

Ernst Marschner

# Einlagen in Kapitalgesellschaften

2015

Monografie

■ VERLAG  
■ ÖSTERREICH

# Inhaltsverzeichnis

---

Vorwort .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	XXI
<b>1. Allgemeines zur Einlage, zum Gang der Untersuchung sowie der Abgrenzung des Themas .....</b>	<b>1</b>
1.1. Gliederung dieser Schrift .....	1
1.2. Kapitalgesellschaft im Fokus .....	3
1.3. Gesellschaftsrechtliche Vorbemerkungen zur Finanzierung einer Gesellschaft mit Eigen- bzw Fremdkapital (Eigenfinanzierung) .....	6
1.3.1. Einlagen im Gesellschaftsrecht .....	7
1.3.2. Zivilrechtliche Abgrenzung des Eigenkapitals vom Fremd- kapital .....	10
1.3.3. Eigenkapital im Unternehmensrecht .....	13
1.4. Ertragsteuerlicher Rahmen der Einlage .....	14
1.4.1. Die Entwicklung des KStG sowie des EStG .....	14
1.4.2. Offene und verdeckte Einlagen im Allgemeinen .....	17
1.4.3. Unterschiedliche Besteuerung von Fremd- und Eigen- finanzierung .....	19
1.4.3.1. Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeits- prinzip .....	19
1.4.3.2. Gegenüberstellung der Einkünfte aus Beteiligungs- erträgen und aus Zinsen .....	20
1.4.3.3. Veräußerung der Beteiligung .....	23
1.5. Leistungsbeziehungen des Gesellschafters zur Kapital- gesellschaft .....	26
1.5.1. Einkünfte des Gesellschafters aus Geschäftsführung, Kapital- vermögen und Vermietung .....	26
1.5.2. Entgeltliche Übernahme einer Haftung durch den Gesell- schafter .....	28
1.5.3. Vereinbarung einer Vergütung .....	31
1.5.4. Zufluss von Einkünften beim Gesellschafter .....	32
1.6. Einlagen in (weiteren steuerlichen) Rechtsbereichen, die von dieser Schrift nicht näher behandelt werden .....	38

<b>2. Allgemeines und Historie zu den Bestimmungen § 8 Abs 1 Satz 1 KStG sowie § 6 Z 14 EStG</b> .....	43
2.1. Historie der Einlagebestimmung des § 8 Abs 1 Satz 1 EStG .....	43
2.1.1. Traditionelle Auffassung zum Einlagebegriff im KStG 1966 ....	43
2.1.2. Entstehung des § 8 Abs 1 Satz 1 KStG 1988 .....	44
2.2. Historie des § 6 Z 14 lit b EStG .....	45
2.2.1. Deklarative Wirkung der Stammfassung des § 6 Z 14 EStG im EStG 1988 .....	45
2.2.2. Neue Strukturierung des § 6 Z 14 EStG durch das UmgrStG .....	47
2.2.3. Ausdehnung des Geltungsbereiches des § 6 Z 14 lit b EStG durch das BudgBG 2007 auf § 8 Abs 1 EStG .....	48
2.3. Grundlegende Aussage der Gesetzesbestimmung des § 8 Abs 1 Satz 1 KStG und des § 6 Z 14 EStG .....	49
2.4. Einlage in eine Kapitalgesellschaft im Verhältnis zur Vorschrift des § 4 Abs 1 EStG über die Einlage in ein Einzelunternehmen .....	53
2.5. Steuerliche Vorschriften über die Einlage in Deutschland .....	56
2.5.1. § 8 deutsches KStG .....	56
2.5.2. Abweichende Rechtslage über die Tauschbehandlung der Einlage in Deutschland .....	58
2.6. Dogmatik der Einlage .....	62
<b>3. Gegenstand der Einlage, insbesondere die Einlage von Nutzungen</b> .....	65
3.1. Einlage von Barmitteln und Wirtschaftsgütern .....	65
3.1.1. Gesellschaftsrechtliche und unternehmensrechtliche Vorbemerkungen .....	65
3.1.2. Einlagen von Wirtschaftsgütern und liquiden Mitteln im Steuerrecht .....	67
3.2. Abgrenzung von Nutzungsrechten und laufenden Nutzungen .....	73
3.3. Nutzungseinlage im Steuerrecht: Fragestellung und drei mögliche Lösungswege .....	75
3.4. Österreichische Verwaltungspraxis zur Nutzungseinlage .....	76
3.5. Rechtsprechung zur Nutzungseinlage in inländische Gesellschaften .....	80
3.5.1. Ableitung der österreichischen Verwaltungspraxis aus der deutschen Rspr .....	80
3.5.2. Österreichische Rechtsprechung zur Nutzungseinlage .....	83
3.5.2.1. VwGH-Entscheidung 2008/13/0234 .....	83
3.5.2.2. Weitere Rechtsprechung des VwGH zum KStG 1988 bzw EStG 1988 .....	85
3.5.2.3. Rechtsprechung des VwGH zum KStG 1966 bzw EStG 1972 .....	86
3.5.2.4. Österreichische Rechtsprechung in der zweiten Instanz .....	87
3.6. Grenzüberschreitende Nutzungseinlage führt zur steuerlichen Realisierung von Einkünften .....	89
3.6.1. Historie des § 6 Z 6 EStG .....	90

