

---

# **Aktuelles zu Umgründungen**

---

InnenfinanzierungsV

UmgrStR-Wartungserlass 2015

*Prof. Klaus Hirschler*

*Mag. Christoph Schlager*

---


---

# **InnenfinanzierungsV**

---

# Hintergrund

---

- **Neuregelung § 4 Abs. 12 EStG im StRefG 2015/16 und AbgÄG 2015**
    - Kein Primat der Gewinnausschüttung
  - **Ausschüttung nur möglich, wenn Innenfinanzierung positiv**
  - **Innenfinanzierung zu evidenzieren**
  - **Basierend auf UGB Jahresüberschuss/-fehlbetrag**
  - **VO-Ermächtigung für die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung**
- 

# Grundsätze (§ 1 IF-VO)

---

- **Steuerlich autonome Regelung**

- Auswirkungen im UGB-Jahresüberschuss/-fehlbetrag irrelevant

- **Steuerneutrale Buchgewinne und –verluste irrelevant**

- Daher auch bei Aktivierung UmgrMW/FW in der Folge Abschreibung aus Jahresüberschuss/-fehlbetrag auszublenden
- **Beispiel:** *Einbringung mit Buchverlust; zur Vermeidung wird UmgrMW angesetzt (WG mit BW 10, stR 90, RND 10 Jahre).  
→ in den Folgejahren ist der Jahresüberschuss um 9 zu erhöhen*
- Gilt sinngemäß auch für nicht ausschüttungsgesperren Teil bei Aufwertungsumgründung

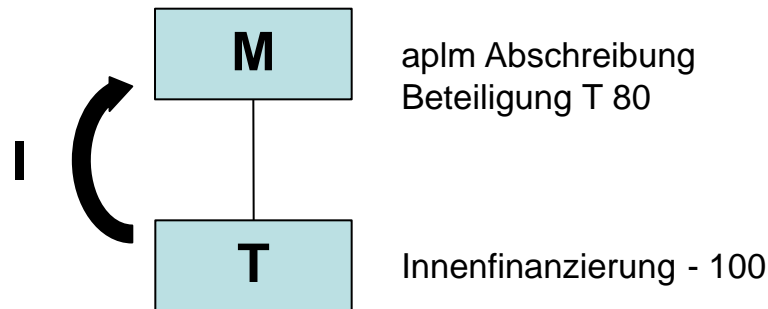
- **Confusiogewinne und –verluste beeinflussen die Innenfinanzierung**

- im Jahr ihres Anfallens
- 

# Verschmelzung (§ 2 Abs. 1 IF-VO)

---

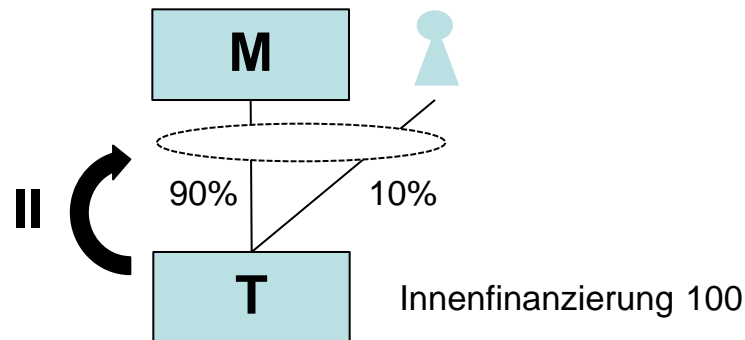
- **Addition der Innenfinanzierungsstände**
- **Keine Doppelberücksichtigung von Verlusten, wenn Innenfinanzierung bei Tochtergesellschaft negativ und Muttergesellschaft abgeschrieben hat**



# Umwandlung (§ 2 Abs. 2 IF-VO)

---

- **Addition der Innenfinanzierungsstände**
- **Beteiligungsausmaß am Tag des Umwandlungsbeschlusses entscheidend**
  - Keine Hinzurechnung der Quoten von Minderheitsgesellschaftern
- **Ausschüttungsfiktion beeinflusst IF nicht**

