

EINLAGENRÜCKZAHLUNG AN DEN BRUCHSTELLEN ZWISCHEN UNTERNEHMENS- UND STEUERRECHT



Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre



STEUER- UND UNTERNEHMENSRECHT

- „Das Zivilrecht liefert die Institutionen für den Rechtsverkehr, der für die an ihm Beteiligten wirtschaftliche Ergebnisse hervorbringt, an die das Steuerrecht anknüpft.“
(Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²¹ [2013] § 1 Rz 32)
- Steuerrecht aber nicht bloßes „Folgerecht“
- Begriffe nicht zwangsläufig primär zivilrechtlich zu verstehen
- Deckungsbereiche („Querschnittsmaterien“) jedoch groß
- Unterschiedliche Konzepte/Maßstäbe/Dogmatik können sachlich gerechtfertigt sein, führen jedoch tendenziell zu Erschwernissen und sollten kritisch hinterfragt werden



EINLAGEN UND DEREN RÜCKZAHLUNG IM GESELLSCHAFTSRECHT



„EINLAGEN“ IM RECHT DER KAPITALGESELLSCHAFTEN

- Äußerst enger Einlagenbegriff
- Ausschließlich Leistungen der Gesellschafter zur Aufbringung des vertraglich/satzungsmäßig festgelegten Nennkapitals
 - in Geld- oder Sachform
 - anlässlich der Gründung der Gesellschaft ODER
 - unter Einhaltung der Vorschriften über effektive Kapitalerhöhungen (§§ 149 ff AktG; §§ 52, 53 GmbHG)
- Rechtliche Bedeutung im Wesentlichen
 - Entstehung des Anteils (jedenfalls dem Grunde, im Zweifel auch der Höhe nach) → Wertungsgleich zu GesbR/OG/KG
 - Erschaffung des letztendlich „persönlich“ haftenden Kapitalstocks der juristischen Person

JYU

KEINE „EINLAGEN“ IN DIESEM SINNE SIND DAHER

- Sonstige Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft, auch wenn sie (zumindest teilweise) *causa societatis* erfolgen, zB
 - Nachschüsse iSd §§ 72 f GmbHG
 - Agio
 - Kredite, die iSd EKEG Eigenkapitalersatz darstellen
 - Zuschüsse
 - unabhängig von gesellschaftsrechtlicher Veranlassung
 - unabhängig von äußerer Form
- Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln („nominelle Kapitalerhöhung“) nach dem KapBG
- Zahlungen für den Erwerb von Genussrechten
- ...

JYU

VERBOT DER „EINLAGENRÜCKGEWÄHR“

- Fundamentalprinzip im Recht der Kapitalgesellschaften
- Anwendungsbereich wesentlich weiter als „Einlagen“
 - § 52 AktG, § 82 GmbHG
 - Verbot der Rückzahlung der Einlage bei gleichzeitiger
 - Beschränkung der Ansprüche der Gesellschafter auf den ihnen zukommenden Anteil am Bilanzgewinn soweit
 - Einschränkungen durch Gesetz/Satzung/Vertrag nicht bestehen
 - Ziel: Schutz des gesamten Vermögens vor „irregulären“ Verlagerungen an die Gesellschafter
 - im Schrifttum daher teils Bezeichnung als „Kapitalerhaltung“, „Ausschüttungsverbot“ etc.
 - greift auch bei vorhandenem verteilungsfähigen Gewinn(!)

JYU

VERBOT DER „EINLAGENRÜCKGEWÄHR“

- Erscheinungsformen verbotener Transaktionen
 - direkte Mittelzuwendungen an Gesellschafter
 - zB auch Verzinsung der Einlage → explizites Verbot in § 54 AktG, § 82 Abs 3 GmbHG
 - „verdeckt“ als Rechtsgeschäft, welches nicht im Interesse der Gesellschaft liegt
 - wegen objektiver Inäquivalenz zulasten der Gesellschaft (Fremdunüblichkeit der Höhe nach)
 - wegen mangelnden betrieblichen Interesses der Gesellschaft (Fremdunüblichkeit dem Grunde nach)
 - dazu OGH 13.9.2012, 6 Ob 110/12p

JYU

VERBOT DER „EINLAGENRÜCKGEWÄHR“

- Konsequenzen
 - Rückgewähranspruch der Gesellschaft
 - unabhängig von subjektiven Umständen
 - nicht disponibel (kein Verzicht, keine Aufrechnung oder Stundung)
 - nur bei etwaiger (Teil-)Nichtigkeit eingeschränkt
 - Außenhaftung des Aktionärs bei AG (§ 56 Abs 1 AktG)
 - Ausfallhaftung der Mitgesellschafter bei GmbH (§ 82 GmbHG)
 - Schadenersatzhaftung der Organe der Gesellschaft
 - Nichtigkeit des zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts möglich

