

27. September 2017

BMF-010203/0309-IV/6/2017

An

BMF-AV Nr. 155/2017

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
Großbetriebsprüfung
Finanzprokuratur
Portalverbund/Bundesintranet
Steuerfahndung
Bundesfinanzgericht

Steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen sowie Evidenzierung von Einlagen und Innenfinanzierung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 (Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass)

Mit dem AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, wurden die steuerlichen Rahmenbedingungen für Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen neu geregelt. Das Bundesministerium für Finanzen legt im vorliegenden Erlass seine Rechtsansicht zur Auslegung von § 4 Abs. 12 EStG 1988 idF AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2016, dar. Zudem werden mit diesem Erlass der bisherige Einlagenrückzahlungserlass vom 31.03.1998, 06 0257/1-IV/6/98 und die bisherige Information des BMF zur erstmaligen Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung von Kapitalgesellschaften vom 04.11.2016, BMF-010203/0359-VI/6/2016, aufgehoben. Die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zu den Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung gemäß der Innenfinanzierungsverordnung (IF-VO), BGBl. II Nr. 90/2016, wird in den Umgründungssteuerrichtlinien 2002 dargelegt und ist nicht Gegenstand dieses Erlasses.

Hinweis

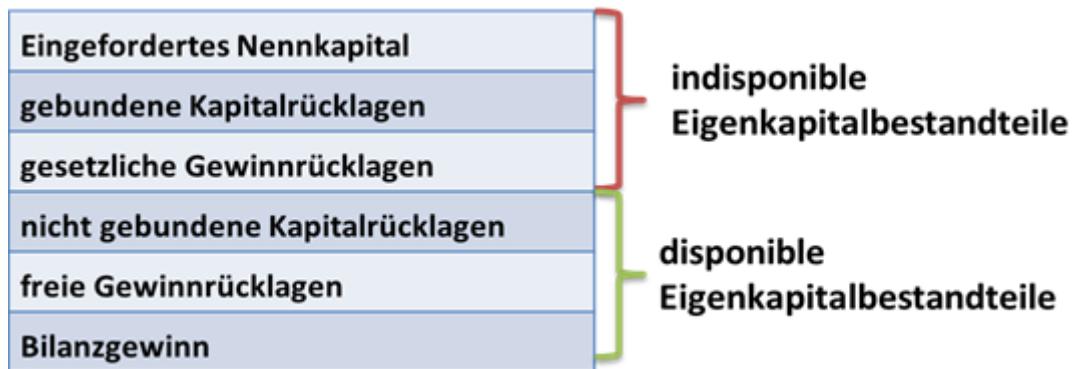
Da für kleine und mittelgroße GmbH bilanzielle Erleichterungen bestehen, kann die Evidenzkontoführung vereinfacht erfolgen. Zu näheren Ausführungen samt Beispielen siehe Anhang I. Weiters ist in Anhang II eine tabellarische Kurzübersicht über mögliche Eigenkapitalbewegungen und ihre Auswirkungen auf die Evidenzkonten enthalten.

1. Voraussetzungen für Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen nach § 4 Abs. 12 EStG 1988

1.1. Allgemeines

Mit dem AbgÄG 2015 wurde die Regelung über Einlagenrückzahlungen von Körperschaften gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) neu ausgestaltet, indem sie um den – erstmals bereits mit dem StRefG 2015/2016 aufgegriffenen – Gedanken erweitert wurde, zwischen „außenfinanzierten“ und „innenfinanzierten“ Eigenkapitalbestandteilen zu unterscheiden. Diesem Gedanken folgend setzt die steuerliche Behandlung einer unternehmensrechtlichen Gewinnausschüttung als Einlagenrückzahlung einen positiven Einlagenstand (dazu näher Abschnitt 4.), die steuerliche Behandlung als offene Ausschüttungen gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) grundsätzlich einen positiven Innenfinanzierungsstand voraus (dazu näher Abschnitt 3.). Einlagenrückzahlungen mindern den Einlagenstand, offene Ausschüttungen den Innenfinanzierungsstand der ausschüttenden Körperschaft.

Gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) ist es daher erforderlich, dass Körperschaften ab der Veranlagung 2016 neben dem Stand der Einlagen auch den Stand der Innenfinanzierung evident halten (dazu näher Abschnitt 6.). Angesichts der gesetzlichen Neuerungen wird die bisher bereits zu den Einlagen vertretene sogenannte „Subkontentechnik“ zur Evidenzierung von Einlagen angepasst und auch auf die Innenfinanzierung ausgedehnt. Entsprechend der unternehmensrechtlichen Untergliederung der „Innenfinanzierung“ und „Außenfinanzierung“ in gebundene und nicht gebundene Bilanzpositionen sollen Einlagen und Innenfinanzierung auch für steuerliche Zwecke in „disponible“ und „indisponible“ Größen untergliedert werden (dazu näher Abschnitt 4.). Allerdings können die bisherigen Subkonten weitergeführt werden, soweit bei diesen die Unterscheidung in indisponible und disponible Einlagen- bzw. Innenfinanzierungsbestandteile nachvollziehbar ist (indem zB zwischen gebundenen und ungebundenen Rücklagen unterschieden wird oder die gebundenen Teile mit „davon gebunden“ ausgewiesen werden). Diese Untergliederung steckt nämlich jedenfalls den Rahmen für die Ausübung des Wahlrechtes zwischen Einlagenrückzahlung und offener Ausschüttung ab (dazu Abschnitt 1.3. sowie die überblicksartige graphische Darstellung in Abschnitt 1.3.3.).



Da für kleine und mittelgroße GmbH bilanzielle Erleichterungen bestehen, die insbesondere darauf zurückzuführen sind, dass diese keine gebundenen Rücklagen bilden, wirken sich diese auch vereinfachend auf die Evidenzkontoführung sowie die Wahlrechtsausübung aus. Zu näheren Ausführungen samt Beispielen zu diesen Vereinfachungen siehe Anhang I.

1.2. Begriffe

1.2.1. Einlagen und Einlagenrückzahlungen

Einlagen im Sinne des [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) sind steuerneutrale Vermögenszuwendungen an Körperschaften, soweit sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder ähnlicher Eigenschaft (Anteilsinhaber) geleistet werden. Diese von der „Außenfinanzierung“ geprägte Grundüberlegung ist auch für den umgekehrten Fall – die Rückzahlung von Einlagen – maßgebend: Demnach sind Einlagenrückzahlungen steuerneutrale Zuwendungen aus dem Eigenkapital der Körperschaft an Personen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber außerhalb von offenen Ausschüttungen (zur Behandlung beim Anteilsinhaber siehe Abschnitt 1.5.). Vor diesem Hintergrund adressiert [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) daher sämtliche inländische Körperschaften, bei denen Einlagen im Sinne des [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) vorliegen („rückzahlungsfähige Körperschaften“; zu ausländischen Körperschaften siehe Abschnitt 5.). Folglich können auch eigentümerlose Körperschaften (zB Vereine) von § 4 Abs. 12 EStG 1988 betroffen sein, soweit sie Surrogatkapital ausgeben (zB Genussrechte).

Die Eigenschaft einer Einlagenrückzahlung nach [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) ist unabhängig davon gegeben, ob und in welcher Höhe der Empfänger der Rückzahlung Einlagen an die Körperschaft getätigt hat; ausschlaggebend für die Behandlung als Einlagenrückzahlung ist

ausschließlich der Stand der Einlagen der rückzahlenden Körperschaft. Auch die Tatsache, dass die in [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) genannten Einlagen uU in einer gesellschaftsrechtlich nicht gedeckten Art und Weise rückgezahlt werden, ändert nichts am Vorliegen einer Einlagenrückzahlung (zB Rückzahlung des Stammkapitals unmittelbar nach der Einzahlung durch die gegründete GmbH an den Gesellschafter, VwGH 19.02.1991, [87/14/0136](#)).

Der steuerliche Begriff der Einlagenrückzahlung deckt sich auch nicht mit dem gesellschaftsrechtlichen Begriff der verbotenen Einlagenrückgewähr im Sinne des [§ 52 AktG](#) bzw. [§ 82 GmbHG](#): Einlagenrückzahlungen können nur in den in [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) erwähnten Formen vorliegen, während eine verbotene Einlagenrückgewähr unabhängig von § 4 Abs. 12 EStG 1988 vorliegen kann. Formen der Einlagenrückgewähr, die keine Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 darstellen, sind grundsätzlich als verdeckte Ausschüttung und damit als Einkommensverwendung zu behandeln.

1.2.2. Innenfinanzierung und offene Ausschüttungen

Die Innenfinanzierung spiegelt in einer Totalbetrachtung den Stand der aufsummierten „operativen Gewinne“ einer Körperschaft wider, die noch nicht an ihre Anteilsinhaber im Wege einer offenen Ausschüttung im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) übertragen wurden.

Die Innenfinanzierung gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) knüpft an eine unternehmensrechtliche Größe an: Jahresüberschüsse im Sinne des [UGB](#) erhöhen die Innenfinanzierung, Jahresfehlbeträge mindern sie (dazu näher Abschnitt 3.). Folglich kann die Innenfinanzierung – anders als die Einlagen – auch einen negativen Stand aufweisen.

1.3. Eingeschränktes Wahlrecht

1.3.1. Wahlrecht bei Deckung im Einlagen- und Innenfinanzierungsstand

Insoweit ein unternehmensrechtlich ausgeschütteter Bilanzgewinn sowohl im Stand der disponiblen Einlagen als auch im Stand der disponiblen Innenfinanzierung Deckung findet, besteht für ab dem 01.01.2016 beschlossene Ausschüttungen ein Wahlrecht, den unternehmensrechtlich ausgeschütteten Bilanzgewinn für steuerliche Zwecke als Einlagenrückzahlung oder als offene Ausschüttung zu behandeln. Dieses Wahlrecht wird von den für die Willensbildung der Körperschaft verantwortlichen Organen ausgeübt und in der KESt-Anmeldung – die bindend ist – dokumentiert. Das Wahlrecht besteht unabhängig von

einer vorangegangen unternehmensrechtlichen Auflösung disponibler Rücklagen gegen den Bilanzgewinn (nicht gebundene Kapitalrücklagen und freie Gewinnrücklagen). Eine nachträgliche Änderung der steuerlichen Qualifikation der getroffenen Entscheidung ist nicht möglich. Da die Entscheidung spätestens mit der KESt-Anmeldung getroffen sein muss, kann in der Praxis nach Ablauf der Frist gemäß [§ 96 EStG 1988](#) die getroffene Entscheidung nicht mehr geändert werden.

Insoweit eine unternehmensrechtliche Gewinnausschüttung ausschließlich in den disponiblen Einlagen Deckung findet, nicht aber in der disponiblen Innenfinanzierung, liegt zwingend eine Einlagenrückzahlung vor; umgekehrt liegt bei ausschließlicher Deckung in der disponiblen Innenfinanzierung zwingend eine offene Ausschüttung vor.

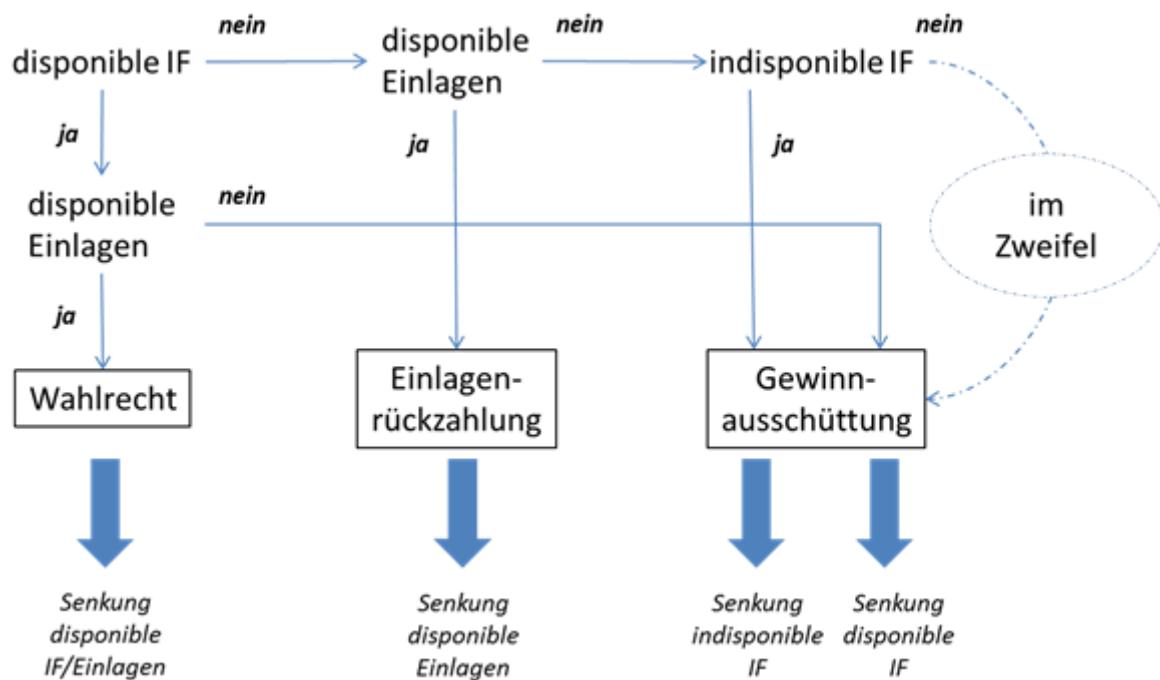
Insoweit ein unternehmensrechtlich ausgeschütteter Bilanzgewinn weder im Stand der disponiblen Einlagen noch im Stand der disponiblen Innenfinanzierung Deckung findet, ist – unabhängig von der unternehmensrechtlichen Auflösung von gebundenen Gewinnrücklagen – zunächst zwingend von einer Rückzahlung der indisponiblen Innenfinanzierung auszugehen.

Es besteht daher grundsätzlich keine Bindungswirkung an die gesellschaftsrechtlichen Vorgänge, weil aus dem Gesetzeswortlaut eine derartige Verknüpfung nicht abgeleitet werden kann; allerdings findet das steuerliche Wahlrecht dort seine Grenze, wo unternehmensrechtlich jedenfalls eine Schranke für die Rückzahlung von Einlagen besteht. Die Rückzahlung indisponibler Einlagen im Wege einer unternehmensrechtlichen Ausschüttung des Bilanzgewinnes kann daher ausschließlich nach unternehmensrechtlicher Auflösung von gebundenen Bilanzpositionen gegen den Bilanzgewinn erfolgen.

1.3.2. Zweifelsregelung

Insoweit ein unternehmensrechtlich ausgeschütteter Bilanzgewinn weder in den disponiblen Einlagen oder Innenfinanzierungsständen noch in der indisponiblen Innenfinanzierung Deckung findet und allenfalls noch indisponible Einlagen vorliegen, ist im Zweifel von einer offenen Ausschüttung auszugehen (vgl. VwGH 19.02.1991, [87/14/0136](#); 11.08.1993, [91/13/0005](#)). Da eine offene Ausschüttung stets den Stand der Innenfinanzierung mindert, führt dies zu einer weiteren Verminderung der disponiblen Innenfinanzierung, die dadurch (weiter) negativ wird.

1.3.3. Graphische Darstellung



1.4. Grundsatz der Einmalerfassung

Aus der Systematik des § 4 Abs. 12 EStG 1988 ergibt sich, dass ein Vorgang grundsätzlich entweder den Stand der Einlagen oder den Stand der Innenfinanzierung erhöhen bzw. vermindern kann; eine etwaige Doppelerfassung ist – den Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalles entsprechend – zu korrigieren. Für bestimmte, unternehmensrechtlich erfolgswirksame Vorgänge sieht § 4 Abs. 12 EStG 1988 weiters vor, dass

- weder eine Erhöhung der Innenfinanzierung noch des Einlagenevidenzkontos erfolgt (erhaltene Einlagenrückzahlungen; dazu Abschnitt 3.4.2.) oder
 - ausschließlich eine spätere Erhöhung der Innenfinanzierung erfolgt (umgründungsbedingte unternehmensrechtliche Aufwertungsbeträge; dazu Abschnitt 3.4.3.).

