungen geprägt.⁵

Während die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung in der Innenfinanzierungsverordnung⁶ geregelt sind, findet sich in Bezug die Auswirkungen von Umgründungen auf die Einlagen lediglich in § 4 Abs 12 Z 2 EStG eine negative Abgrenzung des Einlagenbegriffs. Darüber hinaus finden sich keine gesetzlichen Regelungen von Umgründungen auf den Einlagenstand.⁷

¹ Vgl. *Ebner/Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyer/Ebner/Ehgartner* (Hrsg), *Jakom EStG*¹⁵ (2022) § 4 Tz 471 f.

² Strukturanpassungsgesetz 1996 BGBl 201/1996.

³ Vgl. *OV*, Die Einlagenrückzahlung im Steuerrecht und das Evidenzkonto gemäß § 4 Abs 12 Z 3 EStG, *RWP* 2011/43, 158 (161).

⁴ Vgl. *Hirschler/Stückler/Wytrzens* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), *Einkommensteuer*⁶² (2016) § 4 Abs 12 EStG Tz 32.

⁵ Vgl. *Oberkleiner/Stenico*, Spaltungen und Evidenzkonten – ausgewählte Praxisfälle, in *FS Sulz* (2022) 239 (241); *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), *Handbuch Einlagenrückzahlung* (2016) 31 (34).

⁶ Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung (Innenfinanzierungsverordnung – IF-VO) BGBl II 90/2016.

⁷ Vgl. *Lachmayer/Wild*, Das Einlagenevidenzkonto nach der Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), *Handbuch Einlagenrückzahlung* (2016) 31 (34).

Dementsprechend widmet sich die vorliegende Master Thesis nach einer allgemeinen Darstellung des aktuell in Geltung stehenden Systems der steuerlichen Einlagen mit den für diese Thesis relevanten Bestimmungen betreffend Einlagen und Umgründungen. In diesem Zusammenhang soll ua durch Erläuterungen zur steuerlichen Behandlung von Einlagenrückzahlungen die Bedeutung der Evidenthaltung von Einlagen auf Ebene der Gesellschaften aufgezeigt werden.

Im Anschluss wird das Augenmerk auf die Systematisierung von Umgründungen im Hinblick auf § 4 Abs 12 EStG gerichtet. Unter diesem Punkt erfolgt eine Darstellung der grundsätzlichen Auswirkungen von Umgründungen auf den Einlagenstand der übertragenden und übernehmenden Körperschaften.

Im Rahmen von Umgründungen sind zudem einige Besonderheiten im Hinblick auf den Einlagenstand sowie die Bewertung auf Anteilsehaberebene zu beachten. Weiterführend werden daher einige ausgewählte Themengebiete, wie bspw die Auswirkungen von Einlagen und Umgründungen in der Zwischengesellschaft sowie Umgründungen mit Auslandsbezug, die über eine allgemeine Darstellung hinausgehen, in einem gesonderten Kapitel detaillierter behandelt.

In einem abschließenden Abschnitt werden nochmals die zentralen Erkenntnisse der Master Thesis zusammengefasst.

2 Das (Einlagen-)Evidenzkonto

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996⁸ wurde die Verpflichtung zur Erfassung von durch Gesellschafter erhaltenen Einlagen im Rahmen eines Einlagenevidenzkontos erstmalig gesetzlich normiert. Die steuerlichen Rahmenbedingungen für diese Evidenthaltung sind in § 4 Abs 12 EStG enthalten. Zur Dokumentation und Nachvollziehbarkeit der (Innenfinanzierungs- und) Einlagenstände verlangt § 4 Abs 12 Z 3 EStG die Erfassung und laufende Fortschreibung der Einlagen in einem Evidenzkonto.⁹

Das Evidenzkonto dient der Dokumentation des steuerlichen Einlagenstandes sowie der Innenfinanzierung. Es stellt dem Grunde nach ein Beweismittel im Sinne der Evidenthaltung des steuerneutralen Rückzahlungspotenziales der Gesellschaft an ihre Anteilsinhaber sowie des Ausschüttungspotenziales dar. Auch im Rahmen von Umgründungen ist das Evidenzkonto ein durchaus relevantes Beweismittel. Das Einlagenevidenzkonto zeigt die durch die Anteilseigner bereitgestellte Außenfinanzierung der Körperschaft. Hintergrund ist die abweichende steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlung und Gewinnausschüttungen. Einlagen auf Ebene von Körperschaften erfolgen steuerneutral. Sie erhöhen den steuerlichen Gewinn nicht, sondern die Anschaffungskosten bzw den steuerlichen Buchwert auf Ebene der Anteilseigner. Korrespondierend dazu sind auch Einlagenrückzahlungen bis zur Höhe der Anschaffungskosten bzw des steuerlichen Buchwertes steuerneutral. Übersteigt eine Einlagenrückzahlung diese Werte, liegt eine steuerpflichtige (Teil-) Veräußerung vor.¹⁰

Die Verpflichtung zur Führung eines (Einlagen-) Evidenzkontos gem § 4 Abs 12 Z 3 EStG ist eine materiell-rechtliche Ordnungsvorschrift iSd § 126 Abs 1 BAO. Es handelt sich um eine Aufzeichnungsvorschrift, deren Nichteinhaltung keine materiellen steuerlichen Vorschriften nach sich zieht. Das Evidenzkonto bzw die fortlaufende Entwicklung des Evidenzkontos ist jährlich im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung als Beilage dem Finanzamt zu übermitteln. Der Erlass eines Feststellungsbescheides durch die Finanzbehörde ist dennoch, entgegen der Rechtslage in anderen Ländern wie bspw Deutschland, nicht vorgesehen. Mangels

⁸ Strukturanpassungsgesetz 1996 BGBl 201/1996.

⁹ Vgl. *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 444 f.

¹⁰ Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, *Jakom EStG*¹⁶ (2023) § 4 Tz 471 f; *Mayr/Schlager*, Entstehungsgeschichte, bisherige Problemstellungen und das neue Konzept der Einlagenrückzahlung in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), *Handbuch Einlagenrückzahlung* (2016) 1 (5 f); *OV*, Die Einlagenrückzahlung im Steuerrecht und das Evidenzkonto gemäß § 4 Abs 12 Z 3 EStG, RWP 2011/43, 158 (161).

Rechtskraft des Evidenzkontos kann daher die Darstellung der Einlagen nicht verjähren und es besteht die Möglichkeit einer Berichtigung ua im Rahmen einer Betriebsprüfung.¹¹

Trotz der Verpflichtung zur Führung eines Einlagenevidenzkontos kann die Verletzung dieser Vorschrift nicht zu einer steuerlichen Behandlung führen, welche der wirtschaftlichen Betrachtungsweise widerspricht. Eine allenfalls durch die Abgabenbehörde festgestellte fehlerhafte Darstellung des Evidenzkontos oder eine Nichtführung bzw Nichtvorlage bewirkt uU eine Schätzungspflicht. Für das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung ist das Führen oder die Vorlage eines Einlagenevidenzkontos nach ständiger Rsp¹² keine materiellrechtliche Voraussetzung.¹³

Aus Sicht des Anteilnehmers besteht keine gesetzliche Verpflichtung zu einer Evidenzhaltung der Anschaffungskosten. Eine Ausnahme diesbezüglich besteht gem § 43 Abs 2 UmgrStG, der eine Aufzeichnungspflicht für die Anschaffungskosten von Anteilen normiert. Eine Verletzung dieser Verpflichtung wird durch Schätzungsberichtigung iSd § 184 Abs 3 BAO geahndet.¹⁴

2.1 Der gemeine Wert iSd § 6 Z 14 EStG

In Zusammenhang mit Einlagen ist zunächst § 6 Z 14 EStG als Grundsatzvorschrift einer genaueren Betrachtung zu unterziehen. § 6 Z 14 lit a EStG regelt die steuerliche Behandlung von Tauschgeschäften. Der Begriff des Tauschs wird dabei zunächst vom Zivilrecht übernommen, da das Steuerrecht ebenfalls die synallagmatische Verknüpfung von zwei Sachleistungen unter einem Tausch versteht. Da steuerlich jedoch jede Anschaffung von Wirtschaftsgütern gegen eine andere Leistung als Geld als Tausch subsumiert wird, decken sich der zivilrechtliche und steuerliche Begriff nicht. Trotz der Verwendung eines zivilrechtlichen Begriffs wird keine unmittelbare Anknüpfung an das Zivilrecht vorgenommen und der steuerliche Begriff des Tausches umfasst auch Fälle, die zivilrechtlich nicht als Tausch anzusehen sind.¹⁵

Bei einem Tausch liegt gem § 6 Z 14 lit a EStG sowohl eine Anschaffung als auch eine Veräußerung vor. Die Anschaffungskosten bzw der Veräußerungspreis bestimmen sich am ge-

¹¹ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 584 f.

¹² UFS 29.05.2012, RV/2587-W/08.

¹³ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 584 f.

¹⁴ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 585.

¹⁵ Vgl. *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 28; *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 470.

meinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes. In Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes und dessen Buchwert wird ein Gewinn verwirklicht, wobei die Gewinnrealisierung zwingend zu erfolgen hat. Einer Besteuerung unterliegen daher die stillen Reserven des hingegebenen Wirtschaftsgutes. Im Falle einer Buchwertfortführung würde es zu einer Übertragung von stillen Reserven auf das erhaltene Wirtschaftsgut kommen. Dies ist steuerlich aber nur in Ausnahmefällen möglich, weshalb sich die Einführung einer Tauschtheorie mit Buchwertfortführung nicht durchsetzen konnte. Gleiches gilt für die Ansicht, dass der Tausch von Anlagevermögen mit gleichem betrieblichem Zweck steuerneutral erfolgen soll. Systematisch betrachtet würde dies den Grundsätzen des EStG widersprechen.¹⁶

Die Formulierung des § 6 Z 14 lit a EStG enthält bei genauer Betrachtung keine präzise Bezeichnung des maßgeblichen Veräußerungspreises. Demgemäß sind „*als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes [...] jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen*“. ¹⁷ Mit der Bezeichnung „*jeweils*“ wird keine eindeutige Regelung getroffen, ob der gemeine Wert des selbst hingegebenen Wirtschaftsgutes oder jener des Wirtschaftsgutes des Tauschpartners für die Ermittlung des Veräußerungspreises ausschlaggebend ist. Nach hA und Rsp des VwGH sowie in Anwendung der maßgeblichen Tauschgrundsätze ist der gemeine Wert des selbst hingegebenen Wirtschaftsgutes als Veräußerungspreis anzusetzen.¹⁸

Damit wird die Gewinnrealisierung des Tausches nicht mit jener des Kaufs gleichgestellt. Dies erscheint nicht sachgerecht, wenn die Unterscheidung zwischen Tausch und Kauf bloß in der Gegenleistung liegt. Der verwirklichte Gewinn beim Kauf ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der Gegenleistung, somit dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes, und dessen Buchwert. Nur der Vermögenszuwachs im hingegebenen Wirtschaftsgut ist als Gewinn zu erfassen.¹⁹ Im Gegensatz dazu erfolgt bspw bei einem Grundstückstausch die Berechnung der GrESt gem § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG vom Wert der Gegenleistung, dem erhaltenen Grundstück.²⁰ Gleichermaßen gilt bei einem Tausch gem § 4 Abs 6 UStG der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Das Entgelt bestimmt sich ebenfalls nach dem Wert der Gegenleistung. Im UStG entspricht daher die Bemessungs-

¹⁶ Vgl. *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 58 f; *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 469 f; *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 6 Tz 52.

¹⁷ § 6 Z 14 lit a EStG idF BGBl 699/1991.

¹⁸ Vgl. *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 60.

¹⁹ Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 473.

²⁰ Vgl. *Schaffer/Siller* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 5 Tz 287.

grundlage für den Tausch jener des Kaufs.²¹ Ebenso wird im Ertragsteuerrecht, bei Ermittlung des Umgründungsgewinnes iSd § 202 Abs 2 KStG der Wert der „Tauschgegenleistung“ herangezogen, und nicht der Wert des übertragenen Vermögens.²²

Nach der hM steht beim Tausch jedoch der Anschaffungsaspekt, und nicht der Veräußerungsaspekt, im Vordergrund. Das Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft sind gedanklich voneinander zu trennen. Im Anschaffungsgeschäft ist die Frage der Ermittlung der Anschaffungskosten entscheidend, nicht die Aufdeckung der stillen Reserven im hingegebenen Wirtschaftsgut. Die Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsgutes bestimmen sich dementsprechend nach der Vermögensminderung des hingegebenen Wirtschaftsgutes, somit dessen gemeinen Wertes, da dies die Aufwendungen sind, die geleistet werden müssen, um das Wirtschaftsgut zu erwerben.²³

Mangels eigener Begriffsbestimmung des gemeinen Wertes im EStG können für die Bewertung des Tausches iSd § 6 Z 14 EStG die allgemeinen Bewertungsvorschriften des BewG herangezogen werden. § 10 Abs 1 BewG bestimmt, dass der gemeine Wert als allgemeiner Bewertungsmaßstab zur Anwendung kommt, sofern nichts anderes bestimmt ist. Der gemeine Wert iSd § 10 Abs 2 BewG ist der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr im Falle einer Veräußerung erzielt werden könnte. Demnach handelt es sich um einen fiktiven Veräußerungspreis, um den Verkehrswert des Wirtschaftsgutes. Eine künftige tatsächliche Veräußerung ist für die Wertermittlung nicht relevant. Nach dem Gesetz sind die Verhältnisse am Markt maßgeblich für die Bewertung, hingegen stellt die Rsp des VwGH²⁴ auf die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr angewandten Preise ab.²⁵

Gem § 6 Z 14 lit b EStG²⁶ gilt *„die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft [...] als Tausch [...], wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.“* § 6 Z 14 lit b EStG dehnt den Bewertungsgrundsatz somit auf Einlagen in Körperschaften aus, sofern nicht das UmgrStG eine speziellere Regelung vorsieht. Auf Ebene des Anteilseigners bewirkt eine

²¹ Vgl. *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG³ (2021) § 4 Tz 231; *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 473.

²² Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 473 f.

²³ Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 473 f.

²⁴ VwGH 24.7.2000, 99/16/0249.

²⁵ Vgl. *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 6 Tz 61 f; *Rabel/Ehrke-Rabel/Eichinger in Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 12 Tz 18; *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 75 f.

²⁶ § 6 Z 14 lit b EStG idF BGBl 699/1991.

Einlage einen Beteiligungserwerb bzw erhöht die Anschaffungskosten im Ausmaß des gemeinen Wertes des hingegebenen Wirtschaftsgutes. Für Umgründungen iSd UmgrStG enthält § 6 Z 14 lit b EStG eine Ausnahme von der Anwendung der steuerlichen Tauschgrundsätze. Dies ist aus dem Gesichtspunkt begründbar, dass Umgründungen gesellschaftsrechtliche Vorgänge eigener Art darstellen, die eine Anwendung der Tauschgrundsätze ausschließen. Zudem wird durch die Bestimmung die Steuerneutralität von Umgründungen vom allgemeinen Ertragsteuerrecht abgegrenzt. Auch bei Bejahren der Umgründung als Unterfall des Tausches ist die steuerliche Gewinnverwirklichung des § 6 Z 14 lit a EStG nicht anwendbar, da das UmgrStG grundsätzlich zwingend das Unterbleiben einer Gewinnrealisierung vorsieht. Der Bestimmung des § 6 Z 14 lit b EStG ist somit bloß deklarative Bedeutung beizumessen.²⁷

§ 6 Z 14 EStG stellt zusammengefasst die zentrale Bestimmung der Einlagen im Steuerrecht dar. Dementsprechend bauen § 4 Abs 12 EStG sowie § 8 Abs 1 KStG auf diese Bestimmung auf. Auf Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG sind für Körperschaften „sinngemäß“ die Tauschgrundsätze des EStG anzuwenden. Die Bewertung von (steuerlichen) Einlagen folgt allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen. Sowohl offene als auch verdeckte Einlagen bewirken sowohl auf Ebene des Gesellschafters als auch bei der Körperschaft einen Tausch iSd § 6 Z 14 EStG. Ziel der Regelung ist die Annäherung des Systems der Behandlung von Einlagen in § 8 Abs 1 KStG an die Regelungen des EStG.²⁸

2.2 Die steuerliche Einlage iSd § 8 KStG

Einlagen stellen, ebenso wie Einlagenrückzahlungen als Pendant zur Einlage, den Kernbereich der Beziehung zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern dar. Zentrale Bestimmung im KStG ist diesbezüglich § 8 Abs 1 KStG.²⁹ Gem § 8 Abs 1 KStG 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.*“³⁰

Im Körperschaftsteuerrecht ist grundsätzlich das Trennungsprinzip zu beachten, welches die Sphäre der Körperschaft von jener der Anteilseigner abgrenzt. Dieses Trennungsprinzip zeigt

²⁷ Vgl. *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 6 Tz 61 f; *Rabel/Ehrke-Rabel/Eichinger in Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 12 Tz 18; *Starlinger*, Einlagen und Umgründungen (1994) 63 f; *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 476.

²⁸ Vgl. *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 11 f.

²⁹ Vgl. *Mayr/Schlager in Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung 1 (1 f).

³⁰ § 8 Abs 1 KStG idF BGBl 401/1988.

sich ua in § 8 Abs 1 KStG, der mit dem KStG 1988 aufgenommen wurde.³¹ Demnach bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art bei der Ermittlung des Einkommens insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglied oder ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Vermögenszuflüsse und -abgänge, die ihren Ursprung in der gesellschaftsrechtlichen Beziehung mit den Anteilseignern haben, sind bei der Einkommensermittlung der Körperschaft außer Acht zu lassen. Diese Änderungen in der Kapitalausstattung der Gesellschaft dürfen keinen Einfluss auf das Einkommen nehmen, sondern sind steuerneutral zu behandeln. Als Ausfluss des Trennungsprinzips wird § 8 Abs 1 KStG bloß deklarative Bedeutung zugemessen.³²

§ 8 KStG enthält keine Definition der Einlage. Es findet sich in der Norm auch kein Hinweis, in welcher Form Einlagen in Gesellschaften erfolgen können. Vielmehr wird die Rechtsfolge der objektiven Bereicherung der Gesellschaft zulasten des Anteilseigners, welche durch den Einlagevorgang verwirklicht wird, normiert. Aufgrund der mangelnden Definition der Einlage und des weit gefassten Wortlautes des § 8 Abs 1 KStG wird auf einen breiten Anwendungsbereich geschlossen. Nicht nur Zuwendungen der Gesellschafter sui generis stellen Einlagen dar, auch gemischte Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Körperschaft sind vom Einlagenbegriff umfasst. Bei nachfolgenden Vorgängen handelt es sich ua um steuerliche Einlagen:

- Ausstattung mit dem Grund- bzw Stammkapital im Rahmen der Gründung
- Freiwillige Zuschüsse
- Forderungsverzichte und Besserungsvereinbarungen
- Zahlung überhöhter Entgelte für Leistungen der Gesellschafter
- Erwerb von Wirtschaftsgütern zu einem unangemessenen Kaufpreis.³³

Die Vornahme einer Einlage wirkt sich sowohl auf Ebene der Körperschaft als auch auf Ebene der Anteilseigner aus. Auf Ebene der Körperschaft führt der Einlagevorgang zu einem Tausch iSd § 6 Z 14 EStG. Es kommt zu einem Vermögenszugang, welcher nicht steuerbar ist. Aus Sicht der Gesellschaft bewirkt die Einlage somit eine steuerneutrale Vermögenszuwendung, die im Einlagenevidenzkonto darzustellen ist. Zu beachten ist, dass die Darstellung in der unternehmensrechtlichen Bilanz keine Auswirkungen auf das Steuerrecht hat, ausgenommen auf die Qualifikation als offene oder verdeckte Einlage. § 8 Abs 1 KStG ist als er-

³¹ Vgl. *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 1 f.

³² Vgl. *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Körperschaftsteuergesetz³ (2022) § 8 Tz 6 f; *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 2 f; *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 102 f.

³³ Vgl. *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ § 8 Tz 26.

tragsteuerliche Vorschrift zu sehen, welche zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses führt.³⁴

Auf Ebene der Anteilseigner liegt ebenfalls ein Tausch iSd § 6 Z 14 EStG vor. Aus Sicht der Gesellschafter sind die Rechtsfolgen im Gegensatz zur empfangenden Körperschaft hingegen abhängig davon, ob für die Einlage eine Gegenleistung gewährt wird oder die Einlage ohne Gegenleistung erfolgt. Erhält der Gesellschafter Anteile als Gegenleistung für die Einlage, kommt es zu der Anschaffung von neuen Anteilen, deren Anschaffungskosten mit dem Wert der Einlage angesetzt werden. Werden keine neuen Anteile ausgegeben, erhöhen sich die Anschaffungskosten der ursprünglich erworbenen Anteile nachträglich. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um offene oder verdeckte Einlagen handelt. Auf Ebene der Anteilseigner begründet die Einlage eine Steuerbarkeit, die in weiterer Folge in der Regel auch zu einer Steuerpflicht führt.³⁵

§ 8 Abs 1 letzter Satz KStG enthält eine Ausnahme der Steuerneutralität von Einlagen. Demnach ist bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam. Im Gegensatz zu einer werthaltigen Forderung stellt der Verzicht auf eine nicht (mehr) werthaltige Forderung somit eine steuerwirksame Betriebseinnahme dar (siehe dazu noch ausführlicher Punkt 4.1).³⁶

2.3 Der Einlagenbegriff des § 4 Abs 12 EStG

Gem § 4 Abs 12 Z 1 EStG sind „*Einlagen im Sinne dieser Vorschrift das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen [...] einschließlich eines Partizipations-, Genussrechtskapitals und eines Kapitals aus sonstigen Finanzierungsinstrumenten gemäß § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt*“.³⁷

Der Einlagenbegriff des § 4 Abs 12 EStG orientiert sich am gesellschaftsrechtlichen Eigenkapital. Die Definition enthält eine Anknüpfung an unternehmensrechtliche Bilanzpositionen,

³⁴ Vgl. Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³ § 8 Tz 57 f; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 77 f.

³⁵ Vgl. Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³ § 8 Tz 59; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 79.

³⁶ Vgl. Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³ § 8 Tz 69.

³⁷ § 4 Abs 12 Z 1 EStG idF BGBl 201/1996.

wobei durch einen Verweis auf das KStG dennoch von einem steuerrechtlichen Einlagenbegriff auszugehen ist.³⁸ Die steuerliche Einlagenevidenz stimmt daher nicht zwingend mit dem unternehmensrechtlichen Ausweis von Einlagen überein. Einerseits können mit Partizipationsrechten und Substanzrechten steuerliche Einlagen Eingang in das Evidenzkonto finden, obwohl sie unternehmensrechtlich nicht im Eigenkapital ausgewiesen werden. Gleiches gilt für verdecktes Eigenkapital, dass zu einer Erhöhung der Einlagen führt. Andererseits werden bspw Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln innerhalb von 10 Jahren sowie thesaurierte Gewinne durch Umgründungen unternehmensrechtlich im Eigenkapital dargestellt. Aus steuerlicher Sicht handelt es sich dabei aber nicht um Einlagen und somit wird keine Änderungen der Einlagenevidenz bewirkt.³⁹

§ 4 Abs 12 Z 1 EStG enthält eine taxative Aufzählung von Vermögenszuwendungen, die als steuerliche Einlagen zu qualifizieren sind, während § 4 Abs 12 Z 2 EStG den Einlagenbegriff um eine negative Abgrenzung ergänzt. Keine Aufzählung erfahren dabei Nutzungseinlagen, wie bspw das Überlassen von Arbeitskraft, Geld oder Wirtschaftsgütern. Die Verwaltungspraxis sieht Nutzungseinlagen dementsprechend nicht als Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG an.⁴⁰

Mittelbare Einlagen stellen hingegen Einlagen iSd § 4 Abs 12 Z 1 EStG dar. Unter mittelbaren Einlagen sind ua Großmütterzuschüsse zu verstehen. Diese sind auf allen Ebenen in der Beteiligungskette zu aktivieren und erhöhen dementsprechend die Einlagenevidenz in zwei oder mehreren Gesellschaften.⁴¹ Gleiches gilt für verdeckte Einlagen bzw verdecktes Eigenkapital. Um eine Doppelerfassung zu vermeiden, führen verdeckte Einlagen nicht zu einer Erhöhung der Innenfinanzierung. Entsprechend der Eigenschaft als verdeckte Einlage erfolgt eine Berücksichtigung und Erhöhung der Einlagen im Einlagenevidenzkonto.⁴²

Die Negativabgrenzung in § 4 Abs 12 Z 2 EStG grenzt den steuerlichen Einlagenbegriff ein. Gem § 4 Abs 12 Z 2 EStG gehören Beträge, die aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG

³⁸ Vgl. *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 14 f.

³⁹ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 585; *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 3 Tz 158.

⁴⁰ Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 481 f; *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 452.

⁴¹ Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 482; *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 451/3.

⁴² Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 486 f; *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 459.

ihre Eigenschaft als Gewinnrücklage oder Bilanzgewinn verloren haben, nicht zu den Einlagen (siehe dazu noch ausführlicher Punkt 4.4).⁴³

2.4 Die Beziehung des § 4 Abs 12 EStG zu § 8 Abs 1 KStG

Der Einlagenbegriff des § 4 Abs 12 EStG ist dem § 8 Abs 1 KStG nicht gänzlich gleichzustellen, wobei ein systematischer Zusammenhang zwischen den Regelungen besteht. In formaler und betraglicher Hinsicht besteht hingegen kein Zusammenhang zwischen den Regelungen. § 4 Abs 12 EStG normiert die Abgrenzung zwischen dem Privat- und dem Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen. Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG dienen hingegen der Trennung der Körperschaft von ihren Gesellschaftern, nämlich der Unterscheidung zwischen dem Einkommen der Gesellschaft und ihren Einlagen in die Körperschaft. Die Abgrenzung erfolgt in Anlehnung an den Gewinnbegriff des § 4 Abs 12 EStG. Es handelt sich im Anwendungsbereich des § 8 Abs 1 KStG jedoch um zwei eigenständige Steuersubjekte, deren Bereicherung Gegenstand der Regelung ist. Verfügt die Körperschaft über eine außerbetriebliche Sphäre, kommt zudem § 4 Abs 12 EStG zur Anwendung. Zusammengefasst ist der Anwendungsbereich des § 8 Abs 1 KStG umfassender und die in § 4 Abs 12 EStG angeführten Einlagenbestandteile erfüllen auch die Voraussetzungen des KStG.⁴⁴

2.5 Die unternehmensrechtliche Einlage iSd § 202 UGB

§ 202 UGB stellt die zentrale Regelung der unternehmensrechtlichen Bewertung von Einlagen, Zuwendungen und Entnahmen dar. Gem § 202 Abs 1 UGB sind diese beim übernehmenden Rechtsträger mit dem beizulegenden Wert anzusetzen. Eine Ausnahme von der Bewertung mit dem gemeinen Wert ergibt sich gem § 202 Abs 2 UGB, der eine Buchwertfortführung für Umgründungen vorsieht. Zudem sind für die Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert und der Gegenleistung Wahlrechte normiert. Berücksichtigt man die Tatsache, dass Umgründungsvorgänge zumeist eine Einlage, Zuwendung oder Entnahme darstellen, ergibt sich somit ein umfassendes Wahlrecht zwischen der Buchwertfortführung und dem Ansatz mit dem beizulegenden Wert. Die Bewertungsbestimmung des § 202 UGB richtet sich an den

⁴³ Vgl. *Hirschler*, Einlagenrückzahlung und Umgründungen, RdW 1996, 556 (556).

