

# IF-VO – OFFENE THEMEN UND ZWEIFELSFragen



Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm  
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

# IF-VO – OFFENE THEMEN UND ZWEIFELSFragen

## Übersicht:

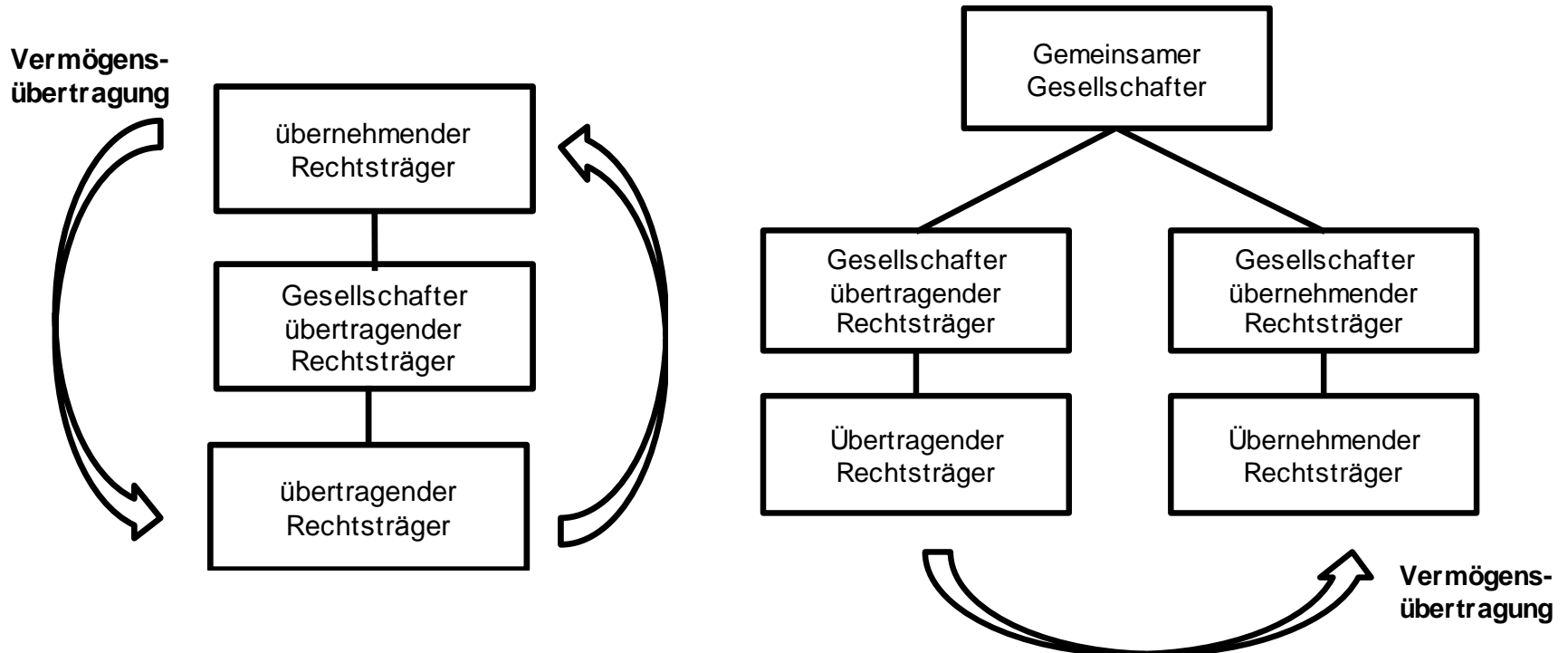
- „Mittelbare“ Umgründungen
- „Gemeinsamer“ Gesellschafter bei side-stream Umgründungen
- Hinzurechnung von Beteiligungsabschreibungen in der Vergangenheit
- „Umgründungsbedingte“ Beteiligungsabschreibungen
- Gesellschaftsrechtliche Begleitmaßnahmen zur Verhinderung einer verbotenen Einlagenrückgewähr (§ 82 Abs 1 GmbHG, § 52 AktG)
- „Folgeumgründungen“ von nach § 202 Abs 1 UGB „aufgewerteten“ Vermögen
- „Gemischte“ Konzentrations-Konzernumgründungen

