



Verteiler:

A2 B2

31. März 1998

GZ 06 0257/1-IV/6/98

An alle

Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-5139861

Internet:
Post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: Steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurden unter anderem die steuerlichen Wirkungen einer Einlagenrückzahlung geregelt. Das Bundesministerium für Finanzen gibt im folgenden seine Rechtsansicht zur Auslegung der Bestimmungen des § 4 Abs. 12 und des § 15 Abs. 4 EStG 1988 wieder. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch nicht begründet.

1. Einlagen und Einlagenrückzahlungen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes (§ 8 Abs. 1 KStG 1988)

1.1 Begriff

§ 8 Abs. 1 KStG 1988 sieht in Einlagen steuerneutrale Vermögenszuwendungen an Körperschaften, soweit sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder ähnlicher Eigenschaft (im folgenden als Anteilsinhaber bezeichnet) geleistet werden. Diese von der Außenfinanzierung geprägte Grundüberlegung ist auch für den umgekehrten Fall einer Einlagenrückzahlung maßgebend. Einlagenrückzahlungen sind demnach steuerneutrale Zuwendungen aus dem Eigenkapital der Körperschaft außerhalb von steuerlichen Ausschüttungen, die an Personen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber erfolgen.

1.2 Abgrenzung gegenüber der Einlagenrückgewähr

Der Begriff der Einlagenrückzahlungen deckt sich nicht mit dem gesellschaftsrechtlichen Begriff der Einlagenrückgewähr im Sinne des § 52 AktG bzw. § 82 Abs. 1 GmbHG, da in den letztgenannten Bestimmungen das Verbot einer Einlagenrückgewähr außerhalb offener Ausschüttungen des Bilanzgewinnes, ordentlicher Kapitalherabsetzungen oder Zuzahlungen bei Verschmelzungen und Spaltungen in jeglicher Form angesprochen wird, während Einlagenrückzahlungen nur in den in § 4 Abs. 12 EStG 1988 erwähnten Formen vorliegen.

1.3 Abgrenzung gegenüber Ausschüttungen

Körperschaftsteuerrechtlich sind Einlagenrückzahlungen gegenüber offenen und verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 abzugrenzen. Beide Ausschüttungsarten stellen Einkommensverwendungstatbestände dar. Erstere haben die Verteilung des erwirtschafteten Gewinnes der Körperschaft als steuerunwirksame Vermögensverminderung zum Gegenstand, letztere die Ermittlung der richtigen Steuerbemessungsgrundlage durch Bereinigung des Betriebsergebnisses der Körperschaft um ungerechtfertigte Belastungen durch Anteilsinhaber in Form unbegründeter oder überhöhter Aufwendungen oder vorenthaltener Erträge. Die Tatsache, dass die in § 4 Abs. 12 EStG 1988 genannten Einlagen uU in einer gesellschaftsrechtlich nicht gedeckten Art und Weise rückgezahlt werden, ändert daher nichts am Vorliegen einer Einlagenrückzahlung.

Beispiel:

Der Alleingesellschafter, eine natürliche Person (Anschaffungskosten des privat gehaltenen Anteils 250), übernimmt ein der Kapitalgesellschaft gehörendes Wirtschaftsgut (Buchwert 100, gemeiner Wert 150). Es sei unterstellt, dass der Jahresgewinn vor der Transaktion null sei. Die Gesellschaft bucht den Buchwert des Wirtschaftsgutes über Aufwand aus.

Varianten:

a) *Die Gesellschaft weist einen Jahresverlust von 100 aus.*

b) *Die Gesellschaft stellt dem Anteilsinhaber 100 in Rechnung, sodass sich keine handelsrechtliche Gewinnauswirkung ergibt.*

c) *Die Gesellschaft stellt nichts in Rechnung, löst aber zB Kapitalrücklagen in Höhe des ausgebuchten Buchwertes gewinnerhöhend auf, sodass sich keine handelsrechtliche Gewinnauswirkung ergibt.*

d) *Die Gesellschaft löst zB Kapitalrücklagen in Höhe des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes von 150 gewinnerhöhend auf, sodass sich ein handelsrechtlicher Gewinn von 50 ergibt.*

Zu a) Es liegt eine verdeckte Ausschüttung iHv 150 vor, der Gesellschaft wurde per Saldo ein Gewinn von 50 vorenthalten. Dem Buchabgang von 100 ist daher steuerlich die vorenthaltene Einnahme von 150 gegenüberzustellen. Eine Einlagenrückzahlung liegt nicht vor. Der Anteilsinhaber hat Anschaffungskosten des übernommenen Wirtschaftsgutes von 150 anzusetzen, es liegt bei ihm eine endzubesteuernde Ausschüttung iHv 150 vor. Die Anschaffungskosten seiner Beteiligung ändern sich nicht.

Die dargestellten Wirkungen einer zunächst gegebenen verdeckten Ausschüttung könnten bis zum Ablauf des laufenden Wirtschaftsjahres (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179) steuerwirksam rückgängig gemacht werden entweder durch eine Rückverrechnung oder durch eine nachträgliche Anmeldung gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 an das zuständige Finanzamt der Gesellschaft, in der das Unterbleiben eines KEST-Abzuges mit der Behandlung als Einlagenrückzahlung (verfügbare Einlagen iS der Pkt. 2 und 3 vorausgesetzt) begründet wird.

Zu b) Es liegt eine verdeckte Ausschüttung iHv 50 vor, da der Gesellschaft ein Gewinn von 50 vorenthalten wurde. Dem Buchabgang von 100 ist steuerlich die vorenthaltene Einnahme von 50 gegenüberzustellen. Eine Einlagenrückzahlung liegt nicht vor. Der Anteilsinhaber hat die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes von 100 um 50 auf 150 zu erhöhen, es liegt bei ihm eine endzubesteuernde Ausschüttung iHv 50 vor. Die Anschaffungskosten seiner Beteiligung ändern sich nicht.

Die in lit. a) dargestellten Korrekturmöglichkeiten gelten auch hier.

Zu c) Es liegt einerseits durch die Kapitalrücklagenverwendung in Verbindung mit einer Verminderung des Evidenzkontenstandes iHv 100 eine Einlagenrückzahlung und andererseits eine verdeckte Ausschüttung iHv 50 vor, da der Gesellschaft ein Gewinn von 50 vorenthalten wurde. Die vorenthaltene Einnahme von 50 ist anzusetzen. Beim Anteilsinhaber steht der Einlagenrückzahlung von 100 eine Verminderung der Anschaffungskosten von ursprünglich 250 um 100 auf 150 gegenüber, daneben liegt eine endzubesteuernde Ausschüttung iHv 50 vor.

Die in lit. a) dargestellten Korrekturmöglichkeiten hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung gelten auch hier.

Zu d) Es liegt durch die Kapitalrücklagenverwendung in Verbindung mit einer Verminderung des Evidenzkontenstandes eine Einlagenrückzahlung iHv 150 vor. Da der handelsrechtlich entstandene Gewinn von 50 den sonst fehlenden Gewinn aus der Transaktion ersetzt, ist dieser in der Mehr-Weniger-Rechnung nicht abzuziehen und damit körperschaftsteuerpflichtig. Beim Anteilsinhaber steht der Einlagenrückzahlung von 150 eine Verminderung der Anschaffungskosten von ursprünglich 250 um 150 auf 100 gegenüber. Eine verdeckte Ausschüttung liegt nicht vor. Sollte der handelsrechtliche Bilanzgewinn von 50 in der Folge zur Ausschüttung gebracht werden, liegt mangels einer verfügbaren Einlage auf dem Evidenzkonto (siehe Pkt. 3.2.3) eine (endzubesteuernde oder beteiligungsertragsbefreite) Gewinnausschüttung vor.

1.4 Entscheidungsfindung betreffend Einlagenrückzahlungen

Als Grundsatz gilt, dass für die steuerliche Annahme eines Einlagenrückzahlungs- oder Einkommensverwendungstatbestandes (offene oder verdeckte Ausschüttung) in erster Linie

und im Zweifelsfall die handelsrechtliche und bilanzmäßige Erscheinungsform maßgebend ist, dass aber die für die Willensbildung der Körperschaft verantwortlichen Organe in jenen Fällen, in denen im Rahmen der handels- und steuergesetzlichen Möglichkeiten einer Vermögensübertragung auf die Anteilsinhaber Einlagen verfügbar sind, ein Wahlrecht haben, die Vermögensübertragung ertragsteuerlich als Ausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu behandeln.

2. Einlagen und Einlagenrückzahlungen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988)

2.1 Allgemeines

2.1.1 Begriff

§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988 sieht in der Einlage von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft dem Grunde nach einen tauschartigen Vorgang, der als Veräußerung des eingelegten Vermögens gegen Anschaffung eines neuen oder Erhöhung eines schon bestehenden Anteiles (bei Fehlen einer Anteilsgewährung) zu werten ist. Diese von der Außenfinanzierung geprägte Grundüberlegung ist auf Anteilsehaberebene auch für den umgekehrten Fall einer Einlagenrückzahlung maßgebend. Einlagenrückzahlungen sind daher als Rücktausch anzusehen und werden damit in § 4 Abs. 12 EStG 1988 als Veräußerungstatbestände bezeichnet, bei denen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Geld oder sonstiges Vermögen als Gegenleistung für die Rückgabe oder Verminderung eines Anteils an der Körperschaft empfangen wird. Voraussetzung für das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung ist somit eine die Anschaffungskosten des Anteilsehabers berührende Einnahme, der eine Verminderung einer Eigenkapitalposition der Körperschaft gegenübersteht. Der rechtsgeschäftliche Erwerb eigener Aktien durch die Aktiengesellschaft ist daher grundsätzlich kein Fall der Einlagenrückzahlung (hinsichtlich des Einziehens eigener Aktien siehe Pkt. 3.2.1, Abs. 2).