3.6.2.	Anwendungsbereich und Inhalt des § 6 Z 6 EStG in Bezug auf die Einlage von Nutzungen .....	93
3.6.3.	Die grenzüberschreitende Nutzungseinlage bei einzelnen Einkünften, insbesondere Finanzierungen .....	98
3.6.3.1.	Grenzüberschreitender Kredit durch den Gesellschafter .....	99
3.6.3.2.	Grenzüberschreitende Gestellung von Sicherheiten durch den Gesellschafter .....	104
3.6.3.3.	Vergleich der steuerlichen Behandlung von Krediten und Sicherheiten .....	107
3.6.4.	Unionsrechtliche Beurteilung der Erfassung von grenzüberschreitenden Nutzungseinlagen .....	108
3.6.4.1.	Das EuGH-Urteil „SGI“ .....	109
3.6.4.2.	Beurteilung der österreichischen Verwaltungspraxis anhand der EuGH-Rspr .....	112
3.7.	Kritik an der steuerlichen (Nicht-)Anerkennung von inländischen Nutzungseinlagen .....	117
3.8.	Eigene Meinung zur Nutzungseinlage .....	120
3.8.1.	Einschätzung der Ausgangslage .....	120
3.8.2.	Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen .....	123
3.8.3.	Grundsätzliche Überlegungen für und wider der Anerkennung der Nutzungseinlage .....	125
3.8.4.	Ergebnis: Keine volle Anerkennung der Nutzungseinlage .....	128
3.8.5.	Nutzungseinlage in eine Schwestergesellschaft .....	130
3.8.6.	Ausgleich der Nutzungseinlage durch Ausschüttungen bzw Veräußerungen .....	133
3.8.6.1.	Ausgleich durch Ausschüttungen .....	133
3.8.6.2.	Ausgleich durch alineare Partizipation am Veräußerungserlös .....	135
3.8.7.	Begründung der Lösung „Aufwandseinlage“ .....	136
3.8.7.1.	Markteinkommenstheorie .....	136
3.8.7.2.	Verprobung der Aufwandseinlage .....	143
3.8.7.3.	Kein anderes Ergebnis bei Anwendung von § 6 Z 5 EStG .....	145
3.8.8.	Wertberichtigung eines unverzinslichen Gesellschafterkredits .....	146
3.8.8.1.	Unverzinslicher Kredit der Mutter- an die Tochtergesellschaft .....	146
3.8.8.2.	Rechtslage in Deutschland .....	149
3.8.8.3.	Unverzinslicher Kredit zwischen Schwestergesellschaften .....	150
3.9.	Gegenstand der Einlage in der Gesellschaftsteuer .....	150
3.10.	Zusammenfassung .....	152
<b>4.</b>	<b>Anteilsinhaberschaft als Voraussetzung für die Einlage</b> .....	<b>154</b>
4.1.	Gesellschaftsrechtliche Vorbemerkungen .....	154
4.2.	Rückgriff auf die Rechtsprechung zur verdeckten Ausschüttung zur Bestimmung der steuerlichen Anteilsinhaberschaft .....	156