⁴⁴ Vgl. *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ § 8 Tz 5 f; *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 14 f.

übernehmenden Rechtsträger, während eine gesonderte Regelung für den übertragenden Rechtsträger sowie beteiligte Gesellschafter fehlt.⁴⁵

Gleichlautend zu § 8 KStG findet sich auch in § 202 UGB keine Definition der Einlage. Aus unternehmensrechtlicher Sicht handelt es sich bei einer Einlage um einen Vorgang, der nicht der betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist, sondern der Beziehung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter bzw dem Unternehmen und dem Unternehmer entspringt. Bei einer Einlage liegt demnach eine Vermögensverschiebung von der Gesellschaftersphäre in die Gesellschaftssphäre vor. Eine Unterscheidung zwischen offenen und verdeckten Einlagen wird dabei nicht getroffen. In der Regel gewährt der übernehmende Rechtsträger Vermögen gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten, wobei diese unterbleiben kann, sofern bereits eine Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers am übernehmenden Rechtsträger besteht. Unterbleibt eine Gegenleistung, wie bspw bei Zuschüssen oder Schenkungen, spricht man von einer Zuwendung. Der Begriff der Zuwendung ist demnach weiter als jener der Einlage, da Zuwendungen auch durch unternehmensfremde Personen erfolgen können. In der Praxis ist diese Unterscheidung jedoch nicht relevant, da die Rechtsfolgen von Zuwendungen und Einlagen einander gleichen.⁴⁶

Im Gegensatz zur steuerlichen Behandlung ist im Anwendungsbereich des UGB strittig, ob mittelbare Einlagen ebenfalls unter den Begriff der Einlage iSd § 202 UGB zu subsumieren sind. Bejaht man dies, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf jeder (zwischen geschalteten) Ebene von einer Einlage auszugehen, die anschließend gedanklich wiederum als Einlage weitergegeben wird. Diese Behandlung führt zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten sowie passivseitig zu einem Zugang in der Kapitalrücklage der Zwischengesellschaft.⁴⁷

Die Bewertung von Einlagen erfolgt gem § 202 UGB mit dem beizulegenden Wert im Zeitpunkt der Vermögensvermehrung, ausgenommen es ergibt sich entsprechend der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ein geringerer Wert. Da die Nutzungsmöglichkeit sich uU nicht von Unternehmen zu Unternehmen gleicht, handelt es sich beim beizulegenden Wert iSd § 202 UGB um einen unternehmensbezogenen Verkehrswert. Im Unterschied zum Verkehrswert und gemeinen Wert eines Vermögensgegenstandes sind persönliche oder betriebsbezogene Einflüsse in die Bewertung einzubeziehen. Grundsätzlich ergibt sich der beizulegende

⁴⁵ Vgl. *Ludwig/Strimitzer in Hirschler*, Bilanzrecht Band I² (2019) § 202 Tz 1 f; *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 91 f; *Hügel*, Umgründungsbilanzen (1997) 9 f.

⁴⁶ Vgl. *Ludwig/Strimitzer in Hirschler*, Bilanzrecht Band I² § 202 Tz 6 f.

⁴⁷ Vgl. *Ludwig/Strimitzer in Hirschler*, Bilanzrecht Band I² § 202 Tz 8.

Wert aus dem Marktwert, sowie bei Fehlen eines Marktwertes aus einer Ableitung aus dem Einzelveräußerungswert, Ertragswert oder Wiederbeschaffungswert. § 189a Z 3 UGB⁴⁸ definiert den beizulegenden Wert als den „*Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand [...] ansetzen würde*“.⁴⁹

Als Ausnahme von der zwingenden Bewertung mit dem gemeinen Wert ermöglicht § 202 Abs 2 UGB eine Fortführung der Buchwerte im Rahmen von Umgründungen. Die in der Bestimmung aufgezählten Umgründungen entsprechen grundsätzlich jenen des UmgrStG, mangels eines expliziten Verweises ist jedoch eine Beschränkung des § 202 Abs 2 UGB auf begünstigte Umgründungen iSd UmgrStG strittig. Durch die normierte Buchwertfortführung wird ein Gleichklang zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerlichen Ansätzen hergestellt. In diesem Sinne könnte die steuerliche Buchwertfortführung als Voraussetzung für die unternehmensrechtliche Buchwertfortführung angesehen werden. Gegen diese Auslegung spricht jedoch, dass die tatsächliche Anwendung des UmgrStG keine Voraussetzung des § 202 Abs 2 UGB darstellt.⁵⁰

Nach hA bezieht sich § 202 UGB nur auf die Bewertung beim übernehmenden Rechtsträger, die Bewertung beim übertragenden Rechtsträger ist hingegen mangels gesetzlicher Regelung nach allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen zu lösen. Dazu bestehen unterschiedliche Ansichten, nämlich Buchwertfortführung, der Ansatz von Buchwerten zuzüglich ausgelöster Ertragsteuern oder der Ansatz des beizulegenden Wertes. Nach einstimmiger Meinung besteht jedenfalls keine Bindung an die Bewertung des übernehmenden Rechtsträger. Die Bewertung kann sich demnach auf nachfolgende Maßstäbe stützen:

- Analoge Anwendung des § 202 Abs 1 und Abs 2 UGB
- Interpretation der Vermögensübertragung als Anschaffung (Tausch) mit Ansatz des beizulegenden Wertes
- Interpretation der Vermögensübertragung als Herstellung.⁵¹

⁴⁸ § 189a Z 3 UGB idF BGBl 22/2015.

⁴⁹ Vgl. *Ludwig/Strimitzer* in *Hirschler*, Bilanzrecht Band I² § 202 Tz 12 f; *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 113 f.

⁵⁰ Vgl. *Ludwig/Strimitzer* in *Hirschler*, Bilanzrecht Band I² § 202 Tz 22; *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 149 f; *Hügel*, Umgründungsbilanzen (1997) 9 f.

⁵¹ Vgl. *Ludwig/Strimitzer* in *Hirschler*, Bilanzrecht Band I² § 202 Tz 39 f.

2.6 Die Einlagenrückzahlung

Bei einer Einlagenrückzahlung handelt es sich um eine (Rück-)Zahlung des Eigenkapitals der Gesellschaft an ihre Gesellschafter. Als Gegenstück zur Einlage kommt es zu einem Rücktausch, dessen Rechtsfolgen in § 4 Abs 12 EStG geregelt sind.⁵² Der durch die Einlagenrückzahlung durchgeführte Rücktausch ist wiederum (bis zu einer gewissen Höhe) steuerneutral. Der Buchwert bzw die Anschaffungskosten auf Ebene der Anteilsinhaber sinken in Höhe der vorgenommenen Einlagenrückzahlung. Es kommt im Ergebnis zu einer „Abstockung“ des steuerlichen Beteiligungsansatzes.⁵³ Entsprechend des Regelungszwecks der Einmalerfassung darf bei einer Einlagenrückzahlung keine KEST-Pflicht entstehen. Die Vornahme einer steuerneutralen Einlagenrückzahlung ist nach Ansicht der Finanzverwaltung dennoch in einer KEST-Anmeldung zu deklarieren.⁵⁴ Der Einlagenstand reduziert sich in weiterer Folge unterjährig im Zeitpunkt der Beschlussfassung, der Zeitpunkt der Fälligkeit ist hingegen unbeachtlich. Zum Zeitpunkt der Beschlussfassung muss das Einlagenevidenzkonto eine entsprechende Deckung, in Höhe der gewünschten Einlagenrückzahlung, aufweisen.⁵⁵

Beteiligungserträge an Körperschaften sind gem § 10 KStG steuerfrei. Einlagenrückzahlungen stellen hingegen uU einen Veräußerungsvorgang vor, der zu einer Besteuerung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes führen kann. Sinkt der Buchwert bzw die Anschaffungskosten aufgrund einer Einlagenrückzahlung unter Null, begründet dies die Besteuerung auf Ebene der Anteilsinhaber. Im Gegenzug können bei natürlichen Personen Einlagenrückzahlungen zumindest bis zur Höhe ihrer Anschaffungskosten steuerlich vorteilhafter sein.⁵⁶ Je nach betroffenem Gesellschafter ergeben sich daher unterschiedliche Interessen in dieser Hinsicht und es können divergierende Forderungen nach Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen auftreten.⁵⁷

Der Begriff der Einlagenrückzahlung im Steuerrecht ist nicht deckungsgleich mit der unternehmensrechtlichen Einlagenrückgewähr, es handelt sich um einen rein steuerrechtlichen Be-

⁵² Vgl. *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 443.

⁵³ Vgl. *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ § 8 Tz 61; *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung 1 (9).

⁵⁴ Vgl. *Beiser*, Einlagenrückzahlung und Einmalerfassung bei Umgründungen, RdW 2013/617, 627 (628); *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 471; *OV*, RWP 2011/43, 158 (161).

⁵⁵ Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 497.

⁵⁶ Vgl. *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 445 f; *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 476.

⁵⁷ Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 473.

griff. Diese Behandlung ergibt sich bereits aus dem steuerlichen Einlagenbegriff per se, der ebenfalls nicht dem unternehmensrechtlichen Ausweis übereinstimmt.⁵⁸

Das Führen eines Einlagenevidenzkontos ist keine Voraussetzung für die steuerliche Qualifikation einer Ausschüttung als Einlagenrückzahlung. Auch ohne Einlagenevidenzkonto kann, wie bereits ausgeführt, nach ständiger Rsp⁵⁹ eine Einlagenrückzahlung vorliegen.⁶⁰ Zwischen einer Einlage sowie anschließenden Einlagenrückzahlung ist zudem kein personenbezogener Zusammenhang erforderlich. Unabhängig davon, ob der Anteilseigner selbst Einlagen geleistet hat, kann eine steuerliche Qualifikation als Einlagenrückzahlung erfolgen. Entscheidend ist, dass eine Rückzahlung in der Vergangenheit erhaltener Einlagen erfolgt. Die Einlagenrückzahlung reduziert den Buchwert bzw die Anschaffungskosten der Anteilseigner, die jedoch nicht zwingend mit den (anteiligen) steuerlichen Einlagen übereinstimmen müssen. Bspw bei entgeltlichen Veräußerungen oder Teilwertabschreibung ist ein Abweichen des Buchwertes an der Beteiligung und der Einlagen in der Kapitalgesellschaft möglich. Hingegen führt ein Gesellschafterwechsel nicht zu einer Änderung des Einlagenstandes.⁶¹

Ebenfalls führen alineare bzw schräge Einlagen zu unterschiedlichen Anschaffungskosten der Gesellschafter. Alinear sind Einlagen, die nicht mit dem Anteil am Kapital einhergehen. Mangels Personenbezogenheit führen auch schräge Einlagen bei allen Gesellschaftern zu Einlagenrückzahlungen, eine Individualisierung erfolgt mangels Personenbezogenheit nicht. Vielmehr hat eine objektive Beurteilung der Einlagen und Einlagenrückzahlungen zu erfolgen. Bei Vorliegen einer entsprechenden Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern wird in der Literatur die Möglichkeit einer Kennzeichnung und Evidenz von alinearen Einlagen in einem eigenen Subkonto bejaht. Ebenso besteht keine abweichende Wahlmöglichkeit der betroffenen Gesellschafter. Handelt es sich bei der Ausschüttung steuerlich zum Teil um einem Beteiligungsertrag sowie zum Teil um eine Einlagenrückzahlung, ist dieses Verhältnis proportional auf die Anteilsinhaber aufzuteilen.⁶²

Liquidationen von Körperschaften führen nicht zu einer Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG. Unabhängig von der Höhe der steuerlichen Einlagen stellt die Liquidation der Kapital-

⁵⁸ Vgl. *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ § 8 Tz 61; *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 450; *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung 1 (1 f).

⁵⁹ UFS 29.05.2012, RV/2587-W/08.

⁶⁰ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 584 f.

⁶¹ Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 477; *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 456.

⁶² Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 478.

gesellschaft auf Ebene des Gesellschafters eine Veräußerung dar. Im Vergleich mit Kapitalherabsetzungen, die § 4 Abs 12 EStG unterliegen, stellt sich die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt ist. Liquidationen und Kapitalherabsetzungen von Körperschaften stellen vergleichbare Vorgänge dar, deren Rechtsfolgen allerdings divergieren.⁶³

2.7 Die Rechtsentwicklung der Einlagenrückzahlung

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde die Verpflichtung zur Erfassung von durch Gesellschafter erhaltenen Einlagen im Rahmen eines Einlagenevidenzkontos erstmalig gesetzlich normiert. Die gesetzliche Änderung stellte bloß eine Klarstellung dar. In der Judikatur waren die Rechtsfolgen von Einlagen sowie Einlagenrückzahlungen bereits davor anerkannt und wurden entsprechend behandelt.⁶⁴

Es bestand ein grundsätzliches Wahlrecht hinsichtlich der steuerlichen Behandlung einer (offenen) Ausschüttung.⁶⁵ Wahlweise konnte diese als Beteiligungsertrag oder Einlagenrückzahlung behandelt werden. Das Vorhandensein von entsprechenden Einlagen war notwendige Voraussetzung für die steuerliche Behandlung als Einlagenrückzahlung. Nach der Verwaltungspraxis bestand innerhalb dieser Schranken ein umfassendes Wahlrecht, welches ohne weitere Voraussetzungen ausgeübt werden konnte. Die Ausübung des Wahlrechts war bindend, eine nachträgliche Änderung der steuerlichen Qualifikation nach der Entstehung des Abgabenanspruches nicht mehr möglich.⁶⁶

Mit dem StRefG 2015/2016⁶⁷ erfolgte eine Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG und damit die Normierung eines „Primats der Gewinnausschüttung“. Mit der Neuregelung wurde eine Ausschüttungsreihenfolge anstelle des Wahlrechts eingeführt. Solange eine positive Innenfinanzierung vorhanden war, gab es keine Möglichkeit einer Einlagenrückzahlung. Die umfassende Änderung bedurfte einer Umstrukturierung der (Einlagen-)Evidenzkonten sowie die zusätzliche Einführung einer Innenfinanzierungsevidenz.⁶⁸

⁶³ Vgl. *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 460.

⁶⁴ Vgl. *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung 1 (1 f); *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 444 f.

⁶⁵ Erlass des BMF vom 31.3.1998, Z 060257/1-IV/6/98, AÖF 1998/88.

⁶⁶ Vgl. *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 445 f; *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 476; *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung 1 (6).

⁶⁷ StRefG 2015/2016 idF BGBl I 118/2015.

⁶⁸ Vgl. *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung 1 (10).

Durch das AbgÄG 2015⁶⁹, dessen Rechtsfolgen im Hinblick auf Gewinnausschüttungen und Einlagenrückzahlungen bis dato in Geltung stehen, wurde dieses „Primat der Gewinnausschüttung“ nach einiger Kritik relativ schnell wieder aufgegeben und mit dem Einlagen- und Innenfinanzierungserlass⁷⁰ erneut ein, wenn auch beschränktes, Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttungen und Einlagenrückzahlungen eingeführt. Voraussetzung für die steuerliche Qualifikation als Beteiligungsertrag ist das Vorliegen eines entsprechenden disponiblen Innenfinanzierungsstandes.⁷¹

Besteht keine disponible Innenfinanzierung, liegt zwingend eine Einlagenrückzahlung vor, sofern entsprechende disponible Einlagen vorhanden sind. Dazu bedarf es keines korrespondierenden unternehmensrechtlichen Vorgangs, wie bspw der Auflösung von Kapitalrücklagen. Die Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts wird durch den Einlagen- und Innenfinanzierungserlass durchbrochen.⁷²

2.8 Die Untergliederung des Einlagenevidenzkontos

In Anwendung des § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 war das Einlagenevidenzkonto nach Ansicht der Finanzverwaltung in Subkonten zu unterteilen. Entsprechend der unternehmensrechtlichen Eigenkapitalbestandteile war die Unterteilung in Subkonten erforderlich, welche der Gliederung des § 224 Abs 3 UGB entsprachen. In Anlehnung daran erfolgt die Untergliederung in folgende Subkonten:

- Nennkapital-Subkonto
- Rücklagen-Subkonto
- Bilanzgewinn-Subkonto
- Surrogatkapital-Subkonto
- Darlehenskapital-Subkonto.⁷³

Veränderungen der unternehmensrechtlichen Eigenkapitalpositionen waren entsprechend der grundsätzlichen Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts im jeweiligen Subkonto zu erfassen.

⁶⁹ AbgÄG 2015 idF BGBl I 163/2015.

⁷⁰ Erlass des BMF vom 27.09.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017.

⁷¹ Vgl. *Brugger/Plott/Zöchling*, Einlagenrückzahlung „neu“ und (Konzern-)Steuerplanung in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung 51 (52 f).

⁷² Vgl. *Schlager*, Der neue Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass im Überblick, RWZ 2017, 304 (304).

⁷³ Vgl. *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 31 (39 f); *Kofler/Marschner/Wurm*, Zweifelsfragen zur Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 1/2016, 1 (1); *ÖV*, RWP 2011/43, 158.

Auf dem Nennkapital-Subkonto waren demnach alle Einlagenbewegungen zu erfassen, die eine Verbindung zum Nennkapital aufwiesen. Veränderung auf dem Nennkapital-Subkonto erfolgten durch Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen. Das Rücklagen-Subkonto zeigte die vorhandenen steuerlichen Rücklagen, die jedoch nicht zwingend mit den Rücklagen in der unternehmensrechtlichen Bilanz übereinstimmen mussten. Abweichende Stände von steuerlichen im Vergleich zu den unternehmensrechtlichen ausgewiesenen Rücklagen konnten sich bspw durch die Bewertung von Sacheinlagen oder im Rahmen von Umgründungen ergeben. Die unternehmensrechtliche Auflösung von Rücklagen erforderte eine Umgliederung vom Rücklagen-Subkonto auf das Bilanzgewinn-Subkonto. Auf dem Bilanzgewinn-Subkonto wurden neben der Auflösung von Rücklagen auch Beträge aus vereinfachten Kapitalherabsetzungen sowie verdeckte Einlagen ausgewiesen. Eine Verminderung des Bilanzgewinn-Subkontos erfolgte im Rahmen von Einlagenrückzahlungen. Das Surrogatkapital-Subkonto erfasste Veränderungen des Surrogatkapitals. Verbindlichkeiten, die als verdecktes Grund- und Stammkapital zu qualifizieren waren, wurden auf dem Darlehens-Subkonto gezeigt. Veränderungen am Subkonto erfolgten durch entsprechende Darlehensaufnahmen und -tilgungen. Ein Forderungsverzicht der darlehensgewährenden Gesellschaft führte bspw zu einer Umbuchung des verdeckten Eigenkapitals auf das Bilanzgewinn-Subkonto. Bei entsprechendem Einlagenstand am Bilanzgewinn-Subkonto bestand die Wahlmöglichkeit zwischen Einlagenrückzahlung und Gewinnausschüttung.⁷⁴

Beispiel⁷⁵: Die A-GmbH weist in ihrem Jahresabschluss folgendes Eigenkapital aus: Stammkapital iHv EUR 17,5, Kapitalrücklage iHv EUR 225, Gewinnrücklage iHv EUR 60 sowie Bilanzgewinn iHv EUR 220. Im laufenden Geschäftsjahr hat die A-GmbH einen Zuschuss von ihrer Muttergesellschaft iHv EUR 405 erhalten. Zur Abdeckung eines Verlustes iHv EUR 180 wurde die Kapitalrücklage iHv EUR 200 aufgelöst. Entsprechend der Gliederung in Subkonten war das Einlagenevidenzkonto (in ausführlicher Darstellung) folgendermaßen ausgestaltet:

⁷⁴ Vgl. Lachmayer/Wild in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung 31 (39 f); Kofler/Marschner/Wurm, SWK 1/2016, 1 (1); OV, RWP 2011/43, 158.

⁷⁵ Vgl. OV, RWP 2011/43, 158.

	Stand per 01.01.	Zugang	Abgang	Umbuchungen	Stand per 31.12.
Nennkapital	17 500,00	0,00	0,00	0,00	17 500,00
Kapitalrücklagen	225 000,00	405 000,00		-200 000,00	430 000,00
Surrogatkapital	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Darlehenskapital	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bilanzgewinn	200 000,00	-180 000,00	0,00	200 000,00	220 000,00
Summe	442 500,00	225 000,00	0,00	0,00	667 500,00

Abbildung 1: Subkonten im Einlagenevidenzkonto idF vor dem StRefG 2015/2016

In den ErlRV⁷⁶ zum StRefG 2015/2016 entfiel mit der Einführung des „Primats der Gewinnausschüttung“ die Notwendigkeit dieser Untergliederung in Subkonten. Die Rückkehr zu der (wenn auch beschränkten) Wahlmöglichkeit zwischen Einlagenrückzahlung und Gewinnausschüttung mit dem AbgÄG 2015 warf nunmehr die Frage auf, inwieweit die vor dem StRefG 2015/2016 angewandte Subkontentechnik innerhalb der Einlagenevidenz weiterhin Anwendung findet bzw finden soll.⁷⁷ In Anwendung des Einlagen- und Innenfinanzierungserlasses sind jedenfalls ein indisponibles Einlagen-Subkonto sowie ein disponibles Einlagen-Subkonto zu führen.⁷⁸

In der indisponiblen Einlagenevidenz erfolgt ein Ausweis des Nennkapitals, der gebundenen Kapitalrücklagen sowie der gesetzlichen Gewinnrücklagen. Veränderungen der indisponiblen Einlagen resultieren dementsprechend aus unternehmensrechtlichen Vorgängen wie Kapitalerhöhungen bzw -herabsetzungen und der Bildung oder Auflösung von gebundenen Kapitalrücklagen. Das disponible Einlagen-Subkonto erfasst im Gegenzug Einlagen, die einer Einlagenrückzahlung zugänglich sind. Dazu zählen ua:

- Einlagen, die nicht unter den gebundenen Kapitalrücklagen ausgewiesen werden
- Einlagen aus der Auflösung von gebundenen Kapitalrücklagen
- Einlagen aus vereinfachten Kapitalherabsetzungen
- verdeckte Einlagen
- mittelbare Einlagen in Zwischengesellschaften.⁷⁹

Für eine weitere Untergliederung innerhalb dieser Subkonten, anknüpfend an die unternehmensrechtliche Darstellung iSd § 224 Abs 3 UGB, spricht, dass die gesetzlichen Bestimmungen des AbgÄG 2015 mit der Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 übereinstimmen. Je-

⁷⁶ ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 8 f (zum StRef G 2015/2016).

⁷⁷ Vgl. *Schlager*, Der neue Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass im Überblick, RWZ 2017, 304 (304); *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (1 f).

⁷⁸ Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyer/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 498; *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 1/2016, 1 (1 f); *Wilplinger*, Highlights des neuen Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses, taxlex 2017, 351 (353 f).

⁷⁹ Vgl. *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 454; *Kämpf*, Erlass des BMF zur Einlagenrückzahlung und Innenfinanzierung, ecolex 2018, 1026 (1028); *Wilplinger*, taxlex 2017, 351 (353 f).

doch sind die Evidenzen des StReFG 2015/2016 weiterzuführen. Subkonten für Sonderfälle wie bspw Surrogatkapital und Darlehenskapital sind, sofern vorhanden, nach der hL jedenfalls gesondert in einem eigenen Subkonto auszuweisen.⁸⁰

Fortgesetztes Beispiel⁸¹: Die A-GmbH weist in ihrem Jahresabschluss folgendes Eigenkapital aus: Stammkapital iHv EUR 17,5, ungebundene Kapitalrücklage iHv EUR 225, freie Gewinnrücklage iHv EUR 60 sowie Bilanzgewinn iHv EUR 220. Im laufenden Geschäftsjahr hat die A-GmbH einen Zuschuss von ihrer Muttergesellschaft iHv EUR 405 erhalten. Zur Abdeckung eines Verlustes iHv EUR 180 wurde die Kapitalrücklage iHv EUR 200 aufgelöst. Wählt man diese ausführliche Form der Darstellung, ist das Evidenzkonto damit folgendermaßen auszugestalten:

	Stand per 01.01.	Zugang	Abgang	Umbuchungen	Stand per 31.12.
eingefordertes Nennkapital	17 500,00	0,00	0,00	0,00	17 500,00
Surrogatkapital	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Darlehenskapital	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
gebundene Kapitalrücklagen					0,00
indisponible Einlagen	17 500,00	0,00	0,00	0,00	17 500,00
nicht gebundene Kapitalrücklagen	225 000,00	405 000,00		-200 000,00	430 000,00
Bilanzgewinn	200 000,00	-180 000,00	0,00	200 000,00	220 000,00
disponible Einlagen	425 000,00	225 000,00	0,00	0,00	650 000,00
Summe	442 500,00	225 000,00	0,00	0,00	667 500,00

Abbildung 2: Evidenzkonto in Anwendung des Einlagen- und Innenfinanzierungserlasses

2.9 Das Einlagenevidenzkonto iZm ausländischen Gesellschaften

Im Hinblick auf Gesellschaften, die ihren Sitz nicht im Inland haben, stellt sich die Frage nach der Einlagenevidenz der betroffenen ausländischen Gesellschaft. Die Verpflichtung zur Führung eines Einlagenevidenzkontos ist eine Ordnungsvorschrift iSd § 126 Abs 1 BAO. Der Anwendungsbereich ist dementsprechend auf das Inland bzw auf inländische Körperschaften begrenzt.⁸²

Die Ermittlung des Einlagenstandes iSd § 4 Abs 12 EStG kann sich daher als Schwierigkeit herausstellen, da ausländische Gesellschaften mit großer Wahrscheinlichkeit nicht über ein Einlagen- und Innenfinanzierungsevidenzkonto verfügen. Bei Einlagenrückzahlungen von ausländischen Körperschaften an ihre österreichischen Gesellschafter müssen auch ausländi-

⁸⁰ Vgl. Marschner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 498; Kofler/Marschner/Wurm, SWK 1/2016, 1 (4); Wilplinger, taxlex 2017, 351 (353).

⁸¹ Vgl. OV, RWP 2011/43, 158.