JYU

VERBOT DER „EINLAGENRÜCKGEWÄHR“

- „Mausefallen-Effekt“ für zugeführtes Kapital?
- Ausschüttungsweg ist der „Bilanzgewinn“ → mittelbar entscheidend daher Rechnungslegungsnormen des UGB
 - Nennkapital („Einlagen“) nie Teil des Gewinns
 - Kapitalrücklagen (sonstige Zuwendungen *causa societatis*)
 - in Fällen des § 229 Abs 2 Z 1 bis 4 UGB gebunden
 - ansonsten (insbesondere Zuschüsse) in Gewinn transformierbar
 - Gewinnrücklagen (gespeicherte Jahresüberschüsse)
 - in Höhe des § 229 Abs 6 UGB gebunden
 - ansonsten frei in Gewinn transformierbar
 - Jahresüberschuss prinzipiell frei als Gewinn verfügbar
 - soweit keine Ausschüttungssperren
 - soweit keine Zuweisung zu Gewinnrücklage (gegebenenfalls verpflichtend durch Gesetz oder Satzung)

JYU

VERBOT DER „EINLAGENRÜCKGEWÄHR“

- Neben der Gewinnausschüttung erlaubte Zuwendungen nur bei gesetzlicher Normierung in Ausnahmefällen unter Einhaltung bestimmter Verfahren
 - Erwerb eigener Aktien/Anteile nach §§ 65 ff AktG/§ 81 GmbHG
 - Abfindungen bei Umgründungen (zB § 224 Abs 5 AktG)
 - Ordentliche Kapitalherabsetzung
 - Verteilung verbleibenden Liquidationsgewinnes
 - Rückzahlung von Nachschüssen nach § 74 GmbHG
- Fremdübliche Geschäfte ebenso zulässig

JYU

FAZIT: „EINLAGENRÜCKZAHLUNG“ IM GESELLSCHAFTSRECHT

- „Einlagen“ ieS sind bei Kapitalgesellschaften (von besonderen Verfahren abgesehen) nicht rückzahlbar.
- Die zulässige Form von Zuwendungen an Gesellschafter *causa societatis* ist die ordentliche Ausschüttung des Bilanzgewinns (unter Beachtung etwaiger Ausschüttungssperren).
- Der ausschüttbare Bilanzgewinn iSd UGB kann sich konzeptionell aus zwei Quellen speisen:
 - dem aktuellen Jahresüberschuss sowie gespeicherten Jahresüberschüssen des Vorjahre (durch Gewinnvortrag oder Auflösung von Gewinnrücklagen) → „Innenfinanzierung“
 - den Zuwendungen, welche ursprünglich *causa societatis* außerhalb des Nennkapitals geleistet wurden (durch Auflösung von Kapitalrücklagen) → „Außenfinanzierung“

JYU

ZUSAMMENWIRKEN VON STEUER- UND UNTERNEHMENSRECHT



„EINLAGEN“ IM STEUERRECHT

- Autonom steuerrechtlicher Begriff
- Weiter Einlagenbegriff
 - § 8 Abs 1 KStG: „[...] Einlagen und Beiträge jeder Art, [...] die] von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.“
 - ALLE Geld- und Sachzuwendungen, die *causa societatis* der Gesellschaft zugewendet werden
 - größerer „Gesellschafterkreis“ (insbesondere Surrogatkapital)
 - verdecktes Eigenkapital nach steuerlichen Maßstäben

JYU

„EINLAGEN“ IM STEUERRECHT

- Hintergrund dieser gänzlich anderen Begriffswelten → Zwecke und Prinzipien der jeweiligen Rechtsmaterie
 - Unternehmensrecht: Kapitalerhaltung, Gläubigerschutz
 - Verbot der „Einlagenrückgewähr“ als umfassender Schirm gegenüber irregulären Gesellschafterzugriffen auf das Vermögen
 - Differenzierungen innerhalb desselben daher nicht erforderlich
 - Schutz vor Abfluss des Kapitals über Gewinnausschüttung durch Bindungsvorschriften und Ausschüttungssperren des UGB
 - Sicherstellung besonderer Verfahren (reguläre Gewinnausschüttung, Kapitalherabsetzung, ...)
 - Steuerrecht: Identifikation des aus der Gesellschaftersphäre ertragsteuerlich neutral zugeflossenen Vermögens
 - Abgrenzung von der dem Steuerzugriff eröffneten Gewinnosphäre der Körperschaft