# GRUNDPRINZIP DER IF-VO

- *EB zur IF-VO: „Den in der Verordnung geregelten Grundsätzen liegt ein „**Fortführungsgedanke**“ zu Grunde, wonach ein **bestehendes steuerliches „Ausschüttungspotential“** in Form einer evidenzierten Innenfinanzierung **nicht durch Umgründungsmaßnahmen** und deren unternehmensrechtliche Behandlung **untergehen oder entstehen soll** “*
- **Konsequenzen:**
  - Autonom steuerlicher Lösungsansatz (Addition, Aufteilung oder keine Auswirkungen auf Innenfinanzierungsstand)
  - Keine Maßgeblichkeit der umgründungsbedingten UGB-Bilanzauswirkungen (Grundsatz der „Neutralisierung“; § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO)

# „MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN

- „Mittelbare“ Umgründung: Direkte Vermögensübertragung an bloß „mittelbar“ beteiligte Gesellschafter bzw „mittelbar“ verbundene Gesellschaften



# „MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN

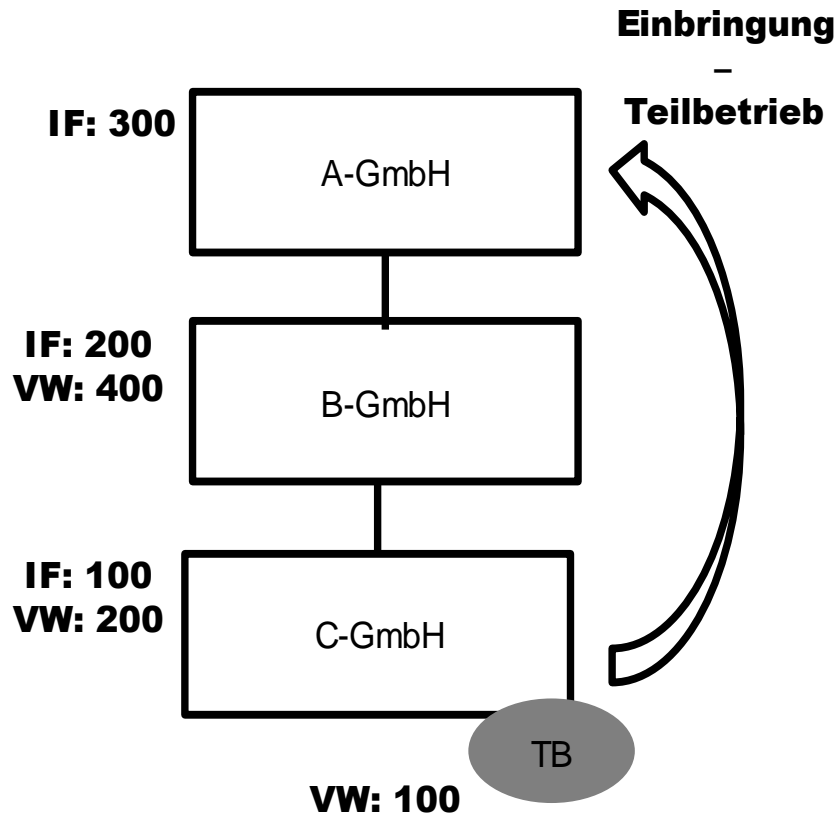
- „Zwischengesellschaften“: IF-VO sieht keine expliziten Regelungen vor (§ 2 IF-VO regelt lediglich Auswirkungen bei übertragender bzw übernehmender Körperschaft).
- **Unternehmensrechtlich:**
  - In wirtschaftlicher Betrachtung grds „stufenweise“ Erfassung der Vermögensübertragung auf Ebene jeder involvierten Gesellschaft.
  - Mögliche Auswirkungen auf Jahresüberschuss/-fehlbetrag:
    - Erfassung Vermögenszugang (Beteiligungsertrag bzw außerordentlicher Ertrag)
    - Erforderliche außerplanmäßige Abschreibung der Beteiligung bzw Wegfall der Beteiligung
    - Ausgleichsmaßnahme zu Vermeidung einer verbotenen Einlagenrückgewähr (zB Sachdividende)
  - Neutralisierung iSd § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO?

