

Einlagenrückzahlung

Erstmalige Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung

Schwierigkeiten der Praxis

GERHARD HEIDRICH / STEFAN WALLNER*)



Mit zwei Novellierungen (StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2015) des § 4 Abs 12 EStG hat der Gesetzgeber die steuerliche Behandlung von Ausschüttungen aus dem Bilanzgewinn grundlegend neu geregelt. War eine bis dahin ausschüttende Gesellschaft weitgehend frei in der Entscheidung, ob eine Dividende auch steuerlich als offene Ausschüttung oder als Einlagenrückzahlung behandelt werden soll, setzt eine offene Ausschüttung im steuerlichen Sinne nunmehr eine hinreichend positive Innenfinanzierung voraus. Die korrekte Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes ist jedoch steuerrechtliches Neuland und stellt den Rechtsanwender mitunter vor erhebliche Probleme.



1. Einleitung

Mit dem StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, sollte zunächst eine zwingende steuerliche Verwendungsreihenfolge bei der Ausschüttung von Bilanzgewinnen kodifiziert und hierbei zuerst die Ausschüttung erwirtschafteter Gewinne (Innenfinanzierung) und erst danach die Rückzahlung von Einlagen (Außenfinanzierung) angeordnet werden. Nach heftiger Kritik¹⁾ an dieser gesetzlichen Neuregelung erfolgte mit dem AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163, eine neuerliche Änderung und wurde wiederum ein grundsätzliches Wahlrecht normiert, allerdings mit der Einschränkung, dass die steuerliche Behandlung einer Dividende als „*offene Ausschüttung*“ jedenfalls eine hinreichend positive Innenfinanzierung voraussetzt.

Im Kern der novellierten Bestimmungen in § 4 Abs 12 EStG geht es also um die grundsätzliche Frage, ob Ausschüttungen aus dem Bilanzgewinn einer Kapitalgesellschaft, die gesellschaftsrechtlich stets als Gewinnausschüttungen bzw Dividenden ausgestaltet sind (idR auf Basis von entsprechenden Ausschüttungsbeschlüssen gemäß §§ 35, 82 GmbHG bzw §§ 52, 104 AktG), auch ertragsteuerlich als Gewinnausschüttung oder aber als Einlagenrückzahlung zu behandeln sind.

Seit dem StRefG 2015/2016 ist neben den Einlagen auch die Innenfinanzierung evident zu halten. Die positive Innenfinanzierung ist somit Voraussetzung für eine offene Ausschüttung. Unter der Innenfinanzierung sind gemäß § 4 Abs 12 Z 4 EStG die über die Jahre aufsummierten unternehmensrechtlichen Jahresüberschüsse bzw -fehlbeträge zu verstehen. Da die für steuerliche Gewinnausschüttungen verfügbare „Innenfinanzierung“ nach altem Recht nicht dokumentiert werden musste, bedarf es zunächst einer erstmaligen Ermittlung des maßgeblichen Innenfinanzierungsstandes, der sodann entsprechend fortzuentwickeln ist. Die Übergangsbestimmungen gemäß § 124b Z 279 bzw 299 EStG ordnen an, dass eine Erstermittlung zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2015 zu erfolgen hat (bei Kalenderwirtschaftsjahren somit bereits für den Bilanzstichtag 31. 12. 2014).

*) Mag. Gerhard Heidrich ist Steuerberater und Manager bei einer internationalen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Linz. Mag. Stefan Wallner ist Senior Assistant Tax bei derselben Gesellschaft.

1) Zöchling/Trenkwalder, Einlagenrückzahlung neu: Eigenkapitalgeber in der Steuerfalle, SWK 20/21/2015, 873; Marschner, Völlig neue Einlagenrückzahlung wirft mannigfaltige Probleme auf, SWK 16/2015, 737.

2. Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung

2.1. Wahlrecht zwischen exakter und pauschaler Ermittlungsmethode

§ 4 Abs 12 Z 4 EStG knüpft explizit an unternehmensrechtliche Größen an, weil Jahresüberschüsse iSd UGB den Stand der Innenfinanzierung erhöhen und Jahresfehlbeträge iSd UGB den Stand entsprechend senken. Durch die Berücksichtigung von Jahresfehlbeträgen kann es auch zu einem negativen Stand der Innenfinanzierung kommen.²⁾

Für die erstmalige Ermittlung ist ein Wahlrecht zwischen der „exakten Ermittlungsmethode“ und der „pauschalen Ermittlungsmethode“ vorgesehen, wobei diese zwei Berechnungsmethoden zu unterschiedlichen, erheblich voneinander abweichenden Ergebnissen führen können.³⁾

Gemäß § 4 Abs 12 Z 4 EStG erhöht sich die „Innenfinanzierung“ um (unternehmensrechtliche) Jahresüberschüsse und vermindert sich um (unternehmensrechtliche) Jahresfehlbeträge sowie um offene Ausschüttungen (steuerliche Gewinnausschüttungen). Dabei haben verdeckte Einlagen sowie erhaltene Einlagenrückzahlungen außer Ansatz zu bleiben. Weiters ist zu beachten, dass Buchgewinne aus Umgründungen, die durch Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind, die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß erhöhen, in dem sie nach unternehmensrechtlichen Vorschriften (§ 235 UGB) ausgeschüttet werden können. Die Anwendung der exakten Ermittlungsmethode bedeutet aber, dass grundsätzlich alle bisherigen Gewinne und Verluste, Ausschüttungen, verdeckten Einlagen und erhaltenen Einlagenrückzahlungen seit Bestehen der Kapitalgesellschaft nachvollzogen werden müssten. Dies führt einerseits zu genaueren Ergebnissen, andererseits können sich dadurch aber verschiedene rechtliche Fragestellungen und praktische Anwendungsschwierigkeiten ergeben.⁴⁾

Für bereits länger existierende Kapitalgesellschaften kann es mit Schwierigkeiten verbunden sein, die entsprechenden Unterlagen für die erstmalige Ermittlung zu beschaffen, weil diese gemäß § 132 BAO bzw § 212 UGB idR nur sieben Jahre aufbewahrt werden müssen.⁵⁾ Ohne entsprechende Unterlagen kann allerdings eine exakte Ermittlung nicht durchgeführt werden, weshalb die Innenfinanzierung lediglich durch eine pauschale Ermittlungsmethode berechnet werden kann und diese teilweise unsachgerechte Ergebnisse liefert. In der Fachliteratur werden deshalb auch verfassungsrechtliche Bedenken geäußert, weil kein tatsächliches Wahlrecht zwischen den beiden Methoden besteht, wenn die gesetzliche Aufbewahrungspflicht abgelaufen ist.⁶⁾

Gemäß § 124 b Z 279 EStG kann als erstmaliger Stand der Innenfinanzierung der Unterschiedsbetrag zwischen dem unternehmensrechtlichen bilanziellen Eigenkapital (gemäß § 224 Abs 3 UGB) und den vorhandenen steuerlichen Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG (idF vor StRefG 2015/2016) angesetzt werden (sogenannte pauschale Ermittlungsmethode). Diese Regelung ist als Vereinfachung gedacht und vom Gedanken getragen, dass die Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG ja bereits nach bisherigem Recht (in Form von Einlagen-Evidenzkonten) zu dokumentieren waren und die Differenz zur Gesamtsumme des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals daher dem verfügbaren Innenfinanzierungspotenzial der Gesellschaft entsprechen sollte.

Die ersten Praxiserfahrungen haben aber bereits gezeigt, dass eine solcherart vereinfachte Erstermittlung in vielen Fällen zu völlig falschen Ergebnissen führen kann, insbe-

²⁾ Hirschler/Stückler/Wytrzens in Hofstätter/Reichel, EStG (62. Lfg) § 4 Rz 36.

³⁾ Stückler/Wytrzens, Einlagenrückzahlung nach dem AbgAG 2015 – Ist alles Komplizierte kurzlebiger? ÖStZ 2016, 177 (179).