1.5. Rechtsfolgen auf Ebene der Anteilsinhaber

Die Qualifizierung eines unternehmensrechtlich ausgeschütteten Bilanzgewinnes als Einlagenrückzahlung oder offene Ausschüttung nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 wirkt sich nicht

nur auf die Evidenzierung der Einlagen- und Innenfinanzierung auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft aus, sondern auch auf die Rechtsfolgen auf Ebene ihrer Anteilsinhaber. Die steuerliche Qualifikation auf Ebene der Anteilsinhaber hängt folglich nicht von der subjektiven Beurteilung des jeweiligen Anteilsinhabers ab, sondern ist nach Maßgabe der in § 4 Abs. 12 EStG 1988 dargelegten Kriterien zu bestimmen (dazu auch schon Abschnitt 1.2.1.).

Die Rechtsfolgen unterscheiden sich je nachdem, ob es sich bei den Anteilsinhabern um natürliche Personen oder um Körperschaften handelt: Während offene Ausschüttungen bei natürlichen Personen dem besonderen Steuersatz gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) unterliegen, sind sie bei Körperschaften aufgrund von [§ 10 KStG 1988](#) grundsätzlich steuerfrei. Die Rückzahlung von Einlagen führt sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Körperschaften zu einem Veräußerungsgewinn, soweit diese die Anschaffungskosten/Buchwerte der Beteiligung überschreiten; dieser Veräußerungsgewinn ist – ausgenommen bei Altbestand (siehe EStR 2000 Rz 6103) – steuerpflichtig. Liegen die Voraussetzungen für eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) vor, ist der einlagenrückzahlungsbedingte Veräußerungstatbestand steuerfrei, wenn die Option zur Steuerwirksamkeit gemäß [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) nicht ausgeübt wurde.

2. Einlagen im Sinne des Einkommensteuergesetzes

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 tauschähnlichen Vorgang, der als Veräußerung des eingelegten Vermögens gegen Anschaffung neuer Anteile oder gegen Werterhöhung bereits bestehender Anteile (bei Fehlen einer Anteilsgewährung) zu werten ist. Diese Grundüberlegung ist von der Außenfinanzierung geprägt und ist auf Anteilsinhaberebene auch für den umgekehrten Fall der Rückzahlung von Einlagen maßgebend. Einlagenrückzahlungen sind folglich als Rücktausch anzusehen und werden in [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) als Veräußerungstatbestand bezeichnet, bei denen auf

gesellschaftsrechtlicher Grundlage Geld oder sonstiges Vermögen als Gegenleistung für die Rückgabe oder Verminderung eines Anteils an der Körperschaft empfangen wird. Das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung berührt somit die steuerlichen Anschaffungskosten/Buchwerte des Anteilsinhabers; der Verminderung der steuerlichen Anschaffungskosten/Buchwerte aufgrund der empfangenen Einlagenrückzahlung steht auf Ebene der Körperschaft eine Verminderung der steuerlichen Einlagen der Körperschaft gegenüber.

2.1.2. Bewertung der Einlagen(rückzahlung)

Auf Einlagen in Körperschaften sind die steuerlichen Bewertungsvorschriften anzuwenden (vgl. VwGH 01.09.2015, [2014/15/0002](#)). Folglich wird durch den Ansatz des gemeinen Wertes oder des nach dem [Umgründungssteuergesetz](#) maßgeblichen Wertes auch das Ausmaß rückzahlungsfähiger Einlagen auf Ebene der Körperschaft festgelegt. Der bilanzmäßige Ausweis von Einlagen im Eigenkapital der Körperschaft muss daher auch nicht mit dem steuerlichen Stand der Einlagen übereinstimmen. Aus diesem Grund ordnet [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) das Führen eines steuerlichen Evidenzkontos an (siehe Abschnitt 5.).

2.2. Rückzahlungsfähige Einlagen

2.2.1. Allgemeines

Rückzahlungsfähige Einlagen werden nach [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) begründet durch

1. das aufgebrachte Stammkapital der Gesellschaft mbH, das aufgebrachte Grundkapital der Aktiengesellschaft, das aufgebrachte Grundkapital der SE und das aufgebrachte Genossenschaftskapital; maßgebend ist die tatsächliche Leistung der Einlage;
2. sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren. Betroffen davon sind nach [§ 229 Abs. 2 UGB](#)
 - Beträge, die bei der ersten oder einer späteren Ausgabe von Anteilen für einen höheren Betrag als den Nennbetrag oder den dem anteiligen Betrag des Grundkapitals entsprechenden Betrag 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, § 192 Abs. 5 AktG](#) und [§ 59 GmbHG](#) zu binden sind,
 - sonstige Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind (zB Gesellschafterzuschüsse zur Verlustabdeckung);
3. Partizipationskapital im Sinne [des Bankwesengesetzes](#) in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 184/2013 und [des Versicherungsaufsichtsgesetzes](#) in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 34/2015;
 4. Genussrechtskapital und Kapital aus sonstigen Finanzierungsinstrumenten im Sinne des [§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#), wenn mit ihnen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und Liquidationsgewinn des Steuerpflichtigen verbunden ist;
 5. Verdeckte Einlagen (siehe dazu KStR 2013 Rz 504).

2.2.2. Mittelbare Einlagen

Unter die Einlagen (siehe Abschnitt 2.2.1.) fallen auch Zuwendungen an mittelbar mit dem Zuwendenden verbundene Körperschaften. Im Falle eines Großmutterzuschusses liegen daher steuerlich zwei Einlagenvorgänge 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. Tatbestände ohne Einlagenwirkung

Nicht zu den Einlagen im Sinne des Abschnitts 2.2.1. zählen

1. aus der Innenfinanzierung stammende Beträge für eine [Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln](#) nach dem [Kapitalberichtigungsgesetz](#) bis zum Ablauf der zehnjährigen Bindungswirkung des [§ 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 \(§ 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988\)](#) vgl. dazu Abschnitt 5.6.;
2. Nutzungseinlagen durch die unentgeltliche oder zu gering bemessene entgeltliche Überlassung der Arbeitskraft, von Geld oder Wirtschaftsgütern des Anteilsinhabers an die

Körperschaft, weil diese keine steuerlichen Einlagewirkungen auslösen; bei grenzüberschreitenden Sachverhalten liegt im Fall von unentgeltlichen Dienstleistungen jedoch keine nichteinlagefähige „Nutzungseinlage“ des Anteilsinhabers, sondern eine einlagefähige Zuführung eines Vermögenswertes vor, die durch den Verzicht auf eine kraft [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) gegenüber der Körperschaft entstandene Forderung bewirkt wird (verdeckte Einlage; siehe dazu näher VPR 2010 Rz 337).

3. Beträge, die infolge einer Umgründung im Sinne [des Umgründungssteuergesetzes](#) die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben ([§ 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988](#)).

3. Die Innenfinanzierung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988

3.1. Veränderung der Innenfinanzierung um das unternehmensrechtliche Jahresergebnis

Gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 zweiter Satz EStG 1988](#) erhöht sich die Innenfinanzierung um Jahresüberschüsse iSd [UGB](#) und vermindert sich um Jahresfehlbeträge iSd UGB. Das unternehmensrechtliche Jahresergebnis wirkt sich somit unmittelbar zum jeweiligen Bilanzstichtag auf die (disponible) Innenfinanzierung aus, sodass es hierfür auch keiner Überleitung auf ein steuerliches Jahresergebnis bedarf. Durch die Verminderung der Innenfinanzierung um unternehmensrechtliche Jahresfehlbeträge kann es auch zu einem negativen Stand der (disponiblen) Innenfinanzierung kommen.

Bei Körperschaften, die den Rechnungslegungsvorschriften des UGB unterliegen, wird daher die Innenfinanzierung laufend durch den in § 231 Abs. 2 Z 21 bzw. [§ 231 Abs. 3 Z 20 UGB](#) ausgewiesenen Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag verändert. Unterliegen Körperschaften rechnungslegungsrechtlichen Sonderbestimmungen, die der Anwendung der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften vorgehen, wird für Zwecke der Innenfinanzierung auf jene rechnungslegungsrechtliche Position abzustellen sein, die mit der Position „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ im Sinne des UGB im Wesentlichen vergleichbar ist (zB bei Kreditinstituten die Position V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag gemäß [Anlage 2 zu Artikel I § 43 BWG, Teil 2](#)).

3.2. Verminderung der Innenfinanzierung um offene Ausschüttungen

Gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 zweiter Satz EStG 1988](#) vermindern offene Ausschüttungen den Stand der Innenfinanzierung. Offene Ausschüttungen im Sinne dieser Bestimmung stellen eine Einkommensverwendung gemäß [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) dar. Eine offene Ausschüttung im Sinne dieser Bestimmung kann nur dann erfolgen, wenn der Stand der Innenfinanzierung positiv ist ([§ 4 Abs. 12 Z 4 erster Satz EStG 1988](#)); somit ist eine offene Ausschüttung betraglich grundsätzlich mit dem positiven Stand der Innenfinanzierung gedeckelt. Die Verminderung der Innenfinanzierung durch eine offene Ausschüttung erfolgt im Zeitpunkt der Beschlussfassung.

3.3. Keine Verminderung der Innenfinanzierung um verdeckte Ausschüttungen

Da [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) lediglich für offene Ausschüttungen eine positive Innenfinanzierung voraussetzt, fallen verdeckte Ausschüttungen iSd [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) nicht unter den Anwendungsbereich der Regelung. Daher erfolgen verdeckte Ausschüttungen stets unabhängig vom – positiven oder negativen – Stand der Innenfinanzierung. Verdeckte Ausschüttungen wirken sich idR ohnehin gewinnmindernd auf das unternehmensrechtliche Jahresergebnis aus, sodass es zu keiner abermaligen Verminderung der Innenfinanzierung kommt.

Beispiel:

Der Alleingesellschafter A übernimmt im Jahr 2016 ein seiner Kapitalgesellschaft gehörendes Wirtschaftsgut (Buchwert 100, gemeiner Wert 150). Es wird unterstellt, dass sowohl der Jahresgewinn als auch der Bilanzgewinn 2016 vor der Transaktion null betragen. Die Gesellschaft bucht den Buchwert des Wirtschaftsgutes aufwandswirksam aus und weist folglich im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss 2016 einen Jahresfehlbetrag von 100 und einen Bilanzverlust von 100 aus. Die Gesellschaft weist vor Berücksichtigung des unternehmensrechtlichen Jahresergebnisses 2016 einen positiven Stand der Innenfinanzierung von 300 sowie einen positiven Stand der Einlagen von 185 (indisponible Einlagen 35, disponibile Einlagen 150) auf. Die verdeckte Ausschüttung hat sich auf das unternehmensrechtliche Jahresergebnis mit 150 gewinnmindernd ausgewirkt (Buchwertabgang iHv 100 sowie fehlender Ertrag iHv 50).

Die Innenfinanzierung wird im Jahr 2016 um den unternehmensrechtlichen Jahresfehlbetrag von 100 gesenkt und beträgt zum 31.12.2016 nunmehr 200. Es liegt eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des entgangenen fremdüblichen Ertrages iHv 150 vor. Die verdeckte Ausschüttung selbst führt zu keiner weiteren Verminderung der Innenfinanzierung. Der Einlagenstand ändert sich nicht.

Sind sämtliche Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung gegeben, kann deren steuerliche Wirkung nur dann korrigiert werden, wenn die Vermögenszuwendung spätestens am Bilanzstichtag (im Jahr der verdeckten Ausschüttung) von der Körperschaft rückgefordert und eine entsprechende Forderung bilanziert wird (VwGH 31.05.2011, [2008/15/0153](#); siehe dazu auch KStR 2013 Rz 666).

Variante a:

Die Körperschaft stellt dem Alleingesellschafter ertragswirksam einen Betrag von 100 in Rechnung, sodass sich weder ein unternehmensrechtlicher Jahresfehlbetrag noch ein Bilanzverlust ergeben.

Da kein unternehmensrechtlicher Jahresfehlbetrag vorliegt, beträgt die Innenfinanzierung zum 31.12.2016 unverändert 300. Seitens der Gesellschaft wird lediglich der Buchwert iHv 100, nicht jedoch der fremdübliche Ertrag iHv 150 ertragswirksam rückgefordert; daher liegt in Höhe der Differenz von 50 weiterhin eine verdeckte Ausschüttung vor. Die verdeckte Ausschüttung selbst führt zu keiner Verminderung der Innenfinanzierung. Der Einlagenstand ändert sich nicht.

Darüber hinaus ist es möglich, eine verdeckte Ausschüttung durch eine nachträgliche Anmeldung gemäß [§ 96 Abs. 3 EStG 1988](#) an das zuständige Finanzamt der Gesellschaft zu korrigieren, in der das Unterbleiben eines KEst-Abzuges mit der Behandlung als steuerliche Einlagenrückzahlung begründet wird. Dies setzt jedoch voraus, dass

- die Körperschaft über disponibile Einlagen in entsprechender Höhe verfügt,
- die disponiblen Einlagen – nachgewiesen durch eine entsprechende Verminderung am Einlagenevidenzkonto – tatsächlich verwendet werden und dies mit Abgabe der Steuererklärung nachgewiesen wird und
- in Anlehnung an die Frist gemäß [§ 96 Abs. 1 EStG 1988](#) spätestens sieben Tage nach Ablauf dieses Wirtschaftsjahres die nachträgliche Anmeldung gemäß [§ 96 Abs. 3 EStG 1988](#) erfolgt.

Variante b:

Die Körperschaft stellt nichts in Rechnung, behandelt den Vorgang jedoch zur Gänze als Einlagenrückzahlung, in dem sie disponible Einlagen iHv 150 verwendet und die Behandlung als Einlagenrückzahlung durch eine fristgerechte nachträgliche KEST-Anmeldung bekannt gibt.

Die Innenfinanzierung wird im Jahr 2016 um den unternehmensrechtlichen Jahresfehlbetrag von 100 vermindert und beträgt zum 31.12.2016 zunächst 200. Durch die Verwendung der disponiblen Einlagen iHv 150 liegt allerdings eine steuerliche Einlagenrückzahlung vor. Eine verdeckte Ausschüttung liegt nicht vor. Der Einlagenstand zum 31.12.2016 beträgt 35 (nicht disponibile Einlagen 35).

Da sich die Einlagenrückzahlung schon auf das unternehmensrechtliche Jahresergebnis (und damit auf die Innenfinanzierung) gewinnmindernd ausgewirkt hat, ist die Innenfinanzierung in der Folge iHv 100 zu erhöhen und beträgt zum 31.12.2016 nunmehr 300.

3.4. Bereinigung der Innenfinanzierung

3.4.1. Verdeckte Einlagen

Nach [§ 4 Abs. 12 Z 4 zweiter Satz EStG 1988](#) haben verdeckte Einlagen bei der Ermittlung der Innenfinanzierung außer Ansatz zu bleiben. Aus steuerlicher Sicht sind verdeckte Einlagen der Außenfinanzierung zuzuordnen und erhöhen folglich den Stand der Einlagen gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) (siehe dazu Abschnitt 2.2.1.). Sofern verdeckte Einlagen unternehmensrechtlich erfolgswirksam verbucht wurden und folglich den Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag eines Wirtschaftsjahrs erhöht haben, ist die Innenfinanzierung zum betreffenden Bilanzstichtag in Höhe der verdeckten Einlagen zu vermindern, um eine doppelte Erfassung zu vermeiden.

Beispiel 1:

Der Gesellschafter erwirbt von seiner Körperschaft im Jahr 2016 ein Wirtschaftsgut, dessen Buchwert 0 € beträgt, um 100.000 €. Der gemeine Wert des Wirtschaftsgutes beträgt 80.000 €. In Höhe von 20.000 € liegt steuerlich im Jahr 2016 eine verdeckte Einlage ([§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#)) vor; folglich bleibt dieser Betrag bei der Einkommensermittlung der Körperschaft gemäß [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) außer Ansatz. Das Einlagenevidenzkonto der Körperschaft erhöht sich um 20.000 €, das steuerliche Einkommen lediglich um 80.000 €. Sofern sich unternehmensrechtlich der Verkaufsvorgang im Jahr 2016 zur Gänze – also mit 100.000 € – erfolgswirksam ausgewirkt hat, ist zur Vermeidung einer nochmaligen Berücksichtigung der verdeckten Einlage im Stand der Innenfinanzierung diese zum Bilanzstichtag des Jahres 2016 im Ausmaß von 20.000 € zu vermindern.