⁸² Vgl. Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild in Importverschmelzungen 252.

sche Gesellschaften ein Einlagenevidenzkonto vorweisen. Diesbezüglich besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen. Die Finanzverwaltung setzt einen strengen Maßstab an. Der Nachweis des Einlagenstands für behauptete Einlagenrückzahlungen ist durch geeignete Unterlagen zu erbringen, wobei für die Beurteilung allfälliger Einlagen österreichisches Steuerrecht heranzuziehen ist. Im Zweifel wird nach der Ansicht des VwGH⁸³ eine Gewinnausschüttung angenommen. Im Rahmen des § 4 Abs 12 EStG ist die Anwendung dieser Zweifelsregelung hingegen fraglich, vielmehr kann gegebenenfalls eine Schätzung der Einlagenevidenz und Innenfinanzierung begründet sein.⁸⁴

Auch für (vergleichbare) ausländische Körperschaften gelten die Grundsätze des § 4 Abs 12 EStG betreffend Einlagen und Einlagenrückzahlungen. Nach dem Einlagen- und Innenfinanzierungserlass ist die Führung eines Evidenzkontos iSd § 4 Abs 12 EStG für ausländische Gesellschaften dennoch nicht erforderlich. Voraussetzung für die steuerliche Qualifikation als Einlagenrückzahlung ist der Nachweis durch entsprechende Unterlagen, wie ausländische Jahresabschlüsse in Kombination mit gesellschaftsrechtlichen Beschlüssen.⁸⁵

Der Einlagen- und Innenfinanzierungserlass knüpft naturgemäß an inländische Körperschaften an. Dementsprechend zeigt sich eine Orientierung am österreichischen Bilanzrecht. Führt eine ausländische Gesellschaft freiwillig ein Evidenzkonto iSd § 4 Abs 12 EStG, sind im Zuge der Ermittlung der Einlagen dennoch die ausländischen Rechnungslegungsvorschriften anzuwenden. Es ist keine „Umrechnung“ auf österreichische unternehmensrechtliche Grundsätze vorzunehmen.⁸⁶ Durch den Einlagen- und Innenfinanzierungserlass wurde zudem die Maßgeblichkeit des Unternehmensrechtes durchbrochen.⁸⁷ Im Hinblick auf ausländische Gesellschaften ist dies jedenfalls zu beachten, da ausländische Gesellschaften uU nicht die gleichen Bilanzpositionen im Vergleich zu inländischen Gesellschaften ausweisen.

In Zusammenhang mit ausländischen Beteiligten an inländischen Körperschaften bzw inländischen Beteiligten an ausländischen Gesellschaften kann sich zudem eine Fremdwährungskomponente ergeben, sofern die Gesellschaft in einer Fremdwährung bilanziert. In diesem

⁸³ VwGH 19.2.1991, 87/14/0136; 25.6.2008, 2005/15/0108

⁸⁴ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 599 f; *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild* in Importverschmelzungen 134; *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild* in Importverschmelzungen 252 f; *Kirchmayr*, Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 77 (80 f).

⁸⁵ Vgl. Einlagen- und Innenfinanzierungserlass, Punkt 5.5.

⁸⁶ Vgl. Einlagen- und Innenfinanzierungserlass, Punkt 5.5.

⁸⁷ Vgl. *Schlager*, Der neue Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass im Überblick, RWZ 2017, 304 (304).

Fall stellt sich die Frage der Fremdwährungsbewertung von Einlagen, Einlagenrückzahlungen und der Einlagenevidenz.

Die Anschaffungskosten an einer ausländischen Beteiligung von einem inländischen Steuerpflichtigen sind auf dessen Ebene in Euro zu bemessen. Korrespondierend gilt dies für Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG, da diese die Anschaffungskosten beeinflussen. Die Bewertung erfolgt jeweils mit dem aktuell geltenden Fremdwährungskurs.⁸⁸

Auf Ebene der ausländischen Gesellschaft stellt sich gleichermaßen die Frage, in welcher Währung die steuerliche Einlagenevidenz erfolgen soll. Das Einlagenevidenzkonto der ausländischen Gesellschaft soll gleichlautend zu inländischen Körperschaften den Betrag zeigen, der im Rahmen einer Einlagenrückzahlung steuerfrei an die (inländischen) Anteilseigner rückgezahlt werden kann. Wenn die Evidenz in der Fremdwährung erfolgt, führen Schwankungen des Wechselkurses zu einer Veränderung dieses (bis zu einer gewissen Höhe) steuerneutralen Rückzahlungspotenzials. Dies würde sich verhindern lassen, wenn die Einlagenevidenz in Euro geführt wird. Die Bewertung würde entsprechend jener auf Ebene des Anteilseigners mit dem Fremdwährungskurs im Zeitpunkt einer Einlage erfolgen. In diesem Fall wäre aber nicht geklärt, in welchem Ausmaß eine Einlagenrückzahlung zu einer Veränderung der Einlagenevidenz führen würde. Am Einlagenevidenzkonto darf wohl kein Fremdwährungsgewinn entstehen, was gegen eine aktuelle Bewertung der Einlagenrückzahlung spricht. Möglich wäre somit eine Bewertung zum Kurs der Einlage oder eine Evidenzierung in der Fremdwährung. Weiteres Argument für das Führen des Einlagenevidenzkontos der ausländischen Gesellschaft in Fremdwährung ist die Tatsache, dass die Körperschaft uU nicht nur inländische Anteilseigner hat, und Einlagen nicht nur von diesen geleistet werden.⁸⁹

Das Einlagenevidenzkonto reduziert sich dementsprechend bei Vornahme einer Einlagenrückzahlung um den Fremdwährungsbetrag. Die Bewertung auf Ebene des inländischen Anteilseigners erfolgt jedenfalls erst zum steuerlich maßgeblichen Zeitpunkt. Es wird eine Gegenüberstellung des Betrages der Einlagenrückzahlung in Euro und der Anschaffungskosten vorgenommen. Durch die unterschiedlichen Bewertungszeitpunkte der Anschaffungskosten und Einlagenrückzahlung kann sich bereits aus der Kursentwicklung ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ergeben.⁹⁰

⁸⁸ Vgl. *Kirchmayr*, Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 78 (80 f).

⁸⁹ Vgl. *Kirchmayr* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung 78 (80 f).

⁹⁰ Vgl. *Kirchmayr* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung 78 (80 f).

Auch im Falle eines Zuzugs stellt sich die Frage der Evidenz der Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG. Bei Umrechnung der Einlagen im Zuzugszeitpunkt wäre das steuerneutrale Rückzahlungspotential mit dem zu diesem Stichtag geltenden Wechselkurs eingefroren. Für Einlagen, die vor dem Zuzug geleistet wurden, besteht jedoch kein Bezug zum Euro, weshalb eine Umrechnung im Zuzugszeitpunkt als nicht sachgerecht erachtet wird. Vielmehr sind die im Ausland geleisteten Einlagen in der Fremdwährung evident zu halten.⁹¹

⁹¹ Vgl. *Truschnegg*, Verschmelzung und Einlagenstand in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Umgründungen (2014) 111 (117).

3 Die Systematisierung von Umgründungen in Bezug auf § 4 Abs 12 EStG

Nach Darstellung der Grundsätze der Einlagenevidenz stellt sich die Frage der Auswirkung von Umgründungen auf das Einlagenevidenzkonto. Bedeutender Grundsatz, den es im Rahmen von Umgründungen (und ihren Auswirkungen auf die Einlagenevidenz) zu beachten gilt, ist die Gewährleistung der Einmalbesteuerung von Gewinnen sowohl auf Ebene der Kapitalgesellschaft als auch beim Anteilsinhaber.⁹² Die Einmalerfassung wird durch systematisch-teleologische Interpretation erreicht. Diese Auslegung wurde durch den VwGH⁹³ auch iZm Umgründungen bestätigt.⁹⁴

Es gilt das Prinzip, dass Beträge, die bisher bloß auf Ebene der Körperschaft besteuert wurden, durch Umgründungen nicht in Einlagen umgewandelt werden sollen. Diese Umwandlung würde die Möglichkeit einer steuerneutralen Einlagenrückzahlung ohne vorherige Einkommensbesteuerung der Gesellschaft schaffen.⁹⁵ Andererseits können Beträge, die durch eine Umgründung iSd UmgrStG ihre Eigenschaft als Bilanzgewinn oder Gewinnrücklage verloren haben, keine Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG darstellen. Dadurch wird eine Doppelbesteuerung beim Anteilsinhaber vermieden.⁹⁶ Dementsprechend werden Gewinne von Einzelunternehmern und Mitunternehmerschaften, die bereits versteuert wurden, durch Umgründungen zu Einlagen. Nachfolgende Ausschüttungen sind als Einlagenrückzahlungen zu qualifizieren. Andernfalls würde es zu einer mehrfachen Besteuerung der Gewinne kommen.⁹⁷

Die Auswirkungen auf das bzw die Erfassung von Umgründungen im Einlagenevidenzkonto erfahren in § 4 Abs 12 EStG bloß eine sehr komprimierte Regelung. Zudem finden sich auch im UmgrStG keinerlei Regelungen zu den Auswirkungen der einzelnen Umgründungstatbestände auf die Einlagenevidenz. Mangels gesetzlicher Normierung haben sich in der Finanzverwaltung und Literatur (zum Großteil) übereinstimmende Auswirkungen von Umgründungen auf die Einlagenevidenz herausgebildet. Für Umgründungen außerhalb des Anwendungsbereiches des UmgrStG sind die allgemeinen Vorschriften des EStG und KStG anzuwenden.⁹⁸

⁹² Vgl. *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild* in Importverschmelzungen 251.

⁹³ VwGH 25.7.2013, 2012/15/0004.

⁹⁴ Vgl. *Beiser*, RdW 2013/617, 627 (628).

⁹⁵ Vgl. *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 32 (34).

⁹⁶ Vgl. *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 32 (36).

⁹⁷ Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, *Jakom EStG*¹⁶ § 4 Tz 488.

⁹⁸ Vgl. *Waitz-Ramsauer* in *Kofler* (Hrsg), *UmgrStG*¹² (2023) § 33 Tz 70; *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, *EStG*²⁰ § 4 Tz 472 f.

Grundsätzlich gilt dabei, dass Normen innerhalb des UmgrStG und § 20 KStG, der Umgründungen außerhalb des UmgrStG regelt, § 8 Abs 1 KStG vorgehen.⁹⁹

Im Rahmen des UmgrStG erfolgt eine Übertragung des Vermögens auf die übernehmende Gesellschaft zu Buchwerten. Bei Vorliegen von stillen Reserven in den eingelegten Buchwerten kommt es zu einem Auseinanderfallen des Buchwertes und des gemeinen Wertes. In Höhe des steuerlichen Buchwertes führt die Umgründung zu einer Einlage, die zu einer Änderung des Einlagenstandes führt.¹⁰⁰

In systematischer Auslegung soll es durch Umgründungen ohne gesonderte Einlagen bzw. Einlagenrückzahlungen zu keiner „künstlichen“ Veränderung des Einlagenstandes kommen. Durch umgründungsbedingte Änderungen im unternehmensrechtlichen Eigenkapital der betroffenen Gesellschaften kommt es grundsätzlich zu keiner Änderung in der Einlagenevidenz. Gewinnbestandteile, die im Zuge einer Umgründung iSd UmgrStG als Kapitalrücklage ausgewiesen werden, stellen steuerlich keine Einlage iSd § 4 Abs 12 EStG dar. Eigenkapitalbestandteile der Gesellschaften, die thesaurierte Gewinne sind, sollen nicht umgründungsbedingt in das Nennkapital oder die Kapitalrücklage umgliedert werden. Diese thesaurierten Gewinne, wie Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn, erfahren durch die Umgründung keine Umqualifikation zu einer steuerlichen Einlage. Die bilanzielle Darstellung des übertragenen Vermögens wirkt sich nicht auf die Summe der Einlagen aus, allenfalls hat eine Umgliederung in den Subkonten zu erfolgen. Im Ergebnis ändert sich das im Rahmen von Einlagenrückzahlungen steuerneutrale Rückzahlungspotenzial durch die vorgenommene Umgründung nicht.¹⁰¹ Einlagen sind mit den steuerlichen Werten anzusetzen, bei Umgründungen gilt daher Buchwertfortführung mit dem steuerlichen Buchwert.¹⁰²

Je nach Umgründungsart und -richtung unterliegen die Einlagen der betroffenen Gesellschaften divergierenden Rechtsfolgen. In Anwendung der Einlagen- und Innenfinanzierungsverordnung kann man folgende Unterteilung von Umgründungen und deren Auswirkungen auf die Einlagenevidenz vornehmen:

- Umgründungen mit Einlagencharakter
- Umgründungen mit Einlagenumschichtungscharakter

⁹⁹ Vgl. *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 21; *Zöchling/Walter/Strimitzer*, SWK 2015, 1591 (1593).

¹⁰⁰ Vgl. *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung 1 (5); *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 622 f.

¹⁰¹ Vgl. *Mayr/Schlager* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung 1 (5); *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 622 f.

¹⁰² Vgl. *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 3 Tz 158.

- Umgründungen mit Einlagenrückzahlungscharakter.¹⁰³

3.1 Umgründungen und die maßgeblichen Werte

Unter Umgründungen im rechtlichen Sinn versteht man grundsätzlich die Übertragung von Vermögen zwischen zwei oder mehreren Rechtsträgern auf gesellschaftsrechtlicher oder gesellschaftsrechtsähnlicher Grundlage.¹⁰⁴ Zu unterscheiden sind Umgründungen im Anwendungsbereich des UmgrStG sowie Umgründungen außerhalb des UmgrStG. Zudem ist grundsätzlich zwischen Umgründungen, die zu einem Untergang der übertragenden Gesellschaft führen sowie jenen, bei denen übertragende Gesellschaft bestehen bleibt, zu unterscheiden. Zu einem Untergang der übertragenden Gesellschaft führen Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen. Hingegen bleiben die übertragenden Gesellschaften im Rahmen von Einbringungen und Abspaltungen bestehen. Umgründungen, bei denen die übertragende Gesellschaft bestehen bleibt, begründen grundsätzlich einen steuerneutralen Tausch von Vermögen bzw Vermögensteilen gegen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft.¹⁰⁵

Im Rahmen von Umgründungen ist die Bewertung der übertragenen Vermögensgegenstände für sämtliche Beteiligte von großer Bedeutung. Für den übertragenden Rechtsträger stellt sich die Frage einer allfälligen Aufdeckung von stillen Reserven und somit einer Gewinnrealisation. Für den übernehmenden Rechtsträger hingegen liegt die Bedeutung in der Festlegung der Wertansätze des übertragenen Vermögens. Auf Ebene der Anteilsinhaber wiederum stellt sich die Frage nach der Bewertung des stattfindenden Anteilstausches sowie der Bewertung von Kapitalanteilen.¹⁰⁶

Für Umgründungen iSd UmgrStG ist grundsätzlich eine zwingende Buchwertfortführung vorgesehen. Nur in Ausnahmefällen werden vereinzelt Aufwertungswahlrechte vorgesehen, wie bspw bei Umgründungen mit internationalem Bezug oder bei Übertragung von ausländischem Vermögen (siehe dazu noch ausführlicher Punkt 4.5). Die Vermögensübertragung im Anwendungsbereich des UmgrStG führt somit zu keiner Abwicklung des Vermögens. Die Begünstigung des UmgrStG liegt (ua) in der Buchwertfortführung der übernehmenden Gesellschaft. Das Erfüllen der Tatbestandsvoraussetzungen des UmgrStG gewährleistet eine steuerneutrale

¹⁰³ Vgl. *Huber*, Die Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG, SWK 14/1998, 381 (386); *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 472 f.

¹⁰⁴ Vgl. *Hübner-Schwarzinger*, Einführung in das Umgründungssteuergesetz² (2016) 1 (1 f).

¹⁰⁵ Vgl. *Zöchling/Walter/Strimitzer*, Einlagenrückzahlung neu und Umgründungen, SWK 2015, 1591 (1592).

¹⁰⁶ Vgl. *Starlinger*, Einlagen und Umgründungen (1994) 169 f.

Vermögensübertragung, die in der Regel ohne Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt. Der Zeitpunkt der Besteuerung der stillen Reserven in den Vermögensgegenständen wird auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben.¹⁰⁷ So normiert bspw § 2 Abs 1 iVm § 3 UmgrStG den Grundsatz der zwingenden Buchwertfortführung im Hinblick auf Verschmelzungen, die unter Art I UmgrStG fallen. Im Anwendungsbereich des UmgrStG wird das Vermögen zu den steuerlichen Buchwerten bzw Anschaffungskosten übertragen. Der übernehmende Rechtsträger übernimmt das Vermögen zu diesen Werten, wodurch die weitere Erfassbarkeit von Wertzuwächsen gesichert wird. Entstrickungsklauseln im UmgrStG stellen zudem die Möglichkeit der rechtlichen Ausübung der Steuerverfängerheit der stillen Reserven sicher.¹⁰⁸

Einlagen sind dementsprechend mit den umgründungssteuerlichen Werten anzusetzen. Die unternehmensrechtliche Bewertung ist, gleichlautend zur Bestimmung des § 4 Abs 12 EStG, nicht maßgeblich.¹⁰⁹ Eine Einlage bzw Einbringung von Wirtschaftsgütern oder sonstigem Vermögen gilt grundsätzlich als Tausch iSd § 6 Z 14 lit b EStG (siehe dazu bereits Punkt 2.1). Dies gilt jedoch nicht, wenn sie unter das UmgrStG fällt oder das UmgrStG dies vorsieht. Das UmgrStG und dessen Steuerneutralität gehen den Tauschgrundsätzen des Ertragsteuerrecht vor.¹¹⁰

Das UmgrStG regelt die (begünstigte) ertragsteuerlich neutrale Behandlung der Übertragung von Vermögen im Rahmen von Umgründungen. Hintergrund der Ertragsteuerneutralität von Umgründungen iSd UmgrStG ist der Gedanke, dass Umgründungen bloß einen Formwechsel der Unternehmensorganisation bewirken. Unter diesem Gesichtspunkt ist eine Wertung als Realisierungsvorgang, wie bei Veräußerungen oder Liquidationen, nicht geboten. Die Schlussbesteuerung entfällt unter der Voraussetzung, dass stille Reserven einer späteren Besteuerung unterliegen. Die Begünstigung des UmgrStG bewirkt keinen Entfall der Besteuerung, sondern eine bloße Aufschiebung dieser.¹¹¹ Die Umgründungsarten des UmgrStG stellen abschließend geregeltes zwingendes Recht dar. Es besteht somit (grundsätzlich) kein

¹⁰⁷ Vgl. *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 183; *Hübner-Schwarzinger*, Einführung in das Umgründungssteuergesetz² (2016) 1 (5).

¹⁰⁸ Vgl. *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 2 Tz 1; *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 538 f.

¹⁰⁹ Vgl. *Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Bernwieser*, Negatives Einbringungskapital und Einlagenrückzahlung, BFGjournal 2023, 9 (14); *Marschner*, UFS: Bewertung von Einlagen im Evidenzkonto bei Einbringung (Anmerkung zu UFS 20.11.2013, RV/0506-I/11), GeS 2014, 253 (253).

¹¹⁰ Vgl. *Rabel/Ehrke-Rabel/Eichinger* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 12 Tz 8.

¹¹¹ Vgl. *Schindler* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²³ (2023) § 1 Tz 22; *KStR* 2013, Rz 1455; *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 536 f.

Wahlrecht, auf die Begünstigungen des UmgrStG zu verzichten und alternativ allgemeines Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht anzuwenden.¹¹²

Auf Umgründungen außerhalb des UmgrStG sind die allgemeinen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer-Normen anzuwenden. Dies gilt unabhängig davon, aus welchem Grund die Begünstigungen des UmgrStG nicht zur Anwendung kommen.¹¹³ So umfasst § 4 Abs 12 Z 2 EStG seinem Wortlaut nach Umgründungen außerhalb des UmgrStG nicht. Für Umgründungen außerhalb des UmgrStG ist daher bei Einlage des übertragenen Vermögens in die übernehmende Körperschaft der gemeine Wert dieses Vermögens als Einlage anzusetzen.¹¹⁴

Die zentrale Regelung von bzw für Umgründungen außerhalb des UmgrStG ist § 20 KStG. Gem § 20 Abs 1 KStG ist bei Umgründungen, welche die Voraussetzungen des UmgrStG nicht erfüllen, die grundsätzlich charakteristische Steuerneutralität nicht gegeben. Vielmehr wird die Umgründung als Beendigung und Auflösung der übertragenden Gesellschaft angesehen. Vermögen geht auf einen anderen Steuerpflichtigen über, weshalb es auf Ebene der übertragenden Gesellschaft zu einer Schlussbesteuerung kommt. Im Rahmen der Vermögensübertragung erfolgt eine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven. Im Gegensatz zu der Liquidationsbesteuerung des § 19 KStG geht § 20 KStG nicht von einer Versilberung des Vermögens aus und enthält dementsprechend Bewertungsvorschriften für das zu übertragende Vermögen. Die Umgründung wird im Kern als tauschähnlicher Veräußerungsvorgang verwirklicht, wobei Modifikationen hinsichtlich der allgemeinen ertragsteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften verankert sind. Während die Rechtsfolgen für die übertragende sowie die übernehmende Körperschaft in § 20 KStG enthalten sind, fehlt die Behandlung der Rechtsfolgen auf Anteilsebene der übertragenden Gesellschaft. Auf deren Ebene erfolgt die Ermittlung der Umgründungsrechtsfolgen nach den allgemeinen Vorschriften des Ertragsteuerrechts, abhängig von der Rechtspersönlichkeit des Gesellschafters sowie der Umgründungsform.¹¹⁵

Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen werden als liquidationsähnlich eingestuft und führen im Ergebnis zu einer Besteuerung als Liquidation der übertragenden Gesellschaft. Diese Liquidationsbesteuerung wirkt sich direkt auf die Bewertung des zu überneh-

¹¹² Vgl. *Schindler* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²³ (2023) § 1 Tz 26.

¹¹³ Vgl. *Hristov* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ § 20 Tz 4 f.

¹¹⁴ Vgl. *Hirschler/Stückler/Wytrzens* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁶² (2016) § 4 Abs 12 EStG Tz 49.

¹¹⁵ Vgl. *Hristov* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ § 20 Tz 4 f; *Schindler* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²³ (2023) § 1 Tz 27 f.

menden Vermögens bei der übernehmenden Gesellschaft aus. Bei Gewährung einer Gegenleistung ist der Umgründungsgewinn aus einer Gegenüberstellung des Umgründungsvermögens und dem gemeinen Wert der gewährten Gegenleistungsanteile zu ermitteln. Das Gesetz ordnet eine Liquidationsbesteuerung an, durch die Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung im Rahmen der Gewinnermittlung wird jedoch der Tauschgedanke in den Vordergrund gestellt. Im Gegensatz zu § 6 Z 14 EStG wird der Wert der Gegenleistung als Realisationsmaßstab herangezogen. Bei Fehlen einer Gegenleistung ist der Teilwert der übertragenen Wirtschaftsgüter sowie der Wert selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter heranzuziehen. Dadurch wird eine Besteuerung sämtlicher stiller Reserven sichergestellt.¹¹⁶

Auf Ebene der Anteilseigner führt die Umgründung zu einer Realisation der stillen Reserven. Diesbezüglich ist strittig, ob eine Liquidation mit fiktiver Auskehr des Vermögens und anschließender (Wieder-) Einlage in die übernehmende Körperschaft anzunehmen ist, oder ein Tausch der untergehenden Anteile im Gegenzug für die gewährten Anteile. Steuerlich ist von einem Tausch auszugehen, wofür vor allem § 5 UmgrStG spricht, der einen Anteilstausch im Anwendungsbereich des UmgrStG explizit verneint. Die Tauschbesteuerung erfolgt jedoch nicht nach § 6 Z 14 EStG, sondern nach Liquidationsgrundsätzen. Die Realisation wird am Wert der Gegenleistung iSd § 20 Abs 2 Z 1 KStG bemessen. Im Ergebnis kommt es auf keiner der betroffenen Ebenen zu einer Steuerneutralität.¹¹⁷

Einbringungen und Abspaltungen außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG unterliegen § 6 Z 14 lit b EStG. Die Einbringung von Wirtschaftsgütern oder sonstigem Vermögen in eine Körperschaft gilt somit als Tausch, sofern die Voraussetzungen des UmgrStG nicht erfüllt sind. Dies ergibt sich ebenfalls aus § 20 KStG. Es ist grundsätzlich eine Gewinnrealisierung nach allgemeinem Ertragsteuerrecht vorgesehen, wobei sich der realisierte Gewinn aus der Differenz zwischen dem Buchwert des übertragenen Vermögens und der Gegenleistung gem § 20 Abs 2 Z 2 KStG ergibt. Durch die Anwendung der Tauschgrundsätze wird ein synallagmatisches Verhältnis im Sinne der Einbringung bzw Abspaltung des Vermögens gegen Gewährung von Anteilen unterstellt. Problematisch ist dies insbesondere, wenn keine Anteilsgewährung erfolgt, bspw weil die Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse am einge-

¹¹⁶ Vgl. *Hristov in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ § 20 Tz 4 f; *Schindler in Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²³ (2023) § 1 Tz 27 f; *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 505 f.

¹¹⁷ Vgl. *Hristov in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ § 20 Tz 4 f; *Schindler in Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²³ (2023) § 1 Tz 27 f; *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 505 f.

brachten Vermögen und der übernehmenden Körperschaft ident sind. Dies wird in § 6 Z 14 lit b EStG nicht berücksichtigt.¹¹⁸

In Anwendung des § 6 Z 14 lit b EStG sind als Veräußerungserlös das eingebrachte Vermögen und die Anschaffungskosten der gewährten Anteile in Höhe des gemeinen Wertes des eingebrachten Vermögens anzusetzen. Die übernehmende Gesellschaft erhält im Zuge der Einbringung eine Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG. Zudem wird ein steuerwirksamer Anschaffungsvorgang verwirklicht. Die Bewertung bestimmt sich in Anwendung des § 6 Z 14 lit b EStG am gemeinen Wert der von der Körperschaft hingegebenen Wirtschaftsgüter. Jedenfalls bei Einbringungen ohne Anteilsgewähr fehlt dieser Bewertungsgegenstand jedoch. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann aus Gründen der Vereinfachung der Wertansatz in Höhe des gemeinen Wertes der eingebrachten Wirtschaftsgüter erfolgen. Entsprechend einer „Wertverknüpfung“ kommt es somit bei allen Beteiligten zum Ansatz des gemeinen Wertes.¹¹⁹

Die Gewinnrealisierung beim Tausch erfolgt im Zeitpunkt der Hingabe des Wirtschaftsgutes. Dies gilt auch bei der (verunglückten) Einbringung von nicht qualifiziertem Vermögen. Für Einbringungen von Betrieben oder Teilbetrieben, Mitunternehmer- oder Kapitalanteilen außerhalb des UmgrStG sieht § 6 Z 14 lit b EStG hingegen in bestimmten Fällen eine Rückwirkungsfiktion vor. Die Einbringung wird auf den nach dem UmgrStG maßgeblichen Einbringungsstichtag bezogen. Trotz Versagung der Begünstigung des UmgrStG muss somit ein nach dem UmgrStG maßgeblicher Stichtag bestimmt werden. Im Ergebnis kommt es dadurch zu einer partiellen Anwendung des UmgrStG. Nach Ansicht der Finanzverwaltung erfolgt dies bspw bei Fehlen eines schriftlichen Einbringungsvertrages, einer Einbringungsbilanz oder unzulässigem Fehlen einer Gegenleistung.¹²⁰

Zusammengefasst fehlt es bei Umgründungen außerhalb des UmgrStG an einem stringenten Bewertungskonzept. Allen Tatbeständen gemein ist der Gedanke, Umgründungen außerhalb des UmgrStG als Realisationsakte einer Gewinnbesteuerung zu unterziehen.¹²¹

¹¹⁸ Vgl. *Rabel/Ehrke-Rabel/Eichinger* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 12 Tz 8 f; *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 509.