⁴⁾ Kofler/Marschner/Wurm, Zweifelsfragen zur Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 1/2016, 1 (10); Stückler/Wytrzens, ÖStZ 2016, 177 (180 ff).

⁵⁾ Hirschler/Stückler/Wytrzens in Hofstätter/Reichel, EStG (62. Lfg) § 4 Rz 36; Ritz, BAO⁵ (2014) § 132 Rz 1 ff.

⁶⁾ Kofler/Marschner/Wurm, SWK 1/2016, 1 (10 f); Stückler/Wytrzens, ÖStZ 2016, 177 (183).

sondere dann, wenn in der Vergangenheit auch Umgründungen stattgefunden haben. Eine solche Besonderheiten im Lebenszyklus einer Kapitalgesellschaft nicht berücksichtigende vereinfachte Ermittlung würde zu unakzeptablen Verwerfungen führen und könnte gegebenenfalls auch zur Folge haben, dass künftige Ausschüttungen vermeidbare Steuerbelastungen nach sich ziehen.

Da einerseits die pauschale Ermittlungsmethode unsachgerechte Ergebnisse liefert und andererseits die exakte Ermittlungsmethode oftmals nicht durchführbar ist, hat die Finanzverwaltung auf diese Problematik reagiert und eine „vereinfachte exakte Ermittlung“ als zulässig erachtet (inhaltlich übernommen in den Begutachtungsentwurf des Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses). So kann eine Kapitalgesellschaft den erstmaligen Stand zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2006 pauschal ermitteln und für die Folgejahre die Innenfinanzierung nach der exakten Ermittlungsmethode weiterentwickeln.⁷⁾ Diese adaptierte Ermittlungsvariante kann in vielen Fällen tatsächlich hilfreich sein. Sollten allerdings jene Umstände bzw. Geschäftsvorfälle, die bei Anwendung der pauschalen Ermittlungsmethode zu unrichtigen Ergebnissen führen, bereits in einem Zeitraum vor dem Ersatzstichtag stattgefunden haben, kann auch die im Erlasswege angebotene Mischmethode letztlich zu unerwünschten Verwerfungen führen. Um das zu vermeiden, müsste daher wiederum auf die genaue Ermittlungsmethode zurückgegriffen werden, sodass sich erneut die oben erwähnten Praxisprobleme stellen. Sachlich richtig wäre es, jenen Zeitraum für die pauschale Ermittlung zu wählen, zu dem ein sachgerechtes Ergebnis gewährleistet ist.

2.2. Schwierigkeiten bei der exakten Ermittlung der Innenfinanzierung

Da die historischen Jahresabschlüsse Grundlage für die exakte Ermittlungsmethode sind und diese bei bereits länger existierenden Gesellschaften gemäß § 132 BAO bzw. § 212 UGB regelmäßig nur sieben Jahre aufbewahrt werden, ist eine exakte Ermittlung *de facto* oftmals nicht möglich.

Auch in jenen Fällen, in denen sämtliche Jahresabschlüsse seit der Gründung der Kapitalgesellschaft vorliegen, stellt sich die Frage, ob in Anwendung der exakten Ermittlungsmethode iSd § 4 Abs 12 Z 4 EStG tatsächlich eine Aufsummierung aller Jahresüberschüsse (abzüglich Jahresfehlbeträge und bereits erfolgte Gewinnausschüttungen) seit Bestehen, mitunter somit Jahrzehnte zurück, zu erfolgen hat oder ob etwa auch auf jüngeren Berechnungsgrundlagen aufgesetzt werden kann und dies dennoch zu korrekten und gesetzeskonformen Ergebnissen führt.