Beispiel 2:

Der Gesellschafter verkauft seiner Körperschaft im Jahr 2016 ein unbebautes Grundstück um 60.000 €. Der gemeine Wert des Grundstückes beträgt 100.000 €. In Höhe von 40.000 € liegt steuerlich im Jahr 2016 eine verdeckte Einlage (§ 8 Abs. 1 KStG 1988) vor, die das Einlagenevidenzkonto der Körperschaft entsprechend erhöht. Aus Sicht der Körperschaft betragen die steuerlichen Anschaffungskosten des Grundstückes 100.000 €; unternehmensrechtlich wird dieses jedoch lediglich mit 60.000 € aktiviert. Wird das Grundstück im Jahr 2020 von der Körperschaft um 200.000 € verkauft, wirkt sich unternehmensrechtlich der Verkaufsvorgang mit 140.000 € erfolgswirksam im Jahr 2020 aus, während sich steuerlich bedingt durch die verdeckte Einlage iHv 40.000 € das Einkommen lediglich um 100.000 € erhöht. Zur Vermeidung einer nochmaligen Berücksichtigung der verdeckten Einlage im Stand der Innenfinanzierung ist diese zum Bilanzstichtag des Jahres 2020 im Ausmaß von 40.000 € zu vermindern.

3.4.2. Erhaltene Einlagenrückzahlungen

Gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 zweiter Satz EStG 1988](#) bleiben bei der Ermittlung der Innenfinanzierung erhaltene Einlagenrückzahlungen ebenfalls außer Ansatz. Damit soll insbesondere sichergestellt werden, dass die Rückzahlung mehrstufiger Zuschüsse im Konzern auf dem Evidenzkonto wiederum systemkonform als Einlagenrückzahlung abgebildet wird. Die Bestimmung setzt voraus, dass eine Körperschaft von ihrer Tochtergesellschaft steuerlich eine Einlagenrückzahlung erhält, die das Einlagenevidenzkonto der Tochtergesellschaft gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) verringert hat. Diese erhaltene Einlagenrückzahlung berührt die Innenfinanzierung der empfangenden Körperschaft nicht. Sofern die empfangende Körperschaft daher die erhaltene Einlagenrückzahlung unternehmensrechtlich erfolgswirksam als Beteiligungsertrag verbucht und sich somit ihr Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag erhöht hat, ist die Innenfinanzierung insoweit zum betreffenden Bilanzstichtag um die erhaltene Einlagenrückzahlung zu verringern.

Beispiel:

Im Jahr 2010 leistet die Großmuttergesellschaft G einen Zuschuss an ihre Enkelgesellschaft E in Höhe von 1.000.000 €. Dieser Großmutterzuschuss wird steuerlich sowohl am Einlagenevidenzkonto der Zwischenkörperschaft M als auch am Einlagenevidenzkonto der Enkelgesellschaft E in Höhe von 1.000.000 € erfasst.

Im Jahr 2017 wird eine Ausschüttung des Bilanzgewinnes 2016 von E beschlossen und für steuerliche Zwecke in Höhe von 1.000.000 € als Einlagenrückzahlung behandelt.

Auf Ebene der Zwischenkörperschaft M wird die erhaltene Einlagenrückzahlung unternehmensrechtlich im Jahr 2017 als Beteiligungsertrag erfasst, sodass sich das unternehmensrechtliche Jahresergebnis von M um 1.000.000 € erhöht. Bei der

Ermittlung der Innenfinanzierung zum Bilanzstichtag des Jahres 2017 von M hat die erhaltene Einlagenrückzahlung von 1.000.000 € jedoch außer Ansatz zu bleiben.

Sollte M in weiterer Folge ihrerseits ihren – unternehmensrechtlich um die erhaltene Einlagenrückzahlung erhöhten – Bilanzgewinn 2017 an G ausschütten, hat M ein Wahlrecht zwischen Einlagenrückzahlung und offener Ausschüttung, soweit der Ausschüttungsbetrag sowohl im Stand der disponiblen Einlagen als auch im Stand der disponiblen Innenfinanzierung Deckung findet (siehe dazu bereits Abschnitt 1.3.). Dieses Wahlrecht wird jedoch beträchtlich insoweit eingeschränkt, als sich aufgrund von § 4 Abs. 12 Z 4 zweiter Satz EStG 1988 die Innenfinanzierung um die erhaltene Einlagenrückzahlung nicht erhöht hat.

Kann die empfangende Körperschaft nachweisen, dass korrespondierend zur erhaltenen Einlagenrückzahlung im selben Jahresabschluss auf Grund der Einlagenrückzahlung unternehmensrechtlich eine aufwandswirksame Abschreibung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft auf den niedrigeren beizulegenden Wert erfolgte, ist die Innenfinanzierung der empfangenden Körperschaft lediglich um jenen Betrag zu vermindern, der sich – in einer Gesamtbetrachtung (erhaltene Einlagenrückzahlung abzüglich Beteiligungsabschreibung) – insgesamt erfolgswirksam ausgewirkt hat.

Beispiel:

Im Jahr 2016 leistet die Muttergesellschaft M einen Zuschuss an ihre Tochtergesellschaft T in Höhe von 1.000.000 €. Dieser Zuschuss erhöht als steuerneutrale Einlage den Einlagenstand von T um 1.000.000 €. Bei M kommt es tauschbedingt zu einer Erhöhung des steuerlichen (und unternehmensrechtlichen) Beteiligungsansatzes an T um 1.000.000 €.

Im Jahr 2019 wird die getätigte Einlage im Wege einer unternehmensrechtlichen Ausschüttung des Bilanzgewinnes von T an M rückgeführt und die Ausschüttung bei M unternehmensrechtlich als Beteiligungsertrag erfasst, sodass sich das unternehmensrechtliche Jahresergebnis von M um 1.000.000 € erhöht.

M nimmt jedoch im Jahresabschluss 2019 gemäß § 204 Abs. 2 UGB eine außerplanmäßige Abschreibung der Beteiligung an T iHv 400.000 € vor, die das unternehmensrechtliche Jahresergebnis von M um 400.000 € vermindert.

Bei der Ermittlung der Innenfinanzierung von M zum Bilanzstichtag des Jahres 2017 hat die erhaltene Einlagenrückzahlung von 1.000.000 € grundsätzlich außer Ansatz zu bleiben. Weist M allerdings nach, dass die Beteiligungsabwertung auf die Einlagenrückzahlung zurückzuführen ist, hat bei der Ermittlung der Innenfinanzierung von M lediglich der insgesamt erfolgswirksamen Betrag von 600.000 € (1.000.000 € - 400.000 €) außer Ansatz zu bleiben.

3.4.3. Unternehmensrechtliche Aufwertungsgewinne aus Umgründungen

Gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 dritter Satz EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 erhöhen Gewinne, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind (Aufwertungsgewinne), die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem sie nach den Vorschriften des UGB ausgeschüttet werden können (siehe zu den Ausschüttungsmöglichkeiten AFRAC-Stellungnahme 31: Zur Ausschüttungssperre nach [§ 235 Abs. 1 UGB](#) [März 2017]). Die Erhöhung der Innenfinanzierung gilt für sämtliche Aufwertungsgewinne aus Umgründungen, die durch Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind.

Nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Vorschriften des [§ 235 UGB](#) ausschüttungsgesperrte Gewinne erhöhen somit die Innenfinanzierung zunächst nicht. Erst insoweit in weiterer Folge eine Ausschüttung nach den unternehmensrechtlichen Vorschriften möglich ist, erhöht sich korrespondierend zum Wegfall der unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperre auch der Stand der Innenfinanzierung. Gemäß [§ 235 Abs. 1 vorletzter Satz UGB](#) vermindern sich die ausschüttungsgesperrten Beträge insoweit, als der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und dem höheren beizulegenden Wert in der Folge insbesondere durch planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen gemäß den [§§ 204](#) und [207 UGB](#) oder durch Buchwertabgänge vermindert wird. Im Falle einer späteren Zuschreibung nach [§ 208 UGB](#) greift erneut die Ausschüttungssperre des [§ 235 UGB](#); folglich kommt es auch wieder zu einer korrespondierenden Verminderung der Innenfinanzierung. Steuerlich kommt es daher zu einer sowohl betraglich als auch zeitlich korrespondierenden Wechselwirkung zwischen der Ausschüttungssperre und der Innenfinanzierung. Das bedeutet, dass

- eine Minderung der Innenfinanzierung um ausschüttungsgesperrte Beträge, die im Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag enthalten sind, und
- eine Erhöhung der Innenfinanzierung um gemäß [§ 235 UGB](#) nicht mehr ausschüttungsgesperrte Beträge

jeweils korrespondierend zur unternehmensrechtlichen Sperr-/Entsperrwirkung zum jeweiligen Bilanzstichtag zu erfolgen hat.

Sind Umgründungen bei der übernehmenden Körperschaft mit einer Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals verbunden oder führen Umgründungen zur Einstellung eines Agios in eine gebundene Kapitalrücklage, wird seitens der AFRAC vertreten, dass [§ 235 Abs. 1 UGB](#) nicht zur Anwendung kommt, weil nach [§ 229 Abs. 7 UGB](#) eine gebundene Kapitalrücklage ohnehin nur zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden darf, der durch die Auflösung freier sowie gesetzlicher Rücklagen nicht abdeckbar ist (vgl. AFRAC-Stellungnahme 31: Ausschüttungssperre nach [§ 235 Abs. 1 UGB](#) [März 2017], Rz 7). Auch wenn man in diesen Fällen von einer Nichtanwendbarkeit von [§ 235 UGB](#) ausgeinge, haben diese umgründungsbedingten Aufwertungsgewinne vorerst keine Auswirkung auf die Innenfinanzierung nach [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#). Da – falls [§ 235 Abs. 1 UGB](#) nicht anwendbar ist – sich diese Beträge jedoch in weiterer Folge nicht durch Abschreibungen oder Buchwertabgänge „entsperren“, erhöht sich im Anwendungsbereich des [§ 229 Abs. 7 UGB](#) die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem die gebundenen Eigenkapitalpositionen entweder durch Herabsetzung des Grund-/Stammkapitals oder durch die Auflösung der gebundenen Kapitalrücklagen „entsperrt“ werden. Eine Erhöhung der Innenfinanzierung erfolgt auch hier zeitlich korrespondierend zum unternehmensrechtlichen Entsperrungszeitpunkt.

Die weiteren Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung der an einer Umgründung beteiligten Körperschaften sind in der Innenfinanzierungs-Verordnung (BGBl. II Nr. 90/2016, [IF-VO](#)) näher geregelt; dazu ausführlich UmgrStR 2002 Rz 379 ff.

3.5. Schematische Darstellung der laufenden Ermittlung der Innenfinanzierung

Stand der Innenfinanzierung am Beginn des Wirtschaftsjahres

Veränderung der Innenfinanzierung		Zeitpunkt der Veränderung
-	Offene Ausschüttungen	zum Zeitpunkt der Beschlussfassung
+/-	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag iSd UGB	am Ende des Wirtschaftsjahres
-	Verdeckte Einlagen und erhaltene Einlagenrückzahlungen	am Ende des

		Wirtschaftsjahres
+/-	Nicht mehr ausschüttungsgesperrte Gewinne/ausschüttungsgesperrte Gewinne, die aus Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind	am Ende des Wirtschaftsjahres

= Stand der Innenfinanzierung am Ende des Wirtschaftsjahres

4. Evidenzkonten bei Außen- und Innenfinanzierung

4.1. Allgemeines

Die von der Möglichkeit einer Einlagenrückzahlung und einer Gewinnausschüttung betroffenen Körperschaften haben nach [§ 4 Abs. 12 Z 3 und Z 4 EStG 1988](#) außerbilanzmäßig Evidenzkonten zu führen, in denen die Einlagen und die Innenfinanzierung abgebildet werden. Dabei sind jeweils jährlich der Anfangsstand zum letzten Bilanzstichtag, Erhöhungen sowie Verminderungen der Einlagen und der Innenfinanzierung während des Wirtschaftsjahres sowie der Endstand zum Bilanzstichtag zu erfassen. 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 materiellrechtlichen sondern finanzstrafrechtliche Folgen ([§ 51 Abs. 1 lit. c FinStrG](#)) haben kann. Im Falle einer Berichtigung oder Änderung von Auszahlungstatbeständen sind auch die Evidenzkontenstände entsprechend zu berichtigen.

4.2. Form der Evidenzkontenführung

Zur vereinfachten Evidenzkontenführung bei kleinen und mittelgroßen GmbH siehe Anhang I. Für die Qualifikation einer Ausschüttung als Einlagenrückzahlung oder Gewinnausschüttung besteht die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Behandlung im Rahmen der Bilanzierung stets in vollem Umfang nur für gebundene Einlagen-Bilanzpositionen und in eingeschränktem Umfang auch für gebundene Innenfinanzierungs-Bilanzpositionen. Aufgrund dieser Vorgaben sind mindestens folgende vier Evidenz-Subkonten zu führen und deren Veränderungen laufend zu erfassen:

1. indisponible Einlagen-Subkonto (siehe Abschnitt 4.2.1.);
2. disponibile Einlagen-Subkonto (siehe Abschnitt 4.2.2.);
3. indisponible Innenfinanzierung-Subkonto (siehe Abschnitt 4.2.3.).
4. disponibile Innenfinanzierung-Subkonto (siehe Abschnitt 4.2.4.);

Ein Surrogatkapital-Subkonto und ein Darlehenskapital-Subkonto sind – sofern notwendig – unabhängig von den eben dargestellten Evidenzkonten zu führen.

Alternativ dazu kann jedoch für Zwecke der Darstellung – in Anlehnung an die Evidenzkonten nach dem Einlagenrückzahlungserlass vom BMF 31.03.1998, 06 0257/1-IV/6/98 – auch eine weitergehende Untergliederung der Evidenzkonten vorgenommen werden, die genauer an die bilanzmäßige Eigenkapitaldarstellung im Bilanzgliederungsschema des [§ 224 Abs. 3 UGB](#) anknüpft (zB Nennkapital-Subkonto, gebundene bzw. ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto, gesetzliche bzw. ungebundene Gewinnrücklagen-Subkonto, Bilanzgewinn-Subkonto). Dabei muss sichergestellt werden, dass die Unterscheidung zwischen unternehmensrechtlich gebundenen und ungebundenen Eigenkapitalpositionen ersichtlich ist, weil ausschließlich diese Unterscheidung die Rahmenbedingungen für die Ausübung des Wahlrechts absteckt (vgl. auch Abschnitt 1.3.). Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Art der Evidenzkontenführung keine materiellen Auswirkungen auf das Wahlrecht zwischen offener Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung aufweisen kann. Kommt es im Rahmen der unternehmensrechtlichen Bilanzierung zu einer Umbuchung zwischen gebundenen und ungebundenen Bilanzpositionen, ist dies jedenfalls auch auf dem Einlagen- und Innenfinanzierungs-Evidenzkonto nachzuvollziehen; erfolgt eine genauere, an die unternehmensrechtliche Eigenkapitaldarstellung anknüpfende Evidenzierung, sollte eine Umbuchung innerhalb von gebundenen bzw. ungebundenen Bilanzpositionen ebenfalls nachvollzogen werden.

