



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr1, vertreten durch steuerlVertr., Rform., Adr2, vom 12. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch FAVetr, vom 9. März 2005 betreffend das Ansuchen um Gutschrift und Rückzahlung der abgeführten Kapitalertragsteuer in Höhe von € 112.500,00 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 2. Juli 2004 langte eine **Kapitalertragsteuer-Anmeldung** der Berufungswerberin (Bw.) ein, in der sie erklärte, dass laut Beschluss vom 24. Juni 2004 Kapitalerträge in Höhe von € 900.000,00 aus dem Jahr 2003 zugeflossen seien (§ 95 EStG). Es wurde weiters erklärt, dass der Betrag von € 112.500,00 an Kapitalertragsteuer einbehalten worden sei und aufgrund der Ausschüttung an XY, Privatstiftung, Ort1, Steuer-Nr. xxx, der Steuerabzug bei einem Kapitalertrag von € 450.000,00 unterblieben sei.

Die Bw. legte in der Folge auch den **Umlaufbeschluss** (§ 34 GmbHG), erstellt am 21. Juni 2004 vor, aus dem ua Folgendes hervorgeht:

Die Gesellschafter der vormBw. (damaliger Firmenwortlaut der Bw.) und zwar

| | <i>Anteile am Stammkapital</i> | | |
|-------------------------|--------------------------------|------------|------|
| XY Privatstiftung, Ort1 | € | 545.046,26 | 50 % |
| YZ, in Ort2 | € | 545.046,26 | 50 % |

| | | | |
|---------------|---|--------------|-------|
| <i>Gesamt</i> | € | 1,090.092,52 | 100 % |
|---------------|---|--------------|-------|

erklären sich mit der Abstimmung im schriftlichen Wege einverstanden und fassen einstimmig folgende Beschlüsse:

1. Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31.12.2003

Der Jahresabschluss 2003 wird genehmigt und gilt damit als festgestellt.

2. Verwendung des Bilanzergebnisses 2003

Der Jahresabschluss 2003 weist einen Jahresgewinn von € 883.955,61 aus. Zusammen mit dem bestehenden Gewinnvortrag von € 465.379,00 ergibt sich ein Bilanzgewinn von € 1,349.334,61. Über Vorschlag wird hiermit der Beschluss gefasst, einen Teil des Bilanzgewinnes von € 900.000,00 an die Gesellschafter auszuschütten und den Rest in Höhe von € 449.334,61 auf neue Rechnung vorzutragen.

Die Auszahlung bzw. Gutschrift an die Gesellschafter erfolgt am 24. Juni 2004.

....

Als Anlage zum Jahresabschluss zum 31.12.2003 wurde das steuerliche Evidenzkonto folgendermaßen dargestellt:

Steuerliches Evidenzkonto gemäß § 4 (12) EStG

| | <i>Stand 01.01.2003</i> | <i>+ Zugang - Abgang</i> | <i>Stand 31.12.2003</i> |
|----------------------------------|-----------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| <i>Einbezahltes Stammkapital</i> | <i>1,090.092,52</i> | | <i>1,090.092,52</i> |
| <i>Gesellschafterzuschüsse</i> | <i>4,448.287,55</i> | | <i>0,00</i> |
| <i>Ausschüttung)x</i> | <i>0,00</i> | <i>-625.637,00</i> | <i>3,822.650,55</i> |
| | <i>5,538.380,07</i> | <i>0,00</i> | <i>4,912.743,07</i> |

)x Begrenzung der KEST-freien Rückzahlung durch die vorhandenen Anschaffungskosten der Gesellschafter in Höhe von € 625.641,40.

Am 15. November 2004 (eingelangt beim Finanzamt Salzburg-Land am 19. November 2004) stellte der steuerliche Vertreter der Bw. einen so genannten **Berichtigungsantrag KEST**, der im Wesentlichen folgenden Inhalt hatte:

Die Gesellschafter der Bw. hätten mit Umlaufbeschluss vom 21. Juni 2004 eine Ausschüttung in Höhe von € 900.000,00 beschlossen. Von dieser Ausschüttung seien € 450.000,00 auf YZ entfallen.

Bei der Ausschüttung in Höhe von € 900.000,00 handle es sich um eine Einlagenrückgewähr gemäß § 4 Abs. 12 EStG aus dem steuerlichen Evidenzkonto, welches zum Stichtag 31.12.2003 insgesamt € 4,912.743,07 betragen habe.

Obwohl eine Einlagenrückgewähr nach § 4 Abs. 12 EStG vorliege, habe die Bw. diese Ausschüttung zu Unrecht als Gewinnausschüttung behandelt und aus dem Anteil des YZ die Kapitalertragsteuer mit 25 % aus € 450.000,00 und somit in Höhe von € 112.500,00 an das Finanzamt X zu Steuer-Nr. yyy abgeführt. Abfuhr und Zahlung wurden am Finanzamt mit 5.7.2004 in Höhe von € 112.500,00 am angeführten Abgabekonto gebucht.