# „MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN

## ■ Steuerliche „autonome“ Lösung – Übertragung der Grundsätze der IF-VO?:

- „Stufenweise“ Anwendung der Grundsätze für up-stream, side-stream, down-stream Vermögensübertragung in § 2 IF-VO auf jeder Ebene?
- Sachgerecht?
  - Gleichbehandlung“ mit „tatsächlicher“ stufenweise Übertragung der Vermögens in mehreren Umgründungsschritten (Umgründungsplan gem § 39 UmgrStG)?
- Grundsätze der IF-VO:
  - Sicherstellung, dass durch Umgründung steuerliches „Ausschüttungspotential“ weder entsteht noch untergeht
- „Stufenweise“ Betrachtung findet sich im Ergebnis hinsichtlich Auswirkungen auf steuerlichen Beteiligungsbuchwert iZm „Zwischengesellschaften“ bereits in der Verwaltungspraxis (UmgrStR Rz 285, 1123, 1133)

# „MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN – UP-STREAM



## ■ Schritt 1 – fiktive Einbringung TB von C an B (§ 2 Abs 4 IF-VO):

- VW-Verhältnis 1:1 (100:100)
- IF (C):  $100 - 50$  (50%) = 50
- IF (B):  $200 + 50 = 250$

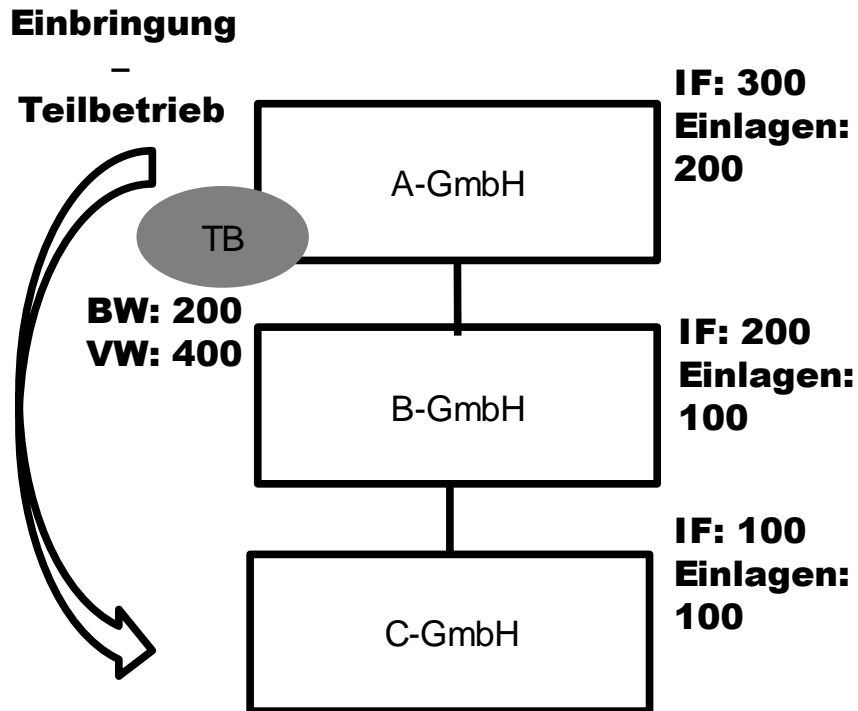
## ■ Schritt 2 – fiktive Einbringung TB von B an A (§ 2 Abs 4 IF-VO):

- VW-Verhältnis 1:3 (100:300)
- IF (B):  $250 - 62,5$  (25%) = 187,5
- IF (A):  $300 + 62,5 = 362,5$

## ■ Ergebnis:

- IF (A):  $362,5$  (=  $300 + 62,5$ )
- IF (B):  $187,5$  (=  $200 + 50 - 62,5$ )
- IF (C):  $50$  (=  $100 - 50$ )