4.3. Unmittelbare Gesellschafter .....	159
4.3.1. Wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen .....	159
4.3.2. Beginn und Ende der Anteilsinhaberschaft .....	164
4.3.3. Fruchtgenussrecht an den Gesellschaftsanteilen .....	168
4.3.3.1. Allgemeines zum Fruchtgenuss .....	168
4.3.3.2. Zurechnung von laufenden Einkünften .....	171
4.3.3.3. Zurechnung der fruchtgenussbelasteten Beteiligung an den wirtschaftlichen Eigentümer .....	177
4.3.3.4. Einlagen in die Gesellschaft durch den wirtschaft- lichen Eigentümer sowie den Fruchtgenuss- berechtigten .....	184
4.4. Mittelbarer Gesellschafter .....	187
4.5. Dem Gesellschafter nahestehende Personen .....	189
4.5.1. Definition der nahestehenden Person .....	190
4.5.2. Einkommensverwendung als Schritt vor der Einlage .....	194
4.5.3. Geschäftsführer und sonstige Machthaber .....	197
4.6. Wirtschaftliche Anteilsinhaberschaft durch Genussrechte .....	200
4.6.1. Vorbemerkungen zu Genussrechten als Hybridkapital .....	200
4.6.2. Steuerliche Abgrenzung zwischen sozietären und obligationen- ähnlichen Genussrechten .....	204
4.6.2.1. Beteiligung am Gewinn .....	207
4.6.2.2. Beteiligung am Liquidationsgewinn .....	214
4.6.2.3. Überwiegen der Eigenkapitalkriterien .....	218
4.6.2.4. Gewinnanspruch ohne Rückzahlungsanspruch .....	220
4.6.3. Genussrechte von am Nominalkapital beteiligten Personen .....	223
4.6.4. Exkurs: Partizipationskapital von Banken und Versicherungen .....	224
4.6.4.1. Gesetzliche Einordnung als steuerliches Beteiligungs- kapital .....	225
4.6.4.2. Verfassungsrechtliche Beurteilung der Einordnung als Beteiligungskapital .....	228
4.7. Agio bei Options- und Wandelanleihen stets als Beteiligungs- kapital? .....	229
4.7.1. Allgemeines zu Options- und Wandelanleihen .....	230
4.7.2. Agio bzw Aufgeld als Entgelt .....	231
4.7.3. Die steuerliche Behandlung des Aufgeldes der Options- anleihe .....	234
4.7.3.1. Meinungen in Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und Literatur .....	235
4.7.3.2. Keine direkte Einlage durch den Anleihengläubiger ...	240
4.7.3.3. Eigene Überlegungen zur Option .....	242
4.7.3.4. Einlage mittelbar durch die Altgesellschafter .....	245
4.7.3.5. Gleiches Ergebnis für Wandelanleihen .....	248
4.8. Exkurs: Gesellschafterstellung im Rahmen der Gesellschaftsteuer .....	250
4.8.1. Allgemeines zur Gesellschafterstellung .....	250
4.8.2. Genussrechte und weiteres Hybridkapital .....	252
4.8.3. Großmutterzuschuss .....	255
4.9. Zusammenfassung .....	257

<b>5. Sozietäre Veranlassung der Einlage</b> .....	259
5.1. Abgrenzung zwischen offenen und verdeckten Einlagen .....	261
5.1.1. Offene Einlagen .....	261
5.1.2. Verdeckte Einlage .....	262
5.2. Sozietäre Veranlassung der verdeckten Einlage .....	265
5.2.1. Stand in Judikatur, Verwaltungspraxis und Literatur .....	266
5.2.2. Ermittlung des subjektiven Elements der Einlage .....	269
5.2.3. Einfluss der Beteiligungshöhe .....	270
5.2.4. Einlage durch eine Privatstiftung an eine Gesellschaft, die Begünstigte der Privatstiftung ist .....	273
5.3. Verlustübernahme durch den Gesellschafter .....	274
5.3.1. Exkurs: Befreiung von der Gesellschaftsteuer .....	276
5.4. Vorteilsausgleich bei vorangehender verdeckter Ausschüttung .....	278
5.4.1. Einlage nach angenommener „Wurzelausschüttung“ .....	282
5.5. Verdecktes Eigenkapital .....	284
5.5.1. Ernsthaftigkeit und Transparenz des Rechtsgeschäfts .....	288
5.5.1.1. Allgemeines zum Fremdvergleich .....	288
5.5.1.2. Publizität der Vereinbarung .....	292
5.5.1.3. Klarheit der Vertragsgestaltung .....	294
5.5.1.4. Einfluss der Höhe der Beteiligung auf die Beurteilung .....	295
5.5.1.5. Zwischenfazit .....	297
5.5.2. Marktkonformität des Kreditvertrages .....	298
5.5.2.1. Gesellschaftsrechtlicher Eigenkapitalersatz .....	298
5.5.2.2. Allgemeines zur steuerlichen Beurteilung des Vertragsinhaltes .....	301
5.5.2.3. Zeitpunkt der Beurteilung des Kreditvertrages .....	305
5.5.2.4. Zinsvereinbarung nicht ausschlaggebend für verdecktes Eigenkapital .....	309
5.5.2.5. Bedeutung von (fehlenden) Sicherheiten .....	312
5.5.2.6. Rückzahlungspflicht als wesentliches Abgrenzungs- merkmal zu Eigenkapital .....	314
5.5.2.7. Fazit zur Marktkonformität .....	318
5.5.3. Angemessene Eigenkapitalausstattung als (zusätzliches) Kriterium zur Anerkennung von Gesellschafter- krediten? .....	319
5.5.3.1. Keine debt-equity-Regel in Österreich .....	319
5.5.3.2. Annahme einer Unterkapitalisierungsregel ohne gesetzliche Verankerung? .....	320
5.5.3.3. Ergebnis: Kein steuerliches Erfordernis einer angemessenen Eigenkapitalausstattung .....	323
5.5.4. Würdigung verdecktes Eigenkapital und Rechtsfolgen .....	324
5.6. Stille Gesellschaft als verdecktes Eigenkapital .....	327
5.6.1. Allgemeines zur Stillen Gesellschaft .....	327
5.6.2. Anteilshaber zusätzlich als stiller Gesellschafter .....	329
5.7. Haftungsübernahme durch den Gesellschafter .....	333
5.7.1. Gesellschaftliche oder betriebliche Veranlassung der Haftungs- übernahme .....	333