Diese Praxisfragen wurden zwischenzeitig bereits in der Fachliteratur diskutiert. *Zöchling/Brugger/Marchgraber*⁸⁾ kommen – mit uE sehr überzeugenden Argumenten – zu dem Ergebnis, dass eine exakte Ermittlung des Erststandes der Innenfinanzierung nicht zwingend auf den Zeitpunkt der Gründung einer Kapitalgesellschaft abstellen muss. Die Autoren befassen sich zunächst mit einer eingehenden Analyse der maßgeblichen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Bestimmungen sowie deren Änderungen im Zeitablauf und weisen dabei insbesondere darauf hin, dass es die in § 4 Abs 12 Z 4 EStG normierten „*Jahresüberschüsse und -fehlbeträge im Sinne des Unternehmensgesetzbuches*“ im österreichischen Bilanzrecht erst seit dem Rechnungslegungsgesetz (RLG, BGBl 1990/475) gibt, das erstmals zwingend bzw. spätestens für Jahresabschlüsse über Geschäftsjahre beginnend ab 1. 1. 1992 anzuwenden war. Aus den davor geltenden aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften (insbesondere Bilanz und

⁷⁾ BMF-Information vom 4. 11. 2016, BMF-010203/0359-VI/6/2016; Begutachtungsentwurf zum Erlass des BMF über die Behandlung von Einlagenrückzahlungen sowie die Evidenzierung von Einlagen und Innenfinanzierung gemäß § 4 Abs 12 EStG 1988 (Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass).

⁸⁾ *Zöchling/Brugger/Marchgraber*, Die genaue Ermittlung der Innenfinanzierung, RdW 2017, 117.

GuV gemäß §§ 131 f AktG 1965) sind die für die steuerliche Innenfinanzierung benötigten Rechengrößen hingegen nicht ersichtlich. Außerdem wird darauf hingewiesen, dass die steuerlichen Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG, die ja als Gegenstück zur Innenfinanzierung anzusehen sind bzw mit letzterer in Summe das bilanzielle Eigenkapital darstellen, erst mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (StruktAnpG 1996, BGBl 1996/201) normiert wurden und laut Einlagenrückzahlungserlass des BMF auch damals keine Rekonstruktion von einlagenrelevanten Vorgängen aus der Zeit vor Inkrafttreten des RLG verlangt wurde.

So kommen *Zöchling/Brugger/Marchgraber* plausibel und stichhaltig zu dem Schluss, dass es für die genaue erstmalige Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes iSd § 4 Abs 12 Z 4 EStG grundsätzlich nicht erforderlich ist, sämtliche Jahresüberschüsse/-fehlbeträge seit Gründung der Körperschaft aufzusummieren, sondern dass idR sowohl dem Gesetz entsprochen als auch ein richtiges Ergebnis erzielt wird, wenn man vom Innenfinanzierungsstand (als Summe von Bilanzgewinn, Gewinnrücklagen und un versteuerten Rücklagen) der Bilanz jenes unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses ausgeht, der erstmals nach den Vorschriften des RLG erstellt wurde (dh ab dem ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31. 12. 1991 begann, bei Kalenderwirtschaftsjahren somit zum Regelbilanzstichtag 31. 12. 1992 bzw bei abweichendem Geschäftsjahr 1992/1993).

Sollte daher die Anwendung der bloß pauschalen Ermittlungsmethode zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2015 bzw vor dem 1. 8. 2006 zu keinen sachgerechten Ergebnissen führen und die betreffende Kapitalgesellschaft bereits vor Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes bestanden haben, sollte in Anwendung der genauen Ermittlungsmethode dennoch nichts dagegen sprechen, den Erststand der steuerlichen Innenfinanzierung auf Basis des ersten nach den Grundsätzen des RLG aufgestellten Jahresabschlusses zu ermitteln.