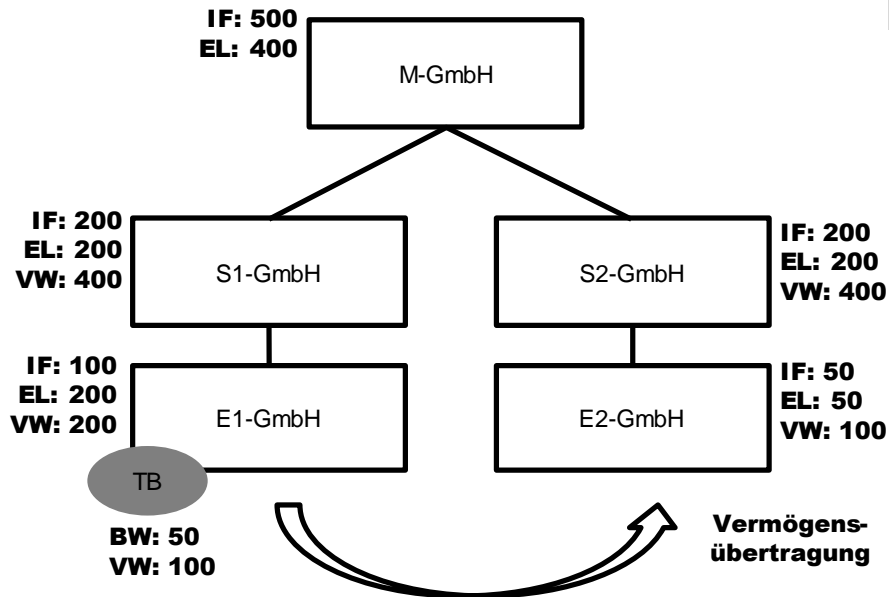
# „MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN – DOWN-STREAM



- **Schritt 1 – fiktive Einbringung TB von A an B (§ 2 Abs 3 IF-VO):**
  - IF (A, B): keine Auswirkungen
  - EL (A): keine Auswirkungen
  - EL (B):  $100 + 200 = 300$
- **Schritt 2 – fiktive Einbringung TB von B an C (§ 2 Abs 3 IF-VO):**
  - IF (B, C): keine Auswirkungen
  - EL (B): keine Auswirkungen (= 300)
  - EL (C):  $100 + 200 = 300$
- **Ergebnis:**
  - IF (A, B, C): keine Auswirkungen
  - EL (B, C): jeweils +200
  - EL (A): keine Auswirkungen



# „MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN – SIDE-STREAM



## ■ Schritt 1 – fiktive Einbringung TB von E1 an S1 (§ 2 Abs 4 IF-VO; „up-stream“):

VW-Verhältnis: 1:1 (50%)