5.7.2. Zeitpunkt und Höhe der Einlage bei Sicherheitengestellung ....	336
5.8. Verdecktes Eigenkapital in der Gesellschaftsteuer .....	340
5.9. Zusammenfassung .....	341
<b>6. Vorliegen eines Tausches als Rechtsfolge der Einlage .....</b>	<b>343</b>
6.1. Grundfall der Einlage: Aufdeckung der stillen Reserven durch die Anwendung des Tauschgrundsatzes .....	343
6.1.1. Vorbemerkung zum Trennungsprinzip .....	343
6.1.2. Anwendung des Tauschgrundsatzes .....	345
6.1.3. Wertverknüpfung .....	348
6.1.4. Tausch aus der Sicht des Gesellschafters .....	350
6.1.4.1. Tausch unabhängig von der Erhöhung des Nenn- kapitals .....	350
6.1.4.2. Anschaffung von Anteilen und Erhöhung der Anschaffungskosten .....	351
6.1.4.3. Einlage von Wirtschaftsgütern des Privat- vermögens .....	355
6.1.5. Tausch aus der Sicht der Gesellschaft .....	358
6.1.5.1. Allgemeines zum Tausch aus der Sicht der Gesell- schaft .....	358
6.1.5.2. Kapitalerhöhung – Einstieg eines (neuen) Gesell- schafers .....	361
6.1.5.3. Doppeleinlage durch Großmutterzuschuss .....	363
6.2. Gemeiner Wert als gesetzlich vorgegebener Bewertungsmaßstab .....	365
6.2.1. Unternehmensrechtliche Bestimmungen .....	366
6.2.1.1. Anschaffungskosten des Gesellschafters gemäß § 203 UGB für die Einlage .....	367
6.2.1.2. Unternehmensrechtliche Bewertung der Einlage aus der Sicht der empfangenden Gesellschaft gemäß § 202 UGB .....	368
6.2.2. Ermittlung des gemeinen Wertes im Allgemeinen .....	373
6.2.3. Besteuerung der stillen Reserven statt des Einnahmenüber- schusses .....	377
6.2.4. Teilwert und Fremdvergleichspreis als konkurrierende Bewertungsmaßstäbe .....	378
6.2.4.1. Abgrenzung bei überschneidenden Anwendungsfällen zwischen § 6 Z 6 EStG und § 6 Z 14 lit b EStG .....	379
6.2.4.2. Fremdvergleichspreis gemäß § 6 Z 6 EStG im Einzelnen .....	380
6.2.4.3. Teilwert gemäß § 6 Z 5 EStG – Unterschiede zum gemeinen Wert .....	382
6.2.4.4. Anwendung des Teilwertes auf bestimmte Umgründungen .....	384
6.2.5. Bewertung bei alineaen Einlagen .....	384
6.2.6. Gesetzliche Anwendung des Bewertungskonzept des gemeinen Wertes auf die Einlage in die Kapitalgesellschaft .....	386
6.2.7. Würdigung der Bewertung der Einlage .....	389
6.3. Buchwertfortführung bei Umgründungen im Sinne des UmgrStG ....	390