2.1.2 Willensbildung betreffend Einlagenrückzahlungen

Aus § 4 Abs. 12 EStG 1988 ist abzuleiten, dass die steuerliche Qualifikation eines Vermögenszuganges beim Anteilsehaber der Körperschaft als Fall einer Einkommensverwendung oder einer Einlagenrückzahlung nicht von der subjektiven

Beurteilung des Anteilsinhabers abhängen kann, sondern nach objektiven Kriterien zu bestimmen ist. Wenngleich es ebensowenig wie bei der Beurteilung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung eine verfahrensrechtliche Bindung zwischen dem Körperschaftsteuerverfahren und jenem für die Besteuerung der Anteilsinhaber gibt, ist der schon in Pkt. 1.4 erwähnte Grundsatz zu beachten, dass in erster Linie die handels- bzw. gesellschaftsrechtliche Entscheidung der für die Willensbildung in der Körperschaft maßgebenden Personen maßgebend ist. Es ist daher auch bei einer handelsrechtlichen Gewinnverteilung die steuerliche Qualifikation von einer Willensbildung der für die Ausschüttungsentscheidung maßgebenden gesellschaftsrechtlichen Organe abhängig.

2.1.3 Bewertung der Einlagenrückzahlung

Da auf Einlagen in die Körperschaft die steuerlichen Bewertungsvorschriften anzuwenden sind, ist mit dem Ansatz des gemeinen Wertes oder des nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Wertes das Ausmaß rückzahlungsfähiger Einlagen bei der Körperschaft bestimmt. Der bilanzmäßige Ausweis von Einlagen im Eigenkapital der Körperschaft muss daher nicht mit dem steuerlichen Stand der Einlagen übereinstimmen. Aus diesem Grund ordnet § 4 Abs. 12 EStG 1988 das Führen eines steuerlichen Evidenzkontos an (siehe Pkt. 3.).

2.2 Rückzahlungsfähige Einlagen

2.2.1 Allgemeines

Rückzahlungsfähige Einlagen werden nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 begründet durch

1. das aufgebrachte Grundkapital der Aktiengesellschaft, das aufgebrachte Stammkapital der Gesellschaft mbH und das aufgebrachte Genossenschaftskapital; maßgebend ist die tatsächliche Leistung der Einlage;
2. sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind. Betroffen davon sind nach § 229 Abs. 2 HGB
 - Beträge, die bei der ersten oder einer späteren Ausgabe von Anteilen für einen höheren Betrag als den Nennbetrag über diesen hinaus erzielt werden (Agio),
 - Beträge, die bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungs- und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielt werden,

- Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten,
 - Beträge, die bei der Kapitalherabsetzung gemäß den §§ 185 und 192 Abs. 5 AktG zu binden sind,
 - sonstige Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind (zB Gesellschafterzuschüsse zur Verlustabdeckung);
3. Partizipationskapital im Sinne des Bankwesen- und Versicherungsaufsichtsgesetzes;
 4. Genussrechtskapital im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988; Substanzgenussrechte liegen nur vor, wenn mit ihnen wie bei Aktien oder GmbH-Anteilen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn der emittierenden Körperschaft verbunden ist;
 5. verdecktes Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital, das sind Verbindlichkeiten gegenüber Anteilsinhabern, deren Begründung nach den besonderen Umständen des Einzelfalles nicht als Schuldaufnahme sondern als Einlage gewertet wird.

2.2.2 Mittelbare Einlagen

Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des steuerlichen Einlagenbegriffes als präjudiziell für die Einlagenrückzahlung fallen unter die Einlagen im Sinne des Pkt. 2.2.1 auch Zuwendungen an mittelbar mit dem Zuwendenden verbundene Körperschaften. Entsprechend der Verwaltungsübung liegen zB im Falle eines Großmutterzuschusses steuerlich zwei Einlagen vor, einmal durch den Zuwendenden in die formal nicht berührte Zwischenkörperschaft (= Tochterkörperschaft des Zuwendenden) und in der Folge durch die Zwischenkörperschaft in die die Zuwendung tatsächlich empfangende Körperschaft (Enkelkörperschaft).

2.2.3 Kein personenbezogener Zusammenhang zwischen Einlagen und Einlagenrückzahlung

Die Eigenschaft einer Einlagenrückzahlung ist unabhängig davon gegeben, ob und in welcher Höhe der Empfänger der Rückzahlung vorher Einlagen getätigt hat.

2.2.4 Tatbestände ohne Einlagenwirkung

Nicht zu den Einlagen im Sinne des Pkt. 2.2.1 zählen

1. die aus einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach dem Kapitalberichtigungsgesetz stammenden Teile des Nennkapitals bis zum Ablauf der zehnjährigen Bindungswirkung des § 32 Z 3 EStG 1988 (§ 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988). Nach der Begriffsbestimmung des § 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988 kann sich diese Ausnahme nur auf Gewinnrücklagen beziehen, da Einlagen ihre Eigenschaft nicht dadurch ändern, dass sie zunächst in der Kapitalrücklage und nach der Kapitalberichtigung im Nennkapital ausgewiesen sind. Nach Ablauf der Zehnjahresfrist sind die kapitalberichtigten aus einer Gewinnrücklage stammenden Beträge als Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988 zu werten;
2. Nutzungseinlagen durch die unentgeltliche oder zu gering bemessene entgeltliche Überlassung der Arbeitskraft, von Geld oder Wirtschaftsgütern des Anteilsinhabers an die Körperschaft, die nach bestehender Verwaltungsübung (bis zum Ergehen einer gegenteiligen Judikatur) keine steuerlichen Einlagewirkungen auslösen;
3. die Verlustübernahme im Rahmen einer Vollorganschaft gemäß § 9 KStG 1988;
4. die umgründungsbedingt im Nennkapital oder in der Kapitalrücklage einer übernehmenden Körperschaft eingestellten Gewinnteile (§ 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988). Begrifflich können von dieser Ausnahme - dem Zweck der Wahrung des Grundsatzes der Einfachbesteuerung dienend und daher im EStG 1988 auf den Bilanzgewinn und die Gewinnrücklage im Sinne des § 224 Abs. 2 HGB bezogen - nur übertragende Körperschaften betroffen sein. Siehe dazu Pkt. 5.

2.3 Rückzahlungs- und Nichtrückzahlungstatbestände

2.3.1 Allgemeines

Für die Beurteilung des Vorliegens einer Einlagenrückzahlung ist nach der in Pkt. 2.1.1 dargestellten Begriffsbestimmung nicht unbedingt die gesellschaftsrechtliche Form maßgebend sondern die Tatsache, dass vorhandene Einlagen an die Anteilsinhaber rückgewährt werden. Einlagenrückzahlungen liegen daher dem Grunde nach vor

- bei Rückzahlung von Nennkapital auf Grund einer ordentlichen Kapitalherabsetzung;

- bei Kauf von Aktien zum Zwecke der Einziehung (§§ 192ff AktG);
- bei Rückzahlung von Kapitalrücklagen im Wege der Auflösung zugunsten des Bilanzgewinnkontos und nachfolgender oder späterer Ausschüttung;
- bei Rückzahlung von aufgebrauchten Nennkapital- und Kapitalrücklagenbeträgen durch direkte handelsrechtlich unter den Begriff der verbotenen Einlagenrückgewähr fallende Auszahlung oder Verrechnung, soweit nicht der Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 gegeben ist (vgl VwGH 19.2.1991, 87/14/0136);
- bei Rückzahlung von Nachschüssen im Sinne des § 74 GmbHG;
- bei Rückzahlung von Genossenschaftskapital vor Beendigung (Liquidation) der Genossenschaft außerhalb der Geschäftsanteilsverzinsung und einer Rückvergütung im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988;
- bei Rückzahlung von Partizipations- und Substanzgenussrechtskapital vor Beendigung (Liquidation) der Körperschaft in welcher Form auch immer außerhalb einer Ausschüttung und
- bei Tilgung von Gesellschaftsverbindlichkeiten, soweit sie abgabenrechtlich als verdecktes Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital zu behandeln waren.

Wieweit die dargestellten Tatbestände im konkreten Fall tatsächlich Einlagenrückzahlungen darstellen, hängt vom Einlagenstand des Evidenzkontos ab (s Pkt. 3.).

2.3.2 Tatbestände ohne Einlagenrückzahlungswirkung

Nicht unter den Einlagenrückzahlungstatbestand im Sinne des Pkt. 2.3.1 fällt

1. die vertraglich gedeckte Übernahme der Gründungskosten durch die Gesellschaft oder die Verrechnung von Ausgabekosten mit dem Agio,
2. die Gewinnabfuhr im Rahmen einer Vollorganschaft gemäß § 9 KStG 1988,
3. die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln unter Verwendung von Rücklagen, soweit sie Einlagencharakter besitzen (§ 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988),
4. das im Fall der Beendigung (Liquidation und Abwicklung) der Körperschaft für die Verteilung an die Anteilsinhaber zur Verfügung stehende Vermögen im Hinblick auf die

Geltung des § 19 KStG 1988 für die Körperschaft und der §§ 4 und 31 EStG 1988 auf Ebene der Anteilsinhaber.

2.3.3 Rückzahlungsfähige Körperschaften

(1) Betroffen von der Möglichkeit der Einlagenrückzahlung sind alle inländischen Körperschaften, bei denen Einlagen im Sinne des Pkt. 2.2.1 vorliegen. Es können daher auch eigentümerlose Körperschaften oder Vereine betroffen sein, soweit sie Surrogatkapital ausgeben.