2.3. Schwierigkeiten bei der pauschalen Ermittlung der Innenfinanzierung

Nach der pauschalen Methode ergibt sich der Stand der Innenfinanzierung aus der Differenz zwischen dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital gemäß § 224 Abs 3 UGB idF vor RÄG 2014 und den Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG. Bei der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung mittels der pauschalen Methode stellt sich in der Praxis das Problem, wie mit un versteuerten Rücklagen umzugehen ist. Dem Wortlaut des § 124b Z 279 lit a EStG folgend, wären im Jahresabschluss ausgewiesene un versteuerte Rücklagen nicht zu berücksichtigen, wodurch sich eine erhebliche Differenz des unternehmensrechtlich ausschüttbaren Bilanzgewinns zum positiven Stand der Innenfinanzierung ergeben kann. Die Lösung dieser Problematik wäre eine exakte Ermittlung des erstmaligen Standes mit oben angeführten Schwierigkeiten (keine Unterlagen vorhanden aufgrund der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht). Eine Nichtberücksichtigung un versteuerter Rücklagen bei der pauschalen Ermittlung kann somit zu unsachlichen Ergebnissen führen.

Einen möglichen Lösungsvorschlag hierfür schlägt *Stückler* vor, der diesen Wertungswiderspruch zwischen der exakten und pauschalen Methode dahin gelöst wissen will, dass un versteuerte Rücklagen eigenkapitalerhöhend in den Stand der Innenfinanzierung einzubeziehen sind. Eine Verminderung der un versteuerten Rücklagen um eine allfällige Steuerlatenz ist dabei nicht erforderlich, da sich die Auflösung un versteuerter Rücklagen ohnehin im Steueraufwand und somit innenfinanzierungsmindernd im Jahresüberschuss/-fehlbetrag niederschlägt.⁹⁾ Auch im neuen Begutachtungsentwurf des

⁹⁾ *Stückler*, Berücksichtigung un versteuerter Rücklagen bei der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung nach der pauschalen Methode? ÖStZ 2016, 298.

Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses wird ausgeführt, dass zum Ermittlungsstichtag ausgewiesene unbesteuerter Rücklagen für Zwecke der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung zur Gänze als Teil der Gewinnrücklagen zu behandeln sind.¹⁰⁾

Die pauschale Ermittlungsmethode erscheint auch in jenen Fällen als ungeeignet, in denen vor dem Ermittlungsstichtag Umgründungen oder Großmutterzuschüsse (die unternehmensrechtlich nicht gebucht wurden) stattgefunden haben. Auch die mittels BMF-Info angebotene „vereinfachte exakte Ermittlungsmethode“ kann diese Probleme insbesondere dann nicht lösen, wenn Umgründungen vor dem letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2006 erfolgt sind.¹¹⁾ Diesfalls würden in einer Vielzahl von Härtefällen die tatsächlich aus der Innenfinanzierung resultierenden, unternehmensrechtlich ausschüttbaren Bilanzgewinne bei Ausschüttung ungerechtfertigterweise, aber dennoch zwingend zu fiktiven Veräußerungsgewinnen führen. Folgende beispielhafte Sachverhalte sollen die Schwierigkeiten der Praxis erläutern.

• **Sachverhalt 1**

Gründung der A-GmbH im Jahr 1970 durch die Muttergesellschaft X-GmbH; Teilbetriebseinbringung down-stream im Jahr 2002 mit einem unternehmensrechtlichen Einbringungskapital von 1 Mio Euro und einem steuerlichen Einbringungskapital von 2 Mio Euro (Bilanzabweichung aufgrund Rückstellungsbewertung). Von einer Anteilsgewährung wurde abgesehen.

	UGB-Eigenkapital	steuerliche Einlagen
Nennkapital	35.000	35.000
Kapitalrücklagen	0	0
Gewinnrücklagen	0	0
Bilanzgewinn	100.000	0
Summe	135.000	35.000

Tabelle 1: Darstellung des Einlagenevidenzkontos vor Einbringung

Die Einbringung eines Teilbetriebs in eine Körperschaft stellt eine Sacheinlage dar. Das positive Einbringungskapital erhöht den Einlagenstand der übernehmenden Körperschaft und ist, sofern keine Kapitalerhöhung stattgefunden hat, in das Kapitalrücklagensubkonto einzustellen.