6.3.1. Allgemeines zur Buchwertfortführung .....	390
6.3.2. Umgründungen mit Einlagen in Kapitalgesellschaften .....	393
6.3.3. Ausnahmen von der Buchwertfortführung in grenzüberschreitenden Fällen .....	395
6.3.4. Buchwertfortführungen bei Einlage außerhalb des UmgrStG? .....	399
6.3.5. Verdoppelung stiller Reserven durch die Einlage .....	399
6.3.5.1. Einlage von Grundstücken durch natürliche Personen .....	400
6.3.5.2. Einlagen von Altbestandsgrundstücken im Besonderen .....	404
6.4. Exkurs: Zuwendungen von fremden Dritten zur Kapitalgesellschaft .....	408
6.4.1. Zuwendungen von Nicht-Gesellschaftern stellen keine Einlagen dar .....	408
6.4.2. Investitionszuschüsse von Dritten .....	411
6.5. Zusammenfassung .....	416
<b>7. Die besondere Regelung des Forderungsverzichts auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gemäß § 8 Abs 1 Satz 3 KStG .....</b>	<b>418</b>
7.1. Allgemeine Vorbemerkungen .....	419
7.1.1. Drei Fallkonstellationen .....	419
7.1.2. Zivilrechtliche Grundlagen für den Forderungsverzicht, die Besserungsabrede und den Rangrücktritt .....	421
7.2. Historie des § 8 Abs 1 Satz 3 KStG .....	424
7.2.1. Rechtsprechung zum Forderungsverzicht auf gesellschaftlicher Grundlage .....	424
7.2.1.1. Großer Senat des BFH zur steuerlichen Behandlung auf Seiten der Gesellschaft .....	425
7.2.1.2. VwGH zur steuerlichen Behandlung auf Seiten des Gesellschafters .....	430
7.2.1.3. VwGH zur steuerlichen Behandlung auf Seiten der Gesellschaft .....	431
7.2.2. Durch das BudgBG 2007 geänderte Rechtsgrundlage in § 8 Abs 1 Satz 3 KStG .....	432
7.2.2.1. Ministerialentwurf .....	433
7.2.2.2. Regierungsvorlage bzw beschlossene Fassung .....	433
7.3. Abgrenzung zwischen betrieblichen Forderungsverzichten und Verzichten societatis causa .....	435
7.3.1. Beispiel zur Illustration des Problems .....	436
7.3.2. Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen .....	438
7.3.3. Steuerliche Begünstigung des Sanierungsgewinnes .....	440
7.3.4. Fazit: Steuerrecht bevorzugt betriebliche Forderungsverzichte .....	443
7.4. Unterscheidung zwischen werthaltigen und nicht werthaltigen Forderungen bei gesellschaftlich motivierten Forderungsverzicht .....	445
7.4.1. Bewertung der Forderung aus der Sicht des Gesellschafter .....	445

7.4.1.1.	Notwendigkeit einer Teilwertabschreibung bei Wertminderung .....	445
7.4.1.2.	Teilwert versus gemeiner Wert einer Forderung .....	447
7.4.2.	Ausweis und Bewertung der Verbindlichkeit aus Sicht der Gesellschaft .....	451
7.4.2.1.	Passivierungspflicht der Verbindlichkeit sowie deren Grenzen .....	451
7.4.2.2.	Bewertung der Verbindlichkeit .....	455
7.5.	Rechtsfolgen des unbedingten Forderungsverzicht für die Gesellschaft .....	459
7.5.1.	Allgemeines zum Forderungsverzicht .....	459
7.5.2.	Anwendungsbereich des § 8 Abs 1 Satz 3 KStG .....	461
7.5.2.1.	Konstitutiver Charakter des § 8 Abs 1 Satz 3 KStG ....	461
7.5.2.2.	Allgemeines zum Anwendungsbereich des § 8 Abs 1 Satz 3 KStG .....	463
7.5.2.3.	Keine Anwendung des § 8 Abs 1 Satz 3 KStG bei verdecktem Eigenkapital .....	466
7.5.2.4.	Keine Anwendung des § 8 Abs 1 Satz 3 KStG bei Schuldübernahme .....	467
7.5.2.5.	Barzuschuss unter Verwendungsaufgabe .....	470
7.5.3.	Zwei-Stufen-These versus Vollneutralisierung .....	472
7.5.4.	Sonderthemen im Rahmen des § 8 Abs 1 Satz 3 KStG .....	474
7.5.4.1.	Vergleich mit Confusio-Gewinnen im Rahmen des UmgrStG .....	474
7.5.4.2.	Forderungsverzicht als alineare Einlage .....	475
7.5.4.3.	Forderungsverzicht gegenüber einer Schwester-gesellschaft .....	475
7.5.4.4.	Forderungsverzicht innerhalb der Unternehmens-gruppe .....	477
7.6.	Verzichtete Forderung gehört zum Betriebsvermögen des Gesell-schafters .....	478
7.6.1.	Auswirkung der Wertminderung der Forderung beim Gesell-schafter .....	478
7.6.2.	Auswirkungen des Forderungsverzichts auf den Gesell-schafter .....	479
7.6.3.	Forderungsverzicht und Tätigkeitsvergütung .....	482
7.7.	Verzichtete Forderung im Privatvermögen des Gesellschafters .....	486
7.7.1.	Allgemeines .....	486
7.7.2.	Forderung unterliegt nicht der Kursgewinnbesteuerung .....	490
7.7.2.1.	Allgemeines und österreichische Rechtsgrund-lagen .....	490
7.7.2.2.	Erweiterter Anschaffungskostenbegriff nach der Rechtsprechung des BFH .....	492
7.7.3.	Forderung unterliegt der Kursgewinnbesteuerung .....	498
7.7.3.1.	Kursgewinnbesteuerung in Österreich .....	498
7.7.3.2.	Steuerhängigkeit nach deutschem Recht .....	503
7.8.	Forderungsverzicht mit Besserungsabrede .....	505
7.8.1.	Allgemeines .....	505

