

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

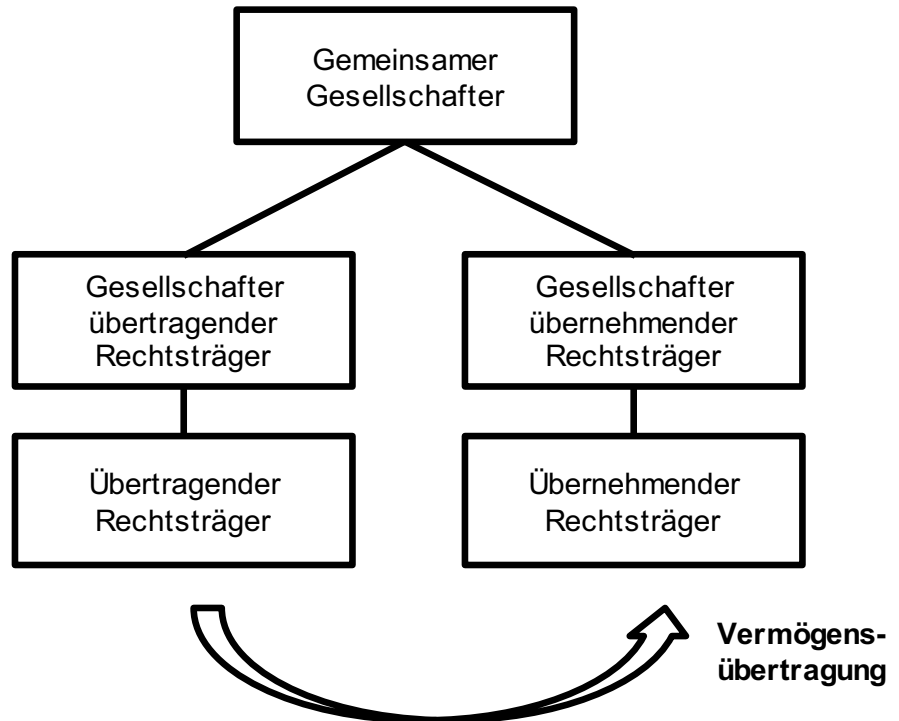
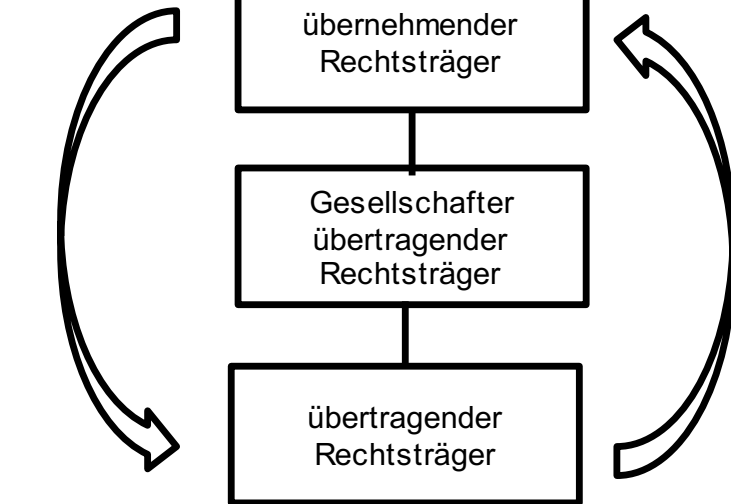
GRUNDPRINZIP DER IF-VO

- *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

Vermögens-
übertragung



„MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN

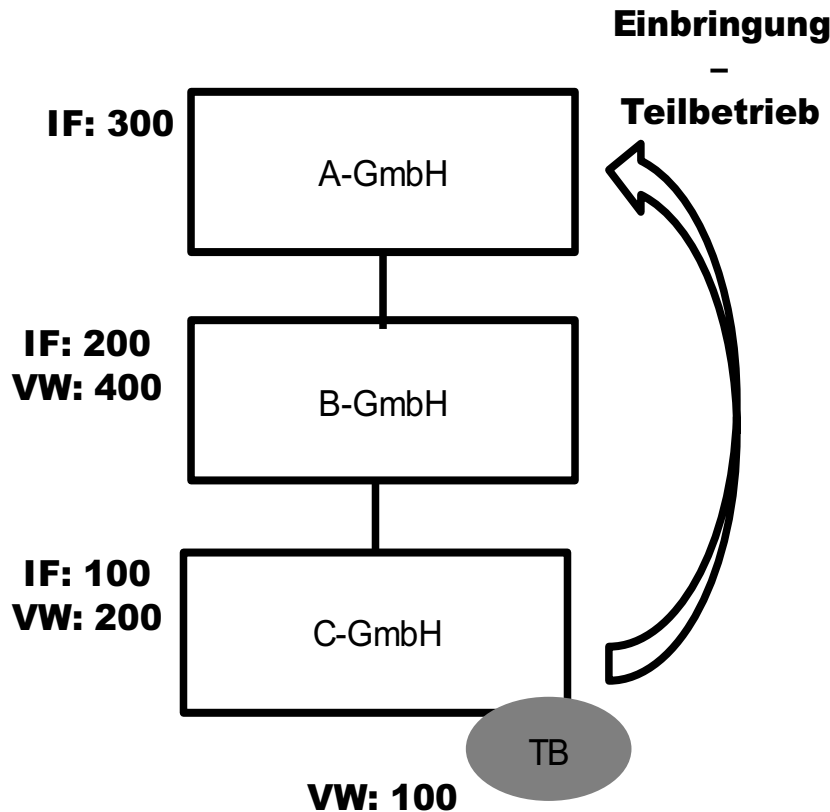
- „Zwischengesellschaften“: IF-VO sieht keine expliziten Regelungen vor (§ 2 IF-VO regelt lediglich Auswirkungen bei übertragender bzw übernehmender Körperschaft).
- **Unternehmensrechtlich:**
 - In wirtschaftlicher Betrachtung grds „stufenweise“ Erfassung der Vermögensübertragung auf Ebene jeder involvierten 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): $200 + 50 = 250$