JYU

ABGRENZUNG DER STEUERLICHEN EINLAGEN

- Maßgeblich durch die VwGH-Judikatur zum KStG 1966 vorangetrieben („Finanzierungsfreiheit“)
- Gesetzliche Normierung im Wege des § 4 Abs 12 EStG durch Strukturanpassungsgesetz 1996 (VwGH: „klarstellend“)
- Rechtspolitische Argumente
 - Sicherstellung der „Einmalbesteuerung“ und entsprechende Sphärenabgrenzung Gesellschafter/Gesellschaft
 - Rechtsformneutralität im Vergleich zu Einlagen/Entnahmen im unmittelbaren Betriebsvermögen natürlicher Personen
 - Verhinderung eines abschreckenden steuerlichen „Mausefallen-Effekts“ bei Eigenkapitalzuwendung

JYU

HÖHE DER „EINLAGEN“

- Einlagenstand des Gesellschaftsrechts auch unter Einbeziehung der Kapitalrücklagen etc. ≠ steuerlicher Einlagenstand
 - abweichender Umfang (EK-Ersatz, ...)
 - steuerlich relevant nur tatsächlich erbrachte Leistungen
 - unterschiedliche Bewertungsvorschriften (insbesondere in Umgründungssachverhalten)
 - kein „Untergang“ steuerlicher Einlagen durch Verrechnung mit Bilanzverlusten (anders noch ErläutRV zum StruktAnpG 1996)
 - fehlende Figuren der verdeckten Einlage und Gewinnausschüttung im Unternehmensrecht(?)

JYU

HÖHE DER „EINLAGEN“

- Systematisch betrachtet bestimmen die steuerlichen Einlagen jenen Betrag, der steuerneutral an die Gesellschafter zurückfließen kann.
- Die Umsetzung dieser Rückflüsse wird aber vom Unternehmens- und Gesellschaftsrecht geprägt.
- Unternehmensrechtlich zulässige Ausschüttungen sind daher auch der „Rahmen“ für die Rückzahlung steuerlicher Einlagen.
- Die Ausschüttungen umfassen daher bei Gesamtbetrachtung (früher oder später) auch steuerliche Einlagen, in deren Höhe die „Gewinnbesteuerung“ der Gesellschafter unterbleiben soll.
- Die Evidenzierung dieser als steuerneutral konzipierten Beträge unter steuerlicher Bewertung ist daher prinzipiell konsequent.

JYU

ZEITPUNKT DER STEUERLICHEN EINLAGENRÜCKZAHLUNG?

- ErläutRV Entwurf AbgÄG 2015:
 - „Folglich soll künftig wieder ein Wahlrecht bestehen, eine offene Ausschüttung als Einlagenrückzahlung oder als Gewinnausschüttung zu behandeln; [...]“
 - „[...] für Einlagenrückzahlungen ein positiver Einlagenstand, für Gewinnausschüttungen eine positive Innenfinanzierung Voraussetzung sein.“
 - „[...] auch diese [ordentliche Kapitalherabsetzungen] – bei positivem Einlagenstand und positiver Innenfinanzierung – wahlweise als Einlagenrückzahlung oder Gewinnausschüttung behandelt werden können.“
- ABER gab es diese völlige steuerliche Wahlfreiheit jemals zuvor?

JYU

MEINUNGSSTAND VOR DEM STEUERREFORMG 2015/2016

- Mindermeinung: gänzliche Entkoppelung und Eigenständigkeit der steuerlichen Beurteilung nach Maßgabe der Evidenzkonten
- Überwiegende Meinung: steuerliche Einlagenrückzahlung nur infolge entsprechend unternehmensrechtlicher Maßnahmen
 - grundsätzliche Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts
 - konzeptionell stark in diese Richtung bereits die ErläutRV zum StruktAnpG 1996
 - auch im Erlass der Finanzverwaltung zu § 4 Abs 12 EStG deutlich festgehalten
 - vorgesehene Subkonten vollziehen unternehmensrechtliche Vorgänge mit steuerlichen Werten nach
 - angenommenes Wahlrecht nur im Bereich des Bilanzgewinn-Subkontos