	UGB-Eigenkapital	steuerliche Einlagen
Nennkapital	35.000	35.000
Kapitalrücklagen	1.000.000	2.000.000
Gewinnrücklagen	0	0
Bilanzgewinn	100.000	0
Summe	1.135.000	2.035.000

Tabelle 2: Darstellung des Einlagenevidenzkontos nach Einbringung (übernehmende Gesellschaft)

In den Folgejahren kam es zu keinen Änderungen des Einlagenevidenzkontos, der unternehmensrechtliche Bilanzgewinn betrug zum 31. 12. 2005 150.000 und zum 31. 12. 2014 200.000 (Jahresüberschüsse der Jahre 2006–2014 50.000).

Erstmalige Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung

Exakte Ermittlungsmethode

Aufgrund der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht gemäß § 132 BAO liegen die historischen Jahresabschlüsse und die darin ausgewiesenen Jahresüberschüsse/fehlbeträge für die Jahre 1970–2004 nicht mehr vor. Eine exakte Ermittlung durch Aufsummierung ist sohin nicht mehr möglich.

¹⁰⁾ Begutachtungsentwurf des Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses.

¹¹⁾ BMF-Information vom 4. 11. 2016, BMF-010203/0359-VI/6/2016.

Pauschale Ermittlungsmethode

Unternehmensrechtliches Einbringungskapital zum 31. 12. 2014	1.235.000
Steuerliche Einlagen zum 31. 12. 2014	2.035.000
Stand der Innenfinanzierung	-800.000

Zu beachten ist weiters Rz 383 UmgrStR, wonach für die Anwendung der IF-VO bei der pauschalen Ermittlungsmethode für Umgründungen vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Ermittlung kein Raum bleibt.

Konsequenz: Der unternehmensrechtlich ausschüttbare Bilanzgewinn iHv 200.000 führt zukünftig zu einer Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG und zu keiner steuerfreien Gewinnausschüttung gemäß § 10 KStG (mangels positiver Innenfinanzierung); somit Schlechterstellung bei einem künftigen Beteiligungsverkauf (25 % KöSt von 200.000 = 50.000).

Vereinfachte exakte Ermittlungsmethode

Unternehmensrechtliches Einbringungskapital zum 31. 12. 2005	1.185.000
Steuerliche Einlagen zum 31. 12. 2005	2.035.000
Stand der Innenfinanzierung	-850.000
Jahresüberschüsse 2006–2014	50.000
Stand der Innenfinanzierung	-800.000

Konsequenz: Der unternehmensrechtlich ausschüttbare Bilanzgewinn iHv 200.000 führt auch bei dieser Methode zu einer Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG anstelle einer steuerfreien Gewinnausschüttung (mangels positiver Innenfinanzierung); somit wiederum Schlechterstellung bei einem künftigen Beteiligungsverkauf (25 % KöSt von 200.000 = 50.000).

Fazit

Die oa Umgründung führt bei der erstmaligen Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung nach den derzeit gesetzlich vorgesehenen und auch im Begutachtungsentwurf des Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses beschriebenen Methoden zu nicht sachgerechten Ergebnissen. Aufgrund des daraus resultierenden negativen Standes der Innenfinanzierung kann der tatsächlich durch Jahresüberschüsse angesammelte und unternehmensrechtlich ausschüttbare Bilanzgewinn nicht steuerfrei nach § 10 KStG ausgeschüttet werden. Es kommt zwingend zu einer steuerneutralen Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG, die den steuerlichen Buchwert der Muttergesellschaft senkt und in weiterer Folge zu einem überhöhten steuerlichen Veräußerungsgewinn bzw bei Unterschreiten des steuerlichen Buchwerts zu einer fiktiven Veräußerung führen würde. Für eine sachgerechte Berücksichtigung des Umgründungsvorgangs durch Anwendung einer adäquaten anderen Ermittlungsmethode als der im Gesetz bzw Erlassentwurf vorgesehenen drei Methoden bliebe jedoch nach Ansicht der Finanzverwaltung im Hinblick auf die unter Pkt 6.3.5¹²⁾ zur Schätzung iSd § 184 BAO enthaltenen Aussagen kein Raum.