Voraussetzung für eine steuerliche Einlagenrückzahlung ist das Vorhandensein von disponiblen Einlagen. Voraussetzung für eine steuerliche Gewinnausschüttung ist grundsätzlich das Vorhandensein von disponibler Innenfinanzierung. Sind weder disponibile Einlagen noch disponibile Innenfinanzierung auf den Evidenzkonten vorhanden, wird davon auszugehen sein, dass die Ausschüttung aus der indisponiblen Innenfinanzierung erfolgt (ebenfalls unabhängig von deren unternehmensrechtlicher Auflösung). Daher ist für die

Behandlung als steuerliche Gewinnausschüttung die Auflösung der unternehmensrechtlichen Eigenkapitalpositionen – Auflösung von Rücklagen – nicht maßgeblich. Die Rückzahlung nicht disponibler Einlagen kann hingegen ausschließlich dann erfolgen, wenn auch über die entsprechende unternehmensrechtliche Bilanzposition verfügt wird (vgl. auch Abschnitt 1.3.1. und Abschnitt 1.3.3.).

4.2.1. Indisponible Einlagen-Subkonto

4.2.1.1. Definition

Als indisponible Einlagen sind sowohl die im Nennkapital als auch die in den gebundenen Kapitalrücklagen gemäß [§ 229 Abs. 5 UGB](#) enthaltenen Einlagen zu evidenzieren.

4.2.1.2. Veränderungen des Subkontos

Sowohl die Bildung als auch die Auflösung von indisponiblen Einlagen kann nur durch unternehmensrechtliche Dispositionen erfolgen. Eine Veränderung dieses Subkontos ergibt sich insbesondere durch Kapitalerhöhungen oder -herabsetzungen sowie durch die Bildung bzw. Auflösung von gebundenen Kapitalrücklagen:

- Bei einer Bargründung der Gesellschaft ist das tatsächlich aufgebrachte, im Nennkapital bzw. einer gebundenen Kapitalrücklage enthaltene Kapital in das indisponible Einlagen-Subkonto einzustellen, bei einer Sachgründung der steuerlich maßgebende Wert der Sacheinlage. Ebenso ist bei einer ordentlichen Kapitalerhöhung mit Geld- oder Sacheinlagen der Stand dieses Subkontos, um die tatsächlich aufgebrachte Geldmenge bzw. den steuerlich maßgebenden Wert der Sacheinlage zu erhöhen.
- Bei einer ordentlichen Kapitalherabsetzung werden primär gebundene Einlagen an die Gesellschafter rückgeführt. Daher sind grundsätzlich die Kontostände des indisponible Einlagen-Subkontos um die tatsächliche Rückzahlung maximal in Höhe der vorhandenen Evidenzbeträge zu vermindern. Soweit nicht ausreichend indisponible Einlagen vorhanden sind, besteht für den nicht gedeckten Betrag ein Wahlrecht, bei ausreichend vorhandenen disponiblen Einlagen und disponibler Innenfinanzierung, den Rückzahlungsbetrag teilweise oder gänzlich als Einlagenrückzahlung oder als Gewinnausschüttung zu behandeln.

- Soweit im Rahmen der ordentlichen Kapitalherabsetzung gemäß [§ 54 Abs. 2 GmbHG](#) der Herabsetzungsbetrag nicht an die Gesellschafter rückgeführt wird, sondern direkt in eine ungebundene Kapitalrücklage umgebucht wird, hat eine Umgliederung vom indisponiblen zum disponiblen Einlagen-Subkonto zu erfolgen soweit der Herabsetzungsbetrag im indisponible Einlagen-Subkonto Deckung findet.
- Bei einer vereinfachten Kapitalherabsetzung verringert sich der Gesamtbetrag der in der Gesellschaft vorhandenen Einlagen mangels einer Rückzahlung an die Anteilsinhaber jedenfalls nicht. Auch in diesem Fall werden primär Einlagen berührt, weshalb die der Kapitalherabsetzung entsprechenden (maximal die tatsächlich vorhandenen) indisponiblen Einlagen grundsätzlich auf das disponibile Einlagen-Subkonto umzugliedern sind.
- Die Bildung von gebundenen Kapitalrücklagen in den in [§ 229 Abs. 2 Z 1 bis 3 UGB](#) genannten Fällen führt zu einem Zugang von Einlagen auf dem indisponible Einlagen-Evidenzkonto, soweit diese auf die tatsächliche Übertragung von Vermögen durch Anteilsinhaber zurückzuführen ist. Dabei ist der steuerliche maßgebende (positive) Wert auf dem Evidenzkonto einzustellen.
- Disponible Einlagen können zudem durch eine Teilübertragung des Bilanzgewinnes auf eine gebundene Bilanzposition zu indisponiblen Einlagen werden (Umgliederung vom disponibile Einlagen-Subkonto auf das indisponible Einlagen-Subkonto). Bei einer Teilübertragung des Bilanzgewinnes (zB [Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln](#)) besteht grundsätzlich ein Wahlrecht, entweder disponibile Einlagen oder disponibile Innenfinanzierung für die Umwandlung in indisponible Eigenkapitalbestandteile zu verwenden, soweit ausreichend disponibile Einlagen als auch ausreichend disponibile Innenfinanzierung vorhanden sind. Die Bildung von gebundenen Gewinnrücklagen erfolgt zu Lasten der disponiblen Innenfinanzierung.
- Eine Verminderung des indisponiblen Einlagenstandes kann sich durch die Auflösung einer gebundenen (Kapital-)Rücklage zugunsten des Bilanzgewinnes/verlustes durch die Umgliederung auf das disponibile Einlagen-Subkonto ergeben.

Aus der Bindung der Veränderung des indisponiblen Einlagen-Subkontostandes an die entsprechenden bilanziellen Vorgänge ergibt sich, dass eine Verwendung der im Nennkapital

und gebundenen Kapitalrücklagen enthaltenen steuerlichen Einlagen nur im Rahmen der genannten Vorgänge eine steuerwirksame Einlagenrückzahlung oder eine Umqualifizierung in disponibile Einlagen bewirken kann.

4.2.2. Disponible Einlagen-Subkonto

4.2.2.1. Definition

Als disponibile Einlagen auf diesem Subkonto zu erfassen sind:

- Einlagen, die nicht in gebundenen Rücklagen ausgewiesen sind;
- Einlagen, die auf Grund einer Auflösung von gebundenen Kapitalrücklagen disponibel geworden sind;
- Einlagen, die auf Grund einer vereinfachten Kapitalherabsetzung disponibel geworden sind;
- verdeckte Einlagen;
- Einlagen, die auf Grund einer Umgründung übertragen wurden und nicht im Nennkapital oder in gebundenen Kapitalrücklagen ausgewiesen sind;
- Mittelbare Einlagen bei einer Zwischenkörperschaft, die bilanziell nicht erfasst worden sind (siehe dazu auch Abschnitt 1.3.1.);
- Beträge, die zur Verlustabdeckung im Rahmen von Ergebnisabführungsverträgen von der Muttergesellschaft geleistet werden (siehe dazu auch Abschnitt 5.3.).

4.2.2.2. Veränderungen des Subkontos

Eine Veränderung dieses Subkontos ergibt sich insbesondere durch Einlagenrückzahlungen, Kapitalherabsetzungen sowie die Auflösung von gebundenen Rücklagen:

- Der Stand der disponiblen Einlagen vermindert sich durch Einlagenrückzahlungen, wobei grundsätzlich ein Wahlrecht besteht, eine Gewinnausschüttung oder eine Einlagenrückzahlung oder eine Kombination beider vorzunehmen, sofern ausreichend disponible Einlagen und disponible Innenfinanzierung vorhanden sind.
- Der Stand der disponiblen Einlagen erhöht sich durch verdeckte Einlagen.

- Die Bildung einer ungebundenen Kapitalrücklage in den in [§ 229 Abs. 2 Z 5 UGB](#) genannten Fällen führt zu einem Zugang von Einlagen auf dem disponible Einlagen-Subkonto, soweit diese auf die tatsächliche Übertragung von Vermögen durch die Anteilsinhaber zurückzuführen ist. Dabei ist der steuerliche maßgebende (positive) Wert auf dem Evidenzkonto einzustellen.
- Wird eine gebundene Rücklage ganz oder teilweise zugunsten des Bilanzgewinnes/verlustes zum Abdecken eines Jahres- oder Bilanzverlustes aufgelöst, ist der entsprechende (maximal der vorhandene geringere) Stand am indisponibile Einlagen-Subkonto auf das disponible Einlagen-Subkonto umzugliedern.
- Findet eine vereinfachte Kapitalherabsetzung zugunsten des Bilanzgewinnes/verlustes statt, ist der entsprechende (maximal der vorhandene geringere) Stand am indisponibile Einlagen-Subkonto auf das disponible Einlagen-Subkonto umzugliedern.

4.2.3. Indisponible Innenfinanzierung-Subkonto

4.2.3.1. Definition

Als indisponible Innenfinanzierung ist ausschließlich die in einer gebundenen Gewinnrücklage gemäß [§ 229 Abs. 6 UGB](#) (gesetzliche oder satzungsmäßige Gewinnrücklage) enthaltene Innenfinanzierung zu evidenzieren: Eine Erhöhung der indisponiblen Innenfinanzierung hat grundsätzlich bei der Dotierung von gebundenen Gewinnrücklagen unter gleichzeitiger Verminderung der disponiblen Innenfinanzierung zu erfolgen, während eine Auflösung von gebundenen Gewinnrücklagen grundsätzlich zur Verminderung der indisponiblen Innenfinanzierung und einer korrespondierenden Erhöhung der disponiblen Innenfinanzierung führt.

Gesellschaften, die keine gebundenen Gewinnrücklagen zu bilden haben (kleine und mittelgroße GmbH), weisen demzufolge keine indisponible Innenfinanzierung aus; die Innenfinanzierung kann daher in diesen Fällen als eine einheitliche Größe evidenziert werden (siehe dazu auch ausführlich Anhang I).

Bei einer [Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln](#) vermindert sich die Innenfinanzierung bereits im Zeitpunkt der Kapitalberichtigung; diese Beträge sind daher nicht als indisponible Innenfinanzierung zu erfassen (vgl. auch Abschnitt 5.6.).

4.2.3.2. Veränderungen des Subkontos

Eine Veränderung dieses Subkontos ergibt sich in der Regel durch die Bildung und Auflösung von gebundenen Gewinnrücklagen und allenfalls durch Gewinnausschüttungen:

- Disponible Innenfinanzierung kann durch eine Teilübertragung des Jahresüberschuss auf eine gebundene Gewinnrücklage zu indisponibler Innenfinanzierung werden. Dabei erfolgt die Bildung von gebundenen Gewinnrücklagen zu Lasten der disponiblen Innenfinanzierung.
- Die Auflösung einer gebundenen Gewinnrücklage hat eine Senkung des Standes auf dem indisponible Innenfinanzierung-Subkonto und Erhöhung des disponible Innenfinanzierung-Subkontos zur Folge.
- Ausnahmsweise kann auch eine Gewinnausschüttung zur Verminderung der indisponiblen Innenfinanzierung führen, wenn ein unternehmensrechtlich ausgeschütteter Bilanzgewinn weder im Stand der disponiblen Einlagen noch in der disponiblen Innenfinanzierung Deckung findet (Zweifelsregelung).

4.2.4. Disponible Innenfinanzierung-Subkonto

4.2.4.1. Definition

Als disponibile Innenfinanzierung auf diesem Subkonto sind

- sämtliche Innenfinanzierungsbeträge zu erfassen, die nicht in gebundenen Gewinnrücklagen ausgewiesen sind.

Eine allenfalls durch Aufwertungsumgründungen entstehende „Innenfinanzierung“ wirkt sich hingegen aufgrund der Vorschrift des [§ 4 Abs. 12 Z 4 dritter Satz EStG 1988](#) zum Umgründungszeitpunkt noch nicht auf den zu evidenzierenden Stand der Innenfinanzierung aus, weil diese Beträge nach den Vorschriften des UGB ([§ 229 Abs. 7 UGB](#) bzw. [§ 235 Abs. 1 UGB](#)) noch nicht ausgeschüttet werden können. Diese Beträge erhöhen die disponibile Innenfinanzierung nämlich erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, zu dem eine unternehmensrechtliche Ausschüttungsmöglichkeit besteht (insbesondere im Zeitpunkt einer Kapitalherabsetzung).

4.2.4.2. Veränderungen des Subkontos

Eine Veränderung dieses Subkontos ergibt sich insbesondere durch Jahresüberschüsse, Jahresfehlbeträge, Gewinnausschüttungen, die Dotierung von gebundenen Gewinnrücklagen sowie durch Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln:

- Jahresüberschüsse führen zu einer Erhöhung der disponiblen Innenfinanzierung.
- Jahresfehlbeträge führen zu einer Verminderung der disponiblen Innenfinanzierung.
- Im Zuge der Auflösung von gebundenen Gewinnrücklagen kommt es zu einer Erhöhung der disponiblen Innenfinanzierung.
- Gewinnausschüttungen kürzen den Stand der disponiblen Innenfinanzierung; dies gilt auch, wenn die Zweifelsregelung zur Anwendung gelangt (siehe Abschnitt 1.3.2.).
- Wird ein Betrag aus dem Jahresüberschuss einer gebundenen Gewinnrücklage zugewiesen, ist von diesem Vorgang die disponible Innenfinanzierung berührt, weshalb als Folge der Rücklagendotierung entsprechende Beträge vom disponible Innenfinanzierung-Subkonto auf das indisponible Innenfinanzierung-Subkonto umzugliedern sind. Wird hingegen nachgewiesen, dass von der Rücklagendotierung (auch) Einlagen berührt sein können (siehe Abschnitt 4.2.2.2.), besteht ein Wahlrecht, welche Eigenkapitalbestandteile künftig als indisponibel ausgewiesen werden sollen.
- Die Dotierung von freien Gewinnrücklagen verändert den Stand der disponiblen Innenfinanzierung nicht.
- Sollen Innenfinanzierungsbeträge für eine [Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln](#) verwendet werden, mindert sich dadurch der Stand der disponiblen Innenfinanzierung. Eine Erhöhung der indisponiblen Innenfinanzierung findet nicht statt; eine Erhöhung der indisponiblen Einlagen erfolgt erst nach 10 Jahren (vgl. dazu Abschnitt 5.6.).

4.2.5. Surrogatkapital-Subkonto

4.2.5.1. Definition

Das Surrogatkapital-Subkonto erfasst ausschließlich Einlagen und ihre Veränderungen im Bereich des Partizipations- und Substanzgenussrechtskapitals. Zu einheitlichen Bedingungen begebene Genussrechte sind dabei in einem gemeinsamen Subkonto zusammenzufassen;

eine individualisierte Führung für die einzelnen Zeichner bzw. Anteilsinhaber ist nicht vorgesehen.

4.2.5.2. Veränderungen des Subkontos

Eine Veränderung dieses Subkontos ergibt sich insbesondere durch die Aufnahme und Rückgabe von Surrogatkapital:

- Wird durch eine Körperschaft Surrogatkapital aufgenommen, hat dies eine Erhöhung im Surrogatkapital-Subkonto zur Folge. Dabei ist das Subkonto – in Analogie zum Nennkapital der Körperschaft – nur um das gezeichnete und aufgebrachte Surrogat-Nominalkapital zu erhöhen. Übersteigt daher der Ausgabepreis des Partizipations- oder Substanzgenussrechtskapitals den Nennwert, ist der Mehrbetrag als Agio auf dem disponible oder indisponible Einlagen-Subkonto auszuweisen.
- Eine Veränderung des Standes nach der Erstemission ergibt sich durch eine weitere Emission oder durch das Einziehen (Tilgung) auf Grund eines vorbereitenden Rückkaufs von Surrogatkapital. Die unter Abschnitt 5.7.2. 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 führt zu einer Minderung des Surrogatkapital-Subkontos.

4.2.6. Darlehenskapital-Subkonto

4.2.6.1. Definition

Im Darlehenskapital-Subkonto sind Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern auszuweisen, die steuerlich als verdecktes Grund- oder Stammkapital behandelt werden. Eine individualisierte Führung für die einzelnen Darlehensgeber erscheint zweckmäßig. Auch in diesem Subkonto sind ausschließlich Einlagen zu evidenzieren.