(2) Die Grundsätze über Einlagen und Einlagenrückzahlungen gelten auch für ausländische vergleichbare Körperschaften, soweit die Tatsache des Vorliegens einer Einlagenrückzahlung durch entsprechende Unterlagen der ausländischen Körperschaft nachgewiesen werden kann. Liegen die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 vor, fällt der einlagenrückzahlungsbedingte Veräußerungstatbestand bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen unter die Steuerbefreiung.

3. Evidenzkonto

3.1 Allgemeines

Die von der Möglichkeit einer Einlagenrückzahlung betroffenen Körperschaften haben nach § 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 außerbilanzmäßig ein Evidenzkonto zu führen, in dem jährlich der Anfangsstand zum letzten Bilanzstichtag, einlagenbedingte Erhöhungen und einlagenrückzahlungsbedingte Verminderungen während des Wirtschaftsjahres und der Endstand zum Bilanzstichtag zu erfassen ist. Die Evidenzkontenführung ist eines der entscheidenden Beweismittel zur Feststellung der steuerlichen Eigenschaft eines Vermögenstransfers von der Körperschaft zum Anteilsinhaber. Sie ist eine Ordnungsvorschrift (Aufzeichnungspflicht im Sinne des § 126 Abs. 1 BAO), die keine materiellrechtliche sondern eventuell eine finanzstrafrechtliche (§ 51 Abs. 1 lit. c FinStrG) Bedeutung hat. Die Nichtführung oder fehlerhafte Führung des Evidenzkontos zieht nach Lage des Falles letztlich die Schätzungspflicht der Abgabenbehörde in Richtung des in Pkt. 2.1.2 genannten Grundsatzes mit einer möglichen Auswirkung auf die (erklärte) steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber nach sich. Im Falle einer Berichtigung oder Änderung von Einlagenrückzahlungstatbeständen ist auch der Evidenzkontenstand entsprechend zu berichtigen.

3.2 Form der Evidenzkontenführung

Die Führung des Evidenzkontos ist im Hinblick auf die grundsätzliche Maßgeblichkeit der bilanzmäßigen Eigenkapitaldarstellung im Bilanzgliederungsschema des § 224 Abs. 3 HGB auf die Veränderungen in den einzelnen Eigenkapitalpositionen zu beziehen. Diese Veränderungen sind daher in Evidenz-Subkonten zu erfassen. Nach Maßgabe der im konkreten Einzelfall vorhandenen handels- und steuerrechtlichen Eigenkapitalbestandteile ist mindestens zu bilden

1. ein Nennkapital-Subkonto (siehe Pkt. 3.2.1);
2. ein Rücklagen-Subkonto (siehe Pkt. 3.2.2);
3. ein Bilanzgewinn-Subkonto (siehe Pkt. 3.2.3);
4. ein Surrogatkapital-Subkonto (siehe Pkt. 3.2.4);
5. ein Darlehenskapital-Subkonto (siehe Pkt. 3.2.5).

Eine weitergehende Untergliederung (zB in ein Kapitalrücklagen- und Gewinnrücklagen-Subkonto) ist zulässig. Voraussetzung für eine steuerwirksame Einlagenrückzahlung ist das Vorhandensein von Einlagen auf dem zutreffenden Subkonto.

3.2.1 Nennkapital-Subkonto

(1) Das Nennkapital-Subkonto erfasst die mit dem Nennkapital verbundenen Einlagenbewegungen. Bei einer Bargründung der Gesellschaft ist das tatsächlich aufgebrachte Kapital in das Nennkapital-Subkonto einzustellen, bei einer Sachgründung der steuerlich maßgebende Wert der Sacheinlage (hinsichtlich von Umgründungstatbeständen siehe Pkt. 5.).

(2) Eine Veränderung des Standes ergibt sich bei einer Kapitalerhöhung oder -herabsetzung.

- Bei einer ordentlichen Kapitalerhöhung mit Geld- oder Sacheinlagen ist der Stand um die tatsächlich aufgebrachte Geldmenge bzw. den steuerlich maßgebenden Wert der Sacheinlage zu erhöhen.
- Bei einer Kapitalberichtigung im Sinne des Kapitalberichtigungsgesetzes, BGBl. Nr. 171/1967 unter Verwendung einer Einlagenfunktion aufweisenden Kapitalrücklage ist der (vorhandene) entsprechende Betrag vom Rücklagen-Subkonto auf das Nennkapital-

Subkonto umzubuchen. Bei Verwendung einer keine Einlagen enthaltenden Gewinnrücklage zur Kapitalberichtigung ist die zehnjährige Steuerhängigkeit im Sinne des § 32 Z 3 EStG 1988 zu beachten, sodass der Berichtigungsbetrag erst nach Ablauf der Zehnjahresfrist als Zugang im Nennkapital-Subkonto zu erfassen ist (eine zwischenzeitige Evidenz außerhalb des Subkontos ist zu empfehlen).

- Bei einer ordentlichen Kapitalherabsetzung ist der Stand um die tatsächliche Rückzahlung maximal in Höhe des vorhandenen Subkontenstandes zu vermindern (ein darüber hinausgehender Betrag ist als Gewinnausschüttung zu behandeln).
- Bei einer vereinfachten Kapitalherabsetzung verringert sich der Stand mangels einer Rückzahlung an die Anteilsinhaber nicht; der der Kapitalherabsetzung entsprechende (maximal der tatsächlich vorhandene) Evidenzbetrag ist entsprechend dem handelsrechtlichen Ausweis auf das Bilanzgewinn-Subkonto oder das Rücklagen-Subkonto umzubuchen.
- Bei einer Kapitalherabsetzung im Zusammenhang mit dem Aktienkauf zum Zwecke ihres Einziehens ist der Kontenstand in Höhe des Entgeltes (§ 192 Abs. 2 AktG), maximal in Höhe des vorhandenen Einlagenstandes zu vermindern; der übersteigende Teil führt zu einer Minderung des Rücklagen-Subkontenstandes. Es bestehen keine Bedenken, nach Entscheidung der verantwortlichen Organe den Nennkapital-Subkontenstand nur in Höhe der Nennkapitalherabsetzung zu vermindern und den höheren Kaufpreis durch eine Minderung des Rücklagen-Subkontenstandes zu erfassen. Bei Inanspruchnahme der Regelung des § 192 Abs. 3 AktG ist die zwingende Bildung einer gebundenen Rücklage in Höhe des Nennwertes der eingezogenen Aktien nicht als ein Fall der Übertragung eines entsprechenden Betrages vom Nennkapital-Subkonto auf das Rücklagen-Subkonto sondern im Hinblick auf die Entgeltzahlung an die Aktionäre als Fall der endgültigen Minderung des Nennkapital-Subkontenstandes zu werten. Siehe dazu im übrigen Pkt. 3.2.2, Abs. 5 und Pkt. 3.2.3, Abs. 5. Sollten schon länger gehaltene eigene Aktien eingezogen werden, ist dies als Nachvollzug einer Einlagenrückzahlung (im Rechtskleid eines seinerzeitigen Veräußerungsentgeltes) auf der Ebene der Körperschaft zu werten und ist nach den vorstehenden Grundsätzen zu beurteilen.

(3) Aus der Bindung der Veränderung des Subkontenstandes an die entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Kapitaländerungsvorgänge ergibt sich, dass eine Verwendung der im

Nennkapital enthaltenen steuerlichen Einlagen für andere als die in Abs. 2 genannten Zwecke keine steuerwirksamen Einlagenrückzahlungen bewirken kann.

3.2.2 Rücklagen-Subkonto

(1) Das Rücklagen-Subkonto erfasst die Einlagenbewegungen bei den Kapital- und Gewinnrücklagen.

(2) Die Bildung von Kapitalrücklagen in den in § 229 Abs. 2 HGB genannten Fällen führt zu einem Evidenzkontenzugang, soweit sie auf die tatsächliche Übertragung von Vermögen durch Anteilsinhaber zurückzuführen ist. Abweichungen gegenüber dem Bilanzausweis können sich ergeben

- bei handels- und steuerrechtlich unterschiedlich bewerteten Sacheinlagen innerhalb und außerhalb einer ordentlichen Kapitalerhöhung, da im Rücklagen-Subkonto der steuerlich maßgebende (positive) Wert einzustellen ist,
- bei umgründungsbedingten Abweichungen infolge der oben erwähnten Bewertungsunterschiede oder auf Grund von übernommenen Gewinnanteilen einer übertragenden Körperschaft ergeben (siehe dazu Pkt. 5.).

(3) Die Gewinnrücklagen laut Jahresabschluss enthalten in der Regel keine evidenzpflichtigen Einlagen, es sei denn, es werden im Zuge der vollen oder anteiligen Übertragung des Bilanzgewinnes Einlagen mitübertragen. Voraussetzung für einen Zugang auf dem Rücklagen-Subkonto ist daher zunächst, dass im Bilanzgewinn-Subkonto Einlagen ausgewiesen sind. Liegt im Falle einer Teilübertragung des Bilanzgewinnes ein ausreichend hoher Bilanzgewinn-Subkontenstand vor, ist es in die Dispositionsfreiheit der verantwortlichen Organe gestellt, den vorhandenen Einlagenstand ganz oder teilweise auf das Rücklagen-Subkonto umzubuchen.

(4) Eine Verminderung des Standes ergibt sich durch die Auflösung einer Einlagen enthaltenden Rücklage zugunsten

- des Nennkapitals auf Grund einer Kapitalberichtigung durch die Umbuchung auf das Nennkapital-Subkonto oder
- des Bilanzgewinnes/verlustes durch die Umbuchung auf das Bilanzgewinn-Subkonto.