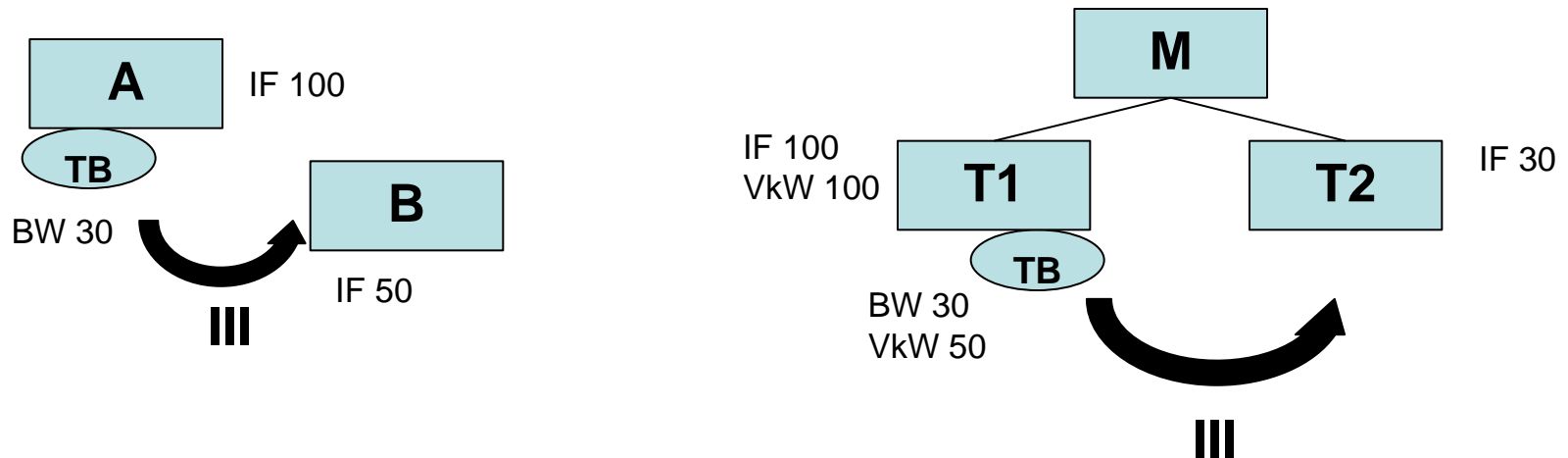


- **Keine Doppelberücksichtigung bei neg. IF +Beteiligungsabschreibung**

# Einbringung (§ 2 Abs. 3 - 5 IF-VO)

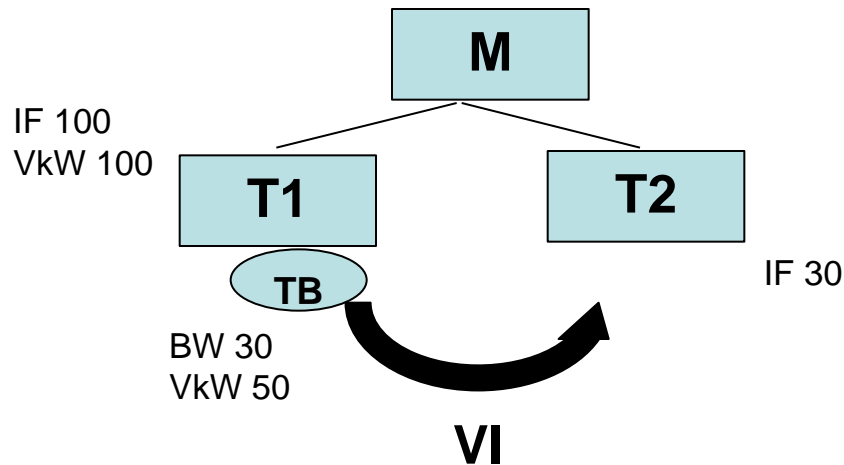
---

- **Keine Auswirkungen bei Konzentrations- und down-stream Einbringung**
  - Ausschüttung gemäß § 18 Abs. 2 UmgrStG abzuziehen
- **Aufteilung bzw. Auf- und Abstocken nach Verkehrswert bei up-stream und side-stream**
  - Entspricht § 20 Abs. 4 Z 2 und 3 UmgrStG



# Spaltung (§ 2 Abs. 6 und 7 IF-VO)

- **Aufteilung bzw. Auf- und Abstocken nach Verkehrswert**
  - Konzentrationsabspaltung entspricht typologisch side-stream Einbringung



- **Ausnahme: down-stream Abspaltung ohne Anteilsgewährung**
  - Entspricht down stream Einbringung § 2 Abs 3 IF-VO
- **Aufspaltung: Keine Doppelberücksichtigung bei neg. IF+ Beteiligungsabschreibung**