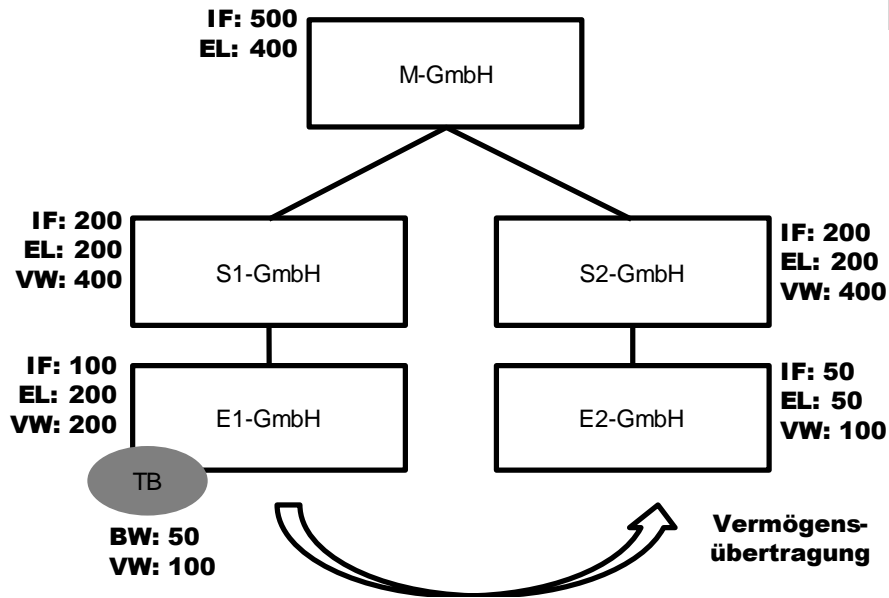
IF (E1):  $100 - 50$  (50%) = 50

IF (B):  $200 + 50 = 250$

EL (E1):  $200 - 100$  (50%) = 100

EL (S1): keine Auswirkungen

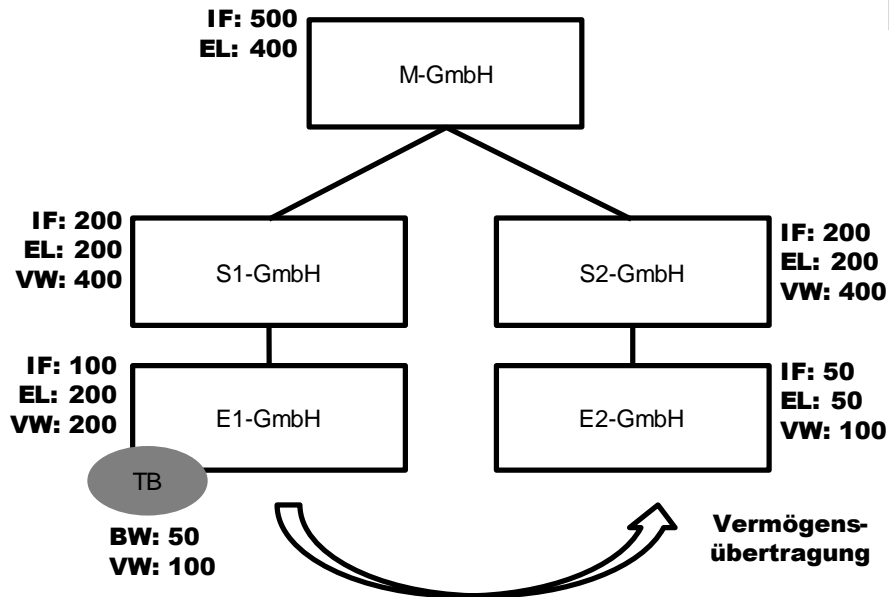
# „MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN – SIDE-STREAM



## ■ Schritt 2 – fiktive Einbringung TB von S1 an S2 (§ 2 Abs 5 IF-VO; „side-stream“):

- VW-Verhältnis: 1:3 (25%)
- IF (S1):  $250 - 62,5 (25\%) = 187,5$
- IF (S2):  $200 + 62,5 = 262,5$
- IF (M): keine Auswirkungen
- EL (S1):  $200 - 50 (25\%) = 150$
- EL (S2):  $200 + 50 = 250$
- EL (M): keine Auswirkungen