Es werde daher der Antrag gestellt, die zu Unrecht abgeführte Kapitalertragsteuer in Höhe von € 112.500,00 wiederum dem Abgabenkonto der Bw. gutzuschreiben und an Herrn YZ zur Rückzahlung zu bringen.

Das Ansuchen betreffend Gutschrift und Rückerstattung der abgeführten Kapitalertragsteuer in Höhe von € 112.500 wurde mit **Bescheid des Finanzamtes vom 9. März 2005** als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid enthielt folgende Begründung:

Der Pflichtige hat grundsätzlich das Wahlrecht, ob er aus dem Bilanzgewinn oder aus den Einlagen laut Evidenzkonto ausschüttet.

Im Umlaufbeschluss vom 21.6.2004 wurde ausdrücklich der Beschluss gefasst, die Ausschüttung aus einem Teil des Jahresgewinnes 2003 und des Gewinnvortrages vorzunehmen. Es wurde also eine klare Gewinnverwendung vorgenommen.

Die Wirkung eines ordnungsgemäß zustande gekommenen Umlaufbeschlusses besteht darin, dass der Beschlussinhalt als Wille der Gesellschaft verbindlich festgelegt wird. Wirksam gefasste Beschlüsse können dabei nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung nur dann aufgehoben werden, solange sie noch nicht zu Berechtigungen bestimmter Personen geführt haben. Der vorliegende Gewinnverwendungsbeschluss begründet derartige Ansprüche der Gesellschafter und kann daher nicht mehr aufgehoben werden. (vgl. Koppensteiner, GmbHG.-Kommentar, §34 Tz. 7f.).

Eine Ausschüttung ist zudem mit dem Abfluss der Gewinnanteile vollzogen. Die vollzogene Ausschüttung kann nicht durch Änderung eines vorher gefassten Gewinnverteilungsbeschlusses mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht oder in wesentlichen Punkten abgeändert werden.

Gegen den abweisenden Bescheid wurde **Berufung** erhoben, die folgendermaßen begründet wurde:

Der Rechtsansicht des Finanzamtes, die sich ausschließlich auf Handelsrecht bzw. Gesellschaftsrecht beziehe, sei Folgendes entgegen zu halten:

Eine Ausschüttung aus einer GmbH an die Gesellschafter könne immer nur gemäß § 82 GmbHG aus dem Bilanzgewinn erfolgen.

§ 4 Abs. 12 EStG regle die Einlagenrückzahlung von Körperschaften. In dieser Bestimmung fänden sich keinerlei Regelungen darüber, dass in einem Ausschüttungsbeschluss für den Fall einer Einlagenrückzahlung im Ausschüttungsbeschluss darauf hingewiesen werden muss, dass nicht aus dem Bilanzgewinn, sondern aus den Einlagen laut Evidenzkonto ausgeschüttet werde. Somit würde die Rechtsansicht der Abgabenbehörde in der Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG keine Deckung finden.

Laut Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, TZ 994, führe die Rückgewähr von Kapital beim Gesellschafter nach der Judikatur als contrarius actus zur Einlage nicht zu Kapitalerträgen, sondern zu einer Minderung des Beteiligungsansatzes, auch wenn die Kapitalrückzahlung handelsrechtlich in die äußere Erscheinungsform einer Gewinnausschüttung gekleidet ist. Danach führe die Rückzahlung von Einlagen zu einer

steuerneutralen Minderung des Beteiligungsansatzes, womit sich in der Regel keine steuerlichen Auswirkungen ergeben würden, und zwar auch dann nicht, wenn die Rückzahlung im Wege einer Einkommensverwendung (Ausschüttung) erfolge.

Dies bestätigte auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. März 2000, 96/13/0175, wonach die Steuerneutralität von Einlagenrückzahlungen auch dann gegeben sei, wenn sie aus handelsrechtlichen Gründen in der äußeren Erscheinungsform einer Gewinnausschüttung erfolge.

Nach diesem Erkenntnis sei auch im Fall einer handelsrechtlichen Gewinnausschüttung eine Einlagenrückzahlung anzunehmen, wenn es gelinge, hierfür einen entsprechenden Nachweis zu führen. Im gegenständlichen Fall ergebe sich der Nachweis aus dem steuerlichen Evidenzkonto gemäß § 4 Abs. 12 EStG, welches zum 31.12.2004 im Rahmen der Erstellung der Steuererklärungen erstellt werde (vgl. auch KStRI TZ 928).

