B. Vorrang der Gewinnausschüttung gegenüber der Einlagenrückzahlung

Dieser Teil behandelt einen wesentlichen Teilaspekt der Kapitalvermögensbesteuerung: **Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften** können steuerlich eine Gewinnausschüttung (Besteuerung als Dividende) oder eine Einlagenrückzahlung (kann als Veräußerung steuerpflichtig sein) darstellen. Die diesbezügliche Regelung des § 4 Abs 12 EStG wurde durch die Steuerreform 2015/16 vollkommen neu gefasst. **2/21**

Der Begutachtungsentwurf – welcher abgesehen von einer kleinen Änderung – letztendlich als Gesetz beschlossen wird, stand **im Begutachtungsverfahren unter großer Kritik**.[35]) Vor Veröffentlichung der Regierungsvorlage fanden „fachliche Gespräche" des BMF mit Interessenvertretungen statt,[36]) wonach das Konzept des § 4 Abs 12 EStG idF vor StRefG 2015/2016 beibehalten werden sollte, aber eine offene Gewinnausschüttung eine positive Innenfinanzierung voraussetzen sollte, die Subkontentechnik (Einlagenevidenzkonto) bestehen bleiben, kein „Primat der Gewinnausschüttung" eingeführt und das grundsätzliche Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlungen bestehen bleiben würde. Gestaltungen mittels umgründungsbedingten Differenzbeträgen sollten über eine Verschärfung der Ausschüttungssperre gemäß § 235 UGB bzw einer speziellen Missbrauchsregelung bekämpft werden.[37]) Letztlich ist eine wesentliche Abänderung bzw Entschärfung der Neuregelung politisch nicht geglückt; lediglich Kapitalherabsetzungen können weiterhin als Einlagenrückzahlung erfolgen.[38]) Möglicherweise könnten verbliebene Inkonsistenzen und unerwünschte Effekte noch mit der „Herbstlegistik" 2015 geändert werden. **2/22**

1. Unterschiedliche Rechtsfolgen von Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung

Unternehmensrechtlich ist eine Ausschüttung nur zulässig, wenn die Gesellschaft über einen entsprechenden Betrag am unternehmensrechtlichen Bilanzgewinnkonto verfügt. Aus steuerlicher Sicht kann die Geschäftsleitung gemäß § 4 Abs 12 EStG idF vor StRefG 2015/16 in gewissen Grenzen entscheiden, ob die Ausschüttung als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung erfolgt. Diese Unterscheidung hat weitreichende steuerliche Konsequenzen. **2/23**

Die steuerliche **Gewinnausschüttung** unterliegt der KESt. Bei natürlichen Personen führt der Abzug von KESt zur Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs 1 EStG. Bei juristischen **2/24**

---

[35]) Vgl bspw *Marschner*, Völlig neue Einlagenrückzahlung wirft mannigfaltige Probleme auf, SWK 2015, 737.

[36] Vgl die programmatische Ansagen am Beginn der Erläuterungen (RV 684 BlgNR 25. GP 8): *„Vorerst soll der Begutachtungsentwurf unverändert beibehalten werden, die Anregungen aus der Begutachtung sollen aber in den parlamentarischen Prozess einfließen."*

[37] Vgl Vortragsfolien von *Mayr/Schlager* vom 17. 6. 2015, ÖGWT-Club zu Diskussionen mit der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

[38] Abänderungsantrag der Regierungsfraktionen im Plenum des Nationalrats.

Personen greift die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG.[39]) Die **Einlagenrückzahlung** stellt hingegen das Gegenstück zur Einlage des Gesellschafters dar; sie unterliegt nicht der KESt, sondern führt zu einer Abstockung des Beteiligungsansatzes bei den Gesellschaftern.[40]) Solange die Einlagenrückzahlung der Höhe nach im Beteiligungsansatz gedeckt ist, ergeben sich keine unmittelbaren steuerlichen Folgen. Würde sich durch die Einlagenrückzahlung ein negativer Beteiligungsansatz ergeben, liegt insoweit eine Veräußerung von Anteilen vor, die steuerlich eine Veräußerung von Anteilen darstellt; der Beteiligungsansatz ist dann Null. Im Betriebsvermögen ist die Veräußerung von Anteilen stets steuerpflichtig; dies gilt seit dem BBG 2011 gemäß § 27 Abs 3 EStG auch für den außerbetrieblichen Bereich. Bei natürlichen Personen (und auch Privatstiftungen) besteht gemäß § 27 Abs 3 EStG nur dann keine Steuerpflicht, wenn der Anteil vor 1. 1. 2011 angeschafft wurde und der Höhe nach kein gemäß § 31 EStG idF vor BBG 2011 steuerverfangener Anteil (1 %-Grenze) vorliegt.[41])