---

# **Highlights aus dem UmgrStR- Wartungserlass 2015**



# UmgrStR-Wartungserlass 2015

---

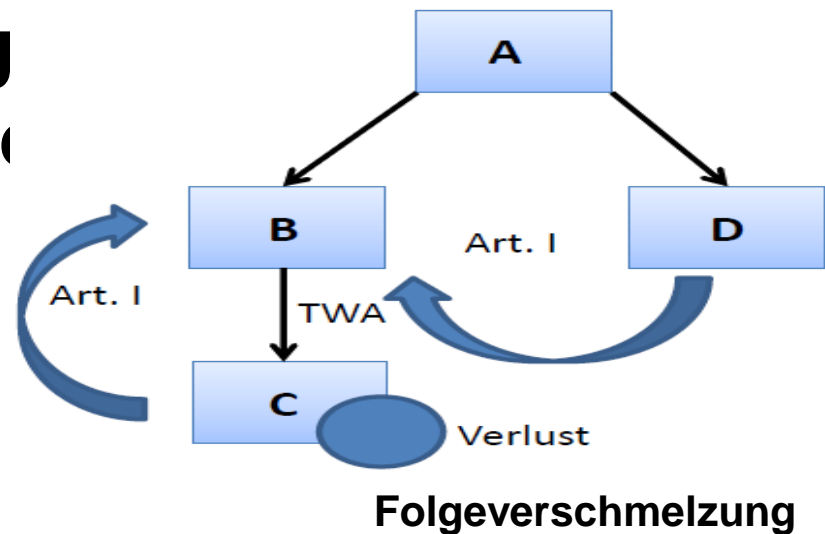
- **Art. I bis VI → „Restwartung“**
- **Stand: Endversion**
- **Weitgehend gesetzliche Anpassungen**
  - **Insbesondere 2. AbgÄG 2014**
    - u.A. Übertragung von Grundstücken durch Einbringung, Zusammenschluss oder Realteilung, Bewertung bei Re-Import
  - **Nicht enthalten: StRefG 2015/2016**
- **Allgemeine Wartung → daraus Highlights**

# Beobachtungsobjekt für Verlustübergang

---

- **Verlusterzeugendes Vermögen**  
„Beteiligung“ geht  
umgründungsbedingt unter → zum  
Übergang von Verlusten aus TWA schon  
bisher Rz 214 und 215
- **Aber: Objektbezug  
Folgeumgründung**
- **Rz 215a**

Erstverschmelzung



# Beobachtungsobjekt für Verlustübergang

---

- **Rz 215a**

- **Vermögen der verschmelzungsbedingt untergegangenen Körperschaft tritt bei Folgeumgründungen an die Stelle der untergegangenen Beteiligung (zB Betrieb)**
- **Verluste aus TWA bleiben erhalten**
  - **BE:** wenn vergleichbar vorhanden und **ursächlicher Zusammenhang** zum Vermögen der untergegangenen Körperschaft; kein solcher ursächlicher Zusammenhang zu Vermögen, wenn TWA zB überhöhtem Kaufpreis für Beteiligung zusammenhängt
  - **Endversion: Keine Einschränkung**

# Auslaufen Gesellschaftsteuer

---

- **Rz 323**

- **Gesellschaftsteuer läuft 31.12.2015 aus (§ 38 Abs. 3e KVG)**
- **Keine gesonderte Regelung für Umgründungen**
- **Daher entscheidend, wann Tatbestand verwirklicht wird**
  - **Keine Gesellschaftsteuer mehr bei Umgründungsvorgängen ab 1.1.2016**
  - **Umgründungstichtag unerheblich**

# Beobachtungsobjekt für Verlustübergang

---


- **Übertragung von Mitunternehmeranteilen**
- **Ausgangspunkt: Wartungserlass 2014 zu Art. VI**
  - **Mitunternehmeranteil für Zwecke des Verlustübergangs stets eigenständiger Betrieb und somit Verlustzuordnungsobjekt**
  - **Verluste aus Veräußerung iZm vormals betriebszugehörigen MU-Anteilen vs. betriebszugehörigen Kapitalanteilen (zu Kapitalanteilen VwGH-Rsp)**
- **Nunmehr Rz 1191 in diesem Sinne angepasst**
  - **Widerspruch beseitigt**

# Einarbeitung Rechtsprechung

---

- **VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028 zum „höchstpersönlichen“ Firmen- oder Praxiswert eines hoch spezialisierten Unternehmensanierers**
- **Rz 672:**

**Ein Firmen- oder Praxiswert, der einzig und allein auf dem persönlichen Ruf und dem Bekanntheitsgrad des Einbringenden basiert, kann nicht übertragen werden und ist daher bei der Ermittlung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens außer Ansatz zu lassen (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028 zum Bekanntheitsgrad eines hoch spezialisierten Unternehmensanierers).**