4.2.6.2. Veränderungen des Subkontos

Eine Veränderung dieses Subkontos ergibt sich insbesondere durch die Aufnahme solcher Darlehen sowie deren Tilgung:

- Eine Erhöhung des Standes ergibt sich durch die Aufnahme einer (weiteren) als verdecktes Grund- oder Stammkapital zu qualifizierenden Verbindlichkeit.
- 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 disponibile Einlagen-Subkonto umzugliedern. Im Falle einer Besserungsvereinbarung ist bei Wiederaufleben der Verbindlichkeit steuerrechtlich ein Wiederaufleben des verdeckten Kapitals anzunehmen und ein im disponibile Einlagen-Subkonto vorhandener Einlagenstand in entsprechender Höhe auf das Darlehenskapital-Subkonto umzugliedern. Ist dies nicht oder nur zum Teil möglich, kommt einer nachfolgenden Darlehenstilgung – als verdeckte Ausschüttung – in Höhe des fehlenden Evidenzkontenstandes zwingend die Eigenschaft einer Einkommensverwendung zu.

4.3. Führung und Vorlage der Evidenzkonten

4.3.1. Zeitliche Erfassung am Evidenzkonto

Die Evidenzkonten nach [§ 4 Abs. 12 Z 3 und 4 EStG 1988](#) sind laufend zu führen und in geeigneter Form der jährlichen Körperschaftsteuererklärung (mit Stand zum Bilanzstichtag) anzuschließen. Dabei sind grundsätzlich sowohl der Stand der Einlagen als auch der Stand der Innenfinanzierung laufend durch die jeweiligen Geschäftsfälle zu erhöhen bzw. zu mindern. Zur zeitlichen Erfassung gilt Folgendes:

- Erhöhungen des Einlagenstandes um Einlagen erfolgen unterjährig zum jeweiligen Einlagezeitpunkt;

Minderungen der Innenfinanzierung durch offene Ausschüttungen und Minderungen des Einlagenstandes durch Einlagenrückzahlungen erfolgen unterjährig zum jeweiligen Zeitpunkt der Beschlussfassung; auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Ausschüttung kommt es nicht an.

- Veränderungen der Innenfinanzierung um das unternehmensrechtliche Jahresergebnis (siehe dazu Abschnitt 3.1.) sowie Bereinigungen der Innenfinanzierung (siehe dazu Abschnitt 3.4.) erfolgen idR stichtagsbezogen zum jeweiligen Bilanzstichtag.

Die Vornahme einer offenen Ausschüttung bzw einer Einlagenrückzahlung setzt eine entsprechende Deckung am (disponiblen) Innenfinanzierungs- bzw. Einlagenevidenzkonto zum Zeitpunkt der Beschlussfassung voraus. Aus diesem Grund ist auch eine allenfalls ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion für die Ausübung des Wahlrechts unbedeutlich.

4.3.2. Darstellung der Evidenzkonten

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 und zudem eine Zuordnung zu Einlagen und Innenfinanzierung sowie eine Unterteilung in disponibel und indisponibel ermöglicht.

Beispiel:

Angabe:

Die gemäß [§ 221 UGB](#) große A-GmbH weist in ihren Jahresabschlüssen zum 31.12.X1 und zum 31.12.X2 folgende Eigenkapitalstruktur aus:

	31.12.X1	31.12.X2
<i>Eingefordertes Nennkapital</i>	100.000	110.000
<i>gebundene Kapitalrücklagen</i>	0	4.000
<i>nicht gebundene Kapitalrücklagen</i>	5.000	0
<i>gesetzliche Gewinnrücklagen</i>	3.000	4.000
<i>freie Gewinnrücklagen</i>	13.000	13.000
<i>Bilanzgewinn</i>	10.000	9.000

Dabei weist die A-GmbH folgende Evidenzkontenstände zum 31.12.X1 auf:

Evidenzsubkonten	Beginn Wj X2
<i>indisponible Einlagen</i>	<i>100.000¹</i>
<i>disponible Einlagen</i>	<i>5.000²</i>
<i>indisponible Innenfinanzierung</i>	<i>3.000³</i>
<i>disponible Innenfinanzierung</i>	<i>23.000^{4,5}</i>

Alternativ kann auch eine Darstellung gewählt werden, die der bisherigen an die unternehmensrechtlichen Eigenkapitaldarstellung angelehnten Subkontentechnik – erweitert um die Innenfinanzierung – entspricht, wobei die indisponiblen Teile grau hinterlegt sind:

Evidenzsubkonten	Innenfinanzierung	Einlagen
Nennkapital-Subkonto	-	100.000 ¹
Gebundene Kapitalrücklagen-Subkonto	-	0
Ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto	0	5.000 ²
Gesetzliche Gewinnrücklagen-Subkonto	3.000 ³	0
Ungebundene Gewinnrücklagen-Subkonto	13.000 ⁵	0
Bilanzgewinn-Subkonto	10.000 ⁴	0
Summe	26.000	105.000
davon disponibel	23.000	5.000
davon indisponibel	3.000	100.000

¹ Das Stammkapital der GmbH beträgt 100.000 Euro und wurde zur Gänze einbezahlt.

² Die disponiblen Einlagen stammen zur Gänze aus einem im Vorjahr X0 gegebenen Zuschuss.

³ Die gesetzliche Gewinnrücklage ist am indisponible Innenfinanzierung-Subkonto zu erfassen.

⁴ Die im Bilanzgewinn enthaltene Innenfinanzierung ist am disponibile Innenfinanzierung-Subkonto auszuweisen.

⁵ Die freien Gewinnrücklagen stellen disponible Innenfinanzierung dar.

Folgende Geschäftsfälle haben sich im Jahr X2 ereignet:

1. Es wird eine Ausschüttung des gesamten Jahresbilanzgewinnes von X1 iHv 10.000 beschlossen. Es besteht – hinsichtlich 5.000 – ein Wahlrecht, die Ausschüttung als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu behandeln, weil der Ausschüttungsbetrag in Höhe von 5.000 sowohl in der disponiblen Innenfinanzierung als auch in den disponiblen Einlagen Deckung findet; die verbleibenden 5.000 wären jedenfalls als Gewinnausschüttung zu behandeln. Es sollen die vorhandenen disponiblen Einlagen möglichst nicht für die Ausschüttung verwendet werden. Aufgrund der ausreichend hohen disponiblen Innenfinanzierung kann die gesamte Ausschüttung steuerlich als Gewinnausschüttung behandelt werden.
2. Ein neuer Gesellschafter ist im Jahr X2 im Wege einer Kapitalerhöhung iHv 10.000 unter Ausschluss der übrigen Gesellschafter eingetreten und hat neben seiner

Einlage auch ein Agio iHv 4.000 gezahlt, sodass das indisponible Einlagen-Subkonto um 14.000 zu erhöhen ist.

3. Zum Bilanzstichtag 31.12.X2 erfolgt eine Auflösung der ungebundenen Kapitalrücklage von 5.000, wobei dieser Vorgang keine Auswirkungen auf die Qualifikation dieses Betrages als disponibile Einlage nach sich zieht.
4. Im Jahr X2 erwirtschaftet die Gesellschaft einen Jahresüberschuss iHv 5.000:
 - a) 1.000 sind auf erhaltene Einlagenrückzahlungen zurückzuführen, die die Innenfinanzierung nicht erhöhen.
 - b) 2.000 sind auf eine verdeckte Einlage zurückzuführen, die in den Bilanzgewinn eingehen und daher als disponibile Einlage im Evidenzkonto zu erfassen sind.
 - c) Weitere 1.000 werden aus dem Jahresüberschuss einer gesetzlichen Gewinnrücklage zugeführt, wodurch sich der Stand des indisponible Innenfinanzierung-Subkontos erhöht.
 - d) Die disponibile Innenfinanzierung erhöht sich daher im Ergebnis um 1.000.

Lösung:

Das Evidenzkonto weist daher folgende Entwicklungen aus:

Evidenzsubkonten	<i>Beginn Wj X2</i>	<i>Zugang</i>	<i>Abgang</i>	<i>Umbuch -ung</i>	<i>Ende Wj X2</i>
<i>indisponible Einlagen</i>	100.000	+ 14.000 (2)			114.000
<i>disponibile Einlagen</i>	5.000	+ 2.000 (4b)			7.000
<i>indisponible Innenfinanzierung</i>	3.000	+ 1.000 (4c)			4.000
<i>disponibile Innenfinanzierung</i>	23.000	+ 1.000 (4d)	- 10.000 (1)		14.000

Alternativ kann auch folgende Darstellung verwendet werden:

Evidenzsubkonten	Innenfinanzierung			Einlagen		
	<i>Beginn Wj X2</i>	<i>Änderung</i>	<i>Ende Wj X2</i>	<i>Beginn Wj X2</i>	<i>Änderung</i>	<i>Ende Wj X2</i>
<i>Nennkapital-Subkonto</i>	-			100.000	+ 10.000 (2)	110.000
<i>Gebundene Kapitalrücklagen-Subkonto</i>	-			0	+ 4.000 (2)	4.000
<i>Ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto</i>	0	-	0	5.000	- 5.000 (3)	0

<i>Gesetzliche Gewinnrücklagen-Subkonto</i>	3.000	+1.000 (4c)	4.000	0	-	0
<i>Ungebundene Gewinnrücklagen-Subkonto</i>	13.000	-	13.000	0	0	0
<i>Bilanzgewinn-Subkonto</i>	10.000	- 10.000 (1) +1.000 (4d)	1.000	0	+ 5.000 (3) +2.000 (4b)	7.000
Summe	26.000	- 8.000	18.000	105.000	+ 16.000	121.000
davon disponibel	23.000		14.000	5.000		7.000
davon indisponibel	3.000		4.000	100.000		114.000

Das Evidenzkonto weist somit zum 31.12.X2 folgenden Stand auf:

Evidenzsubkonten	Innenfinanzierung	Einlagen
<i>Nennkapital-Subkonto</i>		110.000
<i>Gebundene Kapitalrücklagen-Subkonto</i>		4.000
<i>Ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto</i>	0	0
<i>Gesetzliche Gewinnrücklagen-Subkonto</i>	4.000	0
<i>Ungebundene Gewinnrücklagen-Subkonto</i>	13.000	0
<i>Bilanzgewinn-Subkonto</i>	1.000	7.000
Summe	18.000	121.000
davon disponibel	14.000	7.000
davon indisponibel	4.000	114.000

Variante:

Die offene Ausschüttung des Jahresbilanzgewinnes von X1 iHv 10.000 soll – soweit möglich – als Einlagenrückzahlung behandelt werden. Da disponible Einlagen iHv 5.000 vorhanden sind, kann die offene Ausschüttung insoweit eine Einlagenrückzahlung darstellen und zwar auch dann, wenn die unbundene Kapitalrücklage unternehmensrechtlich nicht aufgelöst wird. Die verbleibenden 5.000 stellen jedenfalls eine Gewinnausschüttung dar.

Durch diesen Geschäftsfall ändert sich das Evidenzkonto zum Zeitpunkt der Beschlussfassung wie folgt:

Evidenzsubkonten	<i>Beginn Wj X2</i>	<i>Zugang</i>	<i>Abgang</i>	<i>Umbuchung</i>	<i>aktueller Stand</i>
<i>indisponible Einlagen</i>	100.000				100.000
<i>disponible Einlagen</i>	5000		- 5.000		0
<i>indisponible Innenfinanzierung</i>	3.000				3.000
<i>disponible Innenfinanzierung</i>	23.000		- 5.000		18.000

Alternativ kann auch folgende Darstellung verwendet werden:

Evidenzsubkonten	Innenfinanzierung			Einlagen		
	<i>Beginn Wj X2</i>	<i>Änderung</i>	<i>aktueller Stand</i>	<i>Beginn Wj X2</i>	<i>Änderung</i>	<i>aktueller Stand</i>
<i>Nennkapital-Subkonto</i>	-			100.000		100.000
<i>Gebundene Kapitalrücklagen-Subkonto</i>	-			0		0
<i>Ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto</i>	0	-	0	5.000	- 5.000	0
<i>Gesetzliche Gewinnrücklagen-Subkonto</i>	3.000		3.000	0	-	0
<i>Ungebundene Gewinnrücklagen-Subkonto</i>	13.000	-	13.000	0	0	0
<i>Bilanzgewinn-Subkonto</i>	10.000	- 5.000	5.000	0	0	0
Summe	26.000		21.000	105.000		100.000
davon disponibel	23.000		18.000	5.000		0
davon indisponibel	3.000		3.000	100.000		100.000

Die Vorlage des Evidenzkontos kann in einer dieser Darstellungen als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung erfolgen.

4.4. Abgabenbehördliche Prüfung

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

- dass die Innenfinanzierung nicht korrekt erstmalig ermittelt oder fortentwickelt worden ist,
- dass ein nicht erklärter Einlagenbestand festgestellt oder die Eigenschaft eines erklärten Einlagenbestandes verneint wird, bzw.
- dass erklärte Ausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen zu Unrecht als solche behandelt wurden.

In diesen 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. Hat die Behörde infolge fehlender Ermittlung durch den Abgabepflichtigen die Innenfinanzierung erstmalig zu ermitteln, stehen der Behörde – wie auch dem Abgabepflichtigen – die Möglichkeit der exakten sowie der pauschalen Ermittlung (siehe dazu Abschnitt 6.3.) offen.

5. Sonderfragen

5.1. Auswirkungen von Liquidationen auf den Stand der Einlagen und der Innenfinanzierung

Für Liquidationen von Körperschaften im Sinne des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) kommen die speziellen Regelungen des [§ 19 KStG 1988](#) zur Anwendung. Gewinnausschüttungen während des Liquidationszeitraumes, soweit sie nicht Gewinne aus Geschäftsjahren vor der Liquidation betreffen, sind als Liquidationsvorab und damit als Teil des zur Verteilung kommenden Vermögens anzusehen (siehe auch KStR 2013 Rz 1447). Auf Ebene der Anteilsinhaber kommt es zwingend zu einer Veräußerungsgewinnbesteuerung (nach [§ 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988](#) bzw. nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen gemäß [§ 4](#) oder [§ 5 EStG 1988](#)), unabhängig davon, ob im Abwicklungsguthaben ausschüttbare Gewinne oder Einlagen enthalten sind.

Ausschüttungen von Gewinnen aus Geschäftsjahren *vor* der Liquidation sind unter den Voraussetzungen des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) entweder als offene Ausschüttung oder als

Einlagenrückzahlung zu behandeln und verringern auch während der laufenden Liquidation entsprechend die evidenzierten Evidenzkontenstände. Die Verteilung des Vermögens im Wege der Liquidation stellt jedoch weder eine Einkommensverwendung im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) noch eine Einlagenrückzahlung dar (KStR 2013 Rz 541) und berührt daher weder den Stand der Innenfinanzierung noch den Stand der Einlagen der liquidierten Körperschaft.

Das Innenfinanzierungs- sowie das Einlagenevidenzkonto gehen mit Beendigung der Liquidation unter.

5.2. Auswirkungen des § 2 Abs. 4a EStG 1988 auf den Stand der Innenfinanzierung und der Einlagen bei zwischengeschalteten Körperschaften

[§ 2 Abs. 4a EStG 1988](#) sieht vor, dass unter bestimmten Voraussetzungen Einkünfte einer Körperschaft einer natürlichen Person zugerechnet werden. Da unternehmensrechtlich die Einkünfte jedoch im Jahresergebnis der Körperschaft erfasst werden, stellt sich die Frage nach der Auswirkung dieser abweichenden Zurechnung auf den Stand der Innenfinanzierung bzw. der Einlagen.

[§ 2 Abs. 4a EStG 1988](#) geht davon aus, dass in bestimmten Fällen die Leistungserbringung durch die natürliche Person erfolgt und daher die Einkünfte der Körperschaft nicht dieser, sondern der natürlichen Person zuzurechnen sind. Aus steuerlicher Sicht liegt eine verdeckte Einlage dieser Einkünfte in die Körperschaft vor. Die im unternehmensrechtlichen Jahresergebnis erfassten Einkünfte erhöhen daher nicht den Stand der Innenfinanzierung, sondern als verdeckte Einlage den Stand der Einlagen (siehe dazu Abschnitt 3.4.1.).