Das Finanzamt legte die Berufung ohne die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Aus dem **Veranlagungsakt (Jahresabschlüsse)** ist ua Folgendes ersichtlich:

Darstellung Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag, Bilanzgewinn/Bilanzverlust usw.

| Jahr 1998 | Betrag in S | Betrag in € |
|--|--------------------|--------------------|
| Jahresfehlbetrag | - 5,902.763,22 S | |
| (Auflösung/Zuweisung unverteuerter Rücklagen, Zuweisung zu Gewinnrücklagen) gesamt | -22.543,00 S | |
| Jahresverlust | -5,925.306,22 S | |
| Verlustvortrag | -12,097.404,70 S | |
| Bilanzverlust | - 18,022.710,92 S | |
| Jahr 1999 | | |
| Ergebnis des gewöhnlichen Geschäftstätigkeit | - 7,508.976,47 S | |
| Außerordentliche Erträge | 7,035.529,67 S | |
| Jahresfehlbetrag | - 497.526,80 S | |
| (Auflösung/Zuweisung unverteuerter Rücklagen, Zuweisung zu Gewinnrücklagen) | | |

| | | |
|---|-------------------|----------------|
| gesamt | - 11.472,00 S | |
| Jahresverlust | - 508.998,80 S | |
| Verlustvortrag | - 18.022.710,92 S | |
| Bilanzverlust | - 18.531.709,72 S | |
| Jahr 2000 | | |
| Jahresfehlbetrag | - 9.898.099,27 S | |
| Auflösung IFB | 62.415,00 S | |
| Auflösung nicht gebundener Kapitalrücklagen | 18.952.656,91 S | |
| Zuweisung zu IFB | 9.742,00 S | |
| Zuweisung Gewinnrücklage | 59.747,00 S | |
| Verlustvortrag | - 18.531.709,72 S | |
| Bilanzverlust | - 9.484.226,08 S | |
| Jahr 2001 | | |
| Jahresüberschuss | 574.910,20 S | 41.780,35 € |
| Auflösung IFB steuerfrei | 34.913,00 S | |
| Auflösung ungebundene Kapitalrücklage | 15.504.750,50 S | 1.126.774,16 € |
| Zuweisung zu freier Gewinnrücklage | - 34.913,00 S | |
| Verlustvortrag Vorjahr | - 9.484.226,08 S | 689.245,59 € |
| Bilanzgewinn | 6.595.434,62 S | 479.308,93 € |
| Jahr 2002 | | |
| Jahresüberschuss | | 409.353,94 € |
| Auflösung unverteilter Rücklagen (IFB) | | 1.638,26 € |
| Auflösung von Gewinnrücklagen | | 222.167,97 € |

| | | |
|---|--|----------------|
| Zuweisung zu Gewinnrücklagen | | - 21,453,10 |
| Gewinnvortrag Vorjahr | | 479.308,93 € |
| Bilanzgewinn | | 1,091.016,00 € |
| Jahr 2003 | | |
| Jahresüberschuss | | 883.217,20 € |
| Auflösung unverteilter Rücklagen | | 792,79 € |
| Zuweisung zu Gewinnrücklagen | | 639,81 € |
| Gewinnvortrag nach Ausschüttung | | 465.379,00 € |
| Gewinnvortrag Vorjahr 1,091.016,00 € abzüglich Gewinnausschüttung 2001 -436.037,00 € abzüglich Gewinnausschüttung 2002 – 189.600,00 € Gewinnvortrag nach Ausschüttung 465.379,00 € | | |
| Bilanzgewinn | | 1,348.749,18 € |

Betreffend die Jahre **2001 und 2002 wurden Kapitalertragsteuer-Anmeldungen** abgegeben (eingelangt am 20. Jänner 2003 bzw am 6. September 2004), und zwar für 2001 mit *Kapitalerträgen in Höhe von 436.037,01 €*, für 2002 mit *Kapitalerträgen in Höhe von 189.600,00 €*, wobei jeweils erklärt wurde, dass der Gewinn aufgrund eines Gesellschafterzuschusses entstanden sei und daher gemäß § 4 Abs. 12 EStG keine KEST-Pflicht bestehe.

Die **Entwicklung der Verlustvorträge gemäß § 8 (4) KStG** wurde im Anhang zum Jahresabschluss zum 31.12.2002 folgendermaßen dargestellt:

| | <i>Stand 1.1.2002</i> | <i>Verbrauch</i> | <i>Zuführung</i> | <i>Stand 31.12.2002</i> |
|--------------|-----------------------|------------------|------------------|-------------------------|
| <i>1994</i> | - 531,928,30 | 316.821,93 | | -215.106,37 |
| <i>1996</i> | - 741.193,65 | | | - 741.193,65 |
| <i>1997</i> | - 30.006,25 | | | - 30.006,25 |
| <i>1998</i> | -431.901,78 | | | -431.901,78 |
| <i>1999</i> | -549,862,21 | | | -549,862,21 |
| <i>2000</i> | -693.179,00 | | | -693.179,00 |
| <i>Summe</i> | - 2,978.071,19 | 316.821,93 | 0,00 | - 2,661.249,26 |

Anlässlich einer Vorsprache des steuerlichen Vertreters der Bw. beim unabhängigen Finanzsenat wurde ihm die Rechtslage betreffend Einlagenrückzahlung erläutert. Der steuerliche Vertreter wollte in der Folge die Buchhaltungsunterlagen der Bw. nochmals einsehen, vor allem prüfen, wie die Gesellschafterzuschüsse gebucht worden seien, und unter Umständen diesbezügliche Unterlagen vorlegen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. übermittelte schließlich per Fax nachstehende **Darstellung der historischen Entwicklung des Evidenzkontos** aus den geleisteten Gesellschafterzuschüssen und deren Verbuchungen:

1. Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom xx.yy.zzzz neu gegründet. Das Stammkapital von ATS 1,0 Mio. wurde wie folgt gehalten.

| | | |
|-------|-----|--------------|
| A | ATS | 350.000,00 |
| B | ATS | 350.000,00 |
| C | ATS | 300.000,00 |
| Summe | ATS | 1.000.000,00 |

2. Diese Beteiligungsverhältnisse haben sich durch Abtretungsverträge vom aa.bb.cccc bzw. Kapitalerhöhungen vom dd.ee.ffff wie folgt verändert.

| | | | |
|--|---|-----|---------------|
| C ATS 3000.000,00 + ATS 160.000,00 | = | ATS | 460.000,00 |
| B ATS 350.000,00 + ATS 190.000,00 + ATS 14.000.000,00 | = | ATS | 14.540.000,00 |
| A ATS 350.000,00 - ATS 160.000,00 – ATS 190.000,00 | = | ATS | 0,00 |
| Stammkapital per 31.12.1995 voll einbezahlt mit | | ATS | 15.000.000,00 |
| Das entspricht einem Euro-Wert von | | € | 1.090.092,51 |

3. Gesellschafterzuschüsse und Forderungsverzichte

| | | | | |
|---|-----|---------------|---|--------------|
| 1995 Forderungsverzichte durch die Altgesellschafter B und A iHv | ATS | 12.504.916,04 | € | 908.767,68 |
| 1996 Forderungsverzicht B gebucht als außerordentlicher Ertrag | ATS | 7.211.918,00 | € | 525.110,52 |
| 1999 Zuschuss B gebucht als außerordentlicher Ertrag | ATS | 7.035.529,67 | € | 511.291,88 |
| 2000 Zuschuss B Buchung und Darstellung als Auflösung nicht gebundener Kapitalrücklagen, obwohl diese Kapitalrücklage aus dem Vorjahr nicht vorhanden ist | ATS | 18.952.656,91 | € | 1.377.343,29 |
| 2001 Zuschuss B | | | | |

| | | | | |
|--|--------------------------|---------------|-----|--------------|
| <i>Buchung und Darstellung als Auflösung nicht gebundener Kapitalrücklagen, obwohl diese Kapitalrücklage aus dem Vorjahr nicht vorhanden ist</i> | ATS | 15,504.750,50 | € | 1,126.774,16 |
| <i>Stand 31.12.2001</i> | ATS | 61.209.771,12 | € | 4,448.287,55 |
| <i>2002</i> | <i>keine Veränderung</i> | | | |
| <i>2003 Verbrauch durch Ausschüttungen</i> | | | - € | 621.637,00 |
| <i>Stand 31.12.2003 Gesellschafterzuschüsse</i> | | | € | 3,822.650,55 |
| <i>Stand 31.12.2004 lt. Beilage Bilanz</i> | | | € | 3,822.650,55 |
| <i>Kürzung durch Betriebsprüfung Zuschuss 1995</i> | | | - € | 908.767,69 |
| <i>Stand 31.12.2004 lt. Betriebsprüfung Gesellschafterzuschüsse</i> | | | € | 2,913.882,86 |
| <i>Einbezahltes Stammkapital</i> | | | € | 1,090.092,52 |
| <i>Steuerliches Evidenzkonto 31.12.2004 lt. BP</i> | | | € | 4,003.975,36 |

Außerdem wurden Bilanzauszüge vorgelegt, wobei darauf hingewiesen wurde, dass der ursprüngliche Firmenwortlaut auf D gelautet habe.

Der unabhängige Finanzsenat richtete in der Folge einen Vorhalt an den steuerlichen Vertreter der Bw., in dem im Wesentlichen zu der vom steuerlichen Vertreter der Bw. am 21. März 2006 erstellten Darstellung der historischen Entwicklung des Evidenzkontos erläutert wurde, dass, insoweit die Einlagen mit Jahresfehlbeträgen saldiert worden seien, diese dadurch untergegangen seien.

Es wurde weiters erläutert,

- dass eine Einlagenrückzahlung im Sinne des Gesetzes nur dann vorliege, wenn tatsächlich eine Einlage des Gesellschafters im Wege einer Ausschüttung an den Gesellschafter gehe und
- dass die Verwendung (insbesondere Ausschüttung) von Einlagen (Kapitalrücklagen) somit dann anzunehmen sei, wenn nicht Gewinne Verwendung gefunden hätten.

Dem steuerlichen Vertreter der Bw. wurde außerdem die Möglichkeit eingeräumt, zu diesem Vorhalt noch etwas vorzubringen.