2/25 Aus den steuerlichen Folgen kann sich bei verschiedenen Gesellschaftern eine **unterschiedliche Interessenslage** ergeben: Inländische Körperschaften werden sich eher eine Gewinnausschüttung (wegen der Beteiligungsertragsbefreiung) sowie natürliche Personen eher eine Einlagenrückzahlung (keine KESt, [K]ESt erst bei Veräußerung, eventuell keine Steuerbelastung) wünschen. Diese Prioritäten sind jedoch nicht allgemein gültig – so kann zB im Fall einer sonst drohenden ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung auch für Kapitalgesellschaften als Gesellschafter eine Einlagenrückzahlung wünschenswert sein. Ausländische Körperschaften als Gesellschafter könnten sich aufgrund einer drohenden KESt-Belastung (welche ggf weder durch § 94 Z 2 EStG noch durch DBA [vollständig] beseitigt werden kann) eher eine Einlagenrückzahlung wünschen. Die Geschäftsleitung hat nach der bisherigen Rechtslage eine Ausschüttung jedenfalls einheitlich (bzw proportional) als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu qualifizieren; eine Unterscheidung nach einzelnen Gesellschaftern betreffend einen Ausschüttungsvorgang ist nicht zulässig.

2/26 Die jeweiligen **Rechtsfolgen** aus der Gewinnausschüttung[42]) und der Einlagenrückzahlung[43]) haben sich durch die Steuerreform 2015/16 nicht geändert. Allerdings spricht der neue Gesetzestext (klarer) von einer Abstockung der Beteiligung und nicht mehr von einem Aktivtausch.[44]) Der in der Folge zu erläuternde Eingriff durch die Steuerreform

---

[39] Zum Teil kann auch die Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle gemäß § 94 Z 2 EStG greifen. Wird KESt abgezogen, wird diese im Rahmen der Veranlagung auf die KSt angerechnet bzw erstattet.

[40] Dies gilt sowohl im Betriebsvermögen (Buchwert) als auch im außerbetrieblichen Bereich (Anschaffungskosten).

[41]) Vgl Übergangsregelung in § 124b Z 185 lit a Teilstriche 1 und 2 EStG.

[42]) Abgesehen von der Erhöhung der KESt auf 27,5 %, siehe dazu unter A.2.

[43]) Veräußerung bei natürlicher Person gemäß § 27a Abs 1 EStG idF StRefG 2015/16 ebenfalls mit 27,5 % statt 25 % besteuert.

[44]) Vgl RV 684 BlgNR 25. GP 8: *„Liegt eine Einlagenrückzahlung vor, gilt dies als Veräußerung und führt beim Anteilsinhaber zu einer „Abstockung" der Beteiligung. Der in § 4 Abs. 12 EStG 1988 bisher ausdrücklich angesprochene „Aktivtausch" – Betriebsvermögenserhöhung durch Einlagenrückzahlung in Verbindung mit einer Absenkung des Beteiligungsansatzes in gleicher Höhe – soll künftig entfallen. Damit erfolgt jedoch keine inhaltliche Änderung, sondern nur eine sprachliche Vereinfachung."*

2015/16 erfolgt dergestalt, dass die Geschäftsleitung bei einer Ausschüttung kein Wahlrecht mehr hat, eine Ausschüttung als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung zu qualifizieren, sondern der Umstand der Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung sich aus einer fix vorgegebenen Verwendungsreihenfolge ergibt.

2. Wahlrecht vor der Steuerreform 2015/16

2/27 Gemäß § 4 Abs 12 Z 3 EStG idF vor dem StRefG hat die Körperschaft den Stand der Einlagen im Wege eines **Evidenzkontos** zu erfassen und laufend fortzuführen. Die Verwaltungspraxis fordert zudem die Einrichtung von **Subkonten** für das Nennkapital, die Rücklagen, den Bilanzgewinn, Surrogatkapital (Substanzgenussrechte) sowie verdecktes Eigenkapital.[45]) Damit sind von außen durch den Gesellschafter zugeführte Einlagen (Außenfinanzierung) dokumentiert und werden auch den einzelnen unternehmensrechtlichen Bilanzposten zugeordnet. Die Innenfinanzierung der Gesellschaft durch erwirtschaftete (und thesaurierte) Gewinne zeigt sich dadurch, dass die unternehmensrechtlichen Eigenkapitalkonten einen entsprechend höheren Stand aufweisen (also über den Stand des jeweiligen Subevidenzkontos hinausgehen).[46]) So kann für jedes unternehmensrechtliche Konto gezeigt werden, wie hoch der steuerliche Einlagenstand ist. ME ist der Aufgliederung in Subkonten auf Basis der alten Rechtslage zuzustimmen.[47])