Eine Vermögenszuwendung an den Anteilsinhaber in Verbindung mit einer bloßen Bestandverminderung eines Rücklagenbetrages und des Rücklagen-Subkontenstandes stellt

ungeachtet des Vorliegens einer handelsrechtlich verbotenen Einlagenrückgewähr steuerlich eine Einlagenrückzahlung dar.

(5) Sollte eine mittelbare Einlage (s. Pkt. 2.2.2) von der Zwischenkörperschaft bilanzmäßig nicht erfasst worden sein, kann der dessenungeachtet auf das Rücklagen-Subkonto eingestellte Betrag abweichend von Abs. 4 auf das Bilanzgewinn-Subkonto umgebucht werden, ohne dass eine entsprechende Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird. Dies wird zur Vermeidung von Auslegungsschwierigkeiten ausreichend zu dokumentieren sein.

(6) Das Einziehen von Aktien nach Ankauf zu Lasten einer freien Rücklage im Sinne des § 192 Abs. 3 AktG ist mit einer entsprechenden Verminderung des Einlagenstandes im Rücklagen-Subkonto in Höhe der Rücklagenvermindung zu verbinden und in Höhe der Verminderung des Standes als Einlagenrückzahlung zu behandeln.

(7) Da die in Kapital- und Gewinnrücklagen gespeicherten Einlagen in einem Subkonto ausgewiesen sind, ist es in die Dispositionsfreiheit der verantwortlichen Organe der Körperschaft gestellt, die Übertragung einer Kapital- oder Gewinnrücklage ganz oder teilweise als Fall der Einlagenübertragung zu behandeln und dies durch eine entsprechende Umbuchung vom Rücklagen-Subkonto auf das Bilanzgewinn- oder Nennkapital-Subkonto zu dokumentieren. Im Hinblick auf die in Pkt. 1.4 angesprochene Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Figur ist im Zweifel die Auflösung einer Kapitalrücklage als Fall einer Einlagenübertragung und die Auflösung einer Gewinnrücklage nicht als Fall einer Einlagenübertragung zu behandeln. Sollte im Zusammenhang mit Rücklagenauflösungen der gesamte Evidenzstand umgebucht worden sein, kann daher eine nachfolgende Umbuchung einer verbliebenen Kapitalrücklage nicht als Fall einer Einlagenübertragung gewertet werden.

3.2.3 Bilanzgewinn-Subkonto

(1) Das Bilanzgewinn-Subkonto weist solange keinen Stand auf, als nicht

- auf Grund der Auflösung von in Kapital- oder Gewinnrücklagen gespeicherten Einlagen der entsprechende Betrag vom Rücklagen-Subkonto umzubuchen ist oder
- auf Grund einer vereinfachten Kapitalherabsetzung (siehe Pkt. 3.2.1) der entsprechende Betrag vom Nennkapital-Subkonto umzubuchen ist.

(2) Bei rechtsgeschäftlichen Vermögenstransaktionen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber kann es auf Grund einer dem Fremdvergleich nicht standhaltenden die Körperschaft begünstigenden Entgeltgestaltung zu Einlagentatbeständen kommen (verdeckte

Einlagen). Da diese Vorgänge diesbezüglich nicht in einer Eigenkapitalposition erfasst werden sondern den handelsrechtlichen Gewinn oder Verlust des betreffenden Geschäftsjahres beeinflussen, wird mit der außerbilanzmäßigen Kürzung des als Einlage zu wertenden Ertrages der entsprechende Betrag als Zugang im Bilanzgewinn-Subkonto zu erfassen sein.

(3) Der Evidenzkontenstand vermindert sich, wenn im Rahmen einer offenen Ausschüttung oder der rechtzeitigen Korrektur einer verdeckter Ausschüttung (s Pkt. 1.3) Einlagen rückgezahlt werden.

(4) Es ist in die Dispositionsfreiheit der für die Ausschüttung verantwortlichen Organe gestellt, eine Gewinnausschüttung oder eine Einlagenrückzahlung oder eine Kombination beider unabhängig davon vorzunehmen, woher der ausgewiesene Bilanzgewinn stammt. Voraussetzung für die Behandlung als Einlagenrückzahlung ist, dass auf dem Bilanzgewinn-Subkonto ein entsprechender Betrag vorhanden ist. Im Hinblick auf die in Pkt. 1.4 angesprochene Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Figur ist eine offene Ausschüttung im Zweifel als Gewinnausschüttung zu behandeln. Haben die für die Ausschüttung Verantwortlichen die Entscheidung für die Behandlung als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung getroffen, ist diese Entscheidung für sämtliche Anteilsinhaber bindend. Eine nachträgliche Änderung der steuerlichen Qualifikation der getroffenen Entscheidung nach dem Entstehen des Abgabenanspruches im Sinne des § 4 BAO ist nicht möglich.

(5) Ausgenommen von der Dispositionsfreiheit des Abs. 4 ist das Einziehen von Aktien nach Ankauf zu Lasten des Bilanzgewinnes im Sinne des § 192 Abs. 3 AktG. In Höhe eines im Bilanzgewinn-Subkonto ausgewiesenen Einlagenstandes ist eine Einlagenrückzahlung anzunehmen und der Stand zu vermindern.

(6) Wird eine Einlagen enthaltende Kapital- oder Gewinnrücklage ganz oder teilweise zugunsten des Bilanzgewinnes/verlustes zum Abdecken eines Jahres- oder Bilanzverlustes aufgelöst, ist der entsprechende (maximal der vorhandene geringere) Stand am Rücklagen-Subkonto auf das Bilanzgewinn-Subkonto umzubuchen. In der Folge kommt es (abweichend gegenüber den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des StruktAnpG 1996) mangels einer Rückzahlung an Anteilsinhaber weder hinsichtlich des umgebuchten Einlagenbetrages noch hinsichtlich eines schon vorher vorhandenen Einlagenbetrages zu einer Verminderung des Evidenzkontenstandes. Erzielt die Körperschaft im Folgejahr einen (erwirtschafteten) Gewinn, steht den für die Ausschüttung verantwortlichen Organen daher auch in diesem Fall die

erwähnte Dispositionsmöglichkeit zwischen der Behandlung als Gewinnausschüttung oder/und als Einlagenrückzahlung zu.

3.2.4 Surrogatkapital-Subkonto

(1) Das Surrogatkapital-Subkonto erfasst Vermögenszugänge und ihre Veränderungen im Bereich des Partizipations- und Substanzgenussrechtskapitals (siehe Pkt. 2.2.1).

(2) Der Ausweis im Surrogatkapital-Subkonto bezieht sich in Analogie zum Nennkapital der Körperschaft nur auf das gezeichnete und aufgebrauchte Surrogat-Nominalkapital. Übersteigt daher der Ausgabepreis des Partizipations- oder Substanzgenussrechtskapitals den Nennwert, ist der Mehrbetrag als Agio dem Rücklagen-Subkonto zuzurechnen. Eine Veränderung des Standes nach der Erstemission ergibt sich durch eine weitere Emission oder durch das Einziehen (Tilgung) auf Grund eines vorbereitenden Rückkaufs von Surrogatanteilen. Die in Pkt. 3.2.1, Abs. 2, dargestellten Grundsätze für das Einziehen von Aktien gelten sinngemäß. Ein Rückkauf von Surrogatkapital außerhalb einer geplanten Einziehung zu einem dem Wert entsprechenden Preis ist ein rechtsgeschäftlicher Vorgang und kein Fall einer Einlagenrückzahlung; erfolgt später das Einziehen der eigenen Anteile, ist dies als Nachvollzug einer Einlagenrückzahlung (im Rechtskleid des seinerzeitigen Veräußerungsentgeltes) auf der Ebene der Körperschaft zu werten und nach den in Pkt. 3.2.1, dargestellten Grundsätzen zu beurteilen.

3.2.5 Darlehenskapital-Subkonto

Sollten Gesellschaftsverbindlichkeiten als verdecktes Grund- oder Stammkapital behandelt werden, ist ein Darlehenskapital-Subkonto zu bilden. Eine Verminderung des Standes ergibt sich mit jeder Darlehenstilgung. Im Falle eines vollständigen oder anteiligen Verzichtes des Anteilsinhabers ist der Evidenzstand (unabhängig vom zivilrechtlichen Wert des Forderungsverzichtes) in entsprechender Höhe auf das Bilanzgewinn-Subkonto umzubuchen. Im Falle einer Besserungsvereinbarung ist bei Wiederaufleben der Verbindlichkeit steuerrechtlich ein Wiederaufleben der verdeckten Kapitals anzunehmen und ein im Bilanzgewinn-Subkonto vorhandener Einlagenstand in entsprechender Höhe auf das Darlehenskapital-Subkonto umzubuchen. Ist dies nicht oder nur zum Teil möglich, kommt einer nachfolgenden Darlehenstilgung in Höhe des fehlenden Evidenzkontenstandes die Eigenschaft einer Ausschüttung zu.

3.3 Führung und Vorlage des Evidenzkontos

(1) Das Evidenzkonto ist nach § 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 laufend zu führen und in geeigneter Form der jährlichen Körperschaftsteuererklärung anzuschließen.

(2) Für die Führung des Evidenzkontos ist eine Darstellung zu empfehlen, die einerseits die Veränderungen auf den Subkonten und andererseits den jährlichen Gesamt-Anfangsstand, den Zu- und Abgang und den Gesamt-Endstand aufzeigt.