Ein weiteres Vorbringen der Bw. wurde allerdings nicht eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 4 Abs. 12 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988 in der für die streitgegenständliche Berufung geltenden Fassung) besagt:

Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) als auch bei einer Einnahmen - Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens:

- 1. Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren einschließlich eines Partizipations- und Genußrechtskapitals im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.*
- 2. Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Z 3 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.*
- 3. Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben. Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.*

Den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, 72 BlgNR XX. GP, 257, zu § 4 Abs. 12 EStG 1988 ist ua. Folgendes zu entnehmen:

Mit der gesetzlichen Verankerung der Steuerneutralität der Einlagenrückzahlung soll den Entwicklungen im Abgabenrecht Rechnung getragen werden. Im Gegensatz zu der der seinerzeitigen Judikatur zum KStG 1966 entsprechenden Behandlung sämtlicher Ausschüttungsbeträge als Beteiligungserträge unabhängig von ihrer Herkunft hat sich die Judikatur inzwischen zur Behandlung der Einlagenrückgewähr als logisches Gegenstück zur Einlage hinentwickelt. Die vorgesehene gesetzliche Verankerung der Einlagenrückzahlung stellt damit im Wesentlichen eine Klarstellung dar und ersetzt die bisherige Teilregelung in § 31 Abs. 2 Z. 2.

Der Begriff der Einlagenrückzahlung ist ein steuerlicher, nicht mit dem handelsrechtlichen Begriff der Einlagenrückgewähr übereinstimmender Terminus. Der für eine Rückzahlung in Betracht kommende Einlagentatbestand soll auf die Positionen beschränkt werden, die in den Jahresabschlüssen unter das Eigenkapital fallen sowie mit dem Partizipations- und dem Substanzgenußrechtskapital jenes Surrogatkapital einschließen, das abgabenrechtlich die Eigenschaft eines Eigenkapitals annimmt. Als rückzahlungsfähiges Eigenkapital soll auch verdecktes Grund-, Stamm, oder Genossenschaftskapital gelten, das nach Lehre und Rechtsprechung dann vorliegt, wenn Anteilsinhabendarlehen bzw. -kredite unter bestimmten Voraussetzungen die Eigenschaft als Fremdkapital verlieren und auf Anteilsinhaberebene zu einer Zuschreibung der Forderung zu den Anschaffungskosten oder dem Buchwert der Beteiligung führen. Die Beschränkung des Einlagenrückzahlungstatbestandes auf die im Gesetz genannten Formen hat zur Folge, dass andere handelsrechtlich unter den Begriff der (unzulässigen) Einlagenrückgewähr fallende Zuwendungen der Körperschaft an ihre Anteilsinhaber unverändert als verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu erfassen sind. Vom Einlagentatbestand ausgenommen sind jene Nennkapitale, die infolge einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln – soweit sie aus Gewinnrücklagen stammen – zehn Jahre steuerhängig im Sinne des § 32 Z 3 EStG 1988 sind, und jene Kapitalrücklagenteile, die aus Umgründungen entstanden sind und vor der Umgründung Gewinnbestandteile waren.

Die Bedeutung der Neuregelung liegt – da die offene Kapitalherabsetzung einschließlich der Rückzahlung von Nachschüssen schon bisher als Einlagenrückzahlung bzw. –rückgewähr anerkannt war – in der Gleichbehandlung von Kapitalherabsetzungen mit

- der Rückzahlung von Kapitalrücklagen im Wege der Auflösung zu Gunsten des Bilanzgewinnkontos mit nachfolgender Ausschüttung,*
- der Rückzahlung von Nennkapital- und Kapitalrücklagenbeträgen durch direkte (handelsrechtlich unzulässige) Auszahlung oder Verrechnung und*
- der Auflösung von Surrogatkapital vor Liquidation der Körperschaft in welcher Rückzahlungsform auch immer.*

Zwecks Erfassung und Evidenthaltung soll die Körperschaft verpflichtet werden, außerbilanzmäßig ein steuerliches Evidenzkonto einzurichten und laufend weiterzuführen. Im Normalfall wird das Evidenzkonto der Summe von Nennkapital und Kapitalrücklagen entsprechen. Sollte ein Kapitalrücklagenteil ertragswirksam aufgelöst werden und damit im Bilanzgewinnkonto Eingang finden, ohne dass er durch Saldierung mit einem Jahresfehlbetrag oder einem Bilanzverlust des Vorjahres untergeht, muss er weiterhin in Evidenz gehalten werden, bis er durch spätere Verwendung im Wege der Verrechnung gegen einen künftigen Jahresfehlbetrag oder einer offenen Ausschüttung untergeht. Es soll der Disposition der Körperschaft und ihrer Vertreter überlassen bleiben, ob dabei primär Gewinnanteile oder Kapitalrücklagenteile als verwendet gelten.

....

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall, ob der laut Kapitalertragsteuer-Anmeldung der Bw. dem Gesellschafter YZ in Höhe von € 450.000 zugeflossene Kapitalertrag (aus dem Jahr 2003), für den von der Bw. Kapitalertragsteuer in Höhe von € 112.500,00 einbehalten worden ist, in Wirklichkeit eine steuerneutrale Rückzahlung von Einlagen an den Gesellschafter darstellt.