7.8.2. Steuerliche Auswirkungen bei der verpflichteten Gesellschaft .....	507
7.8.3. Auswirkungen beim verzichtenden Gesellschafter .....	511
7.8.3.1. Aktivierung des Besserungsanspruchs .....	511
7.8.3.2. (Wieder-)Aufleben der Forderung .....	513
7.9. Rangrücktritt .....	516
7.10. Verzicht auf in der Zukunft entstehende Forderungen .....	518
7.10.1. Anwendungsfälle .....	518
7.10.2. Beurteilung durch das BMF sowie die ältere Rechtsprechung des BFH .....	519
7.10.3. Jüngere BFH-Rechtsprechung .....	520
7.10.4. Zufluss von Einkünften beim Gesellschafter .....	522
7.11. Forderungsverzicht und Verkehrsteuern .....	525
7.11.1. Gesellschaftsteuer bis Ende 2015 .....	525
7.11.2. Konsequenzen aus dem Entfall der Gesellschaftsteuer ab 2016 .....	527
7.12. Zusammenfassung .....	528
<b>8. Die Einlage gemäß § 4 Abs 12 EStG sowie deren Darstellung in der Unternehmensbilanz und im Evidenzkonto .....</b>	<b>530</b>
8.1. Grundlegender Inhalt des § 4 Abs 12 EStG .....	530
8.2. Entstehung sowie deklarative Bedeutung des § 4 Abs 12 EStG .....	532
8.2.1. Überblick über die Gesetzesnovellen zu § 4 Abs 12 EStG vor dem Steuerreformgesetz 2015/16 .....	532
8.2.2. Rechtsprechung des VwGH zur Rückzahlung von Einlagen vor Inkrafttreten des § 4 Abs 12 EStG .....	534
8.2.3. Klarstellender Charakter des § 4 Abs 12 EStG .....	536
8.2.4. Rechtslage nach der Steuerreform 2015/16 .....	537
8.2.5. Rechtslage in Deutschland .....	539
8.2.5.1. Besondere Stellung des Nennkapitals .....	539
8.2.5.2. Einlagekonto gemäß § 27 dKStG .....	541
8.3. Darstellung des Eigenkapitals in der unternehmensrechtlichen Bilanz .....	545
8.3.1. Unternehmensrechtliche Darstellung des Eigenkapitals einer Kapitalgesellschaft .....	546
8.3.2. Nennkapital und Kapitalrücklage als Teil der Außen- finanzierung .....	548
8.3.2.1. Gesellschaftsrechtlich verpflichtende Einlagen durch die Anteilsinhaber .....	548
8.3.2.2. Ausweis von Mezzaninkapital, insbesondere Substanzgenussrechten .....	552
8.3.2.3. Freiwillige Einlagen durch die Anteilsinhaber .....	555
8.3.2.4. Besonderheiten des Forderungsverzichts des Gesellschafters .....	557
8.3.2.5. Mittelbare Einlage insbesondere durch Groß- muttergesellschaften .....	559
8.3.2.6. Einlage durch Umgründung .....	561