2/28 Grundsätzlich hatte die Gesellschaft bisher ein **Wahlrecht**, eine unternehmensrechtliche Ausschüttung als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung zu qualifizieren. Dieses Wahlrecht besteht jedoch nicht unbeschränkt, sondern ergibt sich aus den vorhandenen Einlagen sowie den thesaurierten Gewinnen. Die Wahl einer Einlagenrückzahlung erfordert naturgemäß das Vorhandensein von Einlagen; mE ist es bei einer Ausschüttung der Gesellschaft erforderlich, dass am Bilanzgewinn-Subkonto des steuerlichen Evidenzkontos Einlagen vorhanden sind (etwa durch vorangehende Auflösung von Kapitalrücklagen).[48]) Die Rückzahlung von Substanzgenussrechten oder von steuerlich verdecktem Eigenkapital erfolgt vom jeweiligen Bilanzkonto und wird im Subkonto des steuerlichen Evidenzkontos dokumentiert. Der Einlagenrückzahlungserlass erscheint die Wahl einer Gewinnausschüttung ohne Beschränkungen zuzulassen.[49]) ME erscheint es auch aus Sicht der bisherigen Rechtslage sachgerecht, die Wahl zur Gewinnausschüttung von einer positiven Innenfinanzierung der Gesellschaft abhängig zu machen.[50])

---

[45]) Einlagenrückzahlungserlass vom 31. 3. 1998, AÖF 1998/88, Teil 3.

[46]) Bei Verlusten (negative Innenfinanzierung) niedrigere Stände.

[47]) Vgl *Marschner,* Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015, in Vorbereitung) Teil 8.5.

[48]) Vgl *Marschner,* Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015, in Vorbereitung) Teil 9.2.3.

[49]) Einlagenrückzahlungserlass vom 31. 3. 1998, AÖF 1998/88, 3.2.3 Abs 6.

[50]) Vgl *Marschner,* Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015, in Vorbereitung) Teil 9.2.4. Ohne positive Innenfinanzierung (etwa weil der Stand der Einlagen am Bilanzgewinnsubkonto das unternehmensrechtliche Bilanzgewinnkonto übersteigt) hat die Gesellschaft nur Einlagen und kann daher nur diese und keine Gewinne an die Gesellschafter ausschütten.

3. Neu: Vorrang der Gewinnausschüttung vor Einlagenrückzahlung

2/29 Mit der Steuerreform 2015/16 wurde das bisherige **Wahlrecht abgeschafft** und ein Vorrang der Gewinnausschüttung in § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/16 im Sinne einer Verwendungsreihenfolge verankert.[51]) Die neue Bestimmung ist durch einen „**Ja/Nein-Entscheidungsbaum**" gekennzeichnet, wonach bei einer Ausschüttung entweder zwingend (vorrangig) eine Gewinnausschüttung oder zwingend (nachrangig) eine Einlagenrückzahlung vorzunehmen ist. In diesem Zusammenhang wird das Evidenzkonto vollkommen umgekrempelt.

a) Entscheidungsbaum zur steuerlichen Qualifizierung einer Ausschüttung an die Gesellschafter

2/30 § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/16 legt bei „***Ausschüttungen** von Körperschaften*" in folgender Reihenfolge eine Art „Ja/Nein-Entscheidungsbaum" zur Qualifizierung einer Ausschüttung als kestpflichtige Gewinnausschüttung oder steuerneutrale Einlagenrückzahlung fest:

2/31 (1) Liegt eine **verdeckte Ausschüttung** vor, gilt diese – unabhängig von den einzelnen Evidenzen – stets als Einkommensverwendung (als kestpflichtige Ausschüttung von Gewinn). Durch eine verdeckte Ausschüttung wird aber auch die Evidenz der Innenfinanzierung nicht berührt (also dieses Evidenzkonto nicht verringert). Offene und verdeckte Ausschüttungen werden – im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage – nunmehr beim Gesellschafter unterschiedlich behandelt:[52]) Die offene Ausschüttung unterscheidet sich von der verdeckten Ausschüttung dadurch, dass die offene Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn nach den gesellschaftsrechtlichen Regeln ordnungsmäßig beschlossen wird während die verdeckte Ausschüttung einfach „passiert", wobei der Umstand der verdeckten Ausschüttung den handelnden Personen oftmals nicht bewusst zu sein braucht bzw regelmäßig erst im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt wird. Die verdeckte Ausschüttung setzt keinen Bilanzgewinn voraus; führt jedoch gesellschaftsrechtlich in der Regel zu Rückforderungsansprüchen der Gesellschaft. Steuerlich führen beide Vorgänge gleichermaßen zu einer Vermögensverschiebung von der Gesellschaft zum Gesellschafter.[53]) Nach der Neuregelung führt die verdeckte Ausschüttung immer, die offene Ausschüttung grundsätzlich nur bei positiver Innenfinanzierung zur steuerlichen Gewinnausschüttung.

---

[51]) Vgl RV 684 BlgNR 25. GP 8: „*Künftig soll die Ausschüttung von ‚operativen' Gewinnen einer Körperschaft auch steuerlich zu einer Gewinnausschüttung bei den Gesellschaftern führen. Die steuerliche Behandlung einer Ausschüttung als Einlagenrückzahlung soll nur mehr nachrangig gegenüber einer steuerlichen Gewinnausschüttung möglich sein.*"

[52]) Für die Gesellschaft sieht § 8 Abs 2 KStG unverändert vor, dass offene wie verdeckte Ausschüttungen gleichermaßen Einkommensverwendung der Gesellschaft darstellen.

[53]) So stellt etwa die Zinszahlung auf einen vom Gesellschafter hingegebenen Kredit, der steuerlich als verdecktes Eigenkapital zu behandeln ist, gemäß KStR 2013 Rz 727 eine verdeckte Ausschüttung dar. Warum eine derartige „Zinszahlung" steuerlich anders als eine offene Ausschüttung behandelt werden soll, ist mE nicht einsichtig.

Praxisanmerkung

Die offene Ausschüttung reduziert den Stand der Innenfinanzierung, die verdeckte Ausschüttung jedoch nicht. Gerader dieser Punkt ist mE problematisch: Auch eine verdeckte Ausschüttung ist eine steuerliche (Gewinn-)Ausschüttung und sollte daher den Stand der Innenfinanzierung senken. Nach bisheriger Verwaltungspraxis konnte die verdeckte Ausschüttung im Einzelfall auch als Einlagenrückzahlung qualifiziert werden.[54]) Führt die verdeckte Ausschüttung dazu, dass die Gesellschaft die erhaltenen Mittel vom Gesellschafter zurückfordert, kann im selben Jahr ein sogenannter Vorteilsausgleich vorliegen, der die steuerlichen Wirkungen der verdeckten Ausschüttung beseitigt. Da ein Vorteilsausgleich nur in engen Grenzen zulässig ist, führt eine Rückzahlung außerhalb eines Vorteilsausgleichs ggf zu einer verdeckten Einlage. Die Einlage erhöht den Stand der Einlagen; diese Einlage kann bei Vorliegen einer positiven Innenfinanzierung nicht als Einlagenrückzahlung wieder zurückgeführt werden – eine Ausschüttung unterliegt vielmehr abermals der KESt. Im Vergleich dazu führt eine offene Ausschüttung zu einer Reduktion des Standes der Innenfinanzierung, wodurch Einlagen zu einem späteren Zeitpunkt steuerneutral „entnehmbar" werden.

2/32 (2) Stammt ein offen ausgeschütteter Betrag aus einer **ordentlichen Kapitalherabsetzung**, gilt diese Ausschüttung als Einlagenrückzahlung, *„soweit dieser durch Einlagen (Z 2 lit b) gedeckt"* ist.[55]) ME ist aufgrund des Verweises auf das Einlagenevidenzkonto gemäß § 4 Abs 12 Z 2 lit b EStG eine generelle Deckung im Evidenzkonto gemeint. Da im Evidenzkonto keine Untergliederung mehr erfolgt, erfolgt auch keine genauere Nachverfolgung in der Position des Nominalkapitals. So könnte auch eine Kapitalherabsetzung nach einer vor mehr als 10 Jahren erfolgten Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (wobei thesaurierte Gewinne verwendet wurden) als Einlagenrückzahlung erfolgen. Dasselbe gilt für Gewinne, die durch eine vorangehende Umgründung Teil des Nennkapitals geworden sind.