Im so genannten *Berichtigungsantrag KEST*, sowie in der Berufung bringt der steuerliche Vertreter der Bw. dazu vor,

- dass es sich bei der Ausschüttung in Höhe von € 900.000,00 um eine Einlagenrückgewähr gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 aus dem steuerlichen Evidenzkonto, welches zum Stichtag 31.12.2003 insgesamt € 4,912.743,07 betragen habe, handle,
- dass diese Einlagenrückgewähr zu Unrecht als Gewinnausschüttung behandelt und von dem Anteil des YZ (€ 450.000,00) somit zu Unrecht Kapitalertragsteuer in Höhe von € 112.500,00 abgeführt worden sei,
- dass eine Ausschüttung aus einer GmbH gemäß § 82 GmbHG immer nur aus dem Bilanzgewinn erfolgen könne,
- dass sich in der Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 keinerlei Regelungen darüber finden würden, dass in einem Ausschüttungsbeschluss für den Fall einer Einlagenrückzahlung darauf hingewiesen werden müsse, dass nicht aus dem Bilanzgewinnkonto, sondern aus Einlagen laut Evidenzkonto ausgeschüttet werden,

- dass aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. März 2000, 96/13/0175, hervorgehe, dass auch im Fall einer handelsrechtlichen Gewinnausschüttung eine Einlagenrückzahlung anzunehmen sei, wenn es gelinge, hierfür einen entsprechenden Nachweis zu erbringen und dass sich im Fall der Bw. der Nachweis aus dem steuerlichen Evidenzkonto ergebe.

Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegen zu halten:

Durch die Bestimmung des **§ 4 Abs. 12 EStG 1988** (seit Strukturanpassungsgesetz (StruktAnpG) 1996 mit Wirkung ab 1996) wurde die Steuerneutralität der Einlagenrückzahlung gesetzlich verankert. Infolge dieser Bestimmung dürfen nicht mehr sämtliche Ausschüttungserträge – unabhängig von ihrer Herkunft – als Beteiligungserträge behandelt werden.

Voraussetzung dafür, dass die Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zum Tragen kommt ist allerdings, dass tatsächlich eine Einlagenrückzahlung vorliegt.

Die **Einlagenrückzahlung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 meint den Rückfluss von Kapital**, das ein Gesellschafter in die Körperschaft, insbesondere in die GmbH oder AG, eingelegt hat, **an einen Gesellschafter**.

Von der Einlagenrückzahlung ist erfasst,

- die offene Kapitalherabsetzung,
- die Rückzahlung von Kapitalrücklagen im Wege der Auflösung zu Gunsten des Bilanzgewinnkontos mit nachfolgender Ausschüttung,
- die Rückzahlung von Nennkapital- und Kapitalrücklagenbeträgen durch direkte (handelsrechtlich unzulässige) Auszahlung oder Verrechnung,
- die Auflösung von Surrogatkapital vor Liquidation der Körperschaft.

(siehe Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Kommentar, Band III A, TZ. 4 zu § 4 Abs. 12 EStG 1988).

Ob eine Rückzahlung von Einlagen in einer der genannten Formen überhaupt stattgefunden haben konnte bzw stattgefunden hat, sollte aus dem nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 vorzulegenden Evidenzkonto (das aufgrund des Rechenwerkes der Gesellschaft erstellt und fortgeführt wird), ersichtlich sein.

Hinsichtlich der streitgegenständlichen Einlagenrückzahlung handelte es sich weder um Einlagenrückgewähr aufgrund einer offenen Kapitalherabsetzung, noch um Rückzahlung von Nennkapital- und Kapitalrücklagenbeträgen durch direkte (handelsrechtlich unzulässige)

Auszahlung oder Verrechnung, noch um Auflösung von Surrogatkapital vor Liquidation der Körperschaft.

Aufgrund des Vorbringens der Bw., dass es sich bei der Gewinnausschüttung (Umlaufbeschluss vom 21. Juni 2004) um eine *Einlagenrückgewähr gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988* aus dem steuerlichen Evidenzkonto gehandelt habe, blieb zu prüfen, ob eine Rückzahlung von Einlagen in der Form der Auflösung einer Kapitalrücklage mit Entstehen eines Bilanzgewinnes und nachfolgender Ausschüttung in Betracht kommt.

Seit Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes (RLG – idR Bilanzierung 1992) werden **Einlagen in der Handelsbilanz als Kapitalrücklagen** (§ 229 Abs. 2 HGB) ausgewiesen. Bei erstmaliger Anwendung des RLG waren sämtliche vorhandene Rücklagen in Kapital- und Gewinnrücklagen zu trennen, sodass seither eine **Unterscheidung zwischen von außen zugeführtem Kapital und erwirtschaftetem Gewinn** vorgenommen werden kann (siehe Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Kommentar, Band III A, TZ. 1 zu § 4 Abs. 12 EStG 1988).

Wenn die Bw. meint, dass eine Körperschaft, deren Gesellschafter Gesellschafterzuschüsse (somit Einlagen) geleistet haben, die – zumindest teilweise – mit Verlusten saldiert worden sind, im Falle einer in der Folge stattfindenden Gewinnausschüttung unabhängig davon, ob den Gesellschaftern im Rahmen dieser Gewinnausschüttung tatsächlich erwirtschaftete Gewinne zugeflossen sind oder geleistete Einlagen rückgewährt wurden, nach freier Entscheidung die Beträge als Beteiligungserträge oder (wie die Bw. es bezeichnet) als *Ausschüttung aus dem Evidenzkonto*, somit als steuerneutrale Einlagenrückzahlung behandeln kann, so ist dem entgegen zu halten, dass diese Ansicht durch die gesetzliche Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 nicht gedeckt ist. Es wird nochmals auf den klaren Wortlaut in der Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 hingewiesen, der von der **Einlagenrückzahlung von Körperschaften, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt**, spricht und somit die **tatsächlich erfolgte Rückzahlung von Einlagen an den Gesellschafter** anspricht.