¹¹⁹ Vgl. *Rabel/Ehrke-Rabel/Eichinger* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 12 Tz 8 f; *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 509.

¹²⁰ Vgl. *Rabel/Ehrke-Rabel/Eichinger* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 12 Tz 29 f.

¹²¹ Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 510.

3.2 Umgründungen mit Einlagencharakter

Umgründungen mit Einlagencharakter sind Umgründungen, die typologisch einem Einlagevorgang entsprechen. Diese führen grundsätzlich zu einer Erhöhung des Einlagenevidenzkontos der übernehmenden Gesellschaft.¹²²

Umgründungen mit Einlagencharakter sind:

- Konzentrationseinbringungen
- Down-stream-Konzerneinbringungen
- Down-stream-Abspaltungen zur Aufnahme mit Verzicht auf Anteilsgewährung
- Steuer-Aufspaltungen
- Steuer-Abspaltungen mit Anteilsdurchschleusung.¹²³

Im Rahmen von Einbringungen finden die allgemeinen Regelungen über Einlagen Anwendung, unabhängig davon, ob der Einbringende eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder eine Körperschaft ist. Es ist das Prinzip der Außenfinanzierung ist zu beachten, wobei das steuerliche Einbringungskapital entscheidend ist. Bei Konzentrationseinbringungen und down-stream-Konzerneinbringungen erfolgt dementsprechend eine Erhöhung des Einlagenstandes in Höhe des steuerlich maßgeblichen positiven Sacheinlagewertes bzw Übertragungswertes. Innerhalb des UmgrStG entspricht der maßgebliche Sacheinlagewert bei der Einbringung von Betriebsvermögen grundsätzlich dem Einbringungskapital gem § 15 iVm § 16 UmgrStG. Für den Fall einer Aufwertung besteht das steuerliche Einbringungskapital im gemeinen Wert, wobei darauf zu achten ist, dass dieser nicht nochmalig in der Innenfinanzierung erfasst wird. Der steuerlich maßgebliche Sacheinlagewert bei der Einbringung von nicht betriebszugehörigen Kapitalanteilen unterliegt der Bewertung des § 17 UmgrStG, wobei sich dieser Wert um das mitübertragene Fremdkapital iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG vermindert. Unbeachtlich sind hingegen der unternehmensrechtliche Sacheinlagewert bzw eine allfällige unternehmensrechtliche Neubewertung des Einbringungsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft.¹²⁴

Eine durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart iSd § 20 Abs 8 UmgrStG begründete Änderung der Anschaffungskosten bzw des Beteiligungsansatzes ist als Korrektur im Einlagene-

¹²² Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386).

¹²³ Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386).

¹²⁴ Vgl. *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 18 Tz 156 f; *Marschner*, GeS 2014, 253 (253 f).

videnzkonto der übernehmenden Gesellschaft zu erfassen.¹²⁵ Bei Vorliegen eines negativen Einbringungswertes ergibt sich nach Ansicht der Finanzverwaltung und der hM keine Auswirkung auf das Einlagenevidenzkonto (siehe dazu noch Punkt 4.8). Auch bei Vornahme einer Kapitalerhöhung ergibt sich auf dem Evidenzkonto der übernehmenden Gesellschaft keine Änderung.¹²⁶ Positive steuerliche Einlagenwerte erhöhen somit das Einlagenevidenzkonto, wobei vorrangig eine Zuordnung zu den indisponiblen Einlagen erfolgt. Dieser Grundsatz gilt sowohl für die Fälle, in denen iZm der Umgründung neue oder bestehende Anteile gewährt werden, als auch für Fälle, in denen die Gewährung einer Gegenleistung unterbleibt. Steuerspaltungen folgen grundsätzlich der Behandlung von Einbringungen.¹²⁷

Down-stream-Abspaltungen ohne Anteilsgewährung an die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft erhöhen in Analogie zur down-stream-Einbringung die Einlagenevidenz der übernehmenden Körperschaft. Der Zugang im Einlagenevidenzkonto erfolgt in Höhe des steuerlich maßgeblichen positiven Buchwertes des übertragenen Vermögens. Die übertragende Gesellschaft erfährt keine Änderung in ihrer Einlagenevidenz.¹²⁸

Beispiel¹²⁹: Die B-GmbH spaltet eine 100%-Beteiligung auf ihre Tochtergesellschaft C-GmbH ab. Die Bilanz der B-GmbH weist folgende Eigenkapitalpositionen aus: Nennkapital EUR 600, ungebundene Kapitalrücklage EUR 200, Gewinnrücklage EUR 500, Bilanzgewinn EUR 700. Der Evidenzkontostand der A-GmbH beträgt EUR 800, aufgeteilt auf EUR 600 im indisponiblen Einlagen-Subkonto sowie EUR 200 im disponiblen Einlagen-Subkonto. Der Verkehrswert der B-GmbH zum Spaltungstichtag beträgt EUR 10.000, wobei EUR 2.000 (20%) auf die Beteiligung entfallen. Die down-stream-Abspaltung kann wahlweise mit oder Anteilsgewähr an die Gesellschafter der B-GmbH vorgenommen werden. Bei der B-GmbH ist hinsichtlich der Deckung des Nennkapitals durch das verbleibende Vermögen eine Kapitalherabsetzung nicht geboten. Erfolgt die down-stream-Abspaltung ohne Anteilsgewähr an die Gesellschafter der B-GmbH, ergeben sich keine Änderungen in der Einlagenevidenz der B-GmbH. Das Einlagenevidenzkonto der übernehmenden C-GmbH erhöht sich in Höhe des steuerlich maßgeblichen positiven Buchwertes.

¹²⁵ Vgl. Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Bernwieser, BFGjournal 2023, 9 (14).

¹²⁶ Vgl. Mayr/Schlager in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung 1 (8); Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 18 Tz 156 f; UmgrStR 2002 Rz 1259 f.

¹²⁷ Vgl. Marschner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 520; UmgrStR 2002 Rz 1259 f.

¹²⁸ Vgl. Waitz-Ramsauer in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 33 Tz 78; UmgrStR 2002, Rz 1799.

¹²⁹ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 1799.

Im Ergebnis zeigt sich bei Umgründungen mit Einlagencharakter eine Erhöhung der Einlagenevidenz der übernehmenden Gesellschaft, da es sich typologisch um einem Einlagevorgang handelt.¹³⁰

3.3 Umgründungen mit Einlagenumschichtungscharakter

Bei Umgründungen mit Einlagenumschichtungscharakter kommt es zu einer Umschichtung von bestehenden Einlagenständen. Im Ergebnis erfolgt eine (teilweise) Addition der Einlagen der übertragenden und übernehmenden Körperschaften. Man unterscheidet zwischen einer Übernahme der gesamten Einlagenevidenz sowie einer anteiligen Umschichtung nach Verkehrswerten.¹³¹

Als Umgründungen mit Einlagenumschichtungscharakter mit vollständiger Übernahme des Einlagenstandes sind zu subsumieren:

- Konzentrationsverschmelzungen
- Side-stream-Verschmelzungen.¹³²

Zu einer anteiligen Übernahme der Einlagenevidenz nach Verkehrswerten kommt es bei nachfolgenden Umgründungen mit Einlagenumschichtungscharakter:

- Side-stream-Einbringungen
- Aufspaltungen sowie Abspaltungen zur Neugründung
- Konzentrationsaufspaltung zur Aufnahme sowie zur Neugründung
- Side-stream-Aufspaltungen zur Aufnahme sowie zur Neugründung
- Down-stream-Abspaltungen zur Aufnahme mit Anteilsgewährung
- Side-stream-Steuer-Abspaltungen.¹³³

Konzentrations- und side-stream-Verschmelzungen, wie bspw Schwesternverschmelzungen, begründen eine Addition der Einlagenstände. Dies gilt unabhängig davon, ob im Zuge der Umgründung Anteile gewährt werden oder eine Anteilsgewähr unterbleibt. Das Evidenzkonto der übertragenden Gesellschaft wird im Ergebnis mit jenem der übernehmenden Gesellschaft addiert. Die Verwaltungspraxis weitet diese Regelung auch auf Importverschmelzungen aus,

¹³⁰ Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386).

¹³¹ Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386).

¹³² Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386).

¹³³ Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386).

wobei allfällige Aufwertungsbeträge iSd § 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG den Einlagenstand nicht erhöhen.¹³⁴

Bei Konzentrationsverschmelzungen bspw lässt sich die Eigenschaft von Umgründungen mit Einlagenumschichtungscharakter deutlich zeigen. Die Verschmelzung von zwei Körperschaften mit voneinander unabhängigen Anteilseignern führt zu einer Addition der Einlagen. Die Gesellschafter legen ihre jeweiligen Einlagen in der übernehmenden Gesellschaft zusammen, ihre Einlagen verringern sich nicht. Konzentrationsverschmelzungen bewirken eine Vereinigung von Vermögen, es findet kein Vermögenstransfer zwischen den Gesellschaften und ihren Anteilsinhabern statt. Diese Rechtsfolge ergibt sich aus der Konzeption des UmgrStG, welche Doppelmaßnahmen iSv Auskehrungen von Einlagen und anschließender neuerlicher Einlage verneint. Mangels Rückzahlungs- und Einlagevorgang ergibt sich im Ergebnis keine Änderung des Einlagenstandes.¹³⁵ Entsprechend der Addition der Einlagen erfolgt gem § 5 Abs 5 UmgrStG auch eine Addition der Beteiligungsbuchwerte bei side-stream-Verschmelzungen.¹³⁶

Beispiel¹³⁷: Die A-GmbH wird auf die bisher anteilmäßig unverbundene B-GmbH verschmolzen. Das bilanzielle Eigenkapital der übertragenden Gesellschaft besteht zum Verschmelzungstichtag aus nachfolgenden Positionen: EUR 500 Nennkapital, EUR 100 Kapitalrücklage, EUR 300 Bilanzgewinn. Das Einlagenevidenzkonto der A-GmbH entspricht dem unternehmensrechtlichen Einlagenstand und weist daher ebenfalls EUR 600 aus. Die Verschmelzung wird zu Buchwerten durchgeführt und führt bei der B-GmbH zu keiner Kapitalerhöhung. Im Rahmen der Verschmelzung muss die B-GmbH einlagenbedingt eine Kapitalrücklage von EUR 900 bilden. Die übernommenen Einlagen iHv EUR 600 gehen im disponiblen Einlagen-Subkonto (durch Bildung einer ungebundenen Kapitalrücklage) zu.

Side-stream-Einbringungen werden umgründungssteuerlich als Direktübertragung von Vermögen behandelt. In diesem Sinne erfolgt die Vermögensübertragung nicht durch die Gesell-

¹³⁴ Vgl. Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 3 Tz 161; UmgrStR 2022, Rz 370; Hirschler in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²¹ (2021) § 3 Tz 105 f; Hübner/Hübner-Schwarzinger, Einlagenrückzahlung und Innenfinanzierung bei Side-stream-Umgründungen, in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 234 (241); Zöchling, Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung, Einlagenrückzahlung neu und Umgründungen – von Evidenzkonten, Ausschüttungssperren und Steuerfallen, in Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2016) 25 (28 f).

¹³⁵ Vgl. Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild in Importverschmelzungen 254; Marschner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 418; UmgrStR 2002, Rz 369.

¹³⁶ Vgl. Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 3 Tz 161.

¹³⁷ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 372.

schafter. Ihre Sphäre wird nicht berührt, da keine Vermögensauskehr und anschließende Vermögenseinlage stattfinden. Das UmgrStG behandelt die side-stream-Einbringung als bloße Vermögensverlagerung. Nach der Ansicht der Finanzverwaltung ist die Einlagenevidenz der einbringenden Gesellschaft im Verhältnis des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens zum Gesamtwert des Vermögens vor der Einbringung abzustocken. Bei der übernehmenden Körperschaft erfolgt ein Zugang in Höhe dieses Betrages. Diese Rechtsfolge wird daraus abgeleitet, dass auf Ebene der Anteilsinhaber eine Ab- und Aufstockung des Beteiligungsansatzes anhand des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens erfolgt.¹³⁸

Die Reduktion der Einlagenevidenz bei der einbringenden Körperschaft ist zunächst vom disponiblen Einlagen-Subkonto vorzunehmen. Restbeträge werden vom indisponiblen Einlagen-Subkonto abgestockt. Der Zugang in der übernehmenden Gesellschaft hat korrespondierend vorrangig im disponiblen Einlagen-Subkonto zu erfolgen. Wird keine Rücklage gebildet, oder bei Bildung einer ungebundenen Kapitalrücklage, erfolgt alternativ ein Zugang im ungebundenen Kapitalrücklagen-Subkonto oder Bilanzgewinn-Subkonto. Teile der Literatur folgen diesem Ansatz. Nach anderer Ansicht in der Literatur ist eine Einzelfallprüfung erforderlich. Zu prüfen ist, welche Auswirkungen sich durch den Verlust aus dem Vermögensabgang, der aus der Einbringung resultiert, in den unternehmensrechtlich ausgewiesenen Eigenkapitalpositionen ergibt. Erfolgt in der Unternehmensbilanz eine Verrechnung des Verlustes mit dem Bilanzgewinn oder Gewinnrücklagen, liegt keine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG vor. In diesem Fall unterbleibt eine Reduktion der Einlagenevidenz. Erfolgt hingegen eine Kompensation des aus dem Vermögensabgang resultierenden Verlustes bspw durch Auflösung einer Kapitalrücklage, die aus Gesellschafterzuschüssen stammt, vermindert sich die Einlagenevidenz in diesem Ausmaß.¹³⁹

Der VwGH¹⁴⁰ hat bestätigt, dass side-stream-Einbringungen Einlagenumschichtungscharakter haben. Der ertragsteuerliche Einlagenstand bleibe in Summe unverändert, sofern nicht zusätzliche Einlagen getätigt werden. Die Aufteilung der Einlagenevidenz hat dementsprechend

¹³⁸ Vgl. *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 18 Tz 161; UmgrStR 2002 Rz 1262 f; *Eichinger/Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 14 Tz 48 f; *Zöchling in Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2016) 25 (28 f).

¹³⁹ Vgl. *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 18 Tz 161; UmgrStR 2002 Rz 1262 f; *Eichinger/Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 14 Tz 48 f; *Zöchling in Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2016) 25 (28 f).

¹⁴⁰ VwGH 25.7.2013, 2012/15/0004.

nach Verkehrswertverhältnissen zu erfolgen. Die Einlagenstände der übertragenden und übernehmenden Gesellschaft bleiben somit in Summe somit ebenfalls unverändert.¹⁴¹

Die Aufspaltung zur Neugründung ist durch eine Aufteilung des Vermögens der spaltenden Körperschaft sowie Buchwertfortführung in den übernehmenden Gesellschaften gekennzeichnet. Zwischen der spaltenden Gesellschaft und ihren Anteilsinhabern findet kein Vermögenstransfer statt. Aufspaltungen zur Neugründung bewirken in diesem Sinne nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Teilung der Einlagen im Verhältnis der Verkehrswerte der übertragenen Vermögensteile. In der Einlagenevidenz der übernehmenden Körperschaft erfolgt ein Ansatz dieser Vermögensteile, wobei dies vorrangig in den indisponiblen Einlagen zu erfolgen hat. Zudem gibt es die Ansicht der „Verschiebung nach der konkreten unternehmensrechtlichen Eigenkapitalverwendung“. Argument dafür ist, dass die Höhe der Einlagenevidenz mit den Buchwerten des Gesellschaftsvermögens in Korrelation steht, und nicht mit den Verkehrswerten. Liegt kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Einlage und Wirtschaftsgut vor, wird zudem vertreten, dass die Aufteilung der Einlagen im Verhältnis der Buchwerte erfolgen soll.¹⁴²

Abspaltungen zur Neugründung führen gleichermaßen zu einer Abstockung des Einlagenevidenzkontos der spaltenden Körperschaft im Verhältnis des Verkehrswertes des abzuspaltenden Vermögens. Das Vermögen findet vorrangig Eingang im indisponiblen Einlagen-Subkonto im Rahmen der Abspaltung neu gegründeten Gesellschaft. In der übertragenden Gesellschaft, die im Gegensatz zu bspw Verschmelzungen bestehen bleibt, erfolgt eine Verringerung der Einlagenevidenz nach der Relation der Verkehrswerte des übertragenen Vermögens zum Gesamtvermögen. Unternehmensrechtliche Verrechnungen des durch den Vermögensabgang entstehenden Verlust mit unternehmensrechtlichen Eigenkapitalpositionen, die keine Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG sind, werden außer Acht gelassen.

Gleichlautend zu Aufspaltungen zur Neugründung wird eine „Verschiebung der konkreten unternehmensrechtlichen Eigenkapitalverwendung“ vertreten. Demnach besteht nicht zwingend eine Verbindung zwischen der Erhöhung in der Einlagenevidenz der übernehmenden

¹⁴¹ Vgl. *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 18 Tz 161; UmgrStR 2002 Rz 1262 f; *Eichinger/Rabel* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 14 Tz 48 f; *Zöchling* in *Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2016) 25 (28 f).

¹⁴² Vgl. *Waitz-Ramsauer* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 33 Tz 71; UmgrStR 2002, Rz 1795; *Zöchling* in *Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2016) 25 (28 f); *Huber/Reiter* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 32 Tz 90.

Körperschaft und dem Schicksal der Einlagenevidenz der spaltenden Körperschaft. Nur wenn zur Abdeckung des durch die Spaltung entstandenen Verlustes eine Einlagenrückzahlung erfolgt ist, hat in diesem Ausmaß eine Herabsetzung der Einlagenevidenz zu erfolgen. Eine Einlagenrückzahlung wäre bspw bei Durchführung einer Kapitalherabsetzung oder Auflösung von Kapitalrücklagen zu bejahen. Erfolgt die Abdeckung des spaltungsbedingten Verlustes durch die Auflösung von Gewinnrücklagen oder Bilanzgewinn, somit mittels Sachdividende, ist der Tatbestand einer Einlagenrückzahlung nicht erfüllt. Eine Abstockung der Einlagenevidenz ist daher nicht erforderlich. Bei der abspaltenden Körperschaft ist im Rahmen der Abspaltung uU eine Kapitalherabsetzung vorzunehmen. Die Reduktion der Einlagenevidenz hat vorrangig am indisponiblen Einlagen-Subkonto zu erfolgen. Das Rücklagen-Subkonto ist hingegen vorrangig zu vermindern, sofern es zu keiner Kapitalherabsetzung kommt.¹⁴³

***Beispiel¹⁴⁴:** Die A-GmbH spaltet einen ihrer Betriebe auf die neue B-GmbH und eine 100%-Beteiligung auf die neue C-GmbH ab. Die Bilanz der A-GmbH weist folgende Eigenkapitalpositionen aus: Nennkapital EUR 600, ungebundene Kapitalrücklage EUR 200, Gewinnrücklage EUR 500, Bilanzgewinn EUR 700. Der Evidenzkontostand der A-GmbH beträgt EUR 800, aufgeteilt auf EUR 600 im indisponiblen Einlagen-Subkonto sowie EUR 200 im disponiblen Einlagen-Subkonto. Der Verkehrswert der A-GmbH zum Spaltungstichtag beträgt EUR 10.000, wobei EUR 5.000 (50%) auf den Betrieb und EUR 2.000 (20%) auf die Beteiligung entfallen. Die im Rahmen der Abspaltung entstehenden Gesellschaften erhalten ein Nennkapital von jeweils EUR 500. Bei der A-GmbH ist hinsichtlich der Deckung des Nennkapitals durch das verbleibende Vermögen eine Kapitalherabsetzung nicht geboten. Das Evidenzkonto der A-GmbH ist um 70% des Gesamtverkehrswertes vor Spaltung zu reduzieren, somit um EUR 560. Vorrangig sind dabei die disponiblen Einlagen aufzulösen. Dieser Kürzungsbetrag von EUR 560 entfällt zu EUR 400 auf die B-GmbH (50%) und zu EUR 160 (20%) auf die C-GmbH und ist jeweils im indisponiblen Einlagen-Subkonto anzusetzen.*

Konzentrationsaufspaltungen mit Anteilsgewährung sowie side-stream-Aufspaltungen unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung werden fiktiv in zwei Schritte getrennt. Zunächst erfolgt eine fiktive Aufspaltung zur Neugründung, gefolgt von einer Verschmelzung der neuen (Zwischen-) Körperschaft auf die übernehmende Gesellschaft.¹⁴⁵ Die Konzentrationsabspaltung zur Aufnahme folgt gleichlautend der side-stream-Abspaltung analog den Grundsätzen der

¹⁴³ Vgl. *Waitz-Ramsauer in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 33 Tz 74; UmgrStR 2002, Rz 1797.

¹⁴⁴ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 1797.

¹⁴⁵ Vgl. *Waitz-Ramsauer in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 33 Tz 72; UmgrStR 2002, Rz 1796.

Konzentrationsaufspaltung. Gleichmaßen wird eine Abspaltung zur Neugründung sowie eine anschließende Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft fingiert. Die fiktive Verschmelzung erfolgt side-stream.¹⁴⁶

Down-stream-Abspaltungen mit Anteilsgewährung an die Anteilshaber der übertragenden Körperschaft begründen eine Abstockung der Einlagenevidenz der übertragenden Gesellschaft. Die Abstockung erfolgt wiederum in Relation des Verkehrswertes des übertragenen Vermögens zum gesamten Vermögen vor Abspaltung. Die Einlagenevidenz der übernehmenden Körperschaft erfährt in diesem Ausmaß einen Zugang in ihren Einlagen.¹⁴⁷

Beispiel¹⁴⁸: Die B-GmbH spaltet eine 100%-Beteiligung auf ihre Tochtergesellschaft C-GmbH ab. Die Bilanz der B-GmbH weist folgende Eigenkapitalpositionen aus: Nennkapital EUR 600, ungebundene Kapitalrücklage EUR 200, Gewinnrücklage EUR 500, Bilanzgewinn EUR 700. Der Evidenzkontostand der A-GmbH beträgt EUR 800, aufgeteilt auf EUR 600 im indisponiblen Einlagen-Subkonto sowie EUR 200 im disponiblen Einlagen-Subkonto. Der Verkehrswert der B-GmbH zum Spaltungstichtag beträgt EUR 10.000, wobei EUR 2.000 (20%) auf die Beteiligung entfallen. Die down-stream-Abspaltung kann wahlweise mit oder Anteilsgewähr an die Gesellschafter der B-GmbH vorgenommen werden. Bei der B-GmbH ist hinsichtlich der Deckung des Nennkapitals durch das verbleibende Vermögen eine Kapitalherabsetzung nicht geboten. Erfolgt die down-stream-Abspaltung gegen Anteilsgewähr an die Gesellschafter der B-GmbH, hat eine Umschichtung des Einlagenevidenzkontos der B-GmbH zu erfolgen. Die Umschichtung erfolgt aliquot in Relation des Verkehrswertes des abgespaltenen Vermögens zum Gesamtvermögen. Die Einlagenevidenz der B-GmbH ist um EUR 160, somit 20% des Verkehrswertes vor Spaltung, zu verringern. Das Einlagenevidenzkonto der C-GmbH erfährt in dieser Höhe einen Zugang.

Umgründungen mit Einlagenumschichtungscharakter führen zusammengefasst zu einer (gesamthaften oder teilweisen) Addition der Einlagen. Die Einlagenstände der übertragenden sowie der übernehmenden Gesellschaft bleiben in Summe unverändert. Die Sphäre der Gesellschafter wird nicht berührt, da keine Disposition gegenüber den Anteilseignern passiert, sondern eine Direktübertragung von Vermögen stattfindet.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Vgl. Waitz-Ramsauer in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 33 Tz 76; UmgrStR 2002, Rz 1799.

¹⁴⁷ Vgl. Waitz-Ramsauer in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 33 Tz 78; UmgrStR 2002, Rz 1799.

¹⁴⁸ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 1799.

¹⁴⁹ Vgl. Furrer in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 18 Tz 153; Marschner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 418.

3.4 Umgründungen mit Einlagenrückzahlungscharakter

Umgründungen mit (steuerneutralem) Einlagenrückzahlungscharakter führen zu einer ersatzlosen Abstockung des vorhandenen. Gleichlautend zu Umgründungen mit Einlagenumschichtungscharakter unterscheidet man auch bei Umgründungen mit Einlagenrückzahlungscharakter zwischen einer gesamthaften Abstockung der Einlagenevidenz sowie einer anteiligen Abstockung nach Verkehrswerten.¹⁵⁰

Als Umgründungen mit Einlagenrückzahlungscharakter, bei denen es zu einem Untergang des Einlagenevidenzkontos der übertragenden Körperschaft kommt, sind zu qualifizieren:

- Down-stream-Verschmelzungen
- Up-stream-Verschmelzungen
- Übertragende (errichtende sowie verschmelzende) Umwandlungen
- Up-stream-Aufspaltungen zur Aufnahme
- Down-stream-Aufspaltungen zur Aufnahme.¹⁵¹

Umgründungen mit Einlagenrückzahlungscharakter, die zu einer anteiligen Abstockung nach Verkehrswerten führen, sind:

- Up-stream-Einbringungen
- Up-stream-Abspaltungen.¹⁵²

Down-stream-Verschmelzungen begründen nach der hA einen Untergang des Einlagenevidenzkontos der übernehmenden Gesellschaft. Die übernehmende (Tochter-) Gesellschaft führt ebenfalls das Evidenzkonto der übertragenden Gesellschaft unverändert weiter. Die Außenbeziehung der Gesellschafter zur übertragenden Körperschaft wird aufgrund der Anteilsdurchschleusung in der übernehmenden Gesellschaft als Rechtsnachfolgerin fortgesetzt. Die Zuordnung der Einlagen im Rahmen der down-stream-Verschmelzungen innerhalb der Subkonten im Einlagenevidenzkonto erfolgt entsprechend dem unternehmensrechtlichen bilanziellen Ausweis der Einlagen bei der übernehmenden Gesellschaft. Weist die übernehmende Tochtergesellschaft bspw höhere gebundene Eigenkapitalpositionen aus, ist im Zuge der Verschmelzung eine Umbuchung innerhalb des Einlagenevidenzkontos vorzunehmen. Im Rahmen einer up-stream-Verschmelzung geht hingegen das Einlagenevidenzkonto der übertragenden (Tochter-) Gesellschaft ersatzlos unter. Für das Einlagenevidenzkonto der überneh-

¹⁵⁰ Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386).

¹⁵¹ Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386).