# Einarbeitung Rechtsprechung

---

- **VwGH 29.1.2015, 2011/15/0169 zur Unrichtigkeit einer Stichtagsbilanz**
  - Fehler in Einbringungsbilanz führt nicht dazu, dass Bilanz als solche nicht anerkannt wird; Berichtigung nach § 4 Abs. 2
- **Rz 766**
  - Grds. Jahresabschluss zum Einbringungstichtag
  - Keine Bedenken, der Einbringung einen JA auf Vortag zu Grunde zu legen, wenn am Stichtag keine wesentl. Geschäftsfälle
  - Mindestanforderungen an Bilanz (§ 4 EStG) müssen für Art. III erfüllt sein, Bilanzen sind aber hinsichtlich Veränderungen des Vermögens am Stichtag selbst nach § 4 Abs. 2 EStG-Grundsätzen anzupassen
  - **Von einer Berichtigung gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 kann abgesehen werden, wenn sich entsprechend den Grundsätzen des KFS/RL 25 vom 3.12.2012 am Stichtag selbst keine wesentlichen Geschäftsfälle ereignen.**



# Negatives var. Kapitalkonto

---

- **Rz 721:**

Ein negatives Kapitalkonto kann nur durch eine tatsächliche Einlage bis zum Tag des Einbringungsvertrages gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG ausgeglichen werden. Weder ein Zurückbehalten, Verschieben noch eine Entnahme des negativen Kapitalkontos durch den Einbringenden ist zulässig, sondern es geht auf die übernehmende Körperschaft über.

- **Gilt für ganze und teilweise Einbringung eines MU-Anteiles**



# **Einbeziehung von Sammelverbindlichkeiten**

---

- **Verbindlichkeit aus der Anschaffung von Kapitalanteilen → wahlweise  
Miteinbeziehung gemäß § 12 Abs. 2 Z 3  
UmgrStG**
- **Ausübung des Wahlrechts, wenn  
Verbindlichkeit der Anschaffung  
mehrerer Kapitalanteile dient?**
  - **Rz 735: nachvollziehbare Zuordnung zu den  
übertragenen bzw. zurückbehaltenen  
Kapitalanteilen, wenn nicht sämtliche der  
angeschafften Kapitalanteile eingebracht werden**


# Präzisierung „Prüfschema“ für grenzüberschreitende Einbringungen

---

- **„Entscheidungsbaum“: Besteuerungsrecht Ö eingeschränkt?**
  - Präzisierung in Hinblick auf Mitunternehmer(-anteile)
- **854a: Besteuerungsrecht Gegenleistung: Ansässigkeit des Einbringenden entscheidend (§ 16 Abs. 2)**
  - Bei Einbringung durch Mitunternehmerschaft ist nach Ansässigkeit der Mitunternehmer (als Einbringende) zu unterscheiden (EU/EWR vs. Drittstaaten)
- **860d: Bei teilweiser Einschränkung des Besteuerungsrechts Festsetzung Steuerschuld bei Veräußerung Vermögen ODER Gegenleistung**
  - Eingebrauchtes Vermögen (Mitunternehmeranteil) ist aufgrund Anwachsung nicht mehr vorhanden
  - Für Zwecke der Festsetzung der Steuer ist Veräußerung des angewachsenen Betriebes der Mitunternehmerschaft maßgebend

# **Präzisierung „Prüfschema“ für grenzüberschreitende Einbringungen**

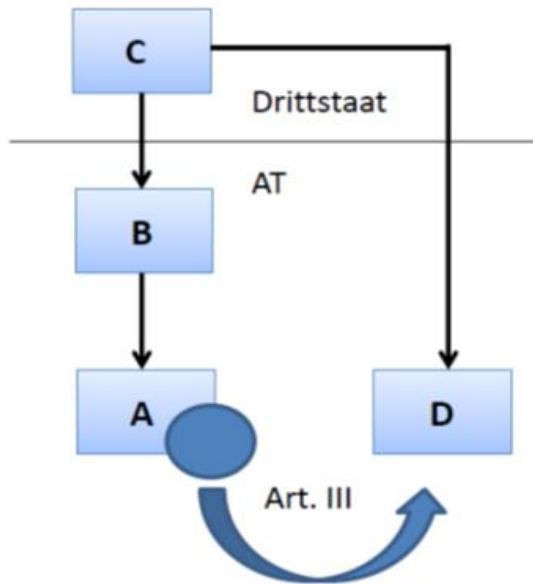
---

- **Prüfschema bei Verzicht auf Gegenleistung anwendbar?**
  - **Aussagen in Rz 854b und 855**
  - **GL gilt dennoch als bewirkt und besteht in Werterhöhung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft, die zu Lasten der im Inland steuerhängigen Anteile an der übertragenden Körperschaft erfolgt**
  - **Daher Ansässigkeit des Anteilsinhabers der übernehmenden Körperschaft entscheidend**
- 