Der dazu entwickelten herrschenden Lehre ist zu entnehmen:

Wird ein **Kapitalrücklagenteil** (ertragswirksam) **aufgelöst und mit einem Jahresfehlbetrag (oder Bilanzverlust des Vorjahres) saldiert**, so liegt darin **keine Einlagenrückzahlung** an den Gesellschafter; **insoweit die Auflösung der Kapitalrücklage zu einem Bilanzgewinn führt**, liegt **zunächst auch noch keine Einlagenrückzahlung** vor. **Erst wenn der Betrag im Wege einer Ausschüttung an den Gesellschafter geht, kommt es zur Einlagenrückzahlung** (siehe Zorn in

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Kommentar, Band III A, TZ. 4 zu § 4 Abs. 12 EStG 1988).

Der handelsrechtliche Begriff des Gewinnes (Bilanzgewinnes) ist im Rechnungslegungsrecht eindeutig bestimmt und beinhaltet den Saldo aus Jahresüberschuss (Jahresfehlbetrag), Auflösung von Kapitalrücklagen, Zuweisung und Auflösung von Gewinnrücklagen und unversteuerter Rücklagen sowie einem allfälligen Gewinnvortrag (Verlustvortrag). Das **Rechnungslegungsgesetz (RLG)** hat gegenüber der früheren Rechtslage nur insoweit eine Änderung gebracht, als **Gesellschaftereinlagen** nunmehr **verpflichtend in Kapitalrücklagen einzustellen sind** und damit nachvollziehbar ist, aus welchen Komponenten sich der Bilanzgewinn (§ 231 Abs. 2 Z 29 HGB) zusammensetzt.

Wie bis 1992 kann auch nach Inkrafttreten des RLG eine Gesellschaftereinlage, die in einer nicht gebundenen Kapitalrücklage ausgewiesen ist, gesellschaftsrechtlich nur durch eine Gewinnausschüttung rückgeführt werden (DDr. Hans Zöchling, Nochmals: Auflösung von Kapitalrücklagen und Einlagenrückzahlung, ÖStZ 1996, 291).

Aus der Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 geht ua hervor, dass die Körperschaft den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben hat. Das Evidenzkonto dient somit der übersichtlichen Erfassung und Evidenthaltung.

Die Bw. bringt in diesem Zusammenhang vor, dass sich in der Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 keinerlei Regelungen darüber finden würden, dass in einem Ausschüttungsbeschluss für den Fall einer Einlagenrückzahlung darauf hingewiesen werden müsse, dass nicht aus dem Bilanzgewinnkonto, sondern aus Einlagen laut Evidenzkonto ausgeschüttet werde. Die Bw. weist in ihrer Berufung weiters auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. März 2000, 96/13/0175 hin, aus der hervorgehe, dass auch im Fall einer handelsrechtlichen Gewinnausschüttung eine Einlagenrückzahlung anzunehmen sei, wenn es gelänge, hierfür einen entsprechenden Nachweis zu erbringen.

Die Bw. spricht somit selbst an, dass im Fall einer handelsrechtlichen Gewinnausschüttung der Nachweis erbracht werden muss, dass im steuerrechtlichen Sinn eine Einlagenrückzahlung stattgefunden hat. Der Begriff der Einlagenrückzahlung ist ein steuerlicher, nicht mit dem handelsrechtlichen Begriff der Einlagenrückgewähr übereinstimmender Terminus.

Es ist richtig, dass für die Beurteilung, ob eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 vorliegt, nicht die handelsrechtliche Form maßgebend ist, da im Rahmen einer handelsrechtlichen Gewinnausschüttung auch aufgelöste Kapitalrücklagen (die im so genannten Bilanzgewinn enthalten sein können) zur Ausschüttung gelangen können.

Aus dem Rechenwerk der Körperschaft muss sich jedenfalls ergeben, dass tatsächlich eine Einlagenrückzahlung stattgefunden haben konnte.

So hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung VwGH 19.2.1991, 87/14/0136, schon vor der durch das StruktAnpG 1996 geschaffenen Rechtslage betreffend Einlagenrückzahlung trotz des Fehlens einer formellen Kapitalherabsetzung die handelsrechtliche Ausschüttung als Einlagenrückzahlung gewertet, weil die GmbH Gewinne noch nicht erwirtschaftet hatte.