JYU

URSPRUNG DES STEUERLICHEN „WAHLRECHTS“

- Idee des Bilanzgewinn-Subkontos nach dem ERZ-Erlass
 - Erhaltung der steuerlichen Einlagen, auch wenn
 - durch vereinfachte Kapitalherabsetzung Nennkapital durch Verrechnung unternehmensrechtlich teilweise untergeht
 - durch Auflösung von Rücklagen Verluste ausgeglichen oder der Bilanzgewinn erhöht wird (zum weiteren Vortrag oder Einstellung in eine Gewinnrücklage)
 - Ausschüttungen später nicht trennscharf diesen Vorgängen zuordenbar
 - deutlich etwa im Fall der Auflösung einer Kapitalrücklage zur Verlustverrechnung bei Ausschüttungen in der Folgeperiode: kein zwingender Grund für die (Nicht-)Annahme, dass diese Ausschüttung der Rückzahlung der unternehmensrechtlich bereits getilgten Kapitalrücklagen dient

JYU

URSPRUNG DES STEUERLICHEN „WAHLRECHTS“

- Wahlrecht auch abseits des ursprünglich intendierten Bereichs durch entsprechende Maßnahmen „herbeiführbar“
- Möglichkeit der Gewinnausschüttung/Einlagenrückzahlung vor unternehmensrechtlichem Hintergrund evtl. Beweisproblem
 - Pkt 3.2.2 Abs 4 EinlagenrückzahlungsE: offene unternehmensrechtliche Ausschüttung im Zweifel steuerliche Gewinnausschüttung
 - VwGH 22.3.2000, 96/13/0175: keine steuerliche Gewinnausschüttung, soweit Deckung der Ausschüttung nur durch Auflösung von Kapitalrücklagen möglich
- Primat der unternehmensrechtlichen Maßnahmen dennoch konzeptionell verwurzelt

JYU

NEUENTWICKLUNGEN 2015

- SteuerreformG 2015/2016
 - Trennung unternehmensrechtlicher Vorgänge von steuerlicher Beurteilung durch steuerliches Primat der Gewinnausschüttung
 - Unternehmensrecht bestimmt zwingend Punkt, ab welchem Ausschüttungen steuerliche Einlagen betreffen
 - Konzept analog der Substanzauszahlung von Privatstiftungen (§ 27 Abs 5 Z 8 EStG)
- AbgÄG 2015 (Entwurf)
 - Trennung unternehmensrechtlicher Vorgänge von steuerlicher Beurteilung durch steuerliche Wahlfreiheit(?)
 - Stand Evidenzkonto und Innenfinanzierung als je äußerste Grenze des Wahlrechts in beide Richtungen
 - Lösung der Bewertungsdifferenzen bei Umgründungen durch Ausschüttungssperre des § 235 Abs 1 UGB

JYU

VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

- AbgÄG 2015 (Entwurf): verdeckte Gewinnausschüttungen zwingend Gewinnausschüttungen
 - Abweichung zum EinlagenrückzahlungsE zur Rechtslage vor dem SteuerreformG 2015/2016
 - Wahlrecht nur bei „offenen Ausschüttungen“
 - Hintergrund: Pönalcharakter? Systembrüche iZm UGB?
- Gesellschaftsrecht: verdeckte Gewinnausschüttung zugleich Verstoß gegen Verbot der Einlagenrückgewähr
 - zu bilanzierender Rückgewähranspruch → Leistung bewirkt steuerliche Einlage
 - bei zutreffender Bilanzierung bewirkt vGA-Dogmatik daher letztlich nur „Vorverlagerung“ der Gesellschafterbesteuerung
 - mangelnde Abstimmung Gesellschafts- und Steuerrecht?

JYU

FAZIT

- Völliger Gleichklang zwischen Unternehmens- und Steuerrecht im Bereich der Einlagen aufgrund gänzlich unterschiedlicher Ansätze nach derzeitiger Lage ist wohl utopisch.
- Aber auch bei Schnittpunkten (etwa Zusammenhang unternehmensrechtlicher Bilanzierung mit steuerlichen Einlagenrückzahlungen) scheinen sich beide Rechtsbereiche auseinanderzuentwickeln.
- Gleichzeitig bestehen tief verwurzelte Interdependenzen (etwa in der Gewinnermittlung).
- Für die Rechtsordnung wäre von Vorteil, bei Novellen die Zusammenhänge der Materien kritischer zu evaluieren, um nicht „zwei getrennte Welten mit wackeligen notwendigen Brücken“ zu konstruieren (siehe etwa den Bereich der vGA).

JYU