Beispiel:

Die GmbH-A weist in ihren Jahresabschlüssen zum 31.12.01 und zum 31.12.02 folgendes Eigenkapitalstruktur aus:

	31.12.01	31.12.02
Nennkapital	1.000.000	1.180.000
Kapitalrücklagen	120.000	110.000
Gewinnrücklagen	150.000	70.000
Bilanzgewinn	100.000	70.000

Das Evidenzkonto zeigt folgende Entwicklung im Einlagenstand:

Evidenzsubkonten	Beginn des Wj 02	Zugang	Abgang	Umbuchungen	Ende des Wj 02
Nennkapital	500.000 ¹	+100.000 ^{2 3}			600.000
Kapitalrücklagen	80.000 ⁴	+40.000 ²		-50.000 ⁷	70.000
Gewinnrücklagen	20.000				20.000
Bilanzgewinn	30.000 ⁵		-30.000 ⁶	+50.000 ⁷	50.000
Evidenzkonto	630.000	+140.000	-30.000		740.000

Anmerkungen:

¹ Das Stammkapital der GmbH beträgt 1 Mio. S, davon sind 500.000 S aufgebracht und daher im Nennkapitalsubkonto ausgewiesen.

² Ein neuer Gesellschafter ist im Wege einer Kapitalerhöhung iHv 100.000 unter Ausschluss der übrigen Gesellschafter eingetreten und hat neben seiner Einlage auch ein Agio iHv 40.000 gezahlt, sodass das Nennkapital- und das Kapitalrücklagensubkonto zu erhöhen sind.

³ Die Gewinnrücklage ist im laufenden Jahr im Ausmaß von 80.000 durch Kapitalberichtigung rückwirkend zum 1.1. in Nennkapital umgewandelt worden, wobei der Einlagenteil nicht übertragen wurde. Bis zum Ablauf der Zehnjahresfrist des § 32 Z 3 EStG 1988 liegt hinsichtlich der 80.000 noch keine Einlage vor.

⁴ Im Jahresabschluss 01 sind auf Kapitalrücklage 120.000 ausgewiesen, im Subkonto hingegen nur 80.000, weil im Rahmen einer seinerzeitigen Konzentrationsverschmelzung das

Verschmelzungskapital Gewinnteile iHv 40.000 (Bilanzgewinn und Gewinnrücklage) enthalten hat.

⁵ Der Ausweis im Bilanzgewinnsubkonto von 30.000 stammt aus der Teilauflösung einer Kapitalrücklage in einem Vorjahr zur vollständigen Abdeckung des damaligen Jahresverlustes.

⁶ Im Rahmen der offenen Ausschüttung des gesamten Vorjahresbilanzgewinnes iHv 100.000 haben die Gesellschafter entschieden, den gesamten vorhandenen Einlagenstand zur Einlagenrückzahlung zu verwenden; es stellen daher 70.000 eine Gewinnausschüttung und 30.000 eine Einlagenrückzahlung dar.

⁷ Zum Bilanzstichtag erfolgt eine Teilauflösung der Kapitalrücklage von 50.000, sodass ein entsprechender Betrag vom Kapitalrücklagensubkonto auf das Bilanzgewinnsubkonto umzubuchen ist.

(3) Die Vorlage des Evidenzkontos als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung kann als Kopie der in Abs. 2 vorgeschlagenen Darstellung oder in einer Kurzdarstellung im Sinne der letzten Zeile der in Abs. 2 vorgeschlagenen Darstellung erfolgen. Es bestehen keine Bedenken, wenn in Fällen, in denen sich der Evidenzkontenstand mangels Zu- und Abgängen gegenüber dem Vorjahresstand nicht geändert hat, von der Vorlage des Evidenzkontos abzusehen, wenn in der Körperschaftsteuererklärung oder einer Beilage auf die Tatsache eines unveränderten Evidenzkontenstandes hingewiesen wird.

3.4 Abgabenrechtliche Prüfung

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung kann es zum Aufdecken von Fehlern dahingehend kommen,

- dass ein nicht erklärter Einlagentatbestand festgestellt oder die Eigenschaft eines erklärten Einlagentatbestand verneint wird, bzw.
- dass erklärte Ausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen zu Unrecht als solche behandelt wurden.

In beiden Fällen ist neben den ertragsteuerlichen Korrekturen (Erlassung eines Haftungsbescheides hinsichtlich einer nicht erhobenen Kapitalertragsteuer, Erfassung eines steuerpflichtigen Veräußerungstatbestandes beim Anteilsinhaber) auch der Evidenzkontenstand zu berichtigen und das zutreffende Evidenz-Subkonto zu erhöhen oder zu vermindern.

4. Behandlung der Anteilsinhaber

4.1 Allgemeines

Die in Pkt. 2. angesprochenen Grundsätze gelten auch für die Anteilsinhaber. Einlagen in Körperschaften führen beim Anteilsinhaber tauschbedingt (§ 6 Z 14 EStG 1988) zu einem Aktivum (= Anteil an der Körperschaft) in Höhe des gemeinen Wertes der getätigten Einlage, Einlagenrückzahlungen führen rücktauschbedingt zu einer Verminderung des Anteils in Höhe der Einlagenrückzahlung. Die Einlagenrückzahlung ist damit dem Grunde nach ein Veräußerungstatbestand, den § 4 Abs. 12 EStG 1988 bestätigt.

4.2 Anteile im Betriebsvermögen

Gehört der Anteil an der Körperschaft zum Betriebsvermögen, steht im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich der Forderung auf Einlagenrückzahlung und bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung dem zufließenden Rückzahlungsbetrag eine Minderung des steuerlich maßgebenden Beteiligungsbuchwertes in gleicher Höhe gegenüber. Übersteigt die Rückzahlung den vorhandenen Buchwert, liegt somit ein steuerwirksamer Ertrag vor. Das Entstehen eines negativen Buchwertes des Anteiles ist im EStG 1988 im Gegensatz zu den Regelungen im Umgründungssteuergesetz ausgeschlossen. Da der Ertrag steuerlich als Veräußerungsgewinn zu werten ist, kommt eine Übertragung der aufgedeckten stillen Rücklage nach Maßgabe der Vorschriften des § 12 EStG 1988 in Betracht.

4.3 Anteile außerhalb des Betriebsvermögens

Gehört der Anteil an der Körperschaft nicht zum Betriebsvermögen, steht dem zufließenden Rückzahlungsbetrag eine Minderung der steuerlich maßgebenden Beteiligungsanschaffungskosten in gleicher Höhe gegenüber. Übersteigt die Rückzahlung die vorhandenen Anschaffungskosten, liegt somit ein steuerpflichtiger Überschuss vor,

- wenn eine bestimmte Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 betroffen ist (das Vorliegen einer sämtliche Anteile betreffenden Teilliquidation ist mit der Regelung in § 4 Abs. 12 EStG 1988 seit 1996 ausgeschlossen) oder
- wenn die eine Einlagenrückzahlung auslösende Entscheidung innerhalb von zwölf Monaten seit der Anschaffung des Anteiles getroffen wird und unter den Tatbestand des Spekulationsgeschäftes im Sinne des § 30 EStG 1988 fällt.

4.4 Besteuerung

Für Einkommensteuerpflichtige kommt außerhalb des Spekulationstatbestandes der ermäßigte Einkommensteuersatz gemäß § 37 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung. Bei Körperschaften kommt die Beteiligungsertragsbefreiung im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 nicht in Betracht; hinsichtlich internationaler Schachtelbeteiligungen siehe Pkt. 2.3.3.

4.5 Gleichbehandlung der Anteilsinhaber

Soweit eine Einlagenrückzahlung im Wege einer Ausschüttung erfolgt, sind - wie schon in Pkt. 3.2.3, Abs. 4, erwähnt - alle Anteilsinhaber nach der bei der Willensbildung über die Ausschüttung getroffenen Entscheidung gleich zu behandeln, dh. eine individuelle Zuordnung von Ausschüttungsteilen als Gewinnausschüttung bei einem Teil der Anteilsinhaber und als Einlagenrückzahlung beim anderen Teil ist nicht möglich. Bei Einlagenrückzahlungen an natürliche Personen unterbleibt ein Kapitalertragsteuerabzug an der Quelle. Sollte die ausschüttende Körperschaft trotz eindeutigen Vorliegens einer Einlagenrückzahlung die Kapitalertragsteuer einbehalten haben, kann der Anteilsinhaber eine Rückzahlung im Wege der Erstattung nach § 240 Abs. 3 BAO beantragen.

4.6 Nachweis einer Einlagenrückzahlung

Das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung ist einerseits aus der Verminderung des Einlagenstandes im Evidenzkonto zu ersehen, bei Ausschüttungsvorgängen andererseits aus der Kapitalertragsteuer-Anmeldung im Sinne des § 96 Abs. 3 EStG 1988 zu erkennen, in der das Unterbleiben eines Kapitalertragsteuerabzuges mit dem Hinweis auf das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung zu begründen ist. Dem Anteilsinhaber ist von der ausschüttenden Körperschaft oder einem die Ausschüttung durchleitenden Kreditinstitut nach § 96 Abs. 4 EStG 1988 eine Bescheinigung über die Höhe der Kapitalerträge und das Unterbleiben des Kapitalertragsteuerabzuges zu erteilen.

4.7 Anschaffungskosten bzw. Buchwerte nach der Einlagenrückzahlung

Die auf Grund der Einlagenrückzahlung geminderten Buchwerte bzw. Anschaffungskosten sind für den Anteilsinhaber in der Folge steuerlich maßgebend. Übersteigt die Einlagenrückzahlung den Buchwert oder die Anschaffungskosten, ist in der Folge von einem

Buchwert bzw. von Anschaffungskosten iHv null auszugehen. Liegen umgründungsbedingt steuerlich negative Buchwerte oder Anschaffungskosten von Anteilen vor, ändern sich diese durch Einlagenrückzahlungen nicht. Ein Evidenthalten der neuen Beteiligungsansätze ist außerhalb von umgründungsbezogenen Anteilen im Sinne des § 43 Abs. 2 UmgrStG gesetzlich nicht vorgesehen aber zweckmäßig.