Wird ein Bilanzgewinn verwendet, insbesondere ausgeschüttet, in welchen einerseits Gewinne, andererseits Kapitalrücklagen Eingang gefunden haben und nicht unterschieden werden können, so ergibt sich aus der nach herrschender Lehre aus der den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 19.2.1991, 87/14/0136 und VwGH 11.8.1993, 91/13/0005, zugrunde liegenden **Beweisregel, dass die Verwendung primär Gewinne betrifft**. Die Verwendung, insbesondere Ausschüttung, von Einlagen (Kapitalrücklagen) ist nur dann anzunehmen, wenn **mit Sicherheit ausgeschlossen ist, dass nicht Gewinne Verwendung gefunden haben** (siehe Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Kommentar, Band III A, zu § 4 Abs. 12 EStG 1988).

Während nämlich auf der einen Seite die infolge der Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 bestehende Steuerneutralität von Einlagenrückzahlungen von Körperschaften gewährleistet sein soll, muss auf der anderen Seite die Besteuerung von Kapitalerträgen aus erwirtschafteten Gewinnen sicher gestellt sein.

Im gegenständlichen Berufungsfall hat die Bw. – wie dem am 21. Juni 2004 erstellten Umlaufbeschluss zu entnehmen ist – für den Bilanzgewinn 2003, der sich aus dem Jahresgewinn von € 883.955,61 und dem bestehenden Gewinnvortrag von € 465.379,00 zusammensetzt, Folgendes beschlossen:

- Ein Teil des Bilanzgewinnes in Höhe von € 900.000,00 wird an die Gesellschafter ausgeschüttet.
- Der Rest in Höhe von € 449.334,61 auf neue Rechnung vorgetragen.
- Die Auszahlung bzw. Gutschrift an die Gesellschafter erfolgt am 24. Juni 2004.

Aus den Jahresabschlüssen (und den Anlagen dazu) sowie aus den vom steuerlichen Vertreter der Bw. im Rahmen der Berufung vorlegten Unterlagen ist unter anderem ersichtlich:

- Verlustsituation der Jahre 1994 bis 2000,

- die – wie auch immer gebuchten- Gesellschafterzuschüsse 1998, 1999 und 2000 wurden mit Jahresverlusten saldiert, in diesen Jahren ist dennoch jedes Jahr ein Bilanzverlust entstanden,
- im Jahr 2001 wurde ein Jahresüberschuss in Höhe von S 574.910,20 (entspricht € 41.780,35) erzielt,
der Gesellschafterzuschuss betreffend das Jahr 2001 in Höhe von S 15.504.750,50 (entspricht € 1,126.774,16) wurde in der Form *Auflösung ungebundene Kapitalrücklage* ertragswirksam,
dadurch entstand (nach Saldierung mit dem *Verlustvortrag Vorjahr* in Höhe von – S 9,484.226,08 (entspricht € 689.245,59) ein Bilanzgewinn in Höhe von S 6,595.434,62 (entspricht € 479.308,93),
- im Jahr 2002 wurde Jahresüberschuss in Höhe von € 409.353,94 erzielt,
aufgrund der Position Gewinnvortrag Vorjahr in Höhe von € 479.308,93, sowie Auflösung IFB, Gewinnrücklagen und Zuweisung Gewinnrücklagen ergab sich ein Bilanzgewinn von € 1,091.016,00,
- im Jahr 2003 ergab sich unter Berücksichtigung der Positionen
Gewinnvortrag Vorjahr (€ 1,091.016,00)
Gewinnausschüttung 2001 (€ 436.037,00),
Gewinnausschüttung 2002 (€ 189.600,00),
Gewinnvortrag nach Ausschüttung (€ 465.379,00)
Gewinn laufendes Jahr (€ 883.370,18)
als *Summe Bilanzgewinn* € 1,348.749,18 ,
- in den von der Bw. erstellten Kapitalertragsteuer-Anmeldungen betreffend die Jahre 2001 und 2002 wurde die Ausschüttung von Kapitalerträgen von € 436.037,01 (2001) bzw von € 189.600,00 (2002) erklärt, wobei der Steuerabzug betreffend diese erklärten Kapitalerträge mit dem Hinweis *Der Gewinn ist aufgrund eines Gesellschafterzuschusses entstanden, daher keine KEST-Pflicht gemäß § 4 Abs. 12 EStG* unterblieben ist.

Aufgrund der dargestellten Gegebenheiten sowie der Tatsache, dass die Bw. selbst die Kapitalertragsteueranmeldung in der Form vorgenommen hat, dass sie die dem Gesellschafter YZ zugeflossenen Kapitalerträge in Höhe von € 450.000,00 kapitalertragsteuerpflichtig erklärt und deshalb Kapitalertragsteuer in Höhe von € 112.500,00 abgeführt hat, sowie der Tatsache, dass die Bw. auch im Rahmen des Berufungsverfahrens keinen Nachweis erbringen konnte, der darauf hinweist, dass es sich bei der streitgegenständlichen Ausschüttung in Wirklichkeit um eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 gehandelt hat, ist der

unabhängige Finanzsenat zu der Ansicht gelangt, dass keinesfalls mit Sicherheit festgestellt werden kann, dass der ausgeschüttete Betrag von € 900.000,00 die Rückzahlung von Einlagen darstellt.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Salzburg, am 6. November 2006