2/33 (3) Eine **offene Ausschüttung** (die nicht aus einer ordentlichen Kapitalherabsetzung stammt) ist als steuerliche Gewinnausschüttung zu qualifizieren, soweit der Stand der **Innenfinanzierung** (neues Evidenzkonto) **positiv** ist. Der für die Ausschüttung relevante Stand der Innenfinanzierung ergibt sich aus dem zum Vorjahresabschluss erstellten Evidenzkonto. Das Evidenzkonto „Innenfinanzierung" wird im nächsten Schritt um den Betrag der steuerlichen Gewinnausschüttung abgestockt. Die Ausschüttung stellt bei positiver Innenfinanzierung auch dann eine Gewinnausschüttung dar, wenn zivil- und gesellschaftsrechtlich belegt werden kann, dass die Ausschüttung aus einer Einlage (zB Kapitalrücklage) stammt.[56])

[54]) Einlagenrückzahlungserlass vom 31. 3. 1998, AÖF 1998/88, 1.3.

[55]) Diese Variante wurde noch durch einen Abänderungsantrag im Parlament ergänzt. Nach *Rzepa/Titz* in *Mayr/Lattner/Schlager,* Steuerreform 2015/16 liegt auch dann eine Einlagenrückzahlung vor, wenn zwar keine Deckung in Einlagenevidenz, aber jedoch im Umgründungsmehrwertevidenzkonto gegeben ist.

[56]) Vgl die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Begutachtungsverfahren, 108/SN-129/ME 10.

2/34 (4) Ist der Stand der Innenfinanzierung null oder negativ und ist der Stand der **Einlagen positiv**, liegt bei offener Ausschüttung insoweit eine steuerliche Einlagenrückzahlung vor. Das Einlagen-Evidenzkonto wird im nächsten Schritt um diesen Betrag abgestockt.

2/35 (5) Soweit eine offene Ausschüttung weder in der Innenfinanzierung noch im Einlagen-Evidenzkonto Deckung findet, gilt sie als Einlagenrückzahlung, soweit das **Umgründungsmehrwert-Evidenzkonto** einen **positiven Stand** aufweist. Das Umgründungsmehrwert-Evidenzkonto wird im nächsten Schritt um diesen Betrag abgestockt.

2/36 (6) Soweit die Ausschüttung in **keiner der drei Evidenzen Deckung** findet, liegt eine kestpflichtige Gewinnausschüttung vor.

2/37 Soweit eine (hohe) Ausschüttung nach obigem Entscheidungsbaum mehrere Evidenzkonten betrifft, ist sie mE verhältnismäßig auf sämtliche Gesellschafter aufzuteilen sein und verhältnismäßig steuerlich als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung zu qualifizieren. Eine individuelle Zuordnung (Gewinnausschüttung an Gesellschafter A sowie Einlagenrückzahlung an Gesellschafter B) scheidet – wie bisher – aus.

b) Neue Evidenzkontentechnik

2/38 Zur Umsetzung des soeben beschriebenen Systems der Unterscheidung zwischen steuerlicher Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung müssen Körperschaften in der Zukunft **drei Evidenzen** für Innenfinanzierung, Einlagen und Umgründungsmehrwert geführt werden. Bisher musste nur ein Evidenzkonto für Einlagen geführt werden; die bisherige Unterteilung in Subkonten wird aufgegeben.[57])

2/39 Es ist daher „neu" der Stand der **Innenfinanzierung** zu evidenzieren. Diese Evidenz wird durch unternehmensrechtliche Jahresüberschüsse erhöht sowie durch unternehmensrechtliche Jahresfehlbeträge und offene Ausschüttungen (nicht jedoch verdeckte Ausschüttungen) reduziert. Auch erhaltene Einlagenrückzahlungen von Tochtergesellschaften gehen nicht in den Stand der Innenfinanzierung ein. Durch einen Jahresverlust kann dieses Evidenzkonto auch einen negativen Wert aufweisen.[58]) Von Tochtergesellschaften erhaltene Einlagenrückzahlungen berühren nicht den Stand der Innenfinanzierung; damit soll nach den ErläutRV *„insbesondere sichergestellt werden, dass auch die Rückzahlung mehrstufiger Zuschüsse im Konzern auf dem Evidenzkonto wiederum systemkonform als Einlagenrückzahlung abgebildet wird"*.[59]) Die Evidenz der Innenfinanzierung wurde neu geschaffen, sodass auch die bisherige Innenfinanzierung der Gesellschaft dokumentiert werden muss. Als Anfangswert wird gemäß § 124b Z 279 EStG der Unter-