8.3.3. Das Agio bei Options- bzw Wandelanleihe beim Emittenten .....	562
8.3.4. Gewinnrücklagen und Bilanzgewinn als Bestandteile der Innenfinanzierung .....	567
8.4. Steuerliche Einlagen aus der Sicht der Gesellschafter gemäß § 4 Abs 12 EStG .....	568
8.4.1. Eigenständige steuerliche Definition der Einlage .....	568
8.4.2. Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts für das Steuerrecht? .....	571
8.4.3. Die Auswirkungen der unternehmensrechtlichen Verrechnung von Verlusten mit Einlagen .....	576
8.4.4. Fiktive Ausschüttung im Rahmen der Umwandlung stellt auf steuerliche Einlagen ab .....	578
8.4.5. Fazit: Eigenständige steuerliche Einlage unabhängig vom Unternehmensrecht .....	582
8.5. Das Evidenzkonto gemäß § 4 Abs 12 EStG .....	583
8.5.1. Einrichtung von Subkonten in Anlehnung an die unternehmensrechtliche Gliederung des Eigenkapitals? .....	584
8.5.2. Aufgliederung des Evidenzkontos in Subkonten .....	588
8.5.3. Evidenzen für Innenfinanzierung, Einlagen und Umgründungsmehrwerte nach der Steuerreform 2015/16 .....	591
8.5.3.1. Inkrafttreten der Neuregelung des Evidenzkontos .....	591
8.5.3.2. Evidenz der Innenfinanzierung .....	592
8.5.3.3. Verändertes Einlagenevidenzkonto .....	595
8.5.3.4. Dokumentation von Mehrwerten bei Umgründungen .....	596
8.5.3.5. Anwendung auf ausländische Gesellschaften mit österreichischen Gesellschaftern .....	598
8.6. Gesellschaftermehrheit sowie alinearen Einlagen .....	599
8.6.1. Einlagen im Evidenzkonto und Anschaffungskosten an der Beteiligung .....	600
8.6.2. In die Gesellschaft neu eintretende Gesellschafter .....	601
8.6.3. Alineare Einlage mit kompensierender Ausschüttung .....	602
8.6.4. Alineare Einlage ohne Kompensation .....	605
8.6.4.1. Abgrenzung der alinearen Einlage zur Begünstigung von nahe stehenden Mitgesellschaftern .....	605
8.6.4.2. Auswirkungen der alinearen Einlage auf das Evidenzkonto .....	608
8.6.5. Proportionale Einlage, aber alineare Bewertung .....	610
8.6.5.1. Problemstellung an Hand eines Beispiels .....	610
8.6.5.2. Ertragsteuerliche Berücksichtigung von latenten Steuern bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft ..	612
8.7. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln .....	613
8.7.1. Gesellschaftsrechtliche Vorbemerkungen .....	613
8.7.2. Ertragsteuerliche Folgen der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln .....	615
8.7.3. Auswirkungen auf das Evidenzkonto .....	616
8.7.4. Auswirkungen auf die Gesellschafter .....	618

8.8. Umgründungen im Rahmen der Einlagenregel des § 4 Abs 12	
EStG .....	620
8.8.1. Ziel: Keine „künstliche“ Veränderung von Einlagen durch Umgründung ohne Kapitalzufuhr oder Einlagenrück- zahlung .....	621
8.8.1.1. Keine Übernahme von nicht vollständig besteuerten Gewinnen als Einlage in das Nennkapital bzw Kapitalrücklagen .....	621
8.8.1.2. Unternehmensrechtliche Neubewertung .....	624
8.8.1.3. „Vernichtung“ des Evidenzkontos durch Umgründung möglich? .....	627
8.8.1.4. Fazit .....	628
8.8.2. Einzelne Umgründungsarten im Einlagen-Evidenzkonto nach der Verwaltungspraxis .....	629
8.8.2.1. Verschmelzungen .....	629
8.8.2.2. Umwandlung .....	633
8.8.2.3. Einbringung .....	633
8.8.2.4. Spaltung .....	637
8.8.2.5. Einlagen im Rückwirkungszeitraum von Umgründungen .....	640
8.8.3. Umgründung als Doppelmaßnahme im Evidenzkonto? .....	641
8.8.3.1. Allgemeines zu mittelbaren Umgründungs- vorgängen .....	641
8.8.3.2. Bisherige Lösungsansätze .....	643
8.8.3.3. Würdigung: Bloße Umschichtung oder Doppel- maßnahme? .....	645
8.8.4. Negativer Buchwert des eingelegten Wirtschaftsgutes .....	648
8.9. Zusammenfassung .....	651
<b>9. Rückführung der Einlage (Einlagenrückzahlung) .....</b>	<b>654</b>
9.1. Allgemeines zur Ausschüttung von Einlagen .....	654
9.1.1. Unternehmensrechtliche Vorbemerkungen .....	654
9.1.2. Allgemeines zur steuerrechtlichen Einlagenrück- zahlung .....	656
9.1.3. Interessenslagen der Gesellschafter .....	660
9.1.4. Gleichbehandlung aller Gesellschafter und alineare Einlagenrückzahlung .....	662
9.1.5. Deutsche Regelung über die Einlagenrückzahlung (Einlagenrückgewähr) .....	664
9.2. Entscheidung über Einlagenrückzahlung oder Gewinn- ausschüttung .....	666
9.2.1. Stand in Rechtsprechung und Literatur .....	666
9.2.2. Gebundenes Nennkapital .....	669
9.2.2.1. Rechtslage vor der Steuerreform 2015/16 .....	669
9.2.2.2. Rechtslage nach der Steuerreform 2015/16 .....	670
9.2.3. Abhängigkeit der Einlagenrückzahlung von steuerlichen Einlagen am Bilanzgewinnsubkonto (Rechtslage vor StRefG 2015/16) .....	671