- **Sachverhalt 2**

Gründung der Y-GmbH im Jahr 1970; 2002 erfolgte ein Großmutterzuschuss iHv 1 Mio Euro der Muttergesellschaft X-GmbH (100%-Gesellschafter der Y-GmbH) in die Enkelgesellschaft Z-GmbH (100%-Beteiligung der Y-GmbH). Dieser Zuschuss ist in der Zwischenkörperschaft Y-GmbH zu erfassen. Im UGB-Abschluss wurde dieser Zuschuss (gemäß einer früher häufiger vorzufindenden Bilanzierungspraxis) nicht gebucht.

	UGB-Eigenkapital	steuerliche Einlagen
Nennkapital	35.000	35.000
Kapitalrücklagen	0	1.000.000
Gewinnrücklagen	0	0
Bilanzgewinn	100.000	0
Summe	135.000	1.035.000

Tabelle 3: Darstellung des Einlagenevidenzkontos zum 31. 12. 2005 = 31. 12. 2014

¹²⁾ Begutachtungsentwurf des Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses.

Exakte Ermittlungsmethode

Aufgrund der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht gemäß § 132 BAO liegen die historischen Jahresabschlüsse und somit die darin ausgewiesenen Jahresüberschüsse/-fehlbeträge für die Jahre 1970–2004 nicht mehr vor. Eine exakte Ermittlung durch Aufsummierung ist daher nicht mehr möglich.

Pauschale = vereinfachte exakte Ermittlungsmethode

Unternehmensrechtliches Einbringungskapital	135.000
Steuerliche Einlagen	1.035.000
Stand der Innenfinanzierung	–900.000

Konsequenz: Der unternehmensrechtlich ausschüttbare Bilanzgewinn iHv 100.000 führt zukünftig zu einer Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG anstelle einer steuerfreien Ausschüttung gemäß § 10 KStG (mangels positiver Innenfinanzierung); somit wiederum Schlechterstellung bei einem künftigen Beteiligungsverkauf.

Fazit

Der oa Großmutterzuschuss führt bei der erstmaligen Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung nach den derzeit gesetzlich vorgesehenen und auch im Begutachtungsentwurf des Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses beschriebenen Methoden zu nicht sachgerechten Ergebnissen. Aufgrund des daraus resultierenden negativen Standes der Innenfinanzierung kann der tatsächlich durch Jahresüberschüsse angesammelte und unternehmensrechtlich ausschüttbare Bilanzgewinn nicht steuerfrei nach § 10 KStG ausgeschüttet werden. Es kommt zwingend zu einer steuereutralen Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG, die den steuerlichen Buchwert der Muttergesellschaft senkt und in weiterer Folge zu einem überhöhten steuerlichen Veräußerungsgewinn bzw bei Unterschreiten des steuerlichen Buchwerts zu einer fiktiven Veräußerung führen würde. Für eine sachgerechte Berücksichtigung des Großmutterzuschusses durch Anwendung einer adäquaten Ermittlungsmethode bliebe nach den derzeitigen erlassmäßigen Ausführungen kein Raum.

Um solche ungewünschten bzw falschen Ergebnisse und Verwerfungen zu vermeiden, wäre es notwendig, eine entsprechend sachgerechte Adaptierung bei der erstmaligen Innenfinanzierungsermittlung zuzulassen. Eine nicht sachgerechte Ermittlung des erstmaligen Standes der Innenfinanzierung und die damit zusammenhängenden falschen steuerlichen Konsequenzen können wohl als vom Gesetzgeber nicht vorgesehen bzw gewünscht betrachtet werden.

Aufgrund des Abstellens auf unternehmensrechtliche Größen wie Jahresüberschuss/-fehlbetrag bei der exakten Ermittlungsmethode wäre es sachgerecht, wenn auch bei der pauschalen Ermittlungsmethode auf unternehmensrechtliche ausschüttbare Größen wie Bilanzgewinn und freie Rücklagen als Mindestgröße des erstmaligen Standes der Innenfinanzierung abgestellt würde, da die Innenfinanzierung in einer Totalbetrachtung den Stand der aufsummierten „operativen Gewinne“, die noch nicht im Wege einer offenen Ausschüttung an die Anteilsinhaber übertragen wurden, darstellt.