---

[57]) Vgl Vgl RV 684 BlgNR 25. GP 8 f: *„Für Zwecke der steuerlichen Behandlung unternehmensrechtlicher Ausschüttungen im Sinne dieser Verwendungsreihenfolge sollen Körperschaften in Zukunft nicht nur den Stand der Einlagen (Außenfinanzierung), sondern auch den Stand der Innenfinanzierung im Evidenzkonto erfassen. Eine darüber hinausgehende Gliederung der evidenzierten Einlagen in Form von Subkonten kann künftig unterbleiben. Bei bestimmten Umgründungen soll es zudem erforderlich sein, einen „umgründungsbedingten Differenzbetrag" zu evidenzieren."*

[58]) Vgl RV 684 BlgNR 25. GP 9.

[59]) Vgl RV 684 BlgNR 25. GP 9.

schiedsbetrag zwischen dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital und dem Stand des bisherigen Evidenzkontos herangezogen werden.

Praxisanmerkung

Die Bezugnahme auf unternehmensrechtliche (statt steuerliche) Jahresüberschüsse und -fehlbeträge überrascht: Zur Regelung der fiktiven Ausschüttung anlässlich der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft ist der Gesetzgeber dazu übergegangen, den Unterschiedsbetrag zwischen steuerlichem Umwandlungskapital und Einlagen gemäß § 9 Abs 6 UmgrStG als fiktive (letztmalige) Ausschüttung zu besteuern.[60]) Im Gegensatz zur Innenfinanzierung werden auch Einlagen – wie in den folgenden Ausführungen gezeigt wird – ausschließlich steuerlich definiert.

2/40 Wie bisher ist der **Stand der Einlagen** zu evidenzieren; die Unterteilung in Subkonten wird allerdings aufgegeben.[61]) Ausgehend vom bisherigen Einlagen-Evidenzkonto (als Anfangsbestand) wird dieses durch Einlagen im Sinne des § 8 Abs 1 KStG erhöht und durch Einlagenrückzahlungen vermindert. Verdeckte Einlagen erhöhen ebenfalls den Stand der Einlagen; ebenso Kapitalerhöhungen aus thesaurierten Gewinnen (Gesellschaftsmitteln), welche – wie bisher – nach Ablauf der Zehnjahresfrist gemäß § 4 Abs 12 iVm § 32 Abs 1 Z 3 EStG den Stand der Einlagen erhöhen.[62]) Die Einlagen werden nicht mehr eigens in § 4 Abs 12 EStG definiert, sondern es erfolgt in § 4 Abs 12 Z 2 lit b EStG idF StRefG 2015/16 ein Verweis auf § 8 Abs 1 KStG; diese Änderung ist mE klarstellender Natur.[63]) Auch verdeckte Einlagen erhöhen – wie bisher – den Stand der Einlagen und berühren nicht den Stand der Innenfinanzierung.[64])

2/41 Soweit eine **Umgründung mit unternehmensrechtlicher Aufwertung** erfolgt, ist der Unterschiedsbetrag zum Buchwert[65]) in einer dritten Evidenz zu speichern. Bei Realisierung des aufgewerteten Vermögens ist diese Evidenz wiederum abzustocken (soweit eben der unternehmensrechtliche Gewinn aus der jeweiligen Transaktion aufgrund der Aufwertung über dem steuerlichen Gewinn liegt). Gleichzeitig soll eine Erhöhung des Standes der Innenfinanzierung erfolgen,[66]) welche durch den erhöhten unternehmensrechtlichen Aufwand ohnehin belastet wurde.

[60]) Vgl Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Begutachtungsverfahren, 108/SN-129/ME 13.

[61]) Vgl RV 684 BlgNR 25. GP 8 f.

[62]) Vgl RV 684 BlgNR 25. GP 9.

[63]) Vgl *Marschner,* Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015, in Vorbereitung) Teil 8.4.

[64]) Vgl RV 684 BlgNR 25. GP 9.

[65]) Aus dem Gesetzestext geht nicht klar hervor, ob die unternehmensrechtlichen oder die steuerlichen Buchwerte gemeint sind. ME müsste es sich um die steuerlichen Buchwerte handeln.

[66]) So *Rzepa/Titz,* Einlagenrückzahlungen von Körperschaften in *Mayr/Lattner/Schlager,* Steuerreform 2015/16 (2015) 51 (57).