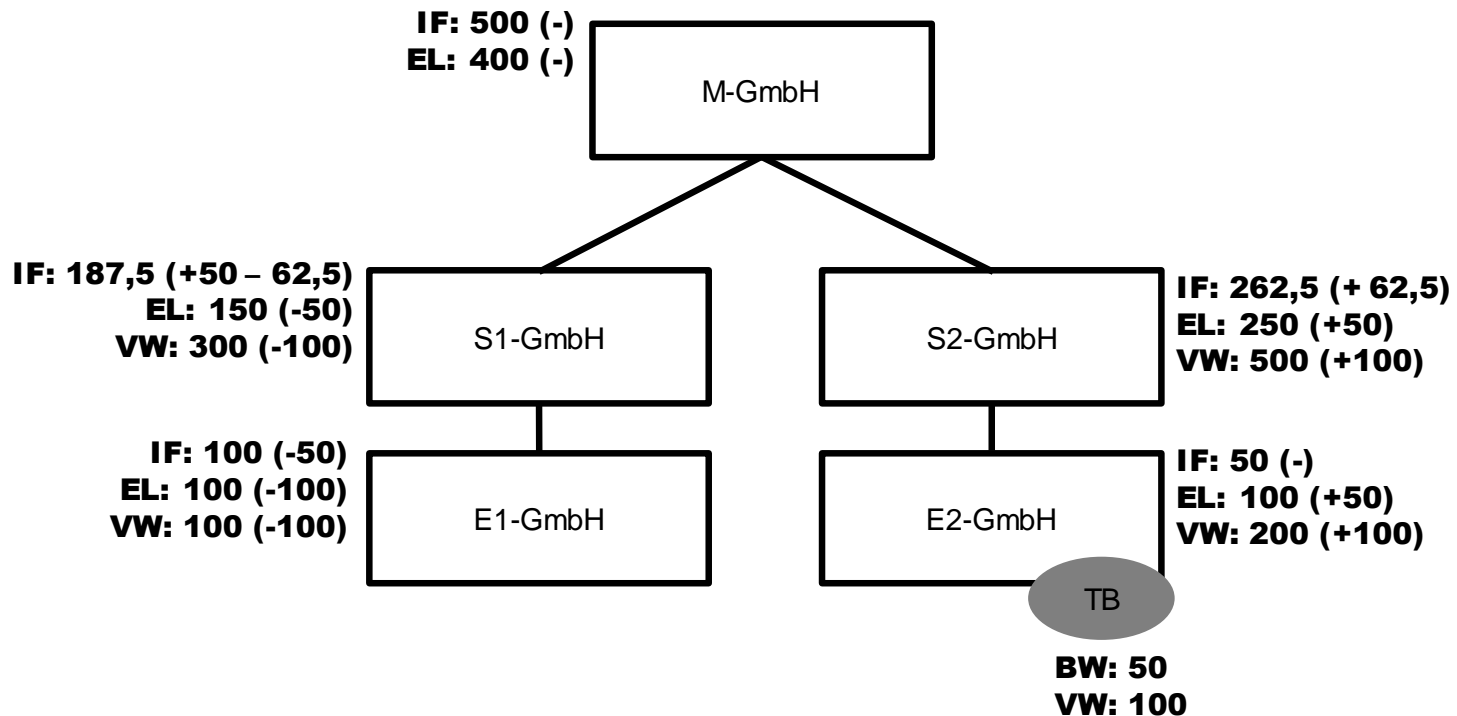
# „MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN – SIDE-STREAM



- **Schritt 3 – fiktive Einbringung TB von S2 an E2 (§ 2 Abs 3 IF-VO; „down-stream“):**
  - IF (S2, E2): keine Auswirkungen
  - EL (E2):  $50 + 50$  (BW TB) = 100
  - EL (S2): keine Auswirkungen (bleiben bei 250, siehe Schritt 2)

# „MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN – SIDE-STREAM

## ■ Ergebnis:



# „GEMEINSAMER“ GESELLSCHAFTER BEI SIDE-STREAM UMGRÜNDUNGEN

## ■ „Gemeinsamer Gesellschafter“:

- Ähnliche Problematik wie bei „mittelbaren“ Umgründungen
- IF-VO sieht keine expliziten Regelungen vor (§ 2 IF-VO regelt lediglich Auswirkungen bei übertragender bzw übernehmender Körperschaft).

## ■ Unternehmensrechtlich:

- Mögliche Auswirkungen auf Jahresüberschuss/-fehlbetrag:
  - Erfassung Vermögenszugang (Beteiligungsertrag bzw außerordentlicher Ertrag; Gegenbuchung auf Beteiligungsansatz an übernehmender Gesellschaft)
  - Erforderliche außerplanmäßige Abschreibung bzw Wegfall der Beteiligung an übertragender Schwestergesellschaft
- Neutralisierung iSd § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO?
  - Sicherstellung, dass durch Umgründung steuerliches „Ausschüttungspotential“ weder entsteht noch untergeht

# HINZURECHNUNG VON BETEILIGUNGSABSCHREIBUNGEN

## ■ § 2 Abs 1 letzter Satz IF-VO (Verschmelzung):

- „eine negative Innenfinanzierung der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, insoweit zu erhöhen [ist], als auf diese unternehmensrechtliche Abschreibungen vorgenommen wurden.“