Auf den Punkt gebracht

Aus heutiger Sicht gibt es drei von der Finanzverwaltung akzeptierte Varianten zur Erstermittlung des Innenfinanzierungsstandes:

- die exakte Ermittlungsmethode (gemäß § 4 Abs 12 EStG)
 - ab Bestehen der Kapitalgesellschaft;
- die pauschale Ermittlungsmethode (gemäß § 124b Z 279 EStG)
 - zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2015;
- die vereinfachte exakte Ermittlungsmethode (gemäß BMF-Information vom 4. 11. 2016)
 - Pauschale Methode bereits zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2006 und exakte Weiterentwicklung für die Folgejahre.

Insbesondere dann, wenn bei der Erstermittlung der Innenfinanzierung eine pauschale Ermittlung zu unrichtigen bzw nicht sachgerechten Ergebnissen führt, bedarf es einer

exakten Ermittlung. Dafür ist jedoch auch für schon jahrzehntelang bestehende Kapitalgesellschaften keine historische Rekonstruktion zurückreichend bis zur Gründung einer Gesellschaft erforderlich. Es ist vielmehr ausreichend, nur bis zum ersten nach den Bestimmungen des RLG aufgestellten Jahresabschluss zurückzugehen (idR Bilanz zum 31. 12. 1992).

Oftmals ist es allerdings nicht möglich, eine Aufbereitung historischer Jahresabschlüsse vorzunehmen, weil aufgrund der siebenjährigen Aufbewahrungsfrist diese Unterlagen nicht mehr vorliegen. Ohne besondere Vorkommnisse in der Vergangenheit führt wohl in den meisten Fällen die Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung mittels der pauschalen Methode zu sachgerechten Ergebnissen. Insbesondere in Fällen, in denen Umgründungen zu einer Abweichung zwischen dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital und den steuerlichen Einlagen geführt haben, ist eine Anwendung der pauschalen Methode nicht zielführend.

Die mittels BMF-Information vorgeschlagene vereinfachte exakte Ermittlungsmethode führt insbesondere dann ebenfalls zu nicht sachgerechten Ergebnissen, wenn Umgründungen vor dem letzten Bilanzstichtag vor dem 1. 8. 2006 stattgefunden haben. Eine Lösung dieser Problematik könnte sein, beim Stand der Innenfinanzierung entsprechende Adaptierungen zuzulassen, um auf diese Weise ein sachgerechtes und richtiges Ergebnis zu erhalten. Jedenfalls sollte in solchen Fällen eine entsprechende Dokumentation vorgenommen werden und im Sinne einer Offenlegung gemäß § 119 BAO auch gegenüber der Finanzverwaltung eine Adaptierung des Innenfinanzierungsstandes hinreichend klar zum Ausdruck kommen.

Steuertermine im August

Am 16. August 2017 sind folgende Abgaben fällig:

- Umsatzsteuer, Vorauszahlung für Juni 2016 bzw das 2. Quartal 2017;
- Kammerumlage für das 2. Quartal 2017;
- Normverbrauchsabgabe für Juni 2017;
- Elektrizitäts-, Kohle- und Erdgasabgabe für Juni 2017;
- Werbeabgabe für Juni 2017;
- Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs 3 iVm § 96 Abs 1 Z 3 EStG für Juni 2017;
- Kraftfahrzeugsteuer für das 2. Quartal 2017;
- Lohnsteuer für Juli 2017;
- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für Juli 2017;
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Juli 2017;
- Kommunalsteuer für Juli 2017;
- Einkommensteuer, Vorauszahlung für das 3. Quartal 2017;
- Körperschaftsteuer, Vorauszahlung für das 3. Quartal 2017;
- die vom Grundsteuermessbetrag abgeleiteten Beiträge, der Grundbetrag zur Landwirtschaftskammerumlage, die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie die Bodenwertabgabe für das 3. Quartal 2017.