

Ernst Marschner

Einlagen in Kapitalgesellschaften

2015

Monografie

■ VERLAG
■ ÖSTERREICH

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XXI
1. Allgemeines zur Einlage, zum Gang der Untersuchung sowie der Abgrenzung des Themas	1
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

2. Allgemeines und Historie zu den Bestimmungen § 8 Abs 1 Satz 1 KStG sowie § 6 Z 14 EStG	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
3. Gegenstand der Einlage, insbesondere die Einlage von Nutzungen	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
4.	Anteilsinhaberschaft als Voraussetzung für die Einlage	154
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 wirtschaftlichen 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

5. Sozietäre Veranlassung der Einlage	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
6. Vorliegen eines Tausches als Rechtsfolge der Einlage	343
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- schafters	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
7. Die besondere Regelung des Forderungsverzichts auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gemäß § 8 Abs 1 Satz 3 KStG	418
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
8. Die Einlage gemäß § 4 Abs 12 EStG sowie deren Darstellung in der Unternehmensbilanz und im Evidenzkonto	530
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- muttergesellschaftler	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 Steuer- recht?	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
9. Rückführung der Einlage (Einlagenrückzahlung)	654
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
10. Zusammenfassung und Strukturierung der gewonnenen Ergebnisse	737
Literaturverzeichnis	745
Stichwortverzeichnis	785