## ■ Voraussetzung einer neg. Innenfinanzierung systemkonform?

- § 4 Abs 12 Z 4 EStG: keine Neutralität von Wertänderungen der Beteiligung (Abschreibungen bzw Zuschreibungen)
- Auch ertragsteuerlich keine steuerliche „Rückaufrollung“ von TWA in der Vergangenheit (offene Siebentel laufen weiter)

# HINZURECHNUNG VON BETEILIGUNGSABSCHREIBUNGEN

- **EB zur VO: Vermeidung einer Kumulation negativer IF („Kaskadeneffekt“)**
  - mE Hinzurechnungsbetrag mit neg. IF der Beteiligungsgesellschaft gedeckelt
  - Betrag aus Beteiligungsabschreibung höher als neg. IF der Beteiligungsgesellschaft -> IF-Stand max. auf Null auszugleichen
  - Zwischenzeitliche Zuschreibungen der Beteiligung zu berücksichtigen
  - § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO: mE sowohl bei up-stream als auch down-stream Verschmelzung zu beachten

# HINZURECHNUNG VON BETEILIGUNGSABSCHREIBUNGEN

## ■ Beispiel:

- Die A-GmbH (IF: 300) ist zu 100% an der B-GmbH (IF: -200) beteiligt. In der Vergangenheit hat die A-GmbH den Beteiligungsansatz an der B-GmbH unternehmensrechtlich außerplanmäßig um 250 (*Variante: 150*) abgeschrieben. Mit Stichtag 31.12.2015 soll die B-GmbH nach Art I UmgrStG auf die A-GmbH verschmolzen werden.

## ■ Lösung:

- Betrag der IF von A und B grundsätzlich zu addieren (§ 2 Abs 1 IF-VO)
- IF-Stand von B jedoch um Beteiligungsabschreibung von A (= 250) zu erhöhen (§ 2 Abs 1 letzter Satz IF-VO)
- ME gedeckelt mit neg. IF der B (= 200); im Ausmaß von 50 daher keine Berücksichtigung
- IF-Stand von A (nach Verschmelzung): 300 (= 300 – 200 + 200)

## ■ Variante (Abschreibung = 150 statt 250):

- IF-Stand von A (nach Verschmelzung): 250 (= 300 – 200 + 150)



# HINZURECHNUNG VON BETEILIGUNGSABSCHREIBUNGEN

## ■ Umwandlung, Aufspaltung

- § 2 Abs 1 letzter Satz IF-VO sinngemäß anzuwenden
- ME gesonderte Betrachtung für jeden Gesellschafter erforderlich

## ■ Up-stream Einbringung bzw Abspaltung

- Kein Verweis auf § 2 Abs 1 letzter Satz IF-VO
- Grundproblematik besteht jedoch auch in diesen Fällen („partieller Kaskadeneffekt“)
- Sinngemäße Anwendung mE (anteilig) daher auch hier grds geboten (Hinzurechnung entsprechend Verkehrswertverhältnis?)
- Begleitmaßnahmen erforderlich

# „UMGRÜNDUNGSBEDINGTE“ BETEILIGUNGSABSCHREIBUNGEN

## ■ Einbringung, Abspaltung (up-stream bzw side-stream)

- UR kann am auf Umgründung folgenden Bilanzstichtag außerplanmäßige Beteiligungsabschreibung in Folge des Vermögensabgangs erforderlich sein
- Unterschied zu Verschmelzung, Umwandlung, Aufspaltung (Beteiligung fällt weg)

## ■ Unternehmensrechtlich:

- Beteiligungsabschreibung wirkt sich auf Jahresüberschuss/-fehlbetrag aus
- Neutralisierung iSd § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO?
- ME grds systemkonform
  - Sicherstellung, dass durch Umgründung steuerliches „Ausschüttungspotential“ weder entsteht noch untergeht
- „Begleitmaßnahmen“ erforderlich, zB
  - Neutralisierung künftiger unternehmensrechtlicher Zuschreibungen