¹⁵² Vgl. *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 18 153 f; *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386).

menden Gesellschaft ergeben sich in dieser Umgründungsrichtung mangels Einlagentatbestand keine Auswirkungen, es wird unverändert fortgeführt. Im Ergebnis erfolgt, wie bei down-stream-Umgründungen, keine Auswirkung auf den Einlagenstand der Anteilseigner der Muttergesellschaft. Das Evidenzkonto der Muttergesellschaft bleibt unverändert als jenes der übernehmenden Körperschaft bestehen. Gleiches gilt nach Ansicht der Finanzverwaltung bei mittelbaren down-stream- und up-stream-Verschmelzungen, wie bspw Verschmelzungen zwischen Großmutter- und Enkelgesellschaften, bei denen die (100%-ige) Beteiligungsverbindung nur mittelbar vorliegt (siehe dazu noch ausführlicher Punkt 4.3).¹⁵³

Umwandlungen führen, gleichermaßen wie up-stream-Verschmelzungen, zu einem ersatzlosen Untergang der Einlagenevidenz der übertragenden Körperschaft. Die Beteiligung am Eigenkapital der Personengesellschaft bzw am Eigenkapital des Einzelunternehmers hält der Gesellschafter als natürliche Person. Dabei ist im Hinblick auf die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs 6 UmgrStG nachfolgende Besonderheit zu beachten. Die Ausschüttungsfiktion knüpft an den Unterschiedsbetrag zwischen dem Umwandlungskapital sowie den Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG an. Übersteigen die Einlagen das Umwandlungskapital, bspw bei Verlusten in der Gesellschaft, verliert der Gesellschafter im Rahmen der Umgründung steuerfreies Entnahmepotential. Es steht nach der Umwandlung weniger Entnahmepotential zur Verfügung. Die Einlagenevidenz der übernehmenden Körperschaft als Rechtsnachfolger erfährt durch die Umwandlung keine Änderung.¹⁵⁴

Down-stream- sowie up-stream-Aufspaltungen zur Aufnahme führen zu einem ersatzlosen Untergang des Einlagenevidenzkontos der übertragenden bzw übernehmenden Tochtergesellschaft. Die Auswirkungen auf die Einlagenevidenz gleichen jenen der down-stream- und up-stream-Verschmelzungen.¹⁵⁵

Bei up-stream-Einbringungen erfolgt nach Ansicht der Finanzverwaltung und Teilen der Literatur eine Abstockung der Einlagenevidenz der übertragenden Gesellschaft im Verkehrswertverhältnis des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens zum Gesamtvermögen. Eine Erhöhung des Einlagenevidenzkontos der übernehmenden Gesellschaft erfolgt hingegen in

¹⁵³ Vgl. *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 3 Tz 162 f; UmgrStR 2002, Rz 373; *Hirschler* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²¹ (2021) § 3 Tz 109 f; *Zöchling* in *Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2016) 25 (28 f).

¹⁵⁴ Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom EStG¹⁶ § 4 Tz 518 f; UmgrStR 2002, Rz 626; *Zöchling* in *Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2016) 25 (28 f).

¹⁵⁵ Vgl. *Waitz-Ramsauer* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 33 Tz 73; UmgrStR 2002, Rz 1796.

Analogie zur up-stream-Verschmelzung nicht.¹⁵⁶ Nach einer anderen Ansicht hat (gleichlautend zu side-stream-Einbringungen) eine Einzelfallprüfung zu erfolgen. Zu prüfen ist wiederum, welche Auswirkungen der Verlust, bedingt durch den Vermögensabgang im Zuge der Einbringung, auf die Eigenkapitalpositionen der Unternehmensbilanz hat. Die Rechtsfolgen entsprechen jenen von side-stream-Einbringungen (siehe bereits Punkt 3.3). Eine Verringerung der Einlagenevidenz erfolgt dieser Ansicht folgend nur, wenn der Vermögensabgang durch die Auflösung einer Kapitalrücklage abgedeckt wird und diese Kapitalrücklage aus Gesellschafterzuschüssen stammt. Bei der übernehmenden Körperschaft wird bei Einbringung einer 100%-Tochtergesellschaft grundsätzlich kein Einlagentatbestand verwirklicht. Dementsprechend erfolgt, wie bereits ausgeführt, keine Änderung in der Einlagenevidenz. Ein Einlagentatbestand kann gegeben sein, wenn die up-stream-Einbringung nicht durch eine 100%-Tochtergesellschaft erfolgt und vor Einbringung eine wechselseitige Beteiligung besteht oder eine Anteilsgewährung durch die übernehmende Gesellschaft oder die (Mit)Gesellschafter erfolgt. Die Rechtsfolgen sind in diesem Fall nicht gesetzlich normiert. In der Literatur wird bei der übernehmenden Körperschaft eine Erhöhung der Einlagenevidenz in Höhe des steuerlich maßgeblichen Sacheinlagewertes mit aliquoter Kürzung um die Beteiligungsquote an der Tochtergesellschaft befürwortet.¹⁵⁷

Up-stream-Abspaltungen führen analog zu up-stream-Einbringungen zu einer Abstockung des Einlagenevidenzkontos der spaltenden Körperschaft in Verkehrswertrelation des abgespaltenen Vermögens zum gesamten Vermögen vor der Abspaltung. Die Einlagenevidenz der übernehmenden Gesellschaft wird durch die up-stream-Abspaltung nicht berührt.¹⁵⁸

Beispiel¹⁵⁹: Die B-GmbH spaltet einen ihrer Betriebe auf ihre Muttergesellschaft A-GmbH ab. Die Bilanz der B-GmbH weist folgende Eigenkapitalpositionen aus: Nennkapital EUR 600, ungebundene Kapitalrücklage EUR 200, Gewinnrücklage EUR 500, Bilanzgewinn EUR 700. Der Evidenzkontostand der A-GmbH beträgt EUR 800, aufgeteilt auf EUR 600 im indisponiblen Einlagen-Subkonto sowie EUR 200 im disponiblen Einlagen-Subkonto. Der Verkehrswert der B-GmbH zum Spaltungstichtag beträgt EUR 10.000, wobei EUR 5.000 (50%)

¹⁵⁶ Vgl. Marschner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, *Jakom EStG*¹⁶ § 4 Tz 520; Rzepa/Titz/Wild, Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), *Handbuch Einlagenrückzahlung* (2016) 122 (135); Eichinger/Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), *Handbuch der Umgründungen*²² (2022) § 14 Tz 50.

¹⁵⁷ Vgl. Fuherr in Kofler (Hrsg), *UmgrStG*¹² (2023) § 18 Tz 166 f; *UmgrStR* 2002, Rz 1264; Zöchling in Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler (Hrsg), *Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung* (2016) 25 (28 f).

¹⁵⁸ Vgl. Waitz-Ramsauer in Kofler (Hrsg), *UmgrStG*¹² (2023) § 33 Tz 77; *UmgrStR* 2002, Rz 1799.

¹⁵⁹ Vgl. *UmgrStR* 2002, Rz 1799.

auf den Betrieb entfallen. Die up-stream-Abspaltung hat bei der A-GmbH ohne Anteilsgewähr zu erfolgen. Bei der B-GmbH ist hinsichtlich der Deckung des Nennkapitals durch das verbleibende Vermögen eine Kapitalherabsetzung nicht geboten. Das (indisponible) Einlagenevidenzkonto der B-GmbH ist um 50% des Verkehrswertes vor Abspaltung, somit EUR 400 zu verringern. Das Einlagenevidenzkonto der A-GmbH wird durch die up-stream-Abspaltung nicht berührt.

Im Ergebnis bleiben bei Umgründungen mit Einlagenrückzahlungscharakter die Einlagen der Anteilseigner der übernehmenden Gesellschaft erhalten. Auf ihrer Ebene kommt es weder zu einer Einlagenrückzahlung noch zu einer Zuführung von neuen Einlagen. Mit dem Wegfall der Beteiligung bei einer Konzernumgründung ist zudem der Wegfall der steuerlichen Einlagenevidenz begründet. Der Zweck der Einlagenevidenz, die Höhe einer möglichen steuerneutralen Einlagenrückzahlung zu zeigen, ist durch diesen Wegfall der Beteiligung nicht mehr gegeben. Aus diesem Grund ist hinsichtlich der Einlagenevidenz keine Unterscheidung zwischen down-stream-Konzernverschmelzung und up-stream-Verschmelzung notwendig. Die Verschmelzung der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft oder umgekehrt ergibt aus Sicht der Anteilseigner das gleiche Ergebnis. Die Einlagen der Anteilsinhaber der Muttergesellschaft erfahren keine umgründungsbedingte Änderung, sondern bleiben vor und nach der Umgründung in gleicher Höhe bestehen.¹⁶⁰

¹⁶⁰ Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386); *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 3 Tz 162 f; UmgrStR 2002, Rz 373; *Hirschler* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²¹ (2021) § 3 Tz 109 f; *Zöchling* in *Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2016) 25 (28 f).

4 Ausgewählte Themengebiete iZm Umgründungen

Umgründungen können somit in Umgründungen mit Einlagencharakter, Einlagenumschichtungscharakter und Einlagenrückzahlungscharakter unterteilt werden. Innerhalb dieser Untergliederung gleichen sich die Rechtsfolgen. Weiters bestehen jedoch noch einige (umgründungsspezifische) Charakteristika, die einer gesonderten Darstellung bedürfen.

4.1 Der Forderungsverzicht als (steuerpflichtige) Einlage

Einlagen in Körperschaften können auch durch einen Forderungsverzicht seitens der Gesellschafter erfolgen. Die Auswirkungen von Forderungsverzichten aus sozietärer Veranlassung, aufgrund der Stellung als Gesellschafter, sind in § 8 Abs 1 Satz 3 KStG geregelt. Demnach ist „bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters [...] der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam“. ¹⁶¹ Diese Bestimmung stellt eine Reaktion auf die Rsp des VwGH¹⁶² dar, wonach der Wegfall der Verbindlichkeit eine steuerneutrale Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG darstellt.¹⁶³

Vor Einführung des § 8 Abs 1 Satz 3 KStG wurde nach der Rsp des BFH¹⁶⁴ und dem folgend nach Ansicht der Finanzverwaltung der Forderungsverzicht auf eine nicht mehr werthaltige Forderung in Höhe des Teilwertes der Forderung als Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG angesehen. Dementsprechend erfolgte eine korrelierende Bewertung der Einlage auf Ebene der Anteilshaber und auf Ebene der Körperschaft. In der Literatur wurde die Anwendung der Rsp des BFH auf das österreichische Steuerrecht verneint und nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung eine Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG bejaht.¹⁶⁵

Vor der Entscheidung des BFH wurde die durch den Forderungsverzicht wegfallende Forderung zur Gänze als steuerneutrale Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG behandelt. Die Begründung lag darin, dass einerseits keine zwingende betragliche Übereinstimmung des Wertes bei Gesell-

¹⁶¹ § 8 Abs 1 Satz 3 KStG idF BGBl 24/2007.

¹⁶² VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078.

¹⁶³ Vgl. *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 114 f; *Zorn*, Verzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf nicht voll werthaltige Forderungen, SWK 33/205 (913) 915 f.

¹⁶⁴ BFH 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl II 1998, 307.

¹⁶⁵ Vgl. *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 116 f, *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 427 f.

schaft und Gesellschafter vorliegen müsse sowie andererseits eine sofortige Einlage der Forderung zum Nennwert der Forderung erfolgt wäre.¹⁶⁶

§ 8 Abs 1 Satz 3 KStG normiert nunmehr die Zwei-Stufen-Methode für Forderungsverzichte. Demnach ist der Forderungsverzicht auf Gesellschaftsebene von § 8 Abs 1 KStG sowie auf Ebene der Anteilsinhaber von § 6 Z 14 lit b EStG erfasst. In einem ersten Schritt erfolgt eine fiktive Einlage der Forderung in Höhe des werthaltigen Teils, die in einem zweiten Schritt auf Gesellschaftsebene mit der Verbindlichkeit zusammenfällt. Dies stellt im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes die Wertverknüpfung auf Ebene der Gesellschaft sowie jener der Gesellschafter sicher und führt zu einer Durchbrechung des Trennungsprinzips. Die Bewertung der Forderung auf Seiten des Gesellschafters ist maßgeblich für die Besteuerung beim Gesellschafter, wobei diese Maßgeblichkeit erst im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes schlagend wird. Zu beachten ist, dass die Regelung des § 8 Abs 1 Satz 3 KStG auf verdecktes Eigenkapital keine Anwendung findet. Dieses stellt von Beginn an eine steuerneutrale Einlage dar.¹⁶⁷

Gegenstand einer Einlage kann nach der Rsp des VwGH¹⁶⁸ auf Gesellschafterebene nur der werthaltige Teil einer Forderung sein. Steuerlich kann demnach nur der werthaltige Teil der Forderung eine Einlage darstellen und den Einlagenstand iSd § 4 Abs 12 EStG verändern. Unternehmensrechtlich ist hingegen strittig, in welcher Höhe ein Zugang in der Kapitalrücklage erfolgt, in Höhe des Nominalwertes oder in Höhe des werthaltigen Teiles der Forderung. Die steuerliche Rechtsfolge ist daher unabhängig und gegebenenfalls abweichend von der Buchung in der Kapitalrücklage zu beurteilen.¹⁶⁹ Gleichermaßen ist die Erhöhung des Nennkapitals keine Voraussetzung für das Vorliegen einer Einlage und somit eines Tausches iSd § 6 Z 14 lit b EStG.¹⁷⁰

Der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung begründet einen betrieblichen Vorgang und ist dementsprechend steuerwirksam. Bei Wiederaufleben der Forderung im Falle eines bedingten Forderungsverzichtes ist im Ausmaß der angenommenen Einlage eine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG gegeben. Auf Ebene der Anteilsinhaber erhöht die Einlage die Anschaffungskosten an der Beteiligung in Höhe des gemeinen Wertes im Zeitpunkt des Forderungs-

¹⁶⁶ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 426.

¹⁶⁷ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 463 f.

¹⁶⁸ VwGH 26.5.1998, 94/14/0042.

¹⁶⁹ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 460 f.

¹⁷⁰ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 421.

verzichtet. Der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung ist als Forderungsausfall steuerwirksam zu behandeln.¹⁷¹

Im Rahmen von Umgründungen kann es ebenfalls zu einem Zusammentreffen einer Forderung auf Gesellschafterebene und einer korrespondierenden Verbindlichkeit auf Gesellschaftsebene kommen. Die Wirtschaftsgüter der übertragenden Gesellschaft werden zu idR Buchwerten übertragen, wodurch uU eine wertberichtigte Forderung einer Verbindlichkeit, die mit dem Nominalwert bewertet ist, gegenübersteht. Gem § 3 Abs 3 UmgrStG führt der dabei entstehende Confusio-Gewinn zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns und ist somit steuerpflichtig. Wäre der Forderungsverzicht zur Gänze steuerneutral zu bewerten, würde dies zu einer steuerlichen Besserstellung im Vergleich zu Confusio-Gewinnen führen. Aus diesem Grund wird die Anwendung der Zwei-Stufen-Theorie auf Forderungsverzichte in der Literatur befürwortet.¹⁷²

4.2 Die Ausschüttungssperre iSd § 235 Abs 1 UGB

Im Rahmen von Umgründungen kann es zu einer Erhöhung des Ausschüttungspotentials bzw der steuerlichen Einlagen kommen. In diesem Zusammenhang stellt sich naturgemäß die Frage (unternehmensrechtlicher) Ausschüttungssperren, die eine Beschränkung dieses Ausschüttungspotentials vorsehen.

§ 235 Abs 1 UGB normiert eine Ausschüttungssperre für (Bilanz-) Gewinne, sofern diese durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind. Die Bestimmung erhielt mit dem RÄG 2014¹⁷³ sowie dem AbgÄG 2015¹⁷⁴ eine grundlegende Novellierung. Zuvor galt die Ausschüttungssperre des § 235 UGB für Erträge aus einer Auflösung von Kapitalrücklagen, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes gem § 202 Abs 1 UGB entstanden sind, in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem (höheren) beizulegenden Wert. Seit Einführung der Bestimmung war ihre Auslegung, vor allem aufgrund des Wortlauts sowie des steuerlich motivierten Zwecks, in der Literatur und Praxis vielfach diskutiert. Der Verweis auf § 202 Abs 1 UGB wurde nach hA

¹⁷¹ Vgl. *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 126 f.

¹⁷² Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 475 f.

¹⁷³ BGBl I 2015/22.

¹⁷⁴ BGBl I 2015/163.

sowie Rsp des OGH als Redaktionsversehen abgetan und im Zuge der Novellierung entfernt.¹⁷⁵

Durch die Erweiterung des § 235 Abs 1 UGB im Zuge des AbgÄG 2015 enthält die Bestimmung nunmehr eine Ausschüttungssperre für Gewinne aus der Auflösung von Kapitalrücklagen, für Gewinne, die nicht als Kapitalrücklage ausgewiesen werden können sowie für Gewinne, die aus dem Ansatz des beizulegenden Wertes für eine Gegenleistung stammen. Die unternehmensrechtliche Ausschüttungssperre bezieht sich somit auf sämtliche Aufwertungsgewinne, die durch Ansatz des beizulegenden Wertes im Rahmen von Umgründungen entstanden sind, und nicht nur jene, die in der übernehmenden Gesellschaft zu der Bildung bzw Erhöhung einer Kapitalrücklage führen. Dies gilt unabhängig von der Verlagerungsrichtung des Vermögens sowie nunmehr auch für die übertragende Gesellschaft.¹⁷⁶

Gleichlautend zu § 202 UGB (siehe bereits Punkt 2.5) ist mangels unternehmensrechtlicher Definition der Umgründung oder Verweis auf das UmgrStG nicht abschließend geklärt, ob der Anwendungsbereich des § 235 UGB auf Umgründungen iSd UmgrStG beschränkt ist. Die Bestimmung ist daher korrespondierend zu § 202 UGB auszulegen. Es ist demnach wohl von einem weiten Anwendungsbereich auszugehen. Dies wird aus der Aufnahme der Anwachsung gem § 142 UGB in die Ausschüttungssperre für Aufwertungsgewinne und der Tatsache, dass diese auch außerhalb einer Umgründung erfolgen kann, abgeleitet. Auch Gläubigerschutzgründe sprechen für eine breite Auslegung des Begriffs der Umgründung.¹⁷⁷

§ 235 Abs 1 Z 1 UGB umfasst Gewinne, die im Rahmen von Umgründungen aus der Auflösung von Kapitalrücklagen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind. Die Ausschüttungssperre umfasst daher lediglich down-stream- und side-stream-Umgründungen. Die Bestimmung des § 235 Abs 1 Z 2 UGB bezieht umgründungsbedingte Aufwertungsgewinne, die nicht als Kapitalrücklage ausgewiesen werden, in die Ausschüttungssperre ein. Davon umfasst werden insbesondere up-stream-Umgründungen, da diese nicht zu einer Vermehrung des Vermögens führen. Entsprechend der bloßen Vermögensumschichtung ist keine Kapitalrücklage zu bilden. § 235 Abs 1 Z 3 UGB erweitert die Ausschüttungssperre zudem auf Gewinne, die im Rahmen von Umgründungen durch Ansatz des beizulegenden Wertes für eine

¹⁷⁵ Vgl. *Hirschler/Strimitzer in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 147 (148 f); Ludwig/Strimitzer in Hirschler, Bilanzrecht Band I² § 235 Tz 2 f.*

¹⁷⁶ Vgl. *Hirschler/Strimitzer in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 147 (149 f); Ludwig/Strimitzer in Hirschler, Bilanzrecht Band I² § 235 Tz 2 f.*

¹⁷⁷ Vgl. *Hirschler/Strimitzer in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 147 (154 f); Ludwig/Strimitzer in Hirschler, Bilanzrecht Band I² § 202 Tz 25.*

Gegenleistung entstanden sind. Damit werden Gewinne der übertragenden Gesellschaft, idR im Rahmen von down-stream-Umgründungen, ebenfalls von der Ausschüttungssperre umfasst.¹⁷⁸

Die Ausschüttungssperre ist um Abschreibungen sowie Buchwertabgänge der aufgewerteten Vermögensgegenstände zu reduzieren. Gleichmaßen erhöhen anschließende Zuschreibungen iSd § 208 Abs 1 UGB die Ausschüttungssperre, da diese als Folgebewertung einer umgründungsbedingten Aufwertung zu subsumieren sind.¹⁷⁹

***Beispiel**¹⁸⁰: Die übertragende Tochtergesellschaft verfügt über ein buchmäßiges Reinvermögen iHv EUR 100 sowie einen beizulegenden Wert iHv EUR 400. In der Muttergesellschaft ist die Beteiligung an der Tochter mit 80 bewertet. Bei Aufwertung auf den gemeinen Wert von EUR 400 im Zuge der up-stream-Verschmelzung ergibt sich ein Verschmelzungsgewinn iHv EUR 320, bei Buchwertfortführung beträgt dieser hingegen EUR 20. In diesem Fall stellt sich die Frage, ob die Ausschüttungssperre gem § 235 UGB den gesamten Verschmelzungsgewinn von EUR 320, oder nur den aufgewerteten Betrag von EUR 300 umfasst. Da auch bei Buchwertfortführung ein Verschmelzungsgewinn von EUR 20 entsteht, und dieser keiner Ausschüttungssperre unterliegen würde, scheint eine Ausschüttungssperre iHv EUR 320 überschießend. Dies ist auch im Hinblick auf den Wortlaut der Bestimmung des § 235 UGB, „soweit [...] unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden“ dementsprechend auszulegen.*

Nach Ansicht in der Literatur kommt die Ausschüttungssperre des § 235 UGB bei Vorliegen eines Bilanzverlustes bzw negativem Jahresergebnisses nicht zur Anwendung, da im Ergebnis kein entsprechender Gewinn vorliegt. Der Aufwertungsgewinn aus einer Umgründung kann somit mit einem negativen Jahresergebnis bzw Bilanzverlust ausgeglichen werden. Die Ausschüttungssperre ist auf den verbleibenden Jahresgewinn, gekürzt um allfällige Verlustvorträge, beschränkt.¹⁸¹

¹⁷⁸ Vgl. Hirschler/Strimitzer in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 147 (157 f); Ludwig/Strimitzer in Hirschler, Bilanzrecht Band I² § 202 Tz 19 f.

¹⁷⁹ Vgl. Hirschler/Strimitzer in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 147 (155 f).

¹⁸⁰ Vgl. Hirschler/Strimitzer in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 147 (159 f).

¹⁸¹ Vgl. Hirschler/Strimitzer in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 147 (160).

4.3 Die Zwischengesellschaft bei mittelbaren Vermögensverlagerungen

Im Rahmen von Umgründungen sind idR jedenfalls eine übertragende Gesellschaft und eine übernehmende Gesellschaft betroffen. Zusätzlich können noch weitere (Zwischen-) Gesellschaften als unmittelbare oder mittelbare Gesellschafter berührt werden. Im Zuge von mittelbaren Umgründungen sind die Auswirkungen in der Zwischengesellschaft bzw den Zwischengesellschaften zu beachten. Bei mittelbaren Vermögensverlagerungen ist grundsätzlich auf jeder betroffenen Ebene eine Beurteilung der Veränderung des Einlagenstandes geboten. Diese Vorgehensweise entspricht jener der Ermittlung des steuerneutralen Buchgewinnes bzw -verlustes und des steuerlichen Beteiligungsbuchwertes der Zwischengesellschaften bei mittelbaren Umgründungen. Die mittelbare Umgründung wird fiktiv auf zwei oder mehrere unmittelbare Umgründungen unterteilt. Durch diese „stufenweise“ Betrachtung wird die korrekte Erfassung etwaiger Auswirkungen in der Zwischengesellschaft gewährleistet.¹⁸²

Beispiel¹⁸³: Die GM-GmbH hält 100% der Anteile an der M-GmbH. Diese ist wiederum zu 100% an der T-GmbH beteiligt. Zum 31.12.2022 wird ein Teilbetrieb der T-GmbH mit einem Verkehrswert iHv EUR 250 auf die GM-GmbH abgespalten. Der Verkehrswert der T-GmbH beträgt zum Stichtag EUR 500 und sie weist zum 31.12.2022 Einlagen iHv EUR 200 aus. Der Verkehrswert der M-GmbH beträgt EUR 1.000 und sie weist zum Stichtag ebenfalls Einlagen iHv EUR 200 aus. Zunächst ist die (fiktive) Abspaltung des Teilbetriebes von der T-GmbH auf die M-GmbH vorzunehmen. Die Einlagen der T-GmbH reduzieren sich im Verhältnis des Verkehrswertes des übertragenen Vermögens zum verbleibenden Vermögen um 50% iHv EUR 100. Bei der M-GmbH ergibt sich keine Änderung im Einlagenstand. Als nächster Schritt erfolgt die (fiktive) Abspaltung des Teilbetriebs von der M-GmbH auf die GM-GmbH. In Relation des Verkehrswertes des Teilbetriebs zum Gesamtvermögen reduzieren sich die Einlagen der M-GmbH um 25%, somit EUR 50. Die Einlagen der GM-GmbH werden nicht berührt.

Im Rahmen von mittelbaren Umgründungen ist zu unterscheiden, ob die übertragende Gesellschaft im Rahmen der Umgründung bestehen bleibt oder untergeht. Nach Ansicht der Finanzverwaltung führen Umgründungen, bei denen die übertragende Gesellschaft bestehen bleibt, wie dies bei Einbringungen oder Abspaltungen der Fall ist, zu keinen Auswirkungen in der Einlagenevidenz der Zwischengesellschaft. Nach hA ist hingegen eine stufenweise Betrachtung auf jeder betroffenen Ebene vorzunehmen. Auf Ebene der Zwischengesellschaft(en) wird

¹⁸² Vgl. *Wurm*, Einlagenrückzahlung neu und „mittelbare“ Umgründungen, GES 2016, 231 (234 f); *Hübner/Six*, Diagonale Konzernverschmelzung, taxlex 2010, 107 (111 f).