5.3. Auswirkung von Ergebnisabführungsverträgen auf den Stand der Innenfinanzierung und Einlagen

In der Praxis kann – statt isolierter Ausschüttungsbeschlüsse bzw. Verlustabdeckungen – eine automatische Ergebnisabfuhr in Konzernen durch den Abschluss von Ergebnisabführungsverträgen erfolgen; solche stellen auch eine anerkannte Methode des Steuerausgleichs im Sinne des [§ 9 Abs. 8 KStG 1988](#) dar (siehe KStR 2013 Rz 1587). Im

Hinblick auf die grundsätzliche Maßgeblichkeit des unternehmensrechtlichen Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrages für die Innenfinanzierung stellt sich somit die Frage nach der Darstellung von Ergebnisabführungsverträgen im UGB-Jahresabschluss, die ab dem Veranlagungsjahr 2017 anzuwenden sind:

- Auf Ebene der Muttergesellschaft ist die Ergebnisabfuhr entweder als „Erträge aus Beteiligungen“ ([§§ 231 Abs. 2 Z 10](#) bzw. [231 Abs. 3 Z 9 UGB](#)) oder als „Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ ([§§ 231 Abs. 2 Z 14](#) bzw. [231 Abs. 3 Z 13 UGB](#)) auszuweisen. Damit erfolgt automatisch eine Erfassung im Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag. Im Fall einer Gewinnabfuhr ist somit die Berücksichtigung in der Innenfinanzierung sichergestellt; im Fall einer Verlustabdeckung ist zu beachten, dass aus steuerlicher Sicht eine Einlage vorliegt, die aufgrund des Verlustabdeckungscharakters eine sofortige Abschreibung des Beteiligungsansatzes zur Folge haben kann, der die Innenfinanzierung der Muttergesellschaft senkt.
- Auf Ebene der Tochtergesellschaft ist die Ergebnisabfuhr gemäß [§ 232 Abs. 3 UGB](#) in einem gesonderten Posten einige Positionen unterhalb vom Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag auszuweisen. Für Zwecke der Ermittlung der Innenfinanzierung ist im Falle einer Gewinnabfuhr davon auszugehen, dass diese – auf einem entsprechenden Ergebnisabführungsvertrag basierende – Gewinnabfuhr dabei einer offenen Gewinnausschüttung entspricht, weil ein Ergebnisabführungsvertrag einem Ausschüttungsbeschluss gleichzuhalten ist. Dadurch senkt sich die Innenfinanzierung bei Abfuhr eines Gewinnes unmittelbar aufgrund von [§ 4 Abs. 12 Z 4 zweiter Satz EStG 1988](#) („und vermindert sich um [...] offene Ausschüttungen“). Wird die Ausschüttung hingegen als Einlagenrückzahlung qualifiziert (siehe näher Abschnitt 1.3.), senkt sich das disponibile Einlagenevidenzkonto.

Erzielt die Tochter einen Jahresfehlbetrag, mindert dieser die Innenfinanzierung der Tochter entsprechend. Erfolgt eine Verlustabdeckung durch die Mutter, erhöht dies die Innenfinanzierung der Tochter nicht, sondern stellt eine Einlage im Sinne des [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) dar, die den Stand der disponiblen Einlagen der Tochter erhöht. Eine spätere Gewinnabfuhr der Tochter an die Mutter ist in Höhe des durch Jahresfehlbeträge

entstandenen negativen Standes der Innenfinanzierung daher insoweit nicht als offene Ausschüttung, sondern als Rückzahlung der disponiblen Einlagen zu behandeln.

Die Evidenzkontenstände werden jeweils zum Bilanzstichtag der Tochter angepasst.

Beispiel:

Die im Jahr 2016 mit einem Stammkapital von 35.000 € neu gegründete T GmbH schließt mit ihrer inländischen Muttergesellschaft M GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag ab, der erstmalig für das Jahr 2016 wirksam wird.

Im Jahr 2016 erzielt T einen Jahresfehlbetrag von 100.000 €, der durch M abgedeckt wird. Die Innenfinanzierung von T wird im Jahr 2016 um den unternehmensrechtlichen Jahresfehlbetrag von 100.000 € gesenkt und beträgt zum 31.12.2016 -100.000 €. Da die Verlustabdeckung eine Einlage darstellt, erhöht sich der Einlagenstand der T um 100.000 € und beträgt zum 31.12.2016 135.000 € (indisponible Einlagen 35.000 €; disponibile Einlagen 100.000 €). Wird die Verlustabdeckung aufwandswirksam bei M verbucht, vermindert sich auch die Innenfinanzierung von M im Jahr 2016 iHv 100.000 €; der steuerliche Buchwert der Beteiligung wird in einem ersten Schritt durch den Zuschuss erhöht und in weiterer Folge sofort durch eine steuerwirksame Teilwertabschreibung abgesenkt (weil er in diesem Fall nicht werthaltig war). Im Ergebnis beträgt dieser somit wieder 35.000 €.

Im Jahr 2017 erzielt T einen Jahresüberschuss von 40.000 €, der an M abgeführt wird.

Die Innenfinanzierung von T wird im Jahr 2017 um den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss von 40.000 € erhöht und beträgt zum 31.12.2017 -60.000 €. Die Ergebnisabfuhr an M stellt aufgrund des negativen Standes der Innenfinanzierung keine offene Ausschüttung, sondern eine Einlagenrückzahlung dar. Der Stand der disponiblen Einlagen wird um 40.000 € gesenkt; somit beträgt der gesamte Einlagenstand zum 31.12.2017 95.000 € (indisponible Einlagen 35.000 €; disponibile Einlagen 60.000). Die Innenfinanzierung von M wird durch die erworbene Einlagenrückzahlung von T iHv 40.000 € nicht erhöht. Da die Einlagenrückzahlung den Buchwert der Beteiligung überschreitet, liegt iHv 5.000 € ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn bei M vor.

Im Jahr 2018 erzielt T einen Jahresüberschuss von 200.000 €, der an M abgeführt wird.

Die Innenfinanzierung von T wird im Jahr 2018 um den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss von 200.000 € erhöht und beträgt somit zunächst 140.000 €. Die Ergebnisabfuhr iHv 200.000 € an M stellt im Ausmaß von 140.000 € eine offene Ausschüttung und im Ausmaß von 60.000 € eine Einlagenrückzahlung dar. Zum 31.12.2018 beträgt der Stand der Innenfinanzierung von T daher 0; der Stand der Einlagen 35.000 € (indisponible Einlagen 35.000 €). Die Innenfinanzierung von M wird im Ausmaß der erhaltenen Einlagenrückzahlung von 60.000 € nicht erhöht. Die erworbene Einlagenrückzahlung stellt bei M einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn dar.

5.4. Phasenkongruente Gewinnausschüttung und Umgründungen

Unter bestimmten Voraussetzungen ist es unternehmensrechtlich zulässig, Gewinnausschüttungen bei der Muttergesellschaft phasenkongruent, dh. bereits zum (übereinstimmenden) Bilanzstichtag der Mutter- und Tochtergesellschaft zu erfassen; unter Umständen kann auch steuerlich eine Realisierung noch vor dem Tag des Gewinnausschüttungsbeschlusses erfolgen (dazu näher EStR 2000 Rz 2339 und KStR 2013 Rz 1169). Erfolgt unternehmensrechtlich eine solche phasenkongruente Gewinnausschüttung, ist dies grundsätzlich auch für die laufende Ermittlung der Innenfinanzierung maßgeblich, dh. die Innenfinanzierung der Muttergesellschaft erhöht sich bereits am Bilanzstichtag um den bei ihr phasenkongruent erfassten Beteiligungsertrag, während sich die Innenfinanzierung der Tochter erst im späteren Zeitpunkt der Beschlussfassung senkt.

Kommt es nun aber in der Folge zu einer – auf diesen Bilanzstichtag bezogenen – Konzernumgründung von Mutter- und Tochtergesellschaft, wie zB einer up-stream-Verschmelzung, würde sich bei wörtlicher Auslegung der [IF-VO](#) eine doppelte Erfassung desselben Ausschüttungspotenzials ergeben, weil die bei der Mutter bereits ertragswirksam erfasste Dividende gemäß [§ 2 Abs. 1 IF-VO](#) noch einmal additiv zu berücksichtigen wäre. Eine solche Auslegung würde jedoch dem Telos des [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) sowie der IF-VO widersprechen, die eine korrekte Einmalerfassung und Fortführung des Ausschüttungspotenzials zum Ziel haben (siehe auch Abschnitt 1.4.). Vor diesem Hintergrund ist dafür Sorge zu tragen, dass es zu keiner doppelten Erfassung kommt und lediglich jene Innenfinanzierungsbestände additiv berücksichtigt werden, die sich noch nicht aufgrund einer phasenkongruenten Gewinnausschüttung bei der Muttergesellschaft auf deren Innenfinanzierung ausgewirkt haben.

5.5. Ausländische Körperschaften

Die Grundsätze des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) über Einlagen und Einlagenrückzahlungen sowie die Innenfinanzierung und offene Ausschüttungen gelten auch für vergleichbare ausländische Körperschaften. Die formale Führung von Evidenzkonten gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988

(dazu Abschnitt 4.) ist – anders als bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften – nicht erforderlich; dies gilt auch für beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften.

Entscheidend ist bei inländischen Anteilsinhabern ausländischer Körperschaften jedoch, dass die Tatsache des Vorliegens einer Einlagenrückzahlung oder einer offenen Ausschüttung durch entsprechende Unterlagen (zB ausländische Jahresabschlüsse in Kombination mit gesellschaftsrechtlichen Beschlüssen) der ausländischen Körperschaft nachgewiesen werden kann. Führen ausländische Körperschaften zu Beweis- bzw. Dokumentationszwecken freiwillig auch formal Evidenzkonten gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#), sind für Zwecke der Ermittlung der Einlagen und der Innenfinanzierung die ausländischen Rechnungslegungsvorschriften – allenfalls in fremder Währung – maßgeblich; eine „Umrechnung“ auf inländische unternehmensrechtliche Grundsätze hat nicht zu erfolgen. Für Zwecke der Innenfinanzierung ist dabei sinngemäß auf eine dem Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag vergleichbare Größe abzustellen.

5.6. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

Bei einer Kapitalberichtigung im Sinne [des Kapitalberichtigungsgesetzes](#), BGBl. Nr. 171/1967, ([Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln](#)) besteht grundsätzlich ein Wahlrecht, ob von dem Vorgang Einlagen- oder Innenfinanzierungsbeträge betroffen sind:

- Soll die Kapitalerhöhung aus Innenfinanzierung gespeist werden, ist die zehnjährige Steuerabhängigkeit im Sinne des [§ 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) zu beachten, sodass dieser Berichtigungsbetrag nach Ablauf der Zehnjahresfrist als Einlagen am indisponibile Einlagen-Subkonto zu erfassen ist (eine zwischenzeitige Evidenz außerhalb des Subkontos ist zu empfehlen). Wird das Nennkapital an den Gesellschafter vor Ablauf dieser Frist ausbezahlt, führt dies zu Einkünften gemäß § 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 und keiner Verminderung der Innenfinanzierung, weil diese bereits im Zuge der Berichtigung gemindert wurde. Wird vor Ablauf der Zehnjahresfrist eine vereinfachte Kapitalherabsetzung vorgenommen, ist die disponible Innenfinanzierung wieder zu erhöhen.
- Soll die Kapitalerhöhung aus Einlagen gespeist werden, hat eine Umgliederung vom disponible Einlagen-Subkonto auf das indisponibile Einlagen-Subkonto zu erfolgen. Wird

vor Ablauf der Zehnjahresfrist eine vereinfachte Kapitalherabsetzung vorgenommen, hat wieder eine Rückbuchung auf das disponibile Einlagen-Subkonto zu erfolgen.

5.7. Erwerb eigener Aktien

5.7.1. Erwerb ohne Einziehung

Beim rechtsgeschäftlichen Erwerb eigener Aktien durch die Aktiengesellschaft ist bei der Beurteilung, ob eine Einlagenrückzahlung vorliegt, darauf abzustellen, ob der Erwerb der Aktien ausschließlich den Aktionären zu Gute kommt – in diesen Fällen liegt eine Einlagenrückzahlung vor – oder ob der Erwerb der Aktien aus Sicht der Aktiengesellschaft auch aus betrieblichen Gründen erfolgt (VwGH 21.09.2016, [2013/13/0120](#)). Bei einem Erwerb aus betrieblichen Gründen werden die Evidenzkonten ohne spätere Einziehung nicht berührt (siehe Abschnitt 5.7.2.).

5.7.2. Erwerb zur Einziehung

Bei einer Kapitalherabsetzung im Zusammenhang mit dem Aktienkauf zum Zwecke ihres Einziehens ist der Stand des indisponible Einlagen-Subkontos in Höhe des Nominales zu vermindern; der übersteigende Teil führt zu einer Minderung des disponibile Einlagen-Subkontos. Bei Einziehen der Aktien nach Ankauf zu Lasten einer gebundenen Rücklage nach der Regelung des [§ 192 Abs. 3 AktG](#) ist die Entgeltzahlung an die Aktionäre ebenso als Fall der endgültigen Minderung des indisponible Einlagen-Subkontos zu werten.

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 führt daher zu einer entsprechenden Minderung der Einlagen-Subkonten.

Das Einziehen von Aktien nach Ankauf zu Lasten einer freien Rücklage oder des Bilanzgewinns im Sinne des [§ 192 Abs. 3 AktG](#) führt zu einer entsprechenden Verminderung des disponibile Einlagen-Subkontos in Höhe der Rücklagenverminderung und insoweit zur Behandlung als Einlagenrückzahlung oder einer Verminderung der disponiblen Innenfinanzierung.

6. Inkrafttretens- und Übergangsbestimmungen

6.1. Materiellrechtlicher Anwendungsbereich von § 4 Abs. 12 EStG 1988 idF StRefG 2015/2016

Für Körperschaften mit Regelwirtschaftsjahr kam dem „Primat der Gewinnausschüttung“ gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 keine materiellrechtliche Bedeutung zu.

Die Vorrangregelung für offene Ausschüttungen gegenüber Einlagenrückzahlungen nach dem StRefG 2015/2016 war lediglich für vor dem 1. Jänner 2016 beschlossene offene Ausschüttungen und Einlagenrückzahlungen anzuwenden ([§ 124b Z 299 lit. a EStG 1988](#)), sofern die offene Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung in einem Wirtschaftsjahr beschlossen wurde, das nach dem 31.07.2015 begann ([§ 124b Z 279 lit. a EStG 1988](#); zB eine Körperschaft mit Bilanzstichtag 30.09. beschließt im Dezember 2015 die Ausschüttung des Bilanzgewinnes des Wirtschaftsjahres 10/2014 - 9/2015).

6.2. Materiellrechtlicher Anwendungsbereich von § 4 Abs. 12 EStG 1988 idF AbgÄG 2015

Das in [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 vorgesehene eingeschränkte Wahlrecht (siehe dazu näher Abschnitt 1.3.1.) zwischen offener Ausschüttung und Einlagenrückzahlung ist erstmalig für nach dem 31.12.2015 beschlossene Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen anzuwenden ([§ 124b Z 279 EStG 1988](#)).

Die in diesem Erlass dargelegte Rechtsansicht des BMF zur Ausübung dieses Wahlrechts findet daher auf sämtliche Beschlussfassungen ab dem 01.01.2016 Anwendung.

6.3. Erstmalige Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung

6.3.1. Zeitpunkt der erstmaligen Ermittlung

Gemäß [§ 124b Z 279 lit. a EStG 1988](#) ist der Stand der Innenfinanzierung erstmalig zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. August 2015 zu ermitteln; bei Körperschaften mit einem Regelwirtschaftsjahr hat diese erstmalige Ermittlung somit per 31.12.2014 zu erfolgen.

6.3.2. Pauschale Ermittlungsmethode

Aus Vereinfachungsgründen sieht [§ 124b Z 279 lit. a EStG 1988](#) vor, dass die erstmalige Ermittlung der Innenfinanzierung pauschal durch Gegenüberstellung des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals gemäß [§ 224 Abs. 3 UGB](#) und des steuerlichen Einlagenstandes gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. August 2015 erfolgen kann (pauschale Ermittlungsmethode).