5. Einlagen und Einlagenrückzahlungen bei Umgründungen

Für Umgründungen gilt allgemein, dass die in Pkt. 1. beschriebene Maßgeblichkeit der Außenfinanzierung für die Beurteilung des Vorliegens von Einlagenrückzahlungen in gleicher Weise zu beachten ist, soweit besondere Umgründungsformen nichts anderes ergeben.

5.1 Verschmelzungen nach Art. I UmgrStG

5.1.1 Verschmelzungsarten

Bei Verschmelzungen auf Grund der handelsrechtlichen Vorschriften ist zwischen Konzentrationsverschmelzungen (Verschmelzung auf eine "fremde" Körperschaft) und Konzernverschmelzungen (Verschmelzung verbundener Körperschaften) zu unterscheiden. Das Schicksal der steuerlichen Einlagenstände ist auf diese Verschmelzungsarten abzustimmen.

5.1.2 Konzentrationsverschmelzungen

(1) Bei Konzentrationsverschmelzungen mit Gewährung neuer oder bestehender Anteile an die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft ist im Hinblick auf die Tatsache, dass nur Vermögen vereinigt wird, ohne dass ein Vermögenstransfer zwischen einer Körperschaft und Anteilsinhabern Platz greift, der Evidenzkontenstand der übernehmenden Körperschaft unabhängig davon, ob bilanzmäßig ein positives oder negatives Vermögen übergeht, um den Evidenzkontenstand der übertragenden Körperschaft zu erhöhen. Mit dieser Evidenzkontenstandsvereinigung wird automatisch der in § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 für Gewinnteile vorgesehene Korrektur Rechnung getragen.

(2) Als Konzentrationsverschmelzungen gelten auch die Schwester-Verschmelzungen, bei denen eine mögliche Anteilsgewährung unterbleibt, weil der/die Anteilsinhaber an der übertragenden und an der übernehmenden Körperschaft im gleichen Verhältnis unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist/sind (§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG). Bei einer mittelbaren Schwesterstellung (zB Verschmelzung einer Enkelkörperschaft auf die Tantenkörperschaft)

sind gesellschaftsrechtliche Maßnahmen zur Vermeidung einer verschmelzungsveranlassten handelsrechtlich verbotenen Einlagenrückgewähr hinsichtlich der Einlagen bzw. Einlagenrückzahlungstatbestände für sich zu beurteilen (siehe Pkt. 5.1.3, Abs. 2).

(3) Bei der Zuordnung des Evidenzstandes der übertragenen Körperschaft auf die Subkonten der übernehmenden Körperschaft ist das Nennkapital-Subkonto nach Möglichkeit in Höhe einer vorgenommenen Kapitalerhöhung zu erhöhen.

Beispiel:

Das bilanzmäßige Eigenkapital der übertragenden GmbH-A beträgt zum Verschmelzungstichtag 900 (Nennkapital 500, Kapitalrücklage 100, Bilanzgewinn 300, wobei keine Ausschüttung erfolgt). Das Evidenzkonto entspricht dem Einlagenstand und weist daher 600 aus (Nennkapital und Kapitalrücklage).

Die zu Buchwerten (§ 202 Abs. 2 HGB) durchgeführte Verschmelzung führt bei der übernehmenden GmbH-B zu

- a) einer Kapitalerhöhung iHv 100*
- b) einer Kapitalerhöhung iHv 700*
- c) einer Kapitalerhöhung iHv 1200*
- d) keiner Kapitalerhöhung (§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG).*

Zu a) Die GmbH-B muss einlagenbedingt eine Kapitalrücklage von 800 bilden. Der übernommene Evidenzkontenbetrag von 600 ist in Höhe von 100 auf das Nennkapital-Subkonto und mit 500 auf das Rücklagen-Subkonto zu übertragen. Da auf Kapitalrücklage ein Betrag von 800 eingestellt wird, stellen die restlichen 300 einen Gewinnanteil im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 dar.

Zu b) Die GmbH-B muss einlagenbedingt eine Kapitalrücklage von 200 bilden. Der übernommene Evidenzkontenbetrag von 600 ist zur Gänze auf das Nennkapital-Subkonto zu übertragen. Da die Kapitalerhöhung 700 beträgt, ergibt sich in Höhe der restlichen 100 ein im Nennkapital enthaltener Gewinnanteil im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988.

Zu c) Die GmbH-B kann, da die Kapitalerhöhung den Buchwert des übernommenen Vermögens übersteigt, der Verkehrswert aber entsprechend hoch ist, den Unterschiedsbetrag iHv 300 als Umgründungsmehrwert bzw. zusätzlich gegebenenfalls auch als Firmenwert aktivieren. Der übernommene Evidenzkontenbetrag von 600 ist zur Gänze auf das Nennkapital-Subkonto zu übertragen. Da die Kapitalerhöhung 1200 beträgt, kann in Höhe der restlichen 600 eine Einlagenrückzahlung nicht Platz greifen, im Falle einer ordentlichen Kapitalherabsetzung über 600 hinaus liegt in diesem Ausmaß daher eine Gewinnausschüttung vor.

Zu d) Die GmbH-B muss einlagenbedingt eine Kapitalrücklage von 900 bilden. Der übernommene Evidenzkontenbetrag von 600 ist zur Gänze auf das Rücklagen-Subkonto zu übertragen. Da auf Kapitalrücklage ein Betrag von 900 eingestellt wird, stellen die restlichen 300 einen Gewinnanteil im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 dar.

5.1.3 Konzernverschmelzungen

(1) Bei Konzernverschmelzungen geht bei einer Up-stream- wie bei einer Down-stream-Verschmelzung der Evidenzkontenstand der Unter(Tochter)Körperschaft ersatzlos unter, da im erstgenannten Fall kein Einlagentatbestand vorliegt und im zweitgenannten Fall die Außenbeziehung der Anteilsinhaber zur übertragenden Körperschaft auf Grund der Anteilsdurchschleusung in der rechtsnachfolgenden Tochterkörperschaft ihre Fortsetzung findet. Dieser Grundsatz gilt auch für mittelbare Up- und Down-stream-Verschmelzungen (zB Verschmelzung der Großmutter- auf die Enkelgesellschaft oder umgekehrt; der Evidenzkontenstand bei der Zwischenkörperschaft ändert sich nicht).

(2) Gesellschaftsrechtliche Maßnahmen zur Vermeidung einer verschmelzungsveranlassten handelsrechtlich verbotenen Einlagenrückgewähr sind hinsichtlich der Einlagen bzw. Einlagenrückzahlungstatbestände für sich zu beurteilen:

- Im Falle einer die Vermögensübertragung ausgleichenden Gesellschaftereinlage erhöht sich der Evidenzkontenstand,
- im Falle der Einkleidung in eine Sachausschüttung kann eine Einlagenrückzahlung durch Verminderung des Bilanzgewinn-Subkonto-Standes Platz greifen,
- im Falle einer die Vermögensübertragung neutralisierenden Kapitalherabsetzung ist der Nennkapital-Subkonto-Stand in entsprechender Höhe zu vermindern.

5.1.4 Kombinierte Verschmelzungen

Bei gemischten Verschmelzungen (Verschmelzung verbundener Körperschaften bei Vorliegen von fremden Anteilsinhabern bei der übertragenden Körperschaft) sind die in den Pkt. 5.1.2 und 5.1.3 dargelegten Grundsätze im Verhältnis des Verschmelzungspartner-Anteilsinhabers zu den fremden Anteilsinhabern anzuwenden.

5.1.5 Unmaßgeblichkeit einer handelsrechtlichen Neubewertung

Die in den vorstehenden Absätzen beschriebene Vorgangsweise hat unabhängig davon zu erfolgen, ob die übernehmende Körperschaft die handelsrechtlichen Buchwerte der übertragenden Körperschaft übernimmt (§ 202 Abs. 2 HGB) oder den beizulegenden Wert (§ 202 Abs. 1 HGB) ansetzt. Eine spätere Rückzahlung des den Evidenzkontenzugang übersteigenden handelsrechtlichen Eigenkapitals (ordentliche Kapitalherabsetzung oder

Ausschüttung der aufgelösten Kapitalrücklage stellt sich mangels entsprechender Evidenzbeträge als Gewinnausschüttung dar.

5.1.6 Einlagenrückzahlungen nach dem Verschmelzungstichtag

Nach § 2 Abs. 4 UmgrStG kann es bei der übertragenden Körperschaft auf Grund von Ausschüttungen oder einer ordentlichen Kapitalherabsetzung nach dem Verschmelzungstichtag zu Einlagenrückzahlungen kommen, die bei den Anteilsinhabern die in Pkt. 4. beschriebenen Wirkungen auslösen.

5.2 Umwandlungen nach Art. II UmgrStG

5.2.1 Allgemeines

Bei errichtenden wie bei verschmelzenden Umwandlungen im Sinne des Art. II UmgrStG geht das Evidenzkonto der übertragenden Gesellschaft ersatzlos unter. Dies gilt auch für den einem Up-stream-merger vergleichbaren Fall der verschmelzenden Umwandlung der Tochter-Kapitalgesellschaft auf ihre Mutter-Kapitalgesellschaft.

5.2.2 Einlagenrückzahlungen nach dem Umwandlungstichtag

(1) Nach § 8 Abs. 4 UmgrStG kann es bei der übertragenden Gesellschaft auf Grund einer Ausschüttung oder einer ordentlichen Kapitalherabsetzung nach dem Umwandlungstichtag zu Einlagenrückzahlungen kommen, die bei den Anteilsinhabern die in Pkt. 4. beschriebenen Wirkungen auslösen.