# **BEGLEITMAßNAHMEN ZUR VERMEIDUNG EINER VERBOTEN EINLAGENRÜCKGEWÄHR (§ 82 ABS 1 GMBHG, § 52 AKTG)**

## **■ Betroffene Fälle:**

- up-stream bzw side-stream Einbringungen
- „mittelbare“ Umgründungen

## **■ Begleitmaßnahmen:**

- Sachausschüttung
- Kapitalherabsetzung
- Gesellschafterzuschuss

## **■ Ertragsteuerneutral (UmgrStR Rz 1085)**

## **■ Auswirkungen auf IF-Stand?**

- Etwaige UR-Auswirkungen -> Neutralisierung iSd § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO?
- Sicherstellung, dass durch Umgründung steuerliches „Ausschüttungspotential“ weder entsteht noch untergeht

# BEGLEITMAßSNAHME: SACHAUSSCHÜTTUNG

## ■ Übertragende Gesellschaft:

- Gewinnausschüttungsbeschluss iHd Verkehrswerts des übertragenden Vermögens
  - Erfolgsneutral: Bilanzgewinn an Verbindlichkeit Gesellschafter
  - § 4 Abs 12 Z 4 EStG („Verminderung um offene Ausschüttungen“)?
- Abgang Buchwert/Wegfall der Ausschüttungsverbindlichkeit
  - Erfolgswirksam
  - Neutralisierung iSd § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO?

## ■ Übernehmende Gesellschaft:

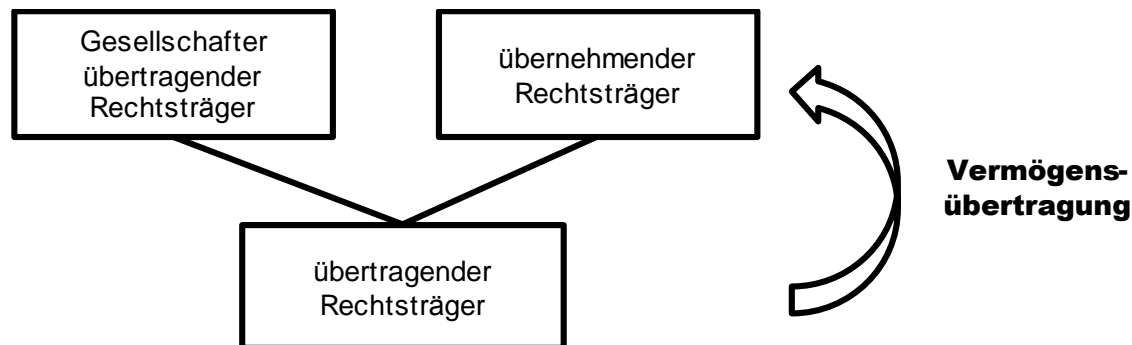
- Erfolgswirksame Erfassung (grds Erträge aus Beteiligungen)
  - Neutralisierung iSd § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO?
- Zudem kann sich Frage außerplanmäßigen Abschreibung der Beteiligung stellen (siehe „umgründungsbedingte“ Beteiligungsabschreibung)

# WEITERE „ZWEIFELSFragen“

## ■ „Folgeumgründungen“ von nach § 202 Abs 1 UGB „aufgewerteten“ Vermögen?

- Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Auswirkungen auf die Ausschüttungssperre gem § 235 Abs 1 UGB? (§ 4 Abs 12 Z 4 Satz 3 EStG?)

## ■ Auswirkungen bei gemischten Konzentrations- Konzernumgründungen?



# FAZIT

## ■ Steuerlich eigenständiger Lösungsansatz

- Keine Maßgeblichkeit von umgründungsbedingten UGB-Bilanzauswirkungen

## ■ Grundsatz:

- Durch Umgründungen soll steuerliches „Ausschüttungspotential“ weder entsteht noch untergeht

## ■ Systematik:

- Je nach Richtung der Vermögensübertragung (up-stream, side-stream bzw down-stream) entweder Addition, Aufteilung oder keine Auswirkung auf IF-Stand

## ■ Vielzahl von Spezialfragen nicht explizit geregelt, jedoch unter Heranziehung der Grundsätze und Systematik der IF-VO einer sachgerechten Lösung zugänglich

# **VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!**

## **Kontaktdaten:**

**Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm**

Universitätsassistent

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

**JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ**

E-Mail: [gustav.wurm@jku.at](mailto:gustav.wurm@jku.at)