¹⁸³ Vgl. *Wurm*, GES 2016, 231 (234 f).

durch die Umgründung ein Einlagevorgang verwirklicht, der auch den steuerlichen Beteiligungsansatz an der Zwischengesellschaft erhöht.¹⁸⁴

Mittelbare down-stream-Einbringungen erhöhen den Einlagenstand der Zwischengesellschaft(en) in Höhe des steuerlich maßgeblichen Sacheinlagewertes. Bei Vorliegen von mehreren Zwischengesellschaften ist die Erhöhung der Einlagenevidenz in allen diesen Gesellschaften der Kaskade vorzunehmen. Da side-stream-Einbringungen eine Direktübertragung des Einbringungsvermögens darstellen, wird die Zwischenebene bei mittelbaren side-stream-Vermögensverschiebungen hingegen nicht berührt. Auf Ebene der Zwischengesellschaft ergibt sich daher keine Änderung der Einlagenevidenz.¹⁸⁵

Anders ist die Situation, wenn die übertragende Gesellschaft untergeht, wie bspw bei Verschmelzungen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung geht, gleichlautend zu unmittelbaren Umgründungen, der Einlagenstand der Tochtergesellschaft im Rahmen von down-stream- und up-stream-Verschmelzungen unter.¹⁸⁶ Bei mittelbaren Gesellschaften betrifft dies das Einlagenevidenzkonto der Enkelgesellschaft, das im Zuge der Umgründung untergeht. Die Einlagen der Zwischengesellschaft werden durch die mittelbare Vermögensverschiebung nicht berührt. Diese Ansicht der Finanzverwaltung ist genauer zu betrachten. Hintergrund des Untergangs des Evidenzkontos der Tochtergesellschaft bei unmittelbaren down-stream-Verschmelzungen ist die Fortsetzung des Einlagenstandes auf Ebene der Anteilhaber der Muttergesellschaft. Die Außenbeziehung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft zu der Körperschaft soll durch die Umgründung nicht verändert, sondern wird in der Tochtergesellschaft fortgesetzt werden.¹⁸⁷

Nach Auffassung der Literatur ist daher bei einer mittelbaren down-stream-Verschmelzung der Großmuttergesellschaft auf die Enkelgesellschaft analog zu § 224 Abs 3 AktG eine unmittelbare Auskehr der von der Enkelgesellschaft übernommenen Anteile an der Muttergesellschaft an die Gesellschafter der übertragenden Großmuttergesellschaft zuzulassen. Unter diesem Gesichtspunkt führt die mittelbare Umgründung zu einem Untergang der Einlagen der Muttergesellschaft als Zwischengesellschaft. Die Außenbeziehung zu den Gesellschaftern der übertragenden Großmuttergesellschaft wird durch die Anteilsdurchschleusung in der Mutter-

¹⁸⁴ Vgl. *Wurm*, GES 2016, 231 (234 f); *Kofler/Wurm*, Einlagenrückzahlung „neu“ und Up-stream-Umgründungen, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 199 (200 f).

¹⁸⁵ Vgl. *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 18 Tz 159 f.

¹⁸⁶ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 374.

¹⁸⁷ Vgl. *Wurm*, GES 2016, 231 (236 f).

gesellschaft fortgeführt, nicht in der Enkelgesellschaft. Der Einlagenstand der Enkelgesellschaft bleibt dennoch nicht unberührt, sondern es ist eine Einlage in Höhe des steuerlichen (Netto-) Buchwertes des Vermögens der übertragenden Gesellschaft vorzunehmen. Im Ergebnis führt diese Behandlung zu einer Aufteilung in zwei fiktive Umgründungen. Zunächst wird die Großmuttergesellschaft fiktiv auf die Muttergesellschaft verschmolzen. Im Anschluss erfolgt eine fiktive Einbringung oder Abspaltung des Vermögens der Großmuttergesellschaft auf die Enkelgesellschaft. Da der Umgründungsvorgang als solches unter die Begünstigung des UmgrStG fällt und nur fiktiv die Folgeumgründung vorgenommen wird, ist für Zwecke der Einlagenevidenz aus Vereinfachungsgründen unbeachtlich, ob die Anwendungsvoraussetzungen für eine Einbringung bzw Abspaltung iSd UmgrStG vorliegen.¹⁸⁸

***Beispiel**¹⁸⁹: Die GM-GmbH mit einem steuerlichen Eigenkapital iHv EUR 500 und Einlagen iHv EUR 100 wird zum 31.12.2022 auf ihre Enkelgesellschaft T-GmbH verschmolzen. Die M-GmbH ist als Zwischengesellschaft ebenfalls von der Umgründung betroffen. In einem ersten Schritt wird eine (fiktive) Verschmelzung der GM-GmbH auf die M-GmbH verwirklicht. Die Einlagen der GM-GmbH gehen verschmelzungsbedingt unter, die M-GmbH führt den Einlagenstand der GM-GmbH fort. Im nächsten Schritt erfolgt eine (fiktive) Einbringung des übergegangenen Betriebs der GM-GmbH von der M-GmbH in die T-GmbH statt. Der Vorgang ist steuerlich als Einlage zu bewerten. Der Einlagenstand der T-GmbH erhöht sich in Höhe des steuerlichen Einbringungskapitals, somit des steuerlichen Eigenkapitals der GM-GmbH iHv EUR 500.*

Führt die Umgründung zu einem Untergang der übertragenden Gesellschaft, kann man das Ergebnis der Umgründung bei Durchführung von mehreren Umgründungsschritten auf zwei unterschiedliche Arten erreichen. Die up-stream-Verschmelzung einer Enkelgesellschaft auf ihre Großmuttergesellschaft bspw kann einerseits durch eine Übertragung der Beteiligung von der Muttergesellschaft auf die Großmuttergesellschaft durch eine Einbringung oder Abspaltung und anschließende up-stream-Verschmelzung auf die Großmuttergesellschaft erreicht werden. Andererseits kann das gleiche Ergebnis durch eine up-stream-Verschmelzung auf die Muttergesellschaft und anschließende Übertragung des Vermögens im Rahmen einer Einbringung oder Abspaltung auf die Großmuttergesellschaft bewirkt werden. Im Einlagenevidenzkonto führen die fiktiven Umgründungen jedoch zu keinem abweichenden Ergebnis. Auf Ebene der Zwischengesellschaft kommt es jedenfalls zu einer Abstockung des Einlagenstan-

¹⁸⁸ Vgl. *Wurm*, GES 2016, 231 (236 f).

¹⁸⁹ Vgl. *Wurm*, GES 2016, 231 (237 f).

des im Verhältnis der Verkehrswerte des übertragenen Vermögens zum verbleibenden Vermögen.¹⁹⁰

Neben mittelbaren down-stream- und up-stream-Umgründungen stellt sich zudem die Frage der Behandlung von mittelbaren side-stream bzw diagonalen Umgründungen. Der Begriff diagonale Umgründungen umfasst Umgründungen, bei denen indirekte Gesellschafter betroffen sind. Der Vermögenszugang bzw -abgang im Rahmen der Umgründung erfolgt bei den indirekten Gesellschaftern. Ein Beispiel für eine diagonale Umgründung innerhalb eines Konzerns ist die Verschmelzung einer „Nichte“ auf ihre „Tante“, aber auch die Verschmelzung von Enkelgesellschaften ohne Anteilsgewähr. Eine diagonale Umgründung liegt somit vor, wenn bei einer gedanklichen Unterteilung der Umgründungsschritte neben eine up-stream- bzw down-stream-Bewegung auch eine side-stream-Vermögensumschichtung tritt. In Addition zu der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft sind zusätzliche Körperschaften betroffen.¹⁹¹

Hinsichtlich der übertragenden und übernehmenden Gesellschaft werden side-stream-Umgründungen und diagonale Umgründungen gleichbehandelt. Es erfolgt eine Addition der entsprechenden Einlagenevidenzkonten. Dies gilt unabhängig davon, ob im Zuge der Umgründung Anteile gewährt werden. Im Sinne einer Direktübertragung von Vermögen erfolgt kein Vermögenstransfer zwischen der übertragenden Gesellschaft und den Anteilseignern.¹⁹²

Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Regelungen gibt es verschiedene Lösungsansätze in der Literatur zur Erfassung in der Zwischengesellschaft bzw den Zwischengesellschaften. Zum einen wird eine Berücksichtigung in der Zwischengesellschaft verneint. Damit würden die Regelungen für unmittelbare Umgründungen unter Außerachtlassen der Zwischengesellschaft auf mittelbare Umgründungen übertragen werden. Argument für eine nicht vorzunehmende Berücksichtigung in der Zwischengesellschaft ist, dass es auf der Zwischenebene zu keinem Vermögenstransfer kommt. Es finden sich aber auch Argumente für eine einlagenbedingte Erhöhung des Einlagenstandes in der Zwischengesellschaft. Für eine Erfassung im Einlagenevidenzkonto der Zwischengesellschaft spricht die Maßgeblichkeit des steuerlichen Einlagenbegriffs sowie die Verwaltungspraxis zu mittelbaren Einlagen, die ebenfalls in der Zwischen-

¹⁹⁰ Vgl. *Wurm*, GES 2016, 231 (238).

¹⁹¹ Vgl. *Hübner/Hübner-Schwarzinger*, Einlagenrückzahlung und Innenfinanzierung bei diagonalen Umgründungen bzw mehrstufigen Umgründungen mit Side-stream-Bewegung, in *Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg)*, Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 249 (250); *Wurm*, GES 2016, 231 (234 f).

¹⁹² Vgl. *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 3 Tz 160 f; *Hübner/Six*, Diagonale Konzernverschmelzung, taxlex 2010, 107 (111 f).

gesellschaft berücksichtigt werden. Folgt man dieser Auffassung, stellt sich die Frage, in welcher Höhe die Berücksichtigung zu erfolgen hat, wobei zwei Lösungsansätze denkbar sind, nämlich eine Unterteilung in zwei Umgründungsschritte und eine Analogie zur Anteilsbewertung.¹⁹³

Beispiel¹⁹⁴: Die A-GmbH ist 100% Muttergesellschaft der B-GmbH sowie der C-GmbH. Die B-GmbH wiederum ist zu 100% an der D-GmbH beteiligt. Die C-GmbH soll auf die D-GmbH verschmolzen werden. Systematischen Grundsätzen folgend kann diese Verschmelzung fiktiv in zwei Umgründungsschritte unterteilt werden. Zunächst wird eine (fiktive) downstream-Anteilseinbringung der Beteiligung an der C-GmbH in die B-GmbH vorgenommen. Anschließend erfolgt eine side-stream-Verschmelzung der C-GmbH auf die D-GmbH. Das Einlagenevidenzkonto der B-GmbH ist um den Buchwert der Beteiligung der A-GmbH an der C-GmbH zu erhöhen. Weiters erfolgt im Einlagenevidenzkonto der D-GmbH verschmelzungsbedingt eine Erhöhung um den Einlagenstand der C-GmbH. Damit würde die Erhöhung im Evidenzkonto der B-GmbH der Erhöhung des steuerlichen Buchwertes an der B-GmbH entsprechen. Im Rahmen der Verschmelzung wird die Relation zwischen dem Beteiligungsbuchwert und dem Einlagenstand nicht verändert. Gegen die Unterteilung in zwei Umgründungsschritte spricht hingegen die Tatsache, dass es aus Sicht der A-GmbH nur zu einer Vermögensverschiebung kommt. Alternativ kann in Analogie zur Anteilsbewertung eine Erhöhung des Einlagenstandes aller betroffenen Ebenen um den Evidenzkontenstand der C-GmbH vorgenommen werden. Es ergibt sich damit eine Erhöhung des Einlagenevidenzkontos der B-GmbH sowie der D-GmbH in gleicher Höhe. Die Relation zwischen dem Beteiligungsbuchwert und dem Einlagenstand bleibt hingegen nicht bestehen.

Weiters wird der Ansatz vertreten, dass auf mittelbare side-stream-Umgründungen bzw. diagonale Umgründungen die bereits getroffenen Regelungen zu mittelbaren Umgründungen zu übernehmen sind. Der übertragende Ast unterliegt den Auswirkungen von mittelbaren upstream-Umgründungen, der übernehmende Ast jenen von mittelbaren downstream-Umgründungen. Damit werden im Einlagenstand der involvierten Gesellschaften die gleichen Auswirkungen erreicht, als würde der Vorgang über mehrere Umgründungsschritte am selben Stichtag verwirklicht werden. Die Thematik mittelbarer und diagonaler Umgründungen ist

¹⁹³ Vgl. Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild in Importverschmelzungen 271 f; Hübner/Six, taxlex 2010, 107 (111 f); Wurm, GES 2016, 231 (238).

¹⁹⁴ Vgl. Hübner/Six, taxlex 2010, 107 (108 f).

wie aufgezeigt nicht abschließend geklärt, woraus sich einerseits Rechtsunsicherheit sowie andererseits Gestaltungsmöglichkeiten ergeben.¹⁹⁵

4.4 Die Negativabgrenzung des § 4 Abs 12 Z 2 EStG

Umgründungen führen gem § 4 Abs 12 Z 2 EStG nicht zu einer Umwandlung von Gewinnrücklagen der übertragenden Gesellschaft in Einlagen. So bestimmt § 4 Abs 12 Z 2 EStG¹⁹⁶: „Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Abs 1 Z 3 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.“ Die Bestimmung des § 4 Abs 12 Z 2 EStG ist in der Literatur umstritten und ihre Anwendbarkeit nicht immer gegeben.¹⁹⁷

Der Anwendungsbereich des § 4 Abs 12 Z 2 EStG ist eröffnet, sofern die Umgründung zu einem Buchgewinn auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage führt. Dieser Buchgewinn ist passivseitig als Einlage iSd § 4 Abs 12 EStG auszuweisen. Auch bei Entstehen eines Buchverlustes und gleichzeitiger Kapitalerhöhung im Rahmen der Umgründung, somit bei Vorliegen einer umgründungsbedingten Einlage, ist die Anwendung der Bestimmung argumentierbar. Im Gegensatz dazu ist § 4 Abs 12 Z 2 EStG nicht anwendbar, sofern im Zuge der Umgründung ein Buchverlust entsteht und keine Einlage in Form einer Kapitalerhöhung durchgeführt wird. In diesem Fall ergibt sich kein Betrag, der die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren hat. Die Anwendbarkeit des § 4 Abs 12 Z 2 EStG ist somit nur gegeben, sofern es die Umgründung eine Einlagenposition wie das Nennkapital oder die Kapitalrücklage erhöht. Weiters behält der ausgewiesene Bilanzgewinn auch im Rahmen von Umgründungen diese Eigenschaft, sofern er Einlagenbestandteile enthält. So kann der Bilanzgewinn bspw aus der Auflösung einer Kapitalrücklage bestehen, wobei dieser Teil nach einer Umgründung als steuerliche Einlage iSd § 4 Abs 12 EStG zu qualifizieren ist. Der Bilanzgewinn ist nur in jenem Ausmaß von § 4 Abs 12 Z 2 EStG erfasst, der aus dem Jahresüberschuss oder aus der Auflösung von un versteuerten Rücklagen gebildet wurde.¹⁹⁸

Bei Verschmelzungen ist die Bestimmung nach der Verwaltungspraxis dementsprechend nicht immer anwendbar. Die Anwendbarkeit ist nur gegeben, sofern die übertragende Gesell-

¹⁹⁵ Vgl. *Wurm*, GES 2016, 231 (238 f); *Oberkleiner/Stenico* in FS Sulz (2022) 239 (255 f); *Hübner/Six*, taxlex 2010, 107 (112).

¹⁹⁶ § 4 Abs 12 Z 2 EStG idF BGBl 201/1996.

¹⁹⁷ Vgl. *Hirschler*, RdW 1996, 556 (556); *Hirschler*, Nochmals: Einlagenrückzahlung und Umgründungen, RdW 1997, 106 (106).

¹⁹⁸ Vgl. *Hirschler*, RdW 1996, 556 (556 f); *Hirschler*, RdW 1997, 106 (106 f).

schaft zum Verschmelzungstichtag über Bilanzgewinn oder Gewinnrücklagen verfügt, in denen keine Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG enthalten sind. Dieser Bilanzgewinn bzw diese Gewinnrücklagen gehen im Zuge der Umgründung als Verschmelzungskapital über und finden im Rahmen einer Kapitalerhöhung Eingang in der Kapitalrücklage oder dem Nennkapital. Die ausgewiesene unternehmensrechtliche Bilanzposition ist in diesem Fall höher als die Einlagenevidenz der übernehmenden Gesellschaft. Die unternehmensrechtliche Zuordnung in einer Eigenkapitalposition bleibt ohne Auswirkungen auf den Gesamtstand der Einlagen und beeinflusst (bloß) uU die Zuordnung innerhalb der jeweiligen Subkonten. Mangels Einlageeigenschaft besteht die Möglichkeit einer anschließenden steuerneutralen Einlagenrückzahlung nicht.¹⁹⁹

Fortgesetztes Beispiel (siehe schon Punkt 3.3)²⁰⁰: Die A-GmbH wird auf die bisher anteilmäßig unverbundene B-GmbH verschmolzen. Das bilanzielle Eigenkapital der übertragenden Gesellschaft besteht zum Verschmelzungstichtag aus nachfolgenden Positionen: EUR 500 Nennkapital, EUR 100 Kapitalrücklage, EUR 300 Bilanzgewinn. Das Einlagenevidenzkonto der A-GmbH entspricht dem unternehmensrechtlichen Einlagenstand und weist daher ebenfalls EUR 600 aus. Die Verschmelzung wird zu Buchwerten durchgeführt und führt bei der B-GmbH zu keiner Kapitalerhöhung. Im Rahmen der Verschmelzung muss die B-GmbH einlagenbedingt eine Kapitalrücklage von EUR 900 bilden. Die übernommenen Einlagen iHv EUR 600 gehen im disponiblen Einlagen-Subkonto (durch Bildung einer ungebundenen Kapitalrücklage) zu. Die zusätzlichen EUR 300 der Kapitalrücklage stellen einen Gewinnanteil iSd § 4 Abs 12 Z 2 EStG dar.

Nach der hM und der Ansicht der Finanzverwaltung findet § 4 Abs 12 Z 2 EStG auch auf Einbringungen keine Anwendung. Die Beträge des § 4 Abs 12 Z 2 EStG verbleiben im Rahmen einer Einbringung in der einbringenden Gesellschaft. Aus diesem Grund können sie bei der übernehmenden Gesellschaft nicht im Rahmen des Einbringungskapitals zu einem Bestandteil des Nennkapitals bzw der Kapitalrücklage werden. Nennkapital und Kapitalrücklagen, das bzw die durch die Einbringung entstehen, sind somit dem Grunde nach einer Einlagenrückzahlung zugänglich.²⁰¹ Da Steuerspaltungen den Grundsätzen von Einbringungen folgen, ist im Rahmen von Steuerspaltungen der Anwendungsbereich des § 4 Abs 12 Z 2 EStG ebenfalls nicht gegeben.²⁰²

¹⁹⁹ Vgl. *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 3 Tz 159; UmgrStR 2002, Rz 366.

²⁰⁰ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 372.

²⁰¹ Vgl. *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 18 Tz 151.

²⁰² Vgl. *Hirschler*, RdW 1996, 556 (556 f).

Im Rahmen von Abspaltungen bleibt die übertragende Gesellschaft bestehen, weshalb eine allenfalls bestehende Gewinnrücklage nicht verloren gehen kann. Somit ist § 4 Abs 12 Z 2 EStG nicht anwendbar. Diesbezüglich gibt es auch eine andere Ansicht, die sich für eine Anwendung des § 4 Abs 12 Z 2 EStG auf Abspaltungen ausspricht und die Analogie zur Einbringung verneint. Die spaltende Gesellschaft bleibt zwar bestehen, dies gilt jedoch weder für ihre Bilanzsumme noch ihr Eigenkapital, das auf die abspaltende und übernehmende Gesellschaft aufgeteilt wird. Aufspaltungen hingegen folgen den bereits getroffenen Ausführungen zu Verschmelzungen. In diesem Fall stellt sich bloß die Frage nach der Aufteilung auf die Nachfolgegesellschaften. Mangels gesetzlicher Regelung kann diese nach freiem Ermessen der Gesellschafter erfolgen, wodurch sich eine Gestaltungsmöglichkeit durch die Zuordnung zu jenen Gesellschaftern, die eine geringere Steuerbelastung aus Gewinnausschüttungen zu tragen haben, ergibt.²⁰³

4.5 Der Auslandsbezug iZm Umgründungen

Im Rahmen von Umgründungen, die unter Einbeziehung ausländischer Gesellschaften vollzogen werden, stellt sich die ua Frage nach der Einlagenevidenz der betroffenen ausländischen Gesellschaft. Da für ausländische Gesellschaften keine Verpflichtung der Führung eines Einlagenevidenzkontos besteht, kann sich die Ermittlung des Einlagenstandes iSd § 4 Abs 12 EStG schwierig gestalten (siehe dazu bereits ausführlicher 2.9).²⁰⁴

Im Rahmen von Importverschmelzungen ist die Führung eines Evidenzkontos als Nachweis für den Einlagenstand der ausländischen Gesellschaft für die Ermittlung der Einlagenevidenz nach bzw im Rahmen der Umgründung notwendig. Bei fehlendem Nachweis der Einlagen iZm einer Umgründung ist anzunehmen, dass in diesem Fall das gesamte Eigenkapitel als Innenfinanzierung zu erfassen ist. Diese Vorgehensweise würde mit der Zweifelsregelung hinsichtlich der Gewinnausschüttung, das im Zweifel von einer Gewinnausschüttung auszugehen ist, korrespondieren. Im Hinblick auf das Unionsrecht und insbesondere, um unionsrechtliche Bedenken zu vermeiden, wird in der Literatur auch vertreten, dass ein Nachweis

²⁰³ Vgl. *Hirschler*, RdW 1996, 556 (556 f); *Kirchmayr/Schragl*, „Vermögensverkauf durch Spaltung“, *ecolex* 1998, 245 (245).

²⁰⁴ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 599 f; *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild* in Importverschmelzungen 134; *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild* in Importverschmelzungen 252 f; *Kirchmayr*, Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 77 (80 f).

durch den Gesellschafter selbst als ausreichend erachtet werden sollte. Jedenfalls für das ausländische Nennkapital sollte die Erbringung eines geeigneten Nachweises möglich sein.²⁰⁵

§ 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG normiert eine Ausschüttungsfiktion für Importverschmelzungen und stellt dabei auf den Einlagenbegriff des § 4 Abs 12 EStG ab. In dieser Hinsicht zeigt sich die bereits dargestellte Problematik der Einlagenevidenz bei ausländischen Körperschaften. Insbesondere in Niedrigsteuerrändern kann eine Abgrenzung zwischen Gewinn- und Kapitalrücklagen uU nicht exakt vorgenommen worden sein, vor allem auch im Hinblick darauf, dass die Bilanzpositionen uU nicht die gleichen Bezeichnungen aufweisen. Da die Ausschüttungsfiktion an den Unterschiedsbetrag zwischen dem (steuerlichen) Verschmelzungskapital und den Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG anknüpft, kann es zu einer Entsteuerung von stillen Reserven in der Beteiligung kommen. Dies wäre der Fall, wenn die Einlagen den steuerlichen Buchwert der Beteiligung übersteigen. Die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des Methodenwechsels führt zu einer Steuerpflicht der Gewinnanteile sowie des Veräußerungsgewinnes bzw -verlustes und sonstigen Wertveränderungen. Die Regelung ist jedoch nur noch für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2019 geendet haben, anwendbar.²⁰⁶

Im Zuge der Umgründung kommt es daher zu einer steuerneutralen Rückführung von Einlagen, die andernfalls steuerpflichtig wäre. Um dem entgegenzuwirken, wäre die Einführung einer „Einlagenrückzahlungsfiktion“ ein geeignetes Mittel. Dies würde aber einer Liquidationsbesteuerung gleichkommen. Ein Vergleich mit reinen Inlandsverschmelzungen zeigt, dass auch bei diesen der Wegfall der stillen Reserven in der Beteiligung zu einem Entfall der Besteuerung führt. Bei Vornahme einer Einlagenrückzahlung wäre eine Besteuerung dieser stillen Reserven jedoch vorzunehmen. Die Einführung einer „Einlagenrückzahlungsfiktion“ würde somit im Ergebnis zu einer nicht gerechtfertigten Unterscheidung von Inlands- und Importverschmelzungen führen. Bedenkt man zudem die Problematik des geeigneten Nachweises von Einlagen bei ausländischen Gesellschaften, besteht keine Notwendigkeit der Einführung einer „Einlagenrückzahlungsfiktion“.²⁰⁷

²⁰⁵ Vgl. *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften 599 f; *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild* in Importverschmelzungen 134; *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild* in Importverschmelzungen 252 f; *Kirchmayr* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 77 (80 f).

²⁰⁶ Vgl. *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild* in Importverschmelzungen 133 f.

²⁰⁷ Vgl. *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild* in Importverschmelzungen 133 f.

Im Rahmen von Umgründungen mit internationalem Bezug sind auch Ausnahmebestimmungen hinsichtlich der grundsätzlich zwingenden Buchwertfortführung zu beachten.²⁰⁸ In Zusammenhang mit Importverschmelzungen normiert § 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG eine Aufwertungspflicht des übertragenen Vermögens. Sofern Vermögen im Rahmen einer Umgründung in die österreichische Besteuerungshoheit „hineinwächst“, und es sich dabei nicht um einen „Re-Import“ handelt, ist zwingend eine Neubewertung mit dem gemeinen Wert vorzunehmen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung wurde durch die Einführung der Innenfinanzierung die Verknüpfung zwischen der Aufwertung und der Erhöhung des Einlagenstandes im Zuge der Neubewertung des Vermögens beendet. Die Aufwertung des übernommenen Vermögens iSd § 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG führt vielmehr zu einer Erhöhung der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft. Die UmgrStR²⁰⁹ verneinen demgemäß für ab dem 30.4.2017 unterzeichnete Verträge eine Änderung des Einlagenstandes der übernehmenden Gesellschaft im Rahmen der Aufwertung.²¹⁰ Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG ist der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums am Vermögen, eine Anteilsdurchschleusung im Sinne einer sofortigen Weiterübertragung des aufgewerteten Vermögens in einen anderen Staat ist wohl nicht ausreichend.²¹¹

Beispiel²¹²: Die Kapitalgesellschaft A ist im EU-Ausland ansässig. Sie hält eine 100%-Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft B, die einen Verkehrswert von EUR 50 aufweist. An B wurden Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG iHv EUR 10 geleistet. Die Kapitalgesellschaft B verfügt über einen österreichischen (Buchwert EUR 6, Verkehrswert EUR 12) sowie einen ausländischen Betrieb (Buchwert EUR 5, Verkehrswert EUR 8) und hält zudem eine 100%-Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft D (Buchwert EUR 13, Verkehrswert EUR 30). Die Kapitalgesellschaft B wird auf die neu gegründete inländische 100%-Tochtergesellschaft C der A verschmolzen. Das anzuwendende DBA enthält die Befreiungsmethode für ausländische Betriebsstätteinkünfte. Im Zuge der Importverschmelzung entsteht das Besteuerungsrecht an der Beteiligung D. Diese ist gem § 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Unter der Annahme, dass das Besteuerungsrecht am inländischen Betrieb bereits vor der Umgründung Österreich zugekommen ist, gilt diesbezüglich Buchwertfortführung. Für den ausländischen Betrieb sind nach hA die steuerlichen

²⁰⁸ Vgl. *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 185 f; *Hügel*, Umgründungsbilanzen (1997) 13 f.

²⁰⁹ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 370.

²¹⁰ Vgl. *Brugger*, Importverschmelzung – Auswirkungen auf das Einlagen- und Innenfinanzierungsevidenzkonto, SWK 975 (975 f); *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 541 f.

²¹¹ Vgl. *Hristov*, Steuerliche Aufwertung auf Gesellschafterebene bei verschmelzungsbedingter Verstrickung von Anteilen in Österreich, taxlex 2012, 89 (90).

²¹² Vgl. *Brugger*, SWK 975 (975 f).