(2) Im Gegensatz zur Ausschüttungsfiktion im Sinne des § 9 Abs. 6 UmgrStG gibt es keine umwandlungsveranlasste Einlagenrückzahlungsfiktion. Kommt es innerhalb von zehn Jahren nach einer Kapitalberichtigung zur Umwandlung, kann nur die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs. 7 UmgrStG wirksam werden; wurden daher Kapitalrücklagen in Nennkapital umgewandelt, kommt auch hier die Annahme einer Einlagenrückzahlung nicht in Betracht.

5.3 Einbringungen nach Art. III UmgrStG

5.3.1 Allgemeines

Bei Einbringungen sind mangels besonderer handelsrechtlicher Regelungen die allgemeinen Grundsätze über Einlagen- oder Einlagenrückgewährtatbestände des Handels- und Gesellschaftsrechtes mit den Steuerneutralitätsgrundsätzen des Art. III UmgrStG in Verbindung zu bringen.

5.3.2 Konzentrationseinbringungen

(1) Bei Einbringungen gegen Gewährung von neuen oder bestehenden Anteilen liegen unabhängig davon, ob der Einbringende eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder eine Körperschaft ist, handels- und steuerrechtlich Einlagentatbestände vor, sodass der Stand im zutreffenden Evidenzsubkonto (Nennkapital- oder Rücklagen-Subkonto) der übernehmenden Körperschaft um den steuerlich maßgebenden Sacheinlagewert zu erhöhen ist. Dieser ist im Falle einer Nennkapitalerhöhung vorrangig dem Nennkapital-Subkonto zuzuweisen, ein übersteigender Teil dem Rücklagen-Subkonto.

(2) Abs. 1 gilt auch für den Fall, dass der handelsrechtliche Sacheinlagewert

- im Falle einer Buchwerteinbringung (§ 202 Abs. 2 HGB) den nach der Einbringungsbilanz im Sinne des § 15 UmgrStG steuerlich maßgebenden auf Grund unterschiedlicher Ansätze übersteigt, oder
- im Falle einer Aufwertungseinbringung (§ 202 Abs. 1 HGB) übersteigen muss. Die in Pkt. 5.1.5 dargestellten Rechtsfolgen der Unmaßgeblichkeit einer handelsrechtlichen Neubewertung kommen auch hier zur Anwendung.

(3) Bei Vorliegen eines steuerlich negativen Sacheinlagewertes ergibt sich trotz Vornahme einer Kapitalerhöhung auf dem Evidenzkonto der übernehmenden Körperschaft keine Veränderung des Standes, da mangels eines positiven Buchwertes eine Erhöhung des Standes ausgeschlossen ist und andererseits eine Einlagenrückzahlung an den Einbringenden nicht vorliegt.

(4) Die Abs. 1 bis 3 sind auch für Einbringungen anzuwenden, bei denen eine mögliche Kapitalerhöhung auf Grund der Ausgabe eigener Aktien, einer Zuzahlung, der Alleingesellschafterstellung des Einbringenden oder der steuerlichen Übereinstimmung der Beteiligungen an der einbringenden Mitunternehmerschaft und der übernehmenden Körperschaft unterbleibt (Anwendungsfälle des § 19 Abs. 2 UmgrStG).

Beispiel:

A bringt seinen Betrieb in die GmbH-B ein. Das handelsrechtliche Einbringungskapital (Unterschiedsbetrag zwischen bilanzmäßigen Aktiva und Passiva) zum Einbringungsstichtag beträgt 1000, der Verkehrswert beträgt 2000. Der steuerlich maßgebende Sacheinlagewert (Unterschiedsbetrag zwischen steuerlich maßgebenden Aktiva und Passiva laut Einbringungsbilanz) beträgt 1200. Bei der GmbH-B ergeben sich bei folgenden Varianten unterschiedliche Folgen:

Varianten	Bewertung mit dem	
	handelsrechtlichen Buchwert	handelsrechtlich beizulegenden Wert
<i>a) Kapitalerhöhung 800</i>	<i>Kapitalrücklage 200</i>	<i>Kapitalrücklage 1200</i>
<i>b) Kapitalerhöhung 1500</i>	<i>Umgründungsmehrwert bzw. uU Firmenwert (Option) 500</i>	<i>Kapitalrücklage 500</i>
<i>c) Keine Kapitalerhöhung</i>	<i>Kapitalrücklage 1000</i>	<i>Kapitalrücklage 2000</i>
<i>Zu a) Der steuerliche Sacheinlagewert von 1200 ist mit 800 in das Nennkapital-Subkonto und mit 400 auf das Kapitalrücklagenkonto einzustellen.</i>		
<i>Zu b) Der steuerliche Sacheinlagewert von 1200 ist in voller Höhe in das Nennkapital-Subkonto einzustellen.</i>		
<i>Zu c) Der steuerliche Sacheinlagewert von 1200 ist in voller Höhe in das Rücklagen-Subkonto einzustellen.</i>		

(5) Abweichend von den in Abs. 4 beschriebenen Anwendungsfällen des § 16 Abs. 2 Z 5 UmgrStG wäre bei einer Schwester-Einbringung auf Grund des unmittelbaren oder mittelbaren Vorliegens gleicher Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und übernehmenden Körperschaft bei einem Verzicht auf eine mögliche Anteilsgewährung (in sinngemäßer Anwendung des § 224 Abs. 2 Z 1 AktG) dem allgemeinen Steuerrecht folgend ein Einlagenrückgewährtatbestand an den/die Anteilsinhaber und ein nachfolgender Einlagentatbestand in die übernehmende Körperschaft zu unterstellen. Das Umgründungssteuergesetz setzt allerdings die dem allgemeinen Steuerrecht entsprechenden Steuerwirkungen außer Kraft und behandelt den Tatbestand körperschaftsteuerrechtlich als bloße Vermögensverlagerung mit zwingender Buchwertübertragung und auf der Anteilsinhaberebene im Wege des § 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG als bloße Beteiligungsverschiebung mit zwingender Ab- und Aufstockung der Buchwerte oder Anschaffungskosten der Beteiligungen an der einbringenden und übernehmenden Körperschaft nach Maßgabe des Verkehrswertes des verschobenen Vermögens. Daraus ist abzuleiten, dass in diesem Einbringungsfall auch der Evidenzkontenstand der einbringenden Körperschaft im Verhältnis des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens zum Gesamtwert vor Einbringung abzustocken und bei der übernehmenden Körperschaft aufzustocken ist. Die in Pkt. 5.1.3 beschriebenen gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen zur Vermeidung einer verschmelzungsveranlassten handelsrechtlich verbotenen Einlagenrückgewähr sind auch hier gesondert zu betrachten und anzuwenden.

5.3.3 Konzerneinbringungen

(1) Im Falle der Einbringung durch eine hundertprozentige Tochterkörperschaft in die Mutter- oder Großmutterkörperschaft (Up-stream-Einbringung) wird der handelsrechtliche Einlagenrückgewährtatbestand durch das Umgründungssteuergesetz der allgemeinen steuerlichen Wirkungen entkleidet und eine Buchwertübertragung in Verbindung mit einer steuerneutralen Beteiligungsabstockung im Verkehrswertverhältnis angeordnet (§ 20 Abs. 4 Z 2 UmgrStG). Es ist daher in Analogie zur Up-stream-Verschmelzung der Evidenzkontenstand der einbringenden Tochter-Körperschaft im Verhältnis des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens zum Gesamtvermögen vor der Einbringung abzustocken, ohne dass es bei der übernehmenden Mutterkörperschaft zu einer Änderung des Evidenzstandes kommt. Pkt. 5.3.2, Abs. 2, gilt sinngemäß.

(2) Abs. 1 gilt entsprechend für den in § 19 Abs. 2 Z 3 UmgrStG geregelten Fall des einbringungsbedingten Unterbleibens einer Kapitalerhöhung, soweit die übernehmende Körperschaft ihre Mitunternehmerbeteiligung an der einbringenden Mitunternehmerschaft aufgibt (vor allem bei der Einbringung der KG in die Komplementär-GmbH).

5.4 Spaltungen

5.4.1 Handelsspaltungen

Bei Handelsspaltungen ist für die Beurteilung der Entwicklung des Evidenzkontos die einzelne Spaltungsform im Lichte der Regelungen des Art. VI UmgrStG zu betrachten.

5.4.1.1 Handels-Aufspaltung zur Neugründung

Bei der Aufspaltung zur Neugründung liegt eine Zellteilung des Vermögens (der Teilungsmassen) der spaltenden Körperschaft mit steuerlicher Buchwertübertragung der Teilungsmassen auf die neuen Körperschaften und eine Zellteilung der Beteiligungen der Anteilsinhaber an der spaltenden Körperschaft mit Buchwert- bzw.

Anschaffungskostenübertragung auf die Anteile an den neuen Körperschaften nach den Verkehrswerten der Teilungsmassen vor. Da zwischen der spaltenden Körperschaft und ihren Anteilsinhabern kein Vermögenstransfer stattfindet, ist daher auch der Evidenzkontenstand der spaltenden Körperschaft im Verhältnis der Verkehrswerte der aufzusplittenden Vermögensteile (der Spaltungsmassen) zu zerlegen und der entsprechende Teil im Evidenzkonto (primär Nennkapital-Subkonto) der jeweiligen neuen Körperschaft anzusetzen.

5.4.1.2 Handels-Aufspaltung zur Aufnahme

(1) Bei der Konzentrations-Aufspaltung zur Aufnahme in Verbindung mit einer Anteilsgewährung an die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft ist bei der steuerlichen Behandlung der Anteilsinhaber eine Aufspaltung zur Neugründung mit einer nachfolgenden Verschmelzung der neuen Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft zu fingieren. Es ist daher Pkt. 5.4.1.1. entsprechend anzuwenden. Dies gilt auch für den Fall der Aufspaltung auf Schwester-Körperschaften unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung im Sinne des § 224 Abs. 2 Z 1 AktG.