Das unternehmensrechtliche Eigenkapital gemäß [§ 224 Abs. 3 UGB](#) setzt sich aus dem Nennkapital, den Kapitalrücklagen, den Gewinnrücklagen und dem Bilanzgewinn/Bilanzverlust zusammen. In der Bilanz zum Ermittlungsstichtag ausgewiesene unversteuerte Rücklagen sind für Zwecke der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung zur Gänze als Teil der Gewinnrücklagen zu behandeln.

Soweit steuerliches Surrogatkapital oder verdecktes Eigenkapital unternehmensrechtlich als Fremdkapital oder in einem Sonderposten zwischen Eigen- und Fremdkapital ausgewiesen wurde, kann dies für Zwecke der erstmaligen Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes durch Verminderung des steuerlichen Einlagenevidenzkontos berücksichtigt werden.

Der gemäß [§ 124b Z 279 lit. a EStG 1988](#) pauschal ermittelte erstmalige Stand der Innenfinanzierung ist jedoch gemäß lit. b um umgründungsbedingte Differenzbeträge gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 aus nach dem 31.05.2015 beschlossenen Umgründungen zu kürzen, weil diese Beträge nach dem StRefG 2015/2016 noch gesondert in einem Evidenzkonto zu erfassen waren. Davon erfasst ist der Differenzbetrag zwischen den unternehmensrechtlich angesetzten beizulegenden Werten und den steuerrechtlichen Buchwerten bei sogenannten „Aufwertungsumgründungen“. Solche Beträge berühren den (erstmalig ermittelten) Stand der Innenfinanzierung daher nicht.

	Unternehmensrechtliches Eigenkapital Nennkapital Kapitalrücklagen Gewinnrücklagen (+ unversteuerte Rücklagen) Bilanzgewinn/Bilanzverlust
-	Stand am steuerlichen Einlagenevidenzkonto
=	Erstmaliger Stand der Innenfinanzierung nach der pauschalen Ermittlungsmethode

	gemäß § 124b Z 279 lit. a EStG 1988
-	Umgründungsbedingte Differenzbeträge aus Umgründungen, die nach dem 31.05.2015 beschlossen wurden (§ 124b Z 279 lit. b EStG 1988)

Die pauschale Ermittlungsweise dient der Vereinfachung, kann jedoch unter Umständen zu Abweichungen im Vergleich zur exakten erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung führen. Es steht der Körperschaft daher offen, die Innenfinanzierung exakt zu ermitteln (**Wahlrecht**).

Auch bei der erstmaligen pauschalen Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung ist eine Aufteilung zwischen den disponiblen und indisponiblen Innenfinanzierung vorzunehmen. Der in der Bilanz zum Ermittlungsstichtag ausgewiesene Stand der gebundenen Gewinnrücklage ist für steuerliche Zwecke als indisponible Innenfinanzierung zu behandeln, soweit der Abgabepflichtige nichts anderes nachweist. Darüber hinaus ist der so ermittelte erstmalige Stand der indisponiblen Innenfinanzierung mit dem insgesamt pauschal ermittelten Stand der Innenfinanzierung begrenzt. Ist die erstmalig ermittelte Innenfinanzierung insgesamt negativ, liegt zur Gänze eine negative disponible Innenfinanzierung vor; der Stand der indisponiblen Innenfinanzierung ist in diesem Fall Null.

6.3.3. Pauschale Ermittlung bei Körperschaften ohne UGB-Bilanz

Sofern rückzahlungsfähige Körperschaften rechnungslegungsrechtlichen Sonderbestimmungen unterliegen, auf Grund derer [§ 224 Abs. 3 UGB](#) nicht anzuwenden ist (zB Kreditinstitute gemäß [§ 43 Abs. 1 BWG](#)), haben diese bei Inanspruchnahme der pauschalen erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung die nach den jeweiligen Sondervorschriften ermittelte Passivseite der Bilanz sinngemäß in eine nach dem UGB ermittelte Passivseite überzuleiten und sohin die als unternehmensrechtliches Eigenkapital qualifizierten Positionen für die pauschale Ermittlung der Innenfinanzierung heranzuziehen. Davon abzuziehen ist der steuerliche Einlagenstand gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#); zu steuerlichem Surrogatkapital und verdecktem Eigenkapital, das unternehmensrechtlich als Fremdkapital oder als Sonderposten zwischen Eigen- und Fremdkapital ausgewiesen wurde siehe Abschnitt 6.3.2.

6.3.4. Exakte Ermittlungsmethode

Die exakte Ermittlung des erstmaligen Standes der Innenfinanzierung zum letzten Bilanzstichtag vor dem 01.08.2015 hat auf Grundlage der historischen Jahresabschlüsse nach Unternehmensrecht unter Berücksichtigung der in [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 vorgesehenen Grundsätze zur laufenden Ermittlung der Innenfinanzierung zu erfolgen (**exakte Ermittlungsmethode**). Im Unterschied zur pauschalen Ermittlungsmethode, die statisch an die Bilanz zum maßgeblichen Stichtag anknüpft, muss nach der exakten Ermittlungsmethode die Innenfinanzierung seit der Gründung der Körperschaft ausgehend von den jährlichen unternehmensrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnungen der Körperschaft dynamisch ermittelt werden. Folglich setzt sich der exakt ermittelte erstmalige Stand der Innenfinanzierung in einer Totalbetrachtung aus den über die Jahre seit der Gründung der Körperschaft aufsummierten unternehmensrechtlichen Jahresüberschüssen und Jahresfehlbeträgen iSd UGB zusammen.

Von diesem Gesamtbetrag sind die in diesem Zeitraum aufsummierten offenen Ausschüttungen der Körperschaft abzuziehen. Entsprechend den laufenden Ermittlungsgrundsätzen nach [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 sind darüber hinaus von diesem Gesamtbetrag die in diesem Zeitraum erfolgten aufsummierten verdeckten Einlagen sowie die erhaltenen Einlagenrückzahlungen abzuziehen, sofern diese den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag der Körperschaft erhöht haben.

Die in [§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 noch vorgesehene Regelung für umgründungsbedingte Differenzbeträge, welche den Stand der Innenfinanzierung zunächst nicht berühren sollen, hat im Rahmen der exakten erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung zum letzten Bilanzstichtag vor dem 01.08.2015 wie auch bei der pauschalen Ermittlungsmethode nur insoweit Bedeutung, als solche umgründungsbedingten Differenzbeträge nach dem 31.05.2015 beschlossene Umgründungen betreffen.

Auch die erst mit [§ 4 Abs. 12 Z 4 dritter Satz EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 vorgesehene Regelung für umgründungsbedingte Aufwertungsgewinne, welche die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß erhöhen, indem sie nach den Vorschriften des UGB ausgeschüttet werden können, hat für die exakte erstmalige Ermittlung der

Innenfinanzierung keine Bedeutung, da hierfür ausschließlich die in [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 vorgesehenen Grundsätze der laufenden Innenfinanzierungsermittlung heranzuziehen sind.

Daher sind bei der erstmaligen exakten Ermittlung die Umgründungen grundsätzlich in Abhängigkeit von der unternehmensrechtlichen Auswirkung auf den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag der Jahre bis zum Ermittlungsstichtag unmittelbar innenfinanzierungswirksam, ohne dass es hierfür einer Korrektur bedarf. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Körperschaft gemäß [§ 3 zweiter Satz If-VO](#) für Zwecke der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung diese VO auf Umgründungen anwendet, die vor dem 31. Mai 2015 beschlossen wurden (siehe dazu UmgrStR 2002 Rz 379 ff).

Gründung Körperschaft (= Innenfinanzierungsstand 0)	
+/-	Summe der jährlichen Jahresüberschüsse/Jahresfehlbeträge iSd UGB
-	Summe der offenen Ausschüttungen
-	Summe der verdeckten Einlagen und erhaltenen Einlagenrückzahlungen
=	Erstmaliger Stand der Innenfinanzierung nach der exakten Ermittlungsmethode (§ 4 Abs. 12 EStG 1988 idF StRefG 2015/2016)
-	Umgründungsbedingte Differenzbeträge aus Umgründungen, die nach dem 31.05.2015 beschlossen wurden (§ 124b Z 279 lit. b EStG 1988)

6.3.5. Vereinfachte exakte Ermittlungsmethode

In der Praxis hat sich gezeigt, dass die pauschale Ermittlungsmethode teilweise zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen kann, da sie die tatsächlich vorhandene Innenfinanzierung einer Kapitalgesellschaft auf Grund mancher in der Vergangenheit verwirklichter Sachverhalte möglicherweise nicht adäquat wiedergibt (insbesondere bei nicht durchgebuchten Großmütterzuschüssen, , Aufwertungsumgründungen mit steuerlicher Buchwertfortführung oder bei unternehmensrechtlich als Beteiligungsertrag verbuchten Einlagenrückzahlungen). Gleichzeitig ist es für schon seit mehreren Jahrzehnten bestehende Kapitalgesellschaften mangels vorhandener Unterlagen oftmals nicht möglich, den Stand der Innenfinanzierung von der Gründung der Gesellschaft an nach der in Abschnitt 6.3.4. beschriebenen Methode genau zu entwickeln.

Es bestehen daher keine Bedenken, bei Inanspruchnahme der genauen Ermittlungsmethode durch die Kapitalgesellschaft den erstmaligen Stand der Innenfinanzierung mittels [§ 124b Z 279 EStG 1988](#) zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. August 2006 entsprechend der in Abschnitt 6.3.2. beschriebenen pauschalen Ermittlungsmethode zu ermitteln und in weiterer Folge nach der in Abschnitt 6.3.4. beschriebenen exakten Ermittlungsmethode bis zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. August 2015 weiter zu entwickeln.

Da der Gesetzgeber ein Wahlrecht zwischen zwei Ermittlungsmethoden vorsieht und der pauschalen Methode bereits ein Schätzungscharakter immanent ist, bleibt für eine darüberhinausgehende Schätzung iSd [§ 184 BAO](#) kein Raum.

6.4. Fortführung des erstmalig ermittelten Standes der Innenfinanzierung

Zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. August 2015 erstmalig exakt oder pauschal ermittelte Stände der Innenfinanzierung sind gemäß [§ 124b Z 279 lit. c EStG 1988](#) nach Maßgabe von [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) idF des StRefG 2015/2016 bis zum 31.12.2015 fortzuführen und danach gemäß [§ 124b Z 299 lit. b erster Teilstrich EStG 1988](#) nach Maßgabe von [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 fortzuführen.

Zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. August 2015 erstmalig ermittelte gesondert evidenzierte umgründungsbedingte Differenzbeträge sind gemäß [§ 124b Z 279 lit. c EStG 1988](#) bis zum 31.12.2015 ebenfalls nach Maßgabe von [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 fortzuführen. Dieses Evidenzkonto war gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 in diesem Zeitraum zu vermindern und das Innenfinanzierungskonto entsprechend zu erhöhen, soweit das aufgewertete Vermögen veräußert wurde oder auf andere Weise aus dem Betriebsvermögen ausschied und es daher auch steuerlich zu einer Realisierung der stillen Reserven in den aufgewerteten Wirtschaftsgütern kam.

Ab 2016 sind gemäß [§ 124b Z 299 lit. b zweiter Teilstrich EStG 1988](#) diese umgründungsbedingten Differenzbeträge nicht mehr gesondert in Evidenz zu halten. Bisher erfasste umgründungsbedingte Differenzbeträge erhöhen den fortzuführenden Stand der Innenfinanzierung jedoch erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem sie nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches ausgeschüttet werden können.

6.5. Erweiterung des Evidenzkontos um die Innenfinanzierung

Gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 haben Körperschaften ab der Veranlagung 2016 neben dem Stand der Einlagen auch den Stand der Innenfinanzierung gesondert am Evidenzkonto zu erfassen. Die Evidenzierung der Innenfinanzierung hat dabei sinngemäß nach den für die Evidenzierung von Einlagen vorgesehenen Vorschriften zu erfolgen. Das – um die Innenfinanzierung erweiterte – Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung der Körperschaft anzuschließen; erstmalig somit anlässlich der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2016. Auf diesem Evidenzkonto ist dabei auch der erstmalig ermittelte Stand der Innenfinanzierung zum letzten Bilanzstichtag vor dem 01.08.2015 anzugeben und die laufende Fortentwicklung des Innenfinanzierungsstandes bis zum Beginn des Wirtschaftsjahres 2016 (2015/2016) darzustellen.

Zweckmässigerweise wird die Körperschaft dabei auch bekanntzugeben haben, ob die erstmalige Ermittlung der Innenfinanzierung in pauschaler oder in – allenfalls vereinfachter – exakter Form erfolgt ist. Die rechnerische Ermittlung des erstmaligen Standes der Innenfinanzierung und die historischen Jahresabschlüsse, welche hierfür die Grundlage gebildet haben, sind jedoch nicht der Körperschaftsteuererklärung 2016 anzuschließen, sondern lediglich im Falle einer abgabenbehördlichen Prüfung offenzulegen.

6.6. Außerkrafttreten des bisherigen Einlagenrückzahlungserlasses vom 31.03.1998, 06 0257/1- IV/6/98

Mit diesem Erlass werden der bisherige Einlagenrückzahlungserlass und die bisherige Information des BMF zur erstmaligen Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung von Kapitalgesellschaften vom 04.11.2016, BMF-010203/0359-VI/6/2016, aufgehoben und treten mit diesem Erlass außer Kraft. Dabei gilt Folgendes:

1. Die im Erlass vom 31.03.1998, 06 0257/1-IV/6/98 („Einlagenrückzahlungserlass“), dargelegte Rechtsansicht des BMF zur Entscheidungsfindung betreffend Einlagenrückzahlungen findet letztmalig auf sämtliche Beschlussfassungen vor dem 01.01.2016 Anwendung (zur Entscheidungsfindung für Beschlussfassungen nach dem 01.01.2016 siehe bereits Abschnitt 1.3.).

2. Bis zum Veranlagungsjahr 2016 erfolgte Verlustübernahmen im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages können weiterhin entsprechend der bisherigen Sichtweise in Abschnitt 2.2.4 Z 3 des Einlagenrückzahlungserlasses vom 31.03.1998, 06 0257/1-IV/6/98 nicht als steuerliche Einlage behandelt werden; für Verlustübernahmen ab dem Veranlagungsjahr 2017 gilt Abschnitt 5.3. dieses Erlasses.
3. Sollten Körperschaften die Körperschaftsteuererklärung 2016 bereits vor Veröffentlichung dieses Erlasses abgegeben haben, bestehen keine Bedenken, wenn diese den ursprünglich ermittelten erstmaligen Stand der Innenfinanzierung sowie ein bereits nach Maßgabe des bisherigen Einlagenrückzahlungserlasses der Körperschaftsteuererklärung 2016 angeschlossenes Evidenzkonto entsprechend einer der in Abschnitt 6.3. dargestellten Ermittlungsmethoden neu ermitteln und das entsprechend neu erstellte bzw. adaptierte Evidenzkonto nachreichen. In diesem Zusammenhang treten keine Säumnisfolgen ein.