9.2.4. Positive Innenfinanzierung der Gesellschaft als Voraussetzung für Einlagenrückzahlung (Rechtslage vor StRefG 2015/16) .....	674
9.2.4.1. Verwaltungspraxis und Meinungsstand in der Literatur .....	674
9.2.4.2. Analyse dieser literarischen Kompromisslösung .....	677
9.2.4.3. Eigene Meinung .....	680
9.2.4.4. Abgrenzung zur verdeckten Ausschüttung .....	682
9.2.5. Fazit zur Rechtslage vor der Steuerreform 2015/16: In zwei Richtungen eingeschränktes Wahlrecht .....	684
9.2.6. Starre Verwendungsreihenfolge nach der Neuregelung durch die Steuerreform 2015/16 .....	685
9.2.6.1. Inkrafttreten der Neuregelung .....	685
9.2.6.2. Geltung der Neuregelung für Ausschüttungen von Körperschaften .....	686
9.2.6.3. Fixe Verwendungsreihenfolge .....	687
9.2.6.4. Folgen der Neuregelung .....	691
9.2.6.5. Gestaltungsvorschläge vor Inkrafttreten der Neuregelung .....	693
9.3. Rückkauf eigener Anteile als Rückzahlung von Einlagen .....	694
9.3.1. Gesellschafts- und unternehmensrechtliche Vorbemerkungen .....	694
9.3.2. Steuerliche Rechtsfolgen des Erwerbs eigener Anteile .....	698
9.3.2.1. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis des BMF .....	698
9.3.2.2. Unterscheidung zwischen betrieblicher und gesellschaftlicher Veranlassung in der Literatur .....	701
9.3.2.3. Eigene Meinung: Grundsätzlich Veräußerung durch den (ehemaligen) Gesellschafter .....	705
9.3.2.4. Einlagenrückzahlung in Höhe der anteiligen Einlagen im Zeitpunkt der Einziehung der Anteile .....	706
9.3.2.5. Änderungen durch die Neuregelungen des RÄG 2014? .....	709
9.3.3. Abschichtung von Substanzgenussrechten und verdecktem Eigenkapital .....	712
9.4. Steuerliche Auswirkungen der Einlagenrückzahlung beim Gesellschafter .....	713
9.4.1. Auswirkungen im Inlandsfall .....	714
9.4.1.1. Anschaffungskosten versus Stand der Einlagen .....	715
9.4.1.2. Abgrenzung der Einlagenrückzahlung zur Liquidation der Gesellschaft .....	717
9.4.1.3. Einlagenrückzahlung führt in voller Höhe zur Abstockung der Anschaffungskosten bzw des Buchwertes .....	718
9.4.1.4. Steuerpflichtige Veräußerung, soweit die Anschaffungskosten bzw der Beteiligungsbuchwert unter null sinken würden .....	721
9.4.1.5. Einlagenrückzahlung aus dem Wiederaufleben einer Forderung .....	724
9.4.1.6. Einlagenrückzahlung bei Fruchtgenussrecht .....	726

---

9.4.1.7. Überhöhte unbare Entnahme bei Einbringungen (Rechtslage vor StRefG 2015/16) .....	727
9.4.2. Outbound-Einlagenrückzahlung an ausländische Gesell- schafter .....	728
9.4.3. Inbound-Einlagenrückzahlung an inländischen Gesellschafter von ausländischer Gesellschaft .....	732
9.4.3.1. Allgemeines .....	732
9.4.3.2. Wahlrecht nach der Rechtslage vor Steuerreform 2015/16 .....	734
9.5. Zusammenfassung Einlagenrückzahlung .....	735
<b>10. Zusammenfassung und Strukturierung der gewonnenen Ergebnisse .....</b>	<b>737</b>
Literaturverzeichnis .....	745
Stichwortverzeichnis .....	785