(2) Bei der reinen Konzern-Aufspaltung (keine fremden Anteilsinhaber) zur Aufnahme geht im Hinblick auf die Vergleichbarkeit mit dem Verschmelzungstatbestand (Pkt. 5.1.3) das Evidenzkonto der Tochterkörperschaft unabhängig von der Spaltungsrichtung (Up-stream- und Down-stream-Aufspaltung) ersatzlos unter. Gleiches gilt bei einer Aufspaltung auf mittelbar verbundene Körperschaften.

(3) Bei einer kombinierten Aufspaltung zur Aufnahme (teils fremde und teils verbundene Anteilsinhaber) sind die Abs. 1 und 2 nach den Beteiligungsverhältnissen entsprechend anzuwenden.

5.4.1.3 Handels-Abspaltung zur Neugründung

Bei der Abspaltung zur Neugründung ist im Hinblick auf die Überlegungen zur Aufspaltung in Pkt. 5.4.1.1 der Evidenzkontenstand der spaltenden Körperschaft im Verhältnis der Verkehrswerte des/der abzusplittenden Vermögens/teile (Spaltungsmassen) zu vermindern und der entsprechende Teil im Evidenzkonto (primär im Nennkapital-Subkonto) der jeweiligen neuen Körperschaft anzusetzen. Kommt es bei der abspaltenden Körperschaft zwecks Wahrung des Summengrundsatzes zu einer Kapitalherabsetzung, ist in erster Linie das Nennkapital-Subkonto entsprechend zu vermindern, kommt es zu keiner Kapitalherabsetzung, ist in erster Linie das Rücklagen-Subkonto zu vermindern.

Beispiel:

Die spaltende GmbH-A will laut Spaltungsplan einen ihrer Betriebe auf die neue GmbH-B und eine hundertprozentige Beteiligung auf die neue GmbH-C übertragen.

Das bilanzmäßige Eigenkapital der GmbH-A beträgt 2000 (Nennkapital 600, ungebundene Kapitalrücklage 200, Gewinnrücklagen 500, Bilanzgewinn 700), der Evidenzkontenstand beträgt 800 (im Nennkapital-Subkonto 600 und im Kapitalrücklagen-Subkonto 200). Der Verkehrswert der GmbH-A zum Spaltungstichtag beträgt 10.000, davon entfällt auf den Betrieb 5000 und auf die Beteiligung 2000.

Die neuen GmbH-B und C sollen mit einem Nennkapital von jeweils 500 ausgestattet werden, bei der spaltenden GmbH-A ist im Hinblick auf die Deckung des Nennkapitals durch das Restvermögen eine Kapitalherabsetzung nicht erforderlich.

Da auf den abzusplittenden Betrieb 50% und die abzusplittende Beteiligung 20% des Verkehrswertes entfallen, ist der Evidenzkontenstand bei der GmbH-A von 800 um 560 (= 70% des Gesamtverkehrswertes vor Spaltung) auf 240 zu vermindern, wobei das Kapitalrücklagen-Subkonto aufzulösen und das Nennkapital-Subkonto um 360 zu vermindern ist. Der Kürzungsbetrag von 560 ist in der GmbH-B mit 400 (50% des Gesamtverkehrswertes vor Spaltung) im Nennkapital-Subkonto und in der GmbH-C mit 160 (20% des Gesamtverkehrswertes vor Spaltung) im Nennkapital-Subkonto anzusetzen.

5.4.1.4 Handels-Abspaltung zur Aufnahme

(1) Bei der Konzentrations-Abspaltung zur Aufnahme ist analog zur Aufspaltung bei der steuerlichen Behandlung der Anteilsinhaber eine Abspaltung zur Neugründung mit einer nachfolgenden Verschmelzung der neuen Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft zu fingieren. Es ist daher die in Pkt. 5.4.1.3 beschriebene Umschichtung eines Evidenzkontenanteiles entsprechend anzuwenden, sodass der umgeschichtete Betrag in der nachfolgend fingierten Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft übergeht. Dies gilt auch für den Fall der Abspaltung auf eine Schwester-Körperschaft (Side-stream-Abspaltung) unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung im Sinne des § 224 Abs. 2 Z 1 AktG.

(2) Bei der reinen Konzern-Abspaltung zur Aufnahme (keine fremden Anteilsinhaber) hängt die Beurteilung von der Spaltungsrichtung ab:

- Bei Up-stream-Abspaltungen ist aus der Vergleichbarkeit mit der Up-stream-Einbringung die in Pkt. 5.3.3 beschriebene Regelung (Evidenzkontenstandsminderung bei der spaltenden Körperschaft nach Verkehrswertverhältnissen) anzuwenden.
- Bei der Down-stream-Abspaltung ist zu unterscheiden:
 - Bei einem Verzicht auf eine Anteilsgewährung ist im Hinblick auf die Vergleichbarkeit mit einer Einbringung durch den Alleingesellschafter die in Pkt. 5.3.2 beschriebene Regelung (Erhöhung des Evidenzkontenstandes bei der übernehmenden Tochterkörperschaft in Höhe des positiven steuerlich maßgebenden Buchwertes) anzuwenden.
 - Bei Anteilsgewährung an die Anteilsinhaber der spaltenden Mutterkörperschaft ist im Hinblick auf die Vergleichbarkeit mit einer Konzentrationsabsplittung Abs. 1 (Umschichtung eines Evidenzkontenanteiles) anzuwenden.

(3) Bei der kombinierten Abspaltung zur Aufnahme (teils fremde und teils verbundene Anteilsinhaber) sind die Abs. 1 und 2 nach den Beteiligungsverhältnissen entsprechend anzuwenden.

5.4.2 Steuerspaltungen

5.4.2.1 Allgemeines

Bei Steuerspaltungen im Sinne des Art. VI UmgrStG in Verbindung mit Einbringungen sind die in Pkt. 5.3 genannten Grundsätze mitzubeachten.

5.4.2.2 Steuer-Aufspaltung

(1) Bei der Steuer-Aufspaltung einer operativen Körperschaft kommt es auf Grund der Einbringungen iSd Art III UmgrStG zu Erhöhungen der Evidenzkontenstände der übernehmenden Körperschaften. Das Evidenzkonto der spaltenden Körperschaft geht mit der Liquidation unter.

(2) Bei der Holding-Steuer-Aufspaltung kommt es im Regelfall zu keinen Einbringungen, das Evidenzkonto der Holding geht mit der Liquidation unter.

5.4.2.3 Steuer-Abspaltung

(1) Bei der Abspaltung mit Anteilsdurchschleusung kommt es sacheinlagenbedingt zu Erhöhungen der Evidenzkontenstände der übernehmenden Körperschaften. Die nachfolgende Abtretung der einbringungsgeborenen oder -erweiterten Anteile durch die spaltende Körperschaft an ihre Anteilsinhaber gilt infolge der Regelungen in § 38c UmgrStG für sich nicht als Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988. Die Maßnahmen zur Vermeidung einer verbotenen Einlagenrückgewähr im Sinne des Pkt. 5.1.3 sind unabhängig davon zu beurteilen.

(2) Bei der Abspaltung mit der Schwesternmethode kommt es im Sinne des Pkt. 5.3.2, Abs. 5, einbringungsbedingt zu einer Teilumschichtung des Evidenzkontenstandes der spaltenden Körperschaft auf die Schwesterkörperschaft(en). Der nachfolgende Anteilstausch führt zu keiner weiteren Änderung der Evidenzkontenstände.

6. Übergangsvorschriften

6.1 Einrichtung eines Evidenzkontos

(1) Körperschaften haben nach § 124b Z 3 EStG 1988 erstmalig auf Basis des Jahresabschlusses des letzten Wirtschaftsjahres, das im Jahr 1995 endet, ein Evidenzkonto zu erstellen. Dabei sind die Grundsätze des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu beachten. Es sind daher zumindest die Entwicklungen auf den Eigenkapitalkonten zwischen dem ersten Jahresabschluss, bei dem das Rechnungslegungsgesetz angewendet wurde - ausgehend vom dort ausgewiesenen Stand des Nennkapitals und der Kapitalrücklagen - und dem letzten Jahresabschluss 1995 zu berücksichtigen.

(2) Entspricht der aktuelle Stand des Evidenzkontos bzw. der Evidenzsubkonten nicht den Grundsätzen des Pkt. 3., ist der richtige Stand anzusetzen. Soweit in Körperschaftsteuererklärungen bereits unrichtige Evidenzkontenstände bekannt gegeben wurden, ist der Abgabenbehörde der richtige Stand bekannt zu geben.

(3) Wurde der Evidenzkontenstand anlässlich der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für 1996 nicht bekannt gegeben und hat sich im Jahre 1996 keine Änderung oder Umschichtung im Evidenzkonto ergeben, bestehen keine Bedenken, wenn der Evidenzkonto-Eröffnungsstand iSd Abs. 1 bei der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für 1997 vorgelegt wird.

6.2 Sanierung unrichtiger Vorgangsweisen

(1) Wurde vor der Veröffentlichung dieser Richtlinien eine Zahlung an Anteilsinhaber zu Unrecht als Einlagenrückzahlung behandelt, ergeben sich keine steuerlichen Rechtsnachteile, wenn die entsprechenden Maßnahmen - Nachholung eines unterbliebenen Kapitalertragsteuerabzuges, Berichtigung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung, Berichtigung von Bescheinigungen an Anteilsinhaber - bis zum 31. Dezember 1998 ergriffen werden.

(2) Wurde eine Einlagenrückzahlung zu Unrecht als Gewinnausschüttung behandelt, ist Pkt. 6.3 sinngemäß anzuwenden.