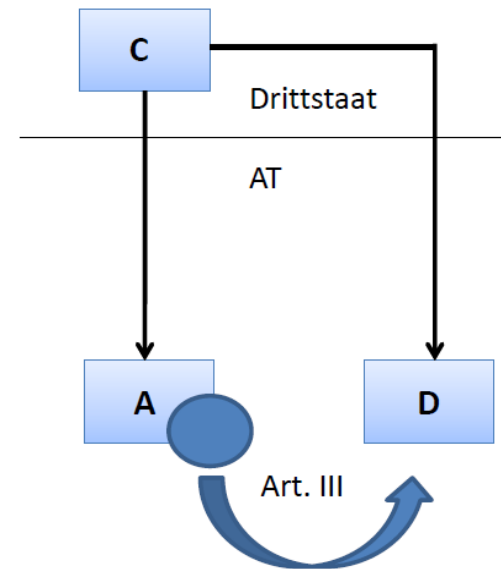
# Präzisierung des „Prüfschemas“ für grenzüberschreitenden Einbringungen

- **Beispiele: GL „zu Lasten der im Inland steuerhängigen Anteile“**

Einschränkung




Keine Einschränkung




# Zurückbehaltung von WG

---

- **Rz 921: Zurückbehaltung des gesamten AV führt „in der Regel“ dazu, dass Art III nicht erfüllt ist**
  - **BE: Streichung von „in der Regel“**
  - **Endversion: Zurückbehaltung des gesamten AV einschließlich nicht aktivierter Wirtschaftsgüter (Firmen- oder Praxiswert)**
- 

# Earn-Out-Klausel

---

- **Rz 1012: Einarbeiten der Aussagen aus SSD 2014**
  - **Verkehrswerte und Gegenleistung müssen stichtagsbezogen festgelegt werden**
  - **Anpassung der Gegenleistung ist unschädlich, wenn Anpassung der Gegenleistung zur Vermeidung einer Äquivalenzverletzung erfolgt**
  - **Von vornherein vereinbarte Anpassung der Gegenleistung in Abhängigkeit von zukünftigen, unsicheren Entwicklungen ist nachträgliche, schädliche Gegenleistung**
  - **Endversion: Gilt für Stichtage nach 31.12.2014**
- 

# Kapitalkontenclearing als Ausgleichszahlung


---

- **Buchmäßige Anpassung der variablen Kapitalkonten der Mitunternehmer an Beteiligungsverhältnisse (starre Kapitalkonten) zum Teilungsstichtag → Kapitalkontenclearing**
  - **BE:** Es liegen ungeachtet des Zeitpunktes einer späteren Tilgung Ausgleichszahlungen vor, die unter die Drittelbegrenzung fallen
  - **Endversion: Keine Ausgleichszahlung, wenn ausdrücklich im Teilungsvertrag vorgesehen**



# Klarstellung betreffend Vorsorgeverpflichtung

---

- **Rz 1603a+1604**
  - **BE:** Vorsorge ist nur dann erfüllt, wenn alle Mitunternehmer die Ausgleichsposten ansetzen und fortführen
  - **Endversion: Vorsorge ist nur dann erfüllt, wenn sich alle Mitunternehmer im Teilungsvertrag zur Vorsorge verpflichten**
  - **Kein „Vollzug“ der Vorsorge durch die Abgabenbehörde**
- 

# Realteilung mit Grundstücken vor 2. AbgÄG 2014

---

- **Vorsorgemaßnahmen zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen → Rz 1532 ff**
- **Rechtslage bis 1. StabG 2012**
  - **Keine Vorsorge erforderlich bei nicht steuerhängigem Grund und Boden**
    - Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 EStG
  - **Gilt für alle Realteilungen mit Stichtag bis 31.3.2012**
- **Rechtslage ab 1. StabG 2012**
  - **Stille Reserven von Grund und Boden immer steuerhängig**
    - Stille Reserven des betrieblichen Grund und Bodens sind in Vorsorge einzubeziehen
- **Rechtslage ab 2. AbgÄG 2014**
  - **Gesetzliche geregelt in § 29 Abs. 1 Z 2a und § 30 Abs. 4 UmgrStG**
    - Aufwertungsoption oder gesonderter Ausgleichsposten
    - Für Realteilungen, die ab dem 30.12.2014 beschlossen oder vertraglich unterfertigt wurden