Buchwerte nach österreichischem Recht zu ermitteln und fortzuführen. Eine Aufwertung auf den gemeinen Wert erfolgt nicht. Dies gilt unter der Annahme, dass Österreich nach der Verschmelzung kein Besteuerungsrecht hat. Die Anteile des A an der Gesellschaft C werden gem § 27 Abs 6 Z 1 lit e EStG steuerneutral um den gemeinen Wert der Anteile an B aufgewertet, sofern Österreich nach anwendbarem DBA die Veräußerung der Anteile an C besteuern darf. Eine Erhöhung des Einlagenevidenzkontos ergibt sich im Zuge der Importverschmelzung nicht.

In der Literatur wird hingegen auch die Ansicht vertreten, dass für jenes Vermögen, das gem § 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG aufgewertet wird, eine Einlage iSd § 4 Abs 12 EStG vorliegt. Diese Einlage ist daher mit jenem Betrag zu bewerten, den die Gesellschaft für das Vermögen steuerlich anzusetzen hat. § 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG soll eine Besteuerung von Wertesteigerungen vermeiden, die nicht innerhalb der österreichischen Besteuerungshoheit entstanden sind. Ohne Anwendung der Aufwertung auf die Einlagenevidenz wird dieser Normzweck auf Gesellschaftsebene, nicht jedoch auf Gesellschafterebene verwirklicht.²¹³

Anders als bei der Importverschmelzung ist bei einer Importeinbringung auch nach Einführung der Innenfinanzierung eine „Aufwertung“ der Einlagenevidenz möglich. Das Einlagenevidenzkonto der übernehmenden Körperschaft ist um den Betrag des eingebrachten Vermögens zu erhöhen. Das aufgewertete eingebrachte Vermögen wirkt sich im Falle einer Importeinbringung somit auf den Einlagenstand der übernehmenden Gesellschaft aus.²¹⁴

Beispiel²¹⁵: *Die Kapitalgesellschaft A ist im EU-Ausland ansässig. Sie hält eine 100%-Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft B, die einen Verkehrswert von EUR 50 aufweist. An B wurden Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG iHv EUR 10 geleistet. Die Kapitalgesellschaft B verfügt über einen österreichischen (Buchwert EUR 6, Verkehrswert EUR 12) sowie einen ausländischen Betrieb (Buchwert EUR 5, Verkehrswert EUR 8) und hält zudem eine 100%-Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft D (Buchwert EUR 13, Verkehrswert EUR 30). Die Kapitalgesellschaft B wird ihre Muttergesellschaft A verschmolzen. Im Anschluss erfolgt eine Einbringung der Gesellschaft D sowie der Betriebe in die inländische Gesellschaft C. Im Zuge der Einbringung entsteht das Besteuerungsrecht an der Beteiligung D. Diese ist gem § 18 Abs 1 Z 2 iVm § 17 Abs 1 Z 1 UmgrStG mit dem gemeinen Wert*

²¹³ Vgl. *Brugger*, SWK 975 (975 f).

²¹⁴ Vgl. *Brugger*, SWK 975 (980 f).

²¹⁵ Vgl. *Brugger*, SWK 975 (979 f).

anzusetzen, sofern der Einbringungsvertrag keine divergierende Regelung trifft. Die Gesellschaft C führt hinsichtlich des österreichischen Betriebes die (österreichischen) steuerlichen Buchwerte von A fort. Nach hA sind auch für den ausländischen Betrieb die steuerlichen Buchwerte nach österreichischem Recht zu ermitteln und anschließend fortzuführen. Der Einlagenstand der übernehmenden Körperschaft erhöht sich um die für das eingebrachte Vermögen anzusetzenden Werte.

Diese Überlegungen sind auch für den gegensätzlichen Fall, nämlich Abwertungen iZm Umgründungen oder Sitzverlegungen, anzustellen. Grundsätzlich ist nach allgemeinem Ertragsteuerrecht im Falle eines Zuzugs in die österreichische Besteuerungshoheit eine Aufwertung (bzw eine Abwertung) vorzunehmen. § 27 Abs 6 EStG ordnet für den Fall des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich einer natürlichen Person mit Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft aus einem Staat außerhalb der europäischen Währungsunion den Ansatz der Anschaffungskosten an der Beteiligung mit dem gemeinen Wert an. Der durch den Zuzug verwirklichte „Step-up“ (bzw „Step-down“) ist steuerneutral. Der Zweck der Regelung besteht darin, nur jene Wertesteigerungen im Inland zu besteuern, die erzielt wurden, als das Besteuerungsrecht auch im Inland lag. Unabhängig von den (höheren oder niedrigeren) ursprünglichen Anschaffungskosten hat die Bewertung mit dem gemeinen Wert bei Zuzug zu erfolgen. Es ist der gemeine Wert bei Eintritt in das inländische Steuerrecht als Anschaffungskosten anzusetzen, unabhängig davon, ob die ursprünglichen Anschaffungskosten höher oder niedriger als der gemeine Wert im Zuzugszeitpunkt sind. Zu diesem Zeitpunkt hat nach der Rsp des BFH²¹⁶ auch eine allfällige Umrechnung der Anschaffungskosten auf die inländische Währung zu erfolgen. Der Einlagenstand wird durch den „Step-up“ (bzw „Step-down“) nicht berührt, dieser bezieht sich nur auf die Anschaffungskosten.²¹⁷

Beispiel²¹⁸: *Die natürliche Person A verlegt ihren Wohnsitz von einem Staat außerhalb der EU nach Österreich. Sie hält eine Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft A. Die Anschaffungskosten der natürlichen Person A an der Kapitalgesellschaft erhöhen sich gem § 27 Abs 6 EStG in Höhe des „Step-ups“ auf den gemeinen Wert. Das Einlagenevidenzkonto der Kapitalgesellschaft A erfährt durch den Zuzug der natürlichen Person A hingegen keine Veränderung.*

²¹⁶ BFH 24.1.2012, IX R 62/10.

²¹⁷ Vgl. *Hristov*, taxlex 2012, 89 (90 f); *Truschnegg* in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Umgründungen (2014) 111 (111 f).

²¹⁸ Vgl. *Truschnegg* in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Umgründungen (2014) 111 (111 f).

Bei einem Wegzug einer Gesellschaft aus der inländischen Besteuerungshoheit greift im Vergleich zum Zuzug die Bestimmung des § 6 Z 6 EStG, sofern einer der Überführungstatbestände des § 6 Z 6 lit a EStG erfüllt ist. Die Anwendung des § 19 KStG ist strittig, wird jedoch überwiegend abgelehnt, da es an einer tatsächlichen Abwicklung mangelt. Fraglich ist hingegen die Anwendbarkeit des § 20 KStG, der mittels Verweises keine tatsächliche Abwicklung fordert. Vielmehr bezieht sich § 19 KStG auf die Ermittlung eines Liquidations- bzw Umgründungsgewinnes. Sieht man die Sitzverlegung einer Körperschaft als einer Verschmelzung oder Umwandlung gleichenden Vermögensübertragung, ist eine Anwendung des § 20 KStG nicht auszuschließen. Die Anwendbarkeit bedingt eine Bewertung des zu übertragenden Vermögens mit dem Wert der als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte. Als Alternative zu § 20 KStG könnte auch eine Anwendbarkeit des UmgrStG argumentiert werden, da der Wegzug mit einer Verschmelzung oder übertragenden Umwandlung vergleichbar ist.²¹⁹

Im Hinblick auf Umgründungen mit Auslandsbezug ist auch § 5 Abs 1 Z 3 UmgrStG von Bedeutung. Gem § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG gilt der im Rahmen einer Verschmelzung durchgeführte Anteilstausch nicht als Tausch iSd § 6 Z 14 EStG. Der Anteilstausch erfolgt steuerneutral und es erfolgt keine Gewinnrealisierung. Die Tauschneutralität gilt grundsätzlich auch für internationale Verschmelzungen, in denen das inländische Besteuerungsrecht im Rahmen der Verschmelzung eingeschränkt wird. Es gilt jedoch die Beschränkung, dass die Anteilsinhaber in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässig sein müssen. Ist § 5 Abs 1 Z 3 UmgrStG nicht anwendbar, kommt es durch die Beschränkung des Besteuerungsrechts gem § 1 Abs 2 UmgrStG zu einer (partiellen) Liquidationsbesteuerung.²²⁰

Zusammengefasst sind im Rahmen von Umgründungen mit Auslandsbezug diverse Bestimmungen und divergierende Ansichten in Betracht zu ziehen, die einige Zweifelsfragen sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene aufwerfen.²²¹

4.6 Die Rückwirkungsfiktion bei Umgründungen

Im Anwendungsbereich des UmgrStG gilt das allgemeine ertragsteuerliche Rückwirkungsverbot nicht, vielmehr wird die rückwirkende Übertragung von Vermögen ermöglicht. So

²¹⁹ Vgl. *Hristov*, Grenzüberschreitender Wegzug von Gesellschaften im österreichischen Steuerrecht, SWI 7/2009, 342 (342 f).

²²⁰ Vgl. *Hohenwarter*, Internationale Verschmelzungen nach dem BudBG 2007, RdW 2007/595, 568 (568 f).

²²¹ Vgl. *Hohenwarter*, Internationale Verschmelzungen nach dem BudBG 2007, RdW 2007/595, 568 (568 f).

kann bpsw gem § 13 Abs 1 UmgrStG innerhalb von neun Monaten ein zurückliegender Einbringungsstichtag bestimmt werden. Für die Ermittlung der Einkünfte des Einbringenden wird fingiert, dass der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtag erfolgt ist. Gleichmaßen ist gem § 2 Abs 3 UmgrStG das Einkommen der übertragenden Gesellschaft so zu ermitteln, als wäre der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages erfolgt.²²²

Es gibt jedoch einige Ausnahmen von der Rückwirkungsfiktion bei Umgründungen, die iZm Einlagenevidenzkonten zu beachten sind. Besonderer Berücksichtigung bedürfen daher Einlagen und Einlagenrückzahlungen im Rückwirkungszeitraum, somit dem Zeitpunkt zwischen dem Umgründungsstichtag und der Beschlussfassung über die Umgründung.²²³

Voraussetzung für die Vornahme einer Einlagenrückzahlung bzw Gewinnausschüttung ist die entsprechende Deckung im Einlagen- oder Innenfinanzierungsevidenzkonto zum Zeitpunkt der Beschlussfassung. Ausschüttungen der übertragenden Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum können bspw auf den Umgründungsstichtag zurückbezogen werden. Zunächst hat daher gem § 4 Abs 12 Z 3 EStG eine Berücksichtigung der Einlagenrückzahlung im Einlagenevidenzkonto der übertragenden Gesellschaft. Die Einlagen reduzieren sich im entsprechenden Ausmaß. Erst im Anschluss ist die Umgründung und deren Auswirkung auf die Einlagenevidenz darzustellen.²²⁴

Einlagen und Einlagenrückzahlungen, ebenso wie Gewinnausschüttungen, sind gem § 2 Abs 3 UmgrStG aus der Rückwirkungsfiktion ausgenommen, und werden daher weiterhin der übertragenden Körperschaft zugerechnet. Die Ausnahme von der Rückwirkungsfiktion betrifft die übertragende Gesellschaft. Das Einlagenevidenzkonto der übertragenden Gesellschaft vermindert sich durch eine allfällige Einlagenrückzahlung im Rückwirkungszeitraum entsprechend und wird nicht bereits der übernehmenden Gesellschaft zugerechnet. Dementsprechend geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft verringert um die vorgenommene Einlagenrückzahlung über. Gleichmaßen sind Einlagen, die zwischen dem Verschmelzungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages geleistet werden, nicht von der Rückwirkungsfiktion umfasst. Dies gilt auch, wenn die übertragende Gesellschaft durch

²²² Vgl. *Zöchling* in *Zöchling*, Die steuerliche Behandlung von Rechtsbeziehungen zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum, in FS Sulz (2022) 259 (261); *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 156.

²²³ Vgl. *Zöchling* in *Zöchling* in FS Sulz (2022) 259 (261).

²²⁴ Vgl. *Oberkleiner/Stenico* in FS Sulz (2022) 239 (249 f).

die Umgründung untergeht. Die Einlagenevidenz ist zum Zeitpunkt des wirtschaftlichen Vermögensübergangs zu verändern, daher auch im Rückwirkungszeitraum.²²⁵ Gleiches gilt gem § 33 UmgrStG für Einlagen und Einlagenrückzahlungen im Rückwirkungszeitraum von Spaltungen, zwischen dem Spaltungsstichtag und dem Tag des Spaltungsbeschlusses. Durch Einlagen im Rückwirkungszeitraum kann das Vermögen, das im Rahmen der Spaltung übertragen werden soll, daher noch rückwirkend erhöhend werden.²²⁶

Beispiel²²⁷: *Mit Verschmelzungsbeschluss vom 15.09.2023 wird die A-GmbH zum 31.12.2022 auf die B-GmbH verschmolzen. Bei der übernehmenden B-GmbH erfolgt eine Kapitalerhöhung iHv EUR 135. Das Evidenzkonto der A-GmbH zeigte zum 31.12.2022 indisponible Einlagen iHv EUR 35 sowie disponible Einlagen iHv EUR 500. Das Evidenzkonto der B-GmbH wies zum 31.12.2022 indisponible Einlagen iHv EUR 35 und disponible Einlagen iHv EUR 100 auf. Mit Beschluss vom 15.05.2023 wurde bei der A-GmbH eine Ausschüttung iHv EUR 400 beschlossen, die steuerlich eine Einlagenrückzahlung darstellen soll. Zum 15.05.2023 war der wirtschaftliche Vermögensübergang des Vermögens der A-GmbH auf die B-GmbH noch nicht vollzogen. Aufgrund der ausreichend vorhandenen disponiblen Einlagen ist die steuerliche Qualifikation der Ausschüttung als Einlagenrückzahlung möglich. Die Einlagenevidenz der A-GmbH vermindert sich entsprechend. Die verschmelzungsbedingte Addierung der Einlagenevidenzkonten zum 15.09.2023 erfolgt unter Berücksichtigung dieser Einlagenrückzahlung. Die Einlagen der übertragenden A-GmbH sind in Höhe der bei der B-GmbH vorgenommenen Kapitalerhöhung im indisponiblen Einlagen-Subkonto zu erfassen. Das Evidenzkonto der B-GmbH zeigt somit zum 15.09.2023 indisponible Einlagen iHv EUR 170 sowie disponible Einlagen iHv EUR 100.*

Bei Umwandlungen ist das Einkommen gem § 8 Abs 3 UmgrStG in der Form zu ermitteln, als wäre der Vermögensübergang bereits mit Ablauf des Umwandlungsstichtages erfolgt. Dies gilt jedoch nur für die übertragende Körperschaft. Die Rückwirkungsfiktion gilt für die Einkommensermittlung der übertragenden Körperschaft, nicht für die Gesellschafter dieser. So gilt bspw die Veräußerung des Anteils an der Körperschaft im Rückwirkungszeitraum steuerrechtlich als Veräußerung eines Kapitalanteils. Zudem normiert § 8 Abs 4 UmgrStG Ausnahmen von der ertragsteuerlichen Rückwirkungsfiktion, nämlich Einlagenrückzahlungen iSd § 4

²²⁵ Vgl. Hirschler in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²³ (2023) § 2 Tz 38 f; Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 2 Tz 66 f; UmgrStR 2002, Rz 365 f; Hohenwarter-Mayr, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 708.

²²⁶ Vgl. Huber/Reiter in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²² (2022) § 33 Tz 20 f

²²⁷ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 365.

Abs 12 EStG der übertragenden Körperschaft sowie Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG in die übertragende Körperschaft. Es erfolgt eine Berücksichtigung in der Umwandlungsbilanz der umzuwandelnden Gesellschaft. Einlagen erhöhen als Aktivposten das Umwandlungskapital, Einlagenrückzahlungen als Passivposten reduzieren dieses.²²⁸

Dadurch wird bspw iZm der Ausschüttungsfiktion der § 9 Abs 6 UmgrStG eine Doppelbesteuerung vermieden. Gem § 9 Abs 6 UmgrStG gilt das Gewinnkapital, somit der Unterschiedsbetrag zwischen dem Umwandlungskapital und den Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG, im Zuge der Umwandlung als ausgeschüttet. Bei Nichtberücksichtigung von Einlagenrückzahlungen im Rückwirkungszeitraum im Einlagenevidenzkonto der übertragenden Gesellschaft wäre der Vorgang im Umwandlungskapital enthalten, würde die Einlagenevidenz aber nicht verändern. Dies würde zu einer Erhöhung des Gewinnkapitals und im Ergebnis aufgrund der Ausschüttungsfiktion zu einer Doppelbesteuerung führen.²²⁹

Beispiel²³⁰: Die X-GmbH beschließt eine Umwandlung zum Stichtag 31.12.2022. Mit 15.03.2023 wird eine Ausschüttung iHv EUR 15, die steuerlich als Einlagenrückzahlung behandelt werden soll. Das Umwandlungskapital beträgt vor Berücksichtigung dieser Einlagenrückzahlung EUR 100. Das Einlagenevidenzkonto der X-GmbH weist einen Stand iHv EUR 50 aus. Die vorgenommene Einlagenrückzahlung reduziert das Umwandlungskapital um EUR 15 sowie korrespondierend das Einlagenevidenzkonto iHv EUR 15. Das Gewinnkapital wird durch die Einlagenrückzahlung nicht verändert.

4.7 Umgründungsbedingte Kapitalmaßnahmen

Umgründungen können mit unternehmensrechtlichen Aufwertungen durchgeführt werden. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem umgründungsbedingt aufgewerteten Vermögen und dem Buchwert ist in einem eigenen Evidenzsubkonto festzuhalten.²³¹ Unternehmensrechtliche Aufwertungen von Wirtschaftsgütern führen zu keiner Änderung des steuerlichen Einlagenstandes. Sie haben keine Auswirkungen auf die steuerlichen Einlagen, wodurch es jedenfalls zu einem Auseinanderfallen der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Einlagenstände kommt.²³²

²²⁸ Vgl. Wellinger in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²³ (2023) § 8 Tz 26 f.

²²⁹ Vgl. Hirschler/Stückler/Wytrzens in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG⁶² (2016) § 4 Abs 12 EStG Tz 62.

²³⁰ Vgl. Wellinger in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²³ (2023) § 8 Tz 54.

²³¹ Vgl. Marschner, Einlagen in Kapitalgesellschaften 597.

²³² Vgl. Marschner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, Jakob EStG¹⁶ § 4 Tz 490.

Zunächst sind die Auswirkungen von Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln auf das Einlagenevidenzkonto zu ermitteln. Die Finanzverwaltung vertritt im Einlagen- und Innenfinanzierungserlass in diesen Fällen ein Wahlrecht. Die unternehmensrechtliche Erhöhung des Stammkapitals aus Gesellschaftsmitteln kann wahlweise aus den steuerlichen Einlagen oder der steuerlichen Innenfinanzierung vorgenommen werden. Sofern die Kapitalerhöhung mit steuerlichen Einlagen erfolgt, hat am Einlagenevidenzkonto eine Umgliederung von den disponiblen zu den indisponiblen Einlagen zu erfolgen. Wird in weiterer Folge innerhalb einer Frist von zehn Jahren eine vereinfachte Kapitalherabsetzung durchgeführt, ist wiederum eine Umgliederung, in umgekehrter Weise, vorzunehmen.²³³

Bei Kapitalerhöhungen im Rahmen von Einbringungen hat eine Erhöhung des indisponiblen Einlagen-Subkontos (bzw des Nennkapital-Subkontos) zu erfolgen. Jener Teil, der das erhöhte Nennkapital übersteigt, ist durch Bildung einer gebundenen Kapitalrücklage im indisponiblen Einlagen-Subkonto oder einer ungebundenen Kapitalrücklage im disponiblen Einlagen-Subkonto auszuweisen.²³⁴

***Beispiel**²³⁵: A bringt seinen Betrieb in die B-GmbH ein, wobei zum Einbringungsstichtag das unternehmensrechtliche Eigenkapital EUR 1.000 beträgt, der Verkehrswert EUR 2.000. Der steuerliche maßgebende Sacheinlagewert beträgt EUR 1.200. Bei einer Kapitalerhöhung von EUR 800 und einer Bewertung mit dem unternehmensrechtlichen Buchwert ist die Darstellung in der Einlagenevidenz folgendermaßen vorzunehmen: Der steuerlich maßgebliche Sacheinlagewert von EUR 1.200 ist iHv EUR 800 in den indisponiblen Einlagen auszuweisen. EUR 400 werden dem disponiblen Einlagen-Subkonto zugewiesen. Bei einer Kapitalerhöhung von EUR 1.500 ist der steuerliche Sacheinlagewert iHv EUR 1.200 hingegen in voller Höhe im indisponiblen Einlagen-Subkonto einzustellen.*

4.8 Das Vorliegen eines negativen Buchwertes iZm Umgründungen

Einlagen sind nach steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften zu ermitteln, im Rahmen von Umgründungen daher nach umgründungssteuerlichen Vorschriften. Dies entspricht idR einer Bewertung zu Buchwerten, da Umgründungen grundsätzlich mit Buchwertfortführung vollzogen werden (siehe dazu bereits Punkt 3.1).²³⁶

²³³ Vgl. Oberkleiner/Stenico in FS Sulz (2022) 239 (241).

²³⁴ Vgl. Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 18 Tz 158; UmgrStR 2002 Rz 1259.

²³⁵ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 1261.

²³⁶ Vgl. Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Bernwieser, BFGjournal 2023, 9 (12).

Für Einbringungen iSd Art III UmgrStG ist das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes des zu übertragenden Vermögens eine Anwendungsvoraussetzung. Dieser ist gegebenenfalls durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen. Der positive Verkehrswert ist nicht mit einem positiven Buchwert gleichzustellen, oftmals kommt es zu einer Übertragung von qualifiziertem Vermögen mit positivem Verkehrswert, aber negativem Buchwert. Dieser Buchwert ist von der übernehmenden Gesellschaft fortzuführen. Die Bewertung der Gegenleistungsanteile erfolgt mit dem negativen Buchwert des qualifizierten Vermögens. Durch die Einbringung kommt es zu einer Verdoppelung der stillen Reserven. Einerseits erhält die übernehmende Körperschaft die stillen Reserven des übertragenen Vermögens, wobei diese im Falle einer Realisation auch zu versteuern sind. Zudem zeigen sich die stillen Reserven im Beteiligungsansatz, der entsprechend dem negativen Buchwert des übernommenen Vermögens negativ sein kann.²³⁷

In diesem Zusammenhang ist fraglich, welche Auswirkungen der negative Buchwert des eingebrachten Vermögens auf die Einlagenevidenz hat. Nach der hL, Judikatur und Finanzverwaltung kann die steuerliche Einlagenevidenz keinen negativen Wert aufweisen. Dementsprechend wird die Einlage von eingebrachtem Vermögen mit negativem steuerlichem Buchwert mit Null erfasst. Im Ergebnis führt dies zu einer Abweichung zwischen den Einlagen und dem steuerlichen Buchwert. Im Sinne einer Betrachtung des systematischen Zusammenhangs spricht sich eine Gegenansicht für eine Kürzung des (disponiblen) Einlagenstandes der übernehmenden Gesellschaft in Höhe des negativen steuerlichen Buchwertes aus. Diese Vorgehensweise führt zu einer korrelierenden Bewertung der Einlage des § 4 Abs 12 EStG, Buchwert der Beteiligung gem § 20 UmgrStG und Buchwert des übernommenen Vermögens iSd § 18 UmgrStG. Im Ergebnis kommt dabei es aber zu einer Reduktion der Einlagenevidenz mit der gleichen Wirkung wie eine Einlagenrückzahlung oder eine Verwendung der Einlagen. Diese korrespondierende Einlagenrückzahlung oder sonstige Verwendung der Einlagen liegt aber nicht vor. Eine rechtliche oder wirtschaftliche Rechtfertigung für die Annahme einer Einlagenrückzahlung ohne tatsächliches Vorliegen einer solchen findet sich nicht. Der Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft wird im Zuge der Einbringung von Vermögen mit negativem Buchwert nicht bereichert, weshalb die Reduktion des Einlagenstandes nicht ge-

²³⁷ Vgl. *Kirchmayr*, Negativer Buchwert von eingebrachtem Vermögen: Auswirkung auf Innenfinanzierung und Einlagenstand iSd § 4 Abs 12 EStG in *Kirchmayr/Mayr/Oberhammer/Rüffler/Torggler* (Hrsg), Umgründungen in Gesellschafts- und Steuerrecht (2015) 173 (173 f); *Walter/Zöchling*, Sacheinlagen mit negativem Buchwert und Ausschüttungsfiktionen – Spezialfragen bei Einbringung und Umwandlung, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 259 (261 f).

rechtfertigt wäre. Eine sonstige Verwendung der Einlagen würde ähnlich einer Verlustverrechnung mit Einlagen wirken.²³⁸

Hätte der negative Buchwert Auswirkungen auf den Einlagenstand, würde sich zudem ein großer Gestaltungsspielraum ergeben. Die Einbringung von Vermögen mit negativem Buchwert würde die Möglichkeit bieten, gezielt die Einlagenevidenz zu senken. Später vorgenommene Ausschüttungen wären damit automatisch als Beteiligungsertrag zu qualifizieren. Unter Berücksichtigung des allfälligen negativen Buchwertes spielt diese Gestaltungsmöglichkeit eine große Rolle. Einlagenrückzahlungen von Gesellschaften, deren Buchwert aufgrund der Einbringung von negativem steuerlichem Vermögen negativ ist, stellen zur Gänze eine steuerpflichtige Veräußerung dar. Die Realisation der stillen Reserven in der Beteiligung erfolgt hingegen erst mit der endgültigen Veräußerung bzw. Liquidation der Beteiligung.²³⁹

Entsprechend einer Verneinung der Verlustverrechnung mit Einlagen kann die Einlagenevidenz nicht negativ werden. Durch die Übernahme von Vermögen mit negativem Buchwert sinkt der Einlagenstand auf Null. Da der Beteiligungsansatz sich nach dem Wert des übertragenen Vermögens richtet und dementsprechend negativ sein kann, ergibt sich eine Abweichung in den Einlagen und dem Beteiligungsansatz. Höhere Einlagen stehen aufgrund der Nichtberücksichtigung des negativen Buchwertes einem niedrigeren Beteiligungsansatz gegenüber.²⁴⁰

Zusammengefasst ergibt sich bei Einbringungen mit negativem Buchwert des qualifizierten Vermögens keine Auswirkung auf den Einlagenstand der übertragenden Körperschaft.²⁴¹ Außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG, bpsw bei einer missglückten Einbringung, ergibt sich eine andere Rechtsfolge. In diesem Fall sind für die Übertragung des Vermögens die allgemeinen Tauschgrundsätze iSd § 6 Z 14 EStG anzuwenden. Die Bewertung der Einlage erfolgt im Sinne der Fremdüblichkeit zum unternehmensrechtlichen Einlagewert.²⁴²

²³⁸ Vgl. *Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Oberhammer/Rüffler/Torggler* (Hrsg), Umgründungen in Gesellschafts- und Steuerrecht (2015) 173 (173 f); *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, Kürzt Einbringung mit negativem Buchwert das Einlagen-Evidenzkonto? BFGjournal 2019, 342 (345 f).