Anhang I: Evidenzkontoführung für kleine und mittelgroße GmbH

Auswirkungen der bilanziellen Erleichterung auf das Evidenzkonto sowie die Wahlrechtsausübung

Grundsätzlich unterscheiden sich die Regelungen zur Evidenzkontenführung nicht von den unter Abschnitt 4. beschriebenen Regelungen. Da aber kleine und mittelgroße GmbH keine gebundenen Kapital- und Gewinnrücklagen aufweisen, ergeben sich aus praktischer Sicht folgende Erleichterungen betreffen die Evidenzkontoführung:

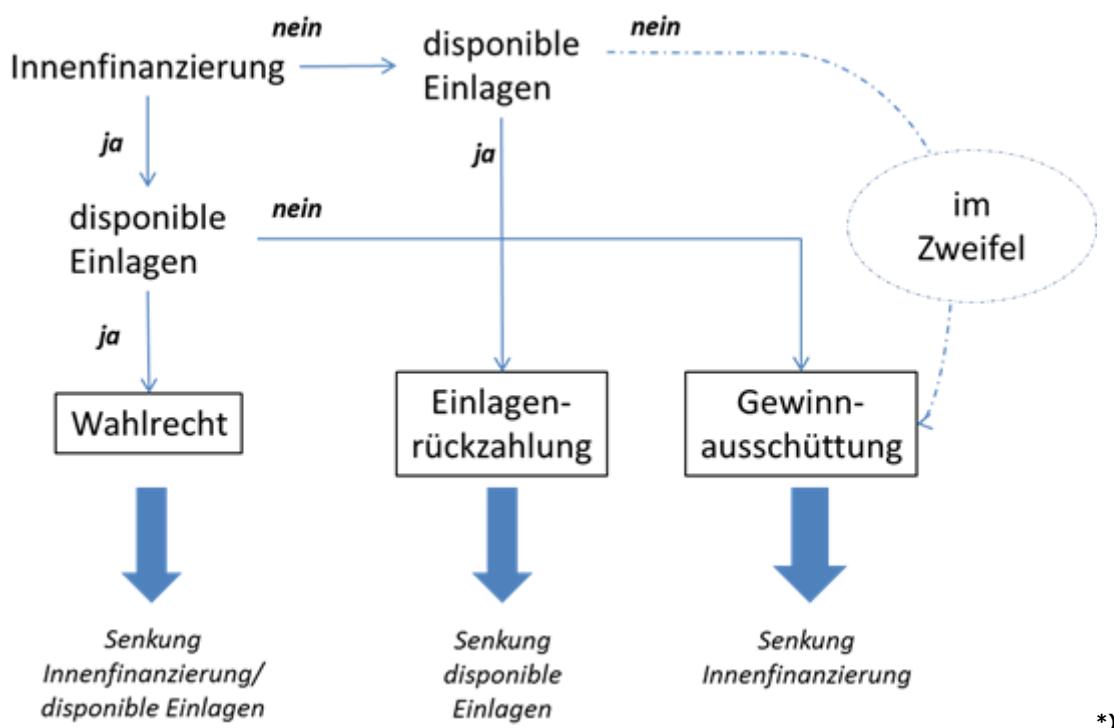
- Indisponible Einlagen können ausschließlich die im Nennkapital enthaltenen Einlagen darstellen. Daher können Veränderungen der indisponiblen Einlagen nur durch Kapitalerhöhungen- und Kapitalherabsetzungen erfolgen. Ohne bilanzielle Disposition können indisponible Einlagen weder gebildet noch aufgelöst werden (siehe dazu näher Abschnitt 4.2.1.2. erster bis dritter sowie fünfter Bulletpoint).
- Alle Einlagen, die nicht am Nennkapitel enthalten sind (indisponible Einlagen), sind als disponibile Einlagen jederzeit – unabhängig von der bilanziellen Darstellung dieser Größen – für Einlagenrückzahlungen verwendbar.
- Die Innenfinanzierung kann als einheitliche Größe dargestellt werden; eine Untergliederung in disponibile und indisponible Größen hat nicht zu erfolgen. Die Rückführung von Innenfinanzierung im Wege einer Gewinnausschüttung kann folglich unabhängig von der bilanziellen Darstellung dieser Größen erfolgen.

Allenfalls kann sich für einzelne Gesellschaften die Pflicht zur Führung eines Surrogatkapital-Subkontos bzw. eines Darlehenskapital-Subkontos ergeben (siehe Abschnitt 4.2.5. sowie 4.2.6.).

Zur zeitlichen Erfassung von Vorgängen am Evidenzkonto siehe Abschnitt 4.3.1.

Auch bei den materiellen Voraussetzungen, die zur Ausübung des Wahlrechts zwischen Einlagenrückzahlung und Gewinnausschüttung erfüllt sein müssen, können durch die unterschiedlichen Anforderungen an die Bilanzierung folgende vereinfachte Regelungen abgeleitet werden:

- Um eine steuerliche Einlagenrückzahlung vornehmen zu können, müssen disponible Einlagen vorhanden sein. Sind disponible Einlagen vorhanden, kann eine Einlagenrückzahlung maximal in dieser Höhe beschlossen werden. Ein Ausschüttungsbetrag der in den disponiblen Einlagen nicht Deckung findet, stellt jedenfalls eine steuerliche Gewinnausschüttung dar, der die Innenfinanzierung mindert.
- Um eine steuerliche Gewinnausschüttung vorzunehmen, muss eine positive Innenfinanzierung vorhanden sein. Ist eine positive Innenfinanzierung vorhanden, kann in dieser Höhe eine Gewinnausschüttung beschlossen werden. Liegt keine positive Innenfinanzierung vor, ist eine unternehmensrechtliche Ausschüttung als Einlagenrückzahlung zu behandeln, wenn disponible Einlagen vorhanden sind. Sind weder disponible Einlagen noch eine positive Innenfinanzierung vorhanden, liegt im Zweifel eine steuerliche Gewinnausschüttung vor.



^{*)} Redaktionelle Anmerkung: Aufgrund eines redaktionellen Versehens wurde in der am 28. September 2017 als BMF-AV Nr. 136/2017 veröffentlichten Fassung dieses Erlasses im Anhang I die Grafik nicht korrekt dargestellt. Im Rahmen der Neuveröffentlichung am 2. November 2017 wurde die Grafik richtiggestellt.

Darstellung der Evidenzkonten

Beispiel:

Die kleine C-GmbH weist in ihren Jahresabschlüssen zum 31.12.X1 und zum 31.12.X2 folgende Eigenkapitalstruktur aus:

	31.12.X1	31.12.X2
Eingefordertes Nennkapital	35.000	35.000
Kapitalrücklagen	3.000	0
Gewinnrücklagen	0	0
Bilanzgewinn	-10.000	-3.000

Dabei weist die A-GmbH folgende Evidenzkontenstände zum 31.12.X1 auf:

Evidenzsubkonten	Beginn Wj X2
indisponible Einlagen	35.000
disponible Einlagen	3.000
Innenfinanzierung	-10.000

Alternativ kann auch eine Darstellung gewählt werden, die der bisherigen, an die unternehmensrechtliche Eigenkapitaldarstellung angelehnten, Subkontentechnik – erweitert um die Innenfinanzierung – entspricht:

Evidenzsubkonten	Stand
Nennkapital-Subkonto (= indisponibel)	35.000
Kapitalrücklagen-Subkonto (= disponibel)	3.000
Gewinnrücklagen-Subkonto (= disponibel)	0
Bilanzgewinn-Subkonto (= disponibel)	0
Innenfinanzierungs-Subkonto	-10.000

Folgende Geschäftsfälle haben sich im Jahr X2 ereignet:

1. Die A-GmbH erzielt einen Jahresfehlbetrag von 1.000, wobei der steuerliche Verlust 800 beträgt.
2. Aufgrund der laufenden Verluste, leisten die Gesellschafter einen Zuschuss zur Verlustabdeckung iHv 5.000.

3. Zum Bilanzstichtag 31.12.X2 erfolgt eine Auflösung der ungebundenen Kapitalrücklage von 3.000 zur Verlustabdeckung, wobei dieser Vorgang keine Auswirkungen auf die Qualifikation dieses Betrages als disponibile Einlagen nach sich zieht.

Das Evidenzkonto weist daher folgende Entwicklungen aus:

Evidenzsubkonten	Beginn Wj X2	Zugang	Abgang	Umbuchung	Ende Wj X2
indisponible Einlagen	35.000				35.000
disponible Einlagen	3.000	+5.000 (2)			8.000
Innenfinanzierung	-10.000		-1.000 (1)		-11.000

Alternativ kann auch folgende Darstellung verwendet werden:

Evidenzsubkonten	Beginn Wj X2	Zugang	Abgang	Umbuchung	Ende Wj X2
Nennkapital-Subkonto (= indisponibel)	35.000				35.000
Kapitalrücklagen-Subkonto (= disponibel)	3.000			-3.000 (3)	0
Gewinnrücklagen-Subkonto (= disponibel)	0				
Bilanzgewinn-Subkonto (= disponibel)	0	+5.000 (2)		+3.000 (3)	8.000
Innenfinanzierungs- Subkonto	-10.000		-1.000 (1)		-11.000

Folgende Geschäftsfälle haben sich im Jahr X3 ereignet:

- Die A-GmbH erzielt einen Jahresüberschuss von 5.000, wobei der steuerliche Gewinn nur 3.700 beträgt.
- Ein neuer Gesellschafter ist im Jahr X3 im Wege einer Kapitalerhöhung iHv 10.000 unter Ausschluss der übrigen Gesellschafter eingetreten und hat neben seiner Einlage auch ein Agio iHv 4.000 gezahlt.
- Zum Bilanzstichtag 31.12.X2 wird ein Betrag von 1.000 einer Gewinnrücklage zugewiesen, wobei dieser Vorgang sich nicht in den Evidenzkonten widerspiegelt, weil die Innenfinanzierung als einheitliche Größe dargestellt wird.

31.12.X3

<i>Eingefordertes Nennkapital</i>	45.000
<i>Kapitalrücklagen</i>	4.000
<i>Gewinnrücklagen</i>	1.000
<i>Bilanzgewinn</i>	1.000

Das Evidenzkonto weist daher folgende Entwicklungen aus:

Evidenzsubkonten	Beginn Wj X3	Zugang	Abgang	Umbuchung	Ende Wj X3
<i>indisponible Einlagen</i>	35.000	+10.000 (2)			45.000
<i>disponible Einlagen</i>	8.000	+4.000 (2)			12.000
<i>Innenfinanzierung</i>	-11.000	+5.000 (1)			-6.000

Alternativ kann auch folgende Darstellung verwendet werden:

Evidenzsubkonten	Beginn Wj X3	Zugang	Abgang	Umbuchung	Ende Wj X3
<i>Nennkapital-Subkonto (= indisponibel)</i>	35.000	+10.000			45.000
<i>Kapitalrücklagen-Subkonto (= disponibel)</i>	0	+4.000			4.000
<i>Gewinnrücklagen-Subkonto (= disponibel)</i>	0				0
<i>Bilanzgewinn-Subkonto (= disponibel)</i>	8.000				8.000
<i>Innenfinanzierungs- Subkonto</i>	-11.000	+5.000			-6.000

Im Jahr X4 soll der gesamte Bilanzgewinn des Jahres X3 iHv 1.000 ausgeschüttet werden. Da die Innenfinanzierung der A-GmbH negativ ist, besteht kein Wahlrecht die Ausschüttung aus Gewinnausschüttung zu behandeln; die Ausschüttung hat steuerlich zwingend als Einlagenrückzahlung zu erfolgen, weil ausreichend disponible Einlagen (iHv 12.000) vorhanden sind. Durch die Einlagenrückzahlung sind die disponiblen Einlagen – in erster Linie das Bilanzgewinn-Subkonto – um 1.000 zu vermindern.

Findet im Jahr X4 zudem eine ordentliche Kapitalherabsetzung iHv 10.000 statt, stellt diese ebenso eine Einlagenrückzahlung dar. In diesem Fall ist das indisponible Einlagen-Subkonto – bzw. das Nennkapital-Subkonto – um 10.000 zu vermindern.

Anhang II: Mögliche Eigenkapitalbewegungen und ihre Auswirkungen auf die Evidenzkonten

VON	AUF	BEZEICHNUNG	AUSWIRKUNG auf Evidenzkonten
Nennkapital	Gesellschafter	ordentliche Kapitalherabsetzung	primäre Verminderung der indisponiblen Einlagen; soweit keine Deckung besteht: Wahlrecht
Nennkapital	Bilanzgewinn	vereinfachte Kapitalherabsetzung	Umgliederung von indisponiblen Einlagen (soweit vorhanden) auf disponibile Einlagen
Nennkapital	gebundene Kapitalrücklagen	§ 229 Abs. 2 Z 4 UGB	keine Auswirkung (indisponibel bleibt indisponibel)
gebundene Kapitalrücklage	Bilanzgewinn	Rücklagenauflösung bei Bilanzverlust	Umgliederung von indisponiblen Einlagen auf disponibile Einlagen
gesetzliche Gewinnrücklage	Bilanzgewinn	Rücklagenauflösung bei Bilanzverlust	Umgliederung von indisponibler Innenfinanzierung (soweit vorhanden) auf disponibile Innenfinanzierung
ungebundene Kapitalrücklage	Bilanzgewinn	Rücklagenauflösung	keine Auswirkung (disponibile Einlage bleibt disponibel)
Bilanzgewinn	Gesellschafter	Ausschüttung/ Einlagenrückzahlung	wahlweise Minderung der disponiblen Einlagen oder disponiblen Innenfinanzierung soweit vorhanden, ansonsten Minderung der indisponiblen Innenfinanzierung (soweit vorhanden) und anschließend der disponiblen Innenfinanzierung ins Negative
Gesellschafter	Nennkapital	ordentliche Kapitalerhöhung	Erhöhung der indisponiblen Einlagen
andere Gesellschaft	Nennkapital	manche Umgründungen	Erhöhung der indisponiblen Einlagen und der disponiblen Innenfinanzierung um vorhandene Stände bei der übertragenden Körperschaft
Bilanzgewinn	Nennkapital	Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	Wahlrecht, ob disponible Innenfinanzierung vermindert wird (+ gesonderte Evidenzierung) oder disponibile Einlagen zu indisponiblen Einlagen werden
ungebundene Kapitalrücklage	Nennkapital	Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	Wahlrecht, ob disponible Innenfinanzierung vermindert wird (+ gesonderte Evidenzierung) oder disponibile Einlagen zu indisponiblen Einlagen werden

ungebundene Gewinnrücklage	Nennkapital	Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	Wahlrecht, ob disponible Innenfinanzierung vermindert wird (+ gesonderte Evidenzierung) oder disponible Einlagen zu indisponiblen Einlagen werden
Gesellschafter	gebundene Kapitalrücklagen	§ 229 Abs. 2 Z 1 bis 3 UGB	Erhöhung der indisponiblen Einlagen
andere Gesellschaft	gebundene Kapitalrücklagen	manche Umgründungen	Erhöhung der indisponiblen Einlagen und der disponiblen Innenfinanzierung um vorhandene Stände bei der übertragenden Körperschaft
Jahresüberschuss	gesetzliche Gewinnrücklage	Rücklagendotierung	Umgliederung disponible Innenfinanzierung auf indisponible Innenfinanzierung
Gesellschafter	ungebundene Kapitalrücklagen	Einlage	Erhöhung der disponiblen Einlagen
andere Gesellschaft	ungebundene Kapitalrücklagen	manche Umgründungen	Erhöhung der disponiblen Einlagen und disponiblen Innenfinanzierung um vorhandene Stände bei der übertragenden Körperschaft; zudem Erhöhung der Innenfinanzierung bei Wegfall einer Ausschüttungssperre gemäß § 235 UGB
Bilanzgewinn	ungebundene Kapitalrücklagen	Rücklagenbildung	keine Auswirkungen (disponible Einlagen bleibt disponibel)
andere Gesellschaft	Bilanzgewinn	manche Umgründungen	Erhöhung der disponiblen Einlagen und disponiblen Innenfinanzierung um vorhandene Stände bei der übertragenden Körperschaft; zudem Erhöhung bei Wegfall einer Ausschüttungssperre gemäß § 235 UGB Bildung von indisponibler Innenfinanzierung nur bei Bildung einer gebundenen Gewinnrücklage
Jahresüberschüsse/-fehlbeträge	Bilanzgewinn/Bilanzverlust	operatives Ergebnis	erhöht und mindert die disponible Innenfinanzierung
Jahresüberschuss	ungebundene Gewinnrücklage	Rücklagendotierung	keine Auswirkungen (disponible Innenfinanzierung bleibt disponibel)
ungebundene Gewinnrücklage	Bilanzgewinn	Rücklagenauflösung	keine Auswirkungen (disponible Innenfinanzierung bleibt disponibel)

Bundesministerium für Finanzen, 27. September 2017