²³⁹ Vgl. *Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Oberhammer/Rüffler/Torggler* (Hrsg), Umgründungen in Gesellschafts- und Steuerrecht (2015) 173 (173 f).

²⁴⁰ Vgl. *Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Oberhammer/Rüffler/Torggler* (Hrsg), Umgründungen in Gesellschafts- und Steuerrecht (2015) 173 (173 f).

²⁴¹ Vgl. *Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Oberhammer/Rüffler/Torggler* (Hrsg), Umgründungen in Gesellschafts- und Steuerrecht (2015) 173 (173 f).

²⁴² Vgl. *Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Bernwieser*, BFGjournal 2023, 9 (13 f).

4.9 Die Gestaltungsmöglichkeiten iZm Einlagen und Umgründungen

Je nach Gesellschafter der Körperschaft divergieren die Interessen, ob eine Einlagenrückzahlung oder Gewinnausschüttung vorgenommen werden soll. So sind Veräußerungsgewinne im Rahmen von Einlagenrückzahlungen bei internationalen Schachtelbeteiligungen steuerfrei. Im Gegensatz dazu sind Gewinnausschüttungen an inländische Gesellschafter gem § 10 Abs 1 KStG steuerfrei. Einlagenrückzahlungen, welche die Anschaffungskosten übersteigen und somit eine Veräußerung darstellen, unterliegen hingegen der Besteuerung. Aus diesem Blickwinkel werden bei inländischen Kapitalgesellschaften Beteiligungserträge Einlagenrückzahlungen oft vorgezogen. Einlagenrückzahlungen an natürliche Personen wiederum unterliegen (bis zur Höhe der Anschaffungskosten) keine Besteuerung, Gewinnausschüttungen sind mit KESt abzugelten.²⁴³

Für die Qualifikation einer Ausschüttung als Einlagenrückzahlung darf die Gesellschaft keine positive Innenfinanzierung aufweisen. Wenn die Gesellschaft zudem eine negative Einlagenevidenz hat, stellt sich die Frage, wie eine Ausschüttung steuerlich zu qualifizieren ist. Nach der Rsp des VwGH²⁴⁴ sowie den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2015 ist im Zweifel ein Beteiligungsertrag, und nicht eine Einlagenrückzahlung, anzunehmen. Bei Vorliegen einer negativen Innenfinanzierung kann daher die Reduktion des Einlagenstandes eine steuerplanende Maßnahme für die gewünschte Qualifikation als Beteiligungsertrag angedacht werden.²⁴⁵

Wie bereits anhand von Ausführungen und einigen Beispielen dargestellt, führen Umgründungen zu divergierenden Rechtsfolgen im Einlagenevidenzkonto. Durch die Wahlmöglichkeit einer bestimmten Umgründungsart bzw -richtung kann daher entsprechend Einfluss auf das Einlagenevidenzkonto (sowie korrespondierend die Innenfinanzierung) genommen werden. Die Entwicklung von Evidenzkonten im Rahmen von bzw nach Umgründungen kann einen Spielraum für künftige Gewinnausschüttungen und Einlagenrückzahlungen bieten. Gleichmaßen können umgründungsbedingte Kapitalmaßnahmen, wie bspw Kapitalerhöhungen oder Altanteilsabtretungen, einen Einfluss auf die Einlagenevidenz nach Umgründung nehmen.²⁴⁶ Insbesondere bei mittelbaren und diagonalen Umgründungen, deren Rechtsfolgen

²⁴³ Vgl. Marschner in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, *Jakom EStG*¹⁶ § 4 Tz 473.

²⁴⁴ VwGH 19.2.1991, 87/14/0136; 11.8.1993, 91/13/0005

²⁴⁵ Vgl. *Brugger/Plott/Zöchling*, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), *Handbuch Einlagenrückzahlung* (2016) 51 (60 f).

²⁴⁶ Vgl. *Hübner/Hübner-Schwarzinger*, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), *Handbuch Einlagenrückzahlung* (2016) 234 (245).

nicht abschließend geklärt sind, ergibt sich ein gewisser Gestaltungsspielraum zur Beeinflussung der Einlagenevidenz.²⁴⁷

Die Beeinflussung des Einlagenstandes im Rahmen von Umgründungen kann dementsprechend aus steuerplanerischer Sicht ein Argument für eine bestimmte Umgründungsart oder -richtung sein. So kann bspw eine Reduktion des Einlagenstandes erwünscht sein, um trotz negativer Innenfinanzierung die steuerliche Qualifikation als Beteiligungsertrag erreichen zu können.²⁴⁸

Beispiel²⁴⁹: Die A-GmbH hält eine 100%-ige Beteiligung an der B-GmbH. Diese hat eine hohe negative Innenfinanzierung. Die Verluste wurden in Vorjahren durch Gesellschafterzuschüsse abgedeckt. In Zukunft erwartet die B-GmbH Gewinne, die an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttet werden sollen. Die B-GmbH verfügt über indisponible Einlagen iHv EUR 20, disponible Einlagen iHv EUR 480 sowie eine Innenfinanzierung iHv EUR -480. Die A-GmbH verfügt über indisponible Einlagen iHv EUR 30. Sowohl eine down-stream- als auch eine up-stream-Verschmelzung führen zu einem Untergang des Evidenzkontos der B-GmbH. Die Einlagenevidenz der A-GmbH bleibt bestehen. Dementsprechend sind nach der Verschmelzung Einlagen iHv EUR 30 vorhanden. Der Einlagenstand der B-GmbH geht durch die Verschmelzung unter und zukünftige Ausschüttungen sind nicht zwingend als Einlagenrückzahlungen zu qualifizieren.

In Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten, also bei Übertragung von Vermögen einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland auf eine Gesellschaft mit Sitz im Inland oder umgekehrt, stellt sich die Frage der Anwendung der Ausschüttungssperre iSd § 235 UGB. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass es sich bei § 235 UGB um eine nationale Regelung handelt. Gleichmaßen liegt die Zulässigkeit bzw Unzulässigkeit einer Aufwertung (im Rahmen von Umgründungen) in der Zuständigkeit des nationalen Gesellschaftsrechts. So wird im Falle von Vermögensübertragungen auf ausländische Gesellschaften die Anwendbarkeit des § 235 UGB in der Literatur verneint.²⁵⁰

²⁴⁷ Vgl. Hübner/Six, taxlex 2010, 107 (112).

²⁴⁸ Vgl. Brugger/Plott/Zöchling in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 51 (60 f).

²⁴⁹ Vgl. Brugger/Plott/Zöchling in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 51 (60 f).

²⁵⁰ Vgl. Nowotny, Ausschüttungssperren im Kapitalgesellschaftsrecht, insbesondere nach § 235 Abs 1 UGB, RWZ 2017/39, 188 (189).

Beispiel²⁵¹: Eine österreichische GmbH bringt eine Beteiligung in ihre 100%-Tochtergesellschaft mit Sitz in Deutschland ein. Die Einbringung kann mit Aufwertung oder Buchwertfortführung durchgeführt werden. Auch für den Fall der Aufwertung kommt die Ausschüttungssperre des § 235 UGB nicht zur Anwendung. Der durch eine Aufwertung allfällig entstehende Gewinn ist daher einer Ausschüttung nach Österreich zugänglich.

Beispiel: Eine natürliche Person, ansässig in Österreich, hält eine Beteiligung an der deutschen Kapitalgesellschaft A und der österreichischen Kapitalgesellschaft B. Die deutsche Kapitalgesellschaft A wird auf B grenzüberschreitend im Rahmen einer Importverschmelzung verschmolzen. Das Besteuerungsrecht an den Anteilen der deutschen Kapitalgesellschaft bestand bereits vor der Verschmelzung, aufgrund der Ansässigkeit des Gesellschafters, im Inland.

Bestehen keine weiteren Gründe für die Wahl einer bestimmten Umgründungsart oder -richtung, kann die Beeinflussung der Einlagenevidenz somit aufgrund der großen Bedeutung für die Anteilhaber durchaus eine wichtige Rolle spielen.²⁵²

²⁵¹ Vgl. Nowotny, RWZ 2017/39, 188 (189).

²⁵² Vgl. Brugger/Plott/Zöchling in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 51 (60 f); Oberkleiner/Stenico in FS Sulz (2022) 239 (249 f).

5 Exkurs: Einlagen und die Innenfinanzierung (-sverordnung)

Mit dem StRefG 2015/2016 sowie dem anschließenden AbgÄG 2015 wurde die bisherige Systematik von Beteiligungserträgen und Einlagenrückzahlungen einer grundlegenden Änderung unterworfen. Im Unterschied zu Einlagenrückzahlungen, für die sich kein Abgang von der bisherigen Judikatur und Verwaltungspraxis ergibt, wurde eine positive Innenfinanzierung als Voraussetzung für die Qualifikation als Gewinnausschüttung normiert.²⁵³

Während die Auswirkungen von Umgründungen auf die Einlagenevidenz in stark komprimierter Form verankert sind, enthält § 4 Abs 12 EStG eine Verordnungsermächtigung für die Auswirkungen von Umgründungen auf den Stand der Innenfinanzierung. Dieser Verordnungsermächtigung wurde mit dem Erlass der Innenfinanzierungsverordnung²⁵⁴ entsprochen. Die IF-VO knüpft an den Jahresüberschuss bzw -fehlbetrag iSd UGB an, wobei dies in der Systematik des § 4 Abs 12 EStG einen Fremdkörper darstellt. Im Gegensatz zum Einlagenevidenzkonto kann die Innenfinanzierung einen negativen Stand aufweisen, sollten die Jahresfehlbeträge die Jahresüberschüsse übersteigen.²⁵⁵ Die Innenfinanzierung ist somit eine Darstellung des operativen Ergebnisses der Körperschaft und der Zugang bzw Abgang in der Innenfinanzierung entspricht daher grundsätzlich dem unternehmensrechtlichen Jahresergebnis. Abweichungen ergeben sich ua bei erhaltenen Einlagenrückzahlungen von Tochtergesellschaften. Während Beteiligungserträge den Innenfinanzierungsstand entsprechend erhöhen, führen erhaltene Einlagenrückzahlungen zu keiner Erhöhung des Innenfinanzierungsstandes in der erhaltenden Gesellschaft.²⁵⁶

Mit dem StReFG 2015/2016 bzw dem AbgÄG 2015 wurde dem Einlagenevidenzstand zudem eine weitere Bedeutung zugemessen. Die Neuregelung der Innenfinanzierung bedurfte einer Regelung zur Ermittlung dieser. Eine Evidenthaltung der Innenfinanzierung war zuvor nicht gesetzlich verankert. Die (vereinfachte) Berechnung dieser erfolgt (ua) mit dem vorhandenen Einlagenstand. Im Rahmen einer pauschalen Ermittlung ergibt sich der Innenfinanzierungs-

²⁵³ Vgl. *Kirchmayr in Kirchmayr/Mayr/Oberhammer/Rüffler/Torggler*, Umgründungen in Gesellschafts- und Steuerrecht (2015) 173 (173), *Kofler/Wurm in Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 199 (200 f), *Kirchmayr/Achatz*, Innenfinanzierung und Umgründungen, taxlex 2016, 133 (133).

²⁵⁴ Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung idF BGBl II Nr. 90/2016.

²⁵⁵ Vgl. *Kirchmayr/Rzepa in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 451/1; *Rzepa/Schilcher/Titz*, Die Ermittlung der Innenfinanzierung, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 15 (18 f).

²⁵⁶ Vgl. *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹² (2023) § 3 Tz 171; *Rzepa/Schilcher/Titz in Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 15 (18 f).

stand aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem als Eigenkapital gem § 224 Abs 3 UGB und den vorhandenen Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG.²⁵⁷

Da im Rahmen der Einführung der Innenfinanzierungsevidenz keine Änderung am bestehenden System der Einlagenevidenz erfolgt ist, stellt sich die Frage der doppelten Erfassung von Beträgen in den Einlagen und in der Innenfinanzierung. Die doppelte Erfassung kann sich bereits daraus ergeben, dass sich der Einlagenbegriff am Steuerrecht orientiert, jener der Innenfinanzierung hingegen an die unternehmensrechtliche Bewertung anknüpft. Dadurch ist eine Abgrenzung aufgrund der unterschiedlichen Anknüpfungspunkte uU nicht möglich. Vorgänge, die Auswirkungen auf den unternehmensrechtlichen Gewinn oder Verlust haben, und gleichzeitig steuerliche Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG sind, würden daher eine doppelte Erfassung sowohl in der Einlagenevidenz als auch in der Innenfinanzierung ermöglichen. Derselbe Betrag darf jedoch steuerlich nicht doppelt erfasst werden. In Anwendung dieses Grundsatzes darf eine Umgründung, die steuerlich eine Einlage darstellt, in dieser Höhe nicht in die Innenfinanzierung aufgenommen werden. Dies stellt eine erneute Verankerung des Prinzips dar, dass Gewinne nur einmal einer Besteuerung unterliegen sollen.²⁵⁸

²⁵⁷ Vgl. *Brugger/Plott/Zöchling* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 51 (56 f); *Wilplinger*, taxlex 2017, 351 (355); *Brugger*, SWK 2017, 975 (977 f).

²⁵⁸ Vgl. *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 451/1; *Lachmayer/Wild* in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 32 (35); *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild* in *Importverschmelzungen* 252.

6 Conclusio

§ 4 Abs 12 EStG regelt die Verpflichtung zur Erfassung von durch Gesellschafter erhaltenen Einlagen im Rahmen eines Einlagenevidenzkontos. Erhaltene Einlagen sind gem § 4 Abs 12 Z 3 EStG in einem Evidenzkonto laufend zu erfassen und fortzuschreiben.²⁵⁹ Das Einlagenevidenzkonto zeigt die durch die Anteilseigner bereitgestellte Außenfinanzierung der Körperschaft, die auch bzw insbesondere im Rahmen von Umgründungen zu beachten ist. Hintergrund ist die abweichende steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlung und Gewinnausschüttungen, die für den bzw die Gesellschafter durchaus bedeutend ist.²⁶⁰

Zentrale Norm, die es in Zusammenhang mit Einlagen zu beachten gilt, ist § 6 Z 14 EStG.²⁶¹ Dementsprechend bauen § 4 Abs 12 EStG sowie § 8 Abs 1 KStG auf diese Bestimmung auf. Auf Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG sind für Körperschaften „sinngemäß“ die Tauschgrundsätze des EStG anzuwenden. Die Bewertung von (steuerlichen) Einlagen folgt allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen.²⁶²

Je nach Umgründungsart und -richtung im Anwendungsbereich des UmgrStG unterliegen Einlagen divergierenden Rechtsfolgen. In Anwendung der Einlagen- und Innenfinanzierungsverordnung kann man Umgründungen und deren Auswirkungen auf die Einlagenevidenz daher in drei Gruppen unterteilen, deren Rechtsfolgen sich (annähernd) gleichen.²⁶³

Umgründungen mit Einlagencharakter begründen eine Erhöhung der Einlagenevidenz der übernehmenden Gesellschaft, da es sich typologisch um einem Einlagevorgang handelt.²⁶⁴ Umgründungen mit Einlagenumschichtungscharakter führen ebenfalls zu einer Erhöhung der Einlagenevidenz durch eine (gesamthafte oder teilweise) Addition der Einlagen. Die Einlagenstände der übertragenden sowie der übernehmenden Gesellschaft bleiben in Summe un-

²⁵⁹ Vgl. *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 444 f.

²⁶⁰ Vgl. *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, *Jakom EStG*¹⁶ (2023) § 4 Tz 471 f; *Mayr/Schlager*, Entstehungsgeschichte, bisherige Problemstellungen und das neue Konzept der Einlagenrückzahlung in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), *Handbuch Einlagenrückzahlung* (2016) 1 (5 f); *OV*, Die Einlagenrückzahlung im Steuerrecht und das Evidenzkonto gemäß § 4 Abs 12 Z 3 EStG, RWP 2011/43, 158 (161).

²⁶¹ Vgl. *Staringer*, *Einlagen und Umgründungen* (1994) 28; *Hohenwarter-Mayr*, *Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht* (2019) 470.

²⁶² Vgl. *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, *KStG* § 8 Tz 11 f.

²⁶³ Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386).

²⁶⁴ Vgl. *Huber*, SWK 14/1998, 381 (386); *Kirchmayr/Rzepa* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 4 Tz 472 f.

verändert, da eine Direktübertragung von Vermögen stattfindet.²⁶⁵ Bei Umgründungen mit Einlagenrückzahlungscharakter bleiben die Einlagen der Anteilseigner der übernehmenden Gesellschaft erhalten, während es zu einem ersatzlosen Untergang der Einlagenevidenz der übertragenden Körperschaft kommt. Auf Ebene der Anteilsinhaber kommt es demnach weder zu einer Einlagenrückzahlung noch zu einer Zuführung von neuen Einlagen.²⁶⁶

Während die Auswirkungen von Umgründungen auf die Einlagenevidenz in der Lehre, Finanzverwaltung und Judikatur vielfach übereinstimmend gelöst werden, bestehen in einzelnen Themenbereichen durchaus abweichende Meinungen und Lösungsvorschläge. Insbesondere in Zusammenhang mit ausländischen Sachverhalten zeigen sich divergierende Ansichten, die uU einen Spielraum für Gestaltungen im Rahmen von Umgründungen bieten können.

²⁶⁵ Vgl. *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), *UmgrStG*¹² (2023) § 18 Tz 153; *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, *Jakom EStG*¹⁶ § 4 Tz 418.

²⁶⁶ Vgl. *Huber*, *SWK* 14/1998, 381 (386); *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), *UmgrStG*¹² (2023) § 3 Tz 162 f; *UmgrStR* 2002, Rz 373; *Hirschler* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), *Handbuch der Umgründungen*²¹ (2021) § 3 Tz 109 f; *Zöchling* in *Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), *Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung* (2016) 25 (28 f).

7 Literaturverzeichnis

7.1 Monografien und Kommentare

Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011)

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz – Kommentar (Loseblatt)

Hirschler, Bilanzrecht Band I² (2019)

Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (Loseblatt)

Hohenwarter-Mayr, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019)

Hübner-Schwarzinger, Einführung in das Umgründungssteuergesetz² (2016)

Hügel, Umgründungsbilanzen (1997)

Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, *Jakom Einkommensteuergesetz*¹⁶
(2023)

Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Wild, Importverschmelzungen (2018)

Kofler (Hrsg), UmgrStG¹² (2023)

Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz³ (2022)

Marschner, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015)

Melhardt/Tumpel, UStG³ (2021)

Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG

Staringer, Einlagen und Umgründungen (1994)

Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen²³ (2023)

7.2 Beiträge in Sammelwerken

Brugger/Plott/Zöchling, Einlagenrückzahlung „neu“ und (Konzern-)Steuerplanung, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 51

Hofmann, Down-Stream-Umgründungen, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 171

Hübner/Hübner-Schwarzinger, Einlagenrückzahlung und Innenfinanzierung bei Side-stream-Umgründungen, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 234

Hübner/Hübner-Schwarzinger, Einlagenrückzahlung und Innenfinanzierung bei diagonalen Umgründungen bzw mehrstufigen Umgründungen mit Side-stream-Bewegung, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 249

Kirchmayr, Negativer Buchwert von eingebrachtem Vermögen: Auswirkung auf Innenfinanzierung und Einlagenstand iSd § 4 Abs 12 EStG in *Kirchmayr/Mayr/Oberhammer/Rüffler/Torggler* (Hrsg), Umgründungen in Gesellschafts- und Steuerrecht (2015) 173

Kofler/Wurm, Einlagenrückzahlung „neu“ und Up-stream-Umgründungen, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 199

Lachmayer/Wild, Das Einlagenevidenzkonto nach der Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 31

Mayr/Schlager, Entstehungsgeschichte, bisherige Problemstellungen und das neue Konzept der Einlagenrückzahlung in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 1

Rzepa/Schilcher/Titz, Die Ermittlung der Innenfinanzierung, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 15

Rzepa/Titz/Wild, Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 122

Truschnegg, Verschmelzung und Einlagenstand in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Umgründungen (2014) 111

Walter/Zöchling, Sacheinlagen mit negativem Buchwert und Ausschüttungsfiktionen – Spezialfragen bei Einbringung und Umwandlung, in *Mayr/Schlager/Zöchling* (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 259

Zöchling, Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung, Einlagenrückzahlung neu und Umgründungen – von Evidenzkonten, Ausschüttungssperren und Steuerfallen, in *Zöchling/Lachmayer/Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernbesteuerung (2016) 25

7.3 Beiträge in Fachzeitschriften

Brugger, Importverschmelzung – Auswirkungen auf das Einlagen- und Innenfinanzierungsevidenzkonto, SWK 2017, 975

Beiser, Einlagenrückzahlung und Einmalerfassung bei Umgründungen, RdW 2013/617, 627

Hirschler, Einlagenrückzahlung und Umgründungen, RdW 1996, 556

Hirschler, Nochmals: Einlagenrückzahlung und Umgründungen, RdW 1997, 106

Hirschler/Sulz/Oberkleiner, Kürzt Einbringung mit negativem Buchwert das Einlagen-Evidenzkonto? BFGjournal 2019, 342

Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Bernwieser, Negatives Einbringungskapital und Einlagenrückzahlung, BFGjournal 2023, 9

Hohenwarter, Internationale Verschmelzungen nach dem BudBG 2007, RdW 2007/595, 568

Huber, Die Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG, SWK 14/1998, 381

Hübner/Six, Diagonale Konzernverschmelzung, taxlex 2010, 107

Hristov, Grenzüberschreitender Wegzug von Gesellschaften im österreichischen Steuerrecht, SWI 7/2009, 342

Hristov, Steuerliche Aufwertung auf Gesellschafterebene bei verschmelzungsbedingter Verstrickung von Anteilen in Österreich, taxlex 2012, 89

Kämpf, Erlass des BMF zur Einlagenrückzahlung und Innenfinanzierung, ecolex 2018, 1026

Kirchmayr/Achatz, Innenfinanzierung und Umgründungen, taxlex 2016, 133

Kirchmayr/Schragl, „Vermögensverkauf durch Spaltung“, ecolex 1998, 245

Kofler/Marschner/Wurm, Zweifelsfragen zur Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 1/2016, 1

Marschner, UFS: Bewertung von Einlagen im Evidenzkonto bei Einbringung (Anmerkung zu UFS 20.11.2013, RV/0506-I/11), GeS 2014, 253

Nowotny, Ausschüttungssperren im Kapitalgesellschaftsrecht, insbesondere nach § 235 Abs 1 UGB, RWZ 2017/39, 188

OV, Die Einlagenrückzahlung im Steuerrecht und das Evidenzkonto gemäß § 4 Abs 12 Z 3 EStG, RWP 2011/43, 158

Schlager, Der neue Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass im Überblick, RWZ 2017, 304

Wilplinger, Highlights des neuen Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses, taxlex 2017, 351

Wurm, Einlagenrückzahlung neu und „mittelbare“ Umgründungen, GES 2016, 231

Zöchling/Walter/Strimitzer, Einlagenrückzahlung neu und Umgründungen, SWK 2015, 1591

7.4 Beiträge in Fest- oder Gedenkschriften

Oberkleiner/Stenico, Spaltungen und Evidenzkonten – ausgewählte Praxisfälle, in FS Sulz (2022) 239

7.5 Richtlinien und Erlässe

Richtlinie des BMF vom 29.03.2018, BMF-010216/0002-IV/6/2018 (Körperschaftsteuerrichtlinien 2013, KStR 2013)

Richtlinie des BMF vom 27.10.2022, 2022-0.764.613 (Umgründungssteuerrichtlinien 2002, UmgrStR 2002)

BMF vom 31.03.1998, Steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs 12 und § 15 Abs 4 EStG, BMF- Z 06 0257/1-IV/6/98, AÖF 1998/88

BMF vom 27.09.2017, Steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen sowie Evidenzierung von Einlagen und Innenfinanzierung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 (Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass), BMF-AV 155/20

Verordnung des BMF über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung, BGBl II 2016/90, ausgegeben am 26.04.2016 (Innenfinanzierungsverordnung – IF-VO)

7.6 Judikatur

BFH 24.1.2012, IX R 62/10

UFS 29.05.2012, RV/2587-W/08

VwGH 19.2.1991, 87/14/0136

VwGH 11.8.1993, 91/13/0005

VwGH 26.5.1998, 94/14/0042

VwGH 24.7.2000, 99/16/0249

VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078

VwGH 25.6.2008, 2005/15/0108

VwGH 25.7.2013, 2012/15/0004

8 Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Subkonten im Einlagenevidenzkonto idF vor dem StRefG 2015/2016	19
Abbildung 2: Evidenzkonto in Anwendung des Einlagen- und Innenfinanzierungserlasses	20

Zusammenfassung / Abstract

Zusammenfassung

Ausschüttungen von Körperschaften können steuerlich als Einlagenrückzahlung oder als Gewinnausschüttung qualifiziert werden. Dieser Beurteilung kommt auf Ebene der Anteilshaber aufgrund der unterschiedlichen ertragsteuerlichen Rechtsfolgen eine erhebliche Bedeutung zu. Dementsprechend sind Einlagen in und Einlagenrückzahlungen aus Körperschaften laufend zu erfassen. Im Zuge von Umgründungen können sich bedeutende Auswirkungen auf die Einlagenevidenz von Körperschaften ergeben.

Die vorliegende Master Thesis beschäftigt sich mit den Auswirkungen von Umgründungen auf die Einlagenevidenz von Körperschaften. Neben einer grundsätzlichen Darstellung anhand der einzelnen Umgründungsformen werden einige ausgewählte Themengebiete in Zusammenhang mit Umgründungen und Einlagenevidenzkonten detaillierter betrachtet.

Für diese Zwecke wird in der vorliegenden Master Thesis das aktuell in Geltung stehende steuerliche System von Einlagen und Umgründungen unter Berücksichtigung vorhandener Literatur, Verwaltungspraxis und Rechtsprechung analysiert. Die im Rahmen dieser Master Thesis angewandten Methoden orientieren sich an den allgemeinen wissenschaftlichen und juristischen Grundsätzen.

Abstract

Distributions by corporations can be qualified for tax purposes as a repayment of contributions or as a distribution of profits. This assessment is of considerable importance at the level of the shareholders due to the different legal consequences for income tax purposes. Accordingly, contributions to and repayments of contributions from companies must be recorded on an ongoing basis. In the course of reorganizations, there may be significant effects on the deposit records of corporations.

This Master's thesis deals with the effects of reorganizations on the deposit records of corporations. In addition to a basic description of the different types of reorganizations, some selected topics related to reorganizations and deposit accounts are examined in more detail.

For these purposes, the present Master Thesis analyzes the currently applicable tax system of deposits and reorganizations, taking into account existing literature, administrative practice and case law. The methods used in this Master Thesis are based on general scientific and legal principles.