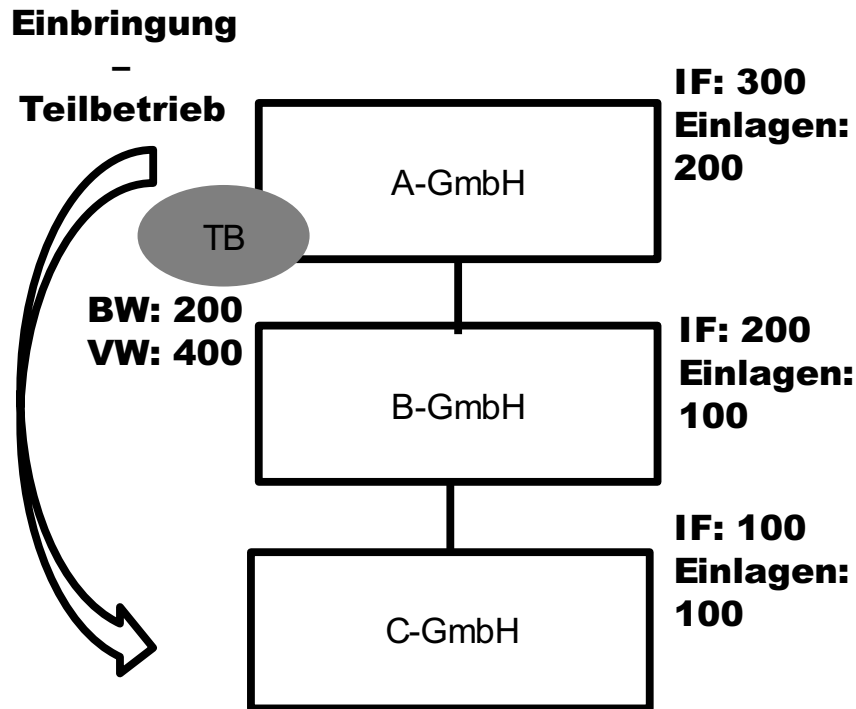
■ Schritt 2 – fiktive Einbringung TB von B an A (§ 2 Abs 4 IF-VO):

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

■ Ergebnis:

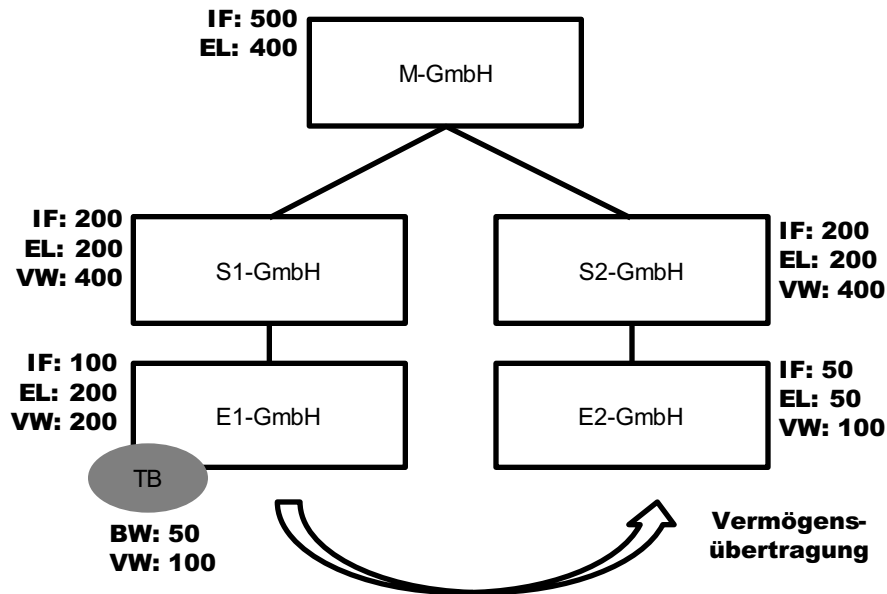
- IF (A): $362,5$ (= $300 + 62,5$)
- IF (B): $187,5$ (= $200 + 50 - 62,5$)
- IF (C): 50 (= $100 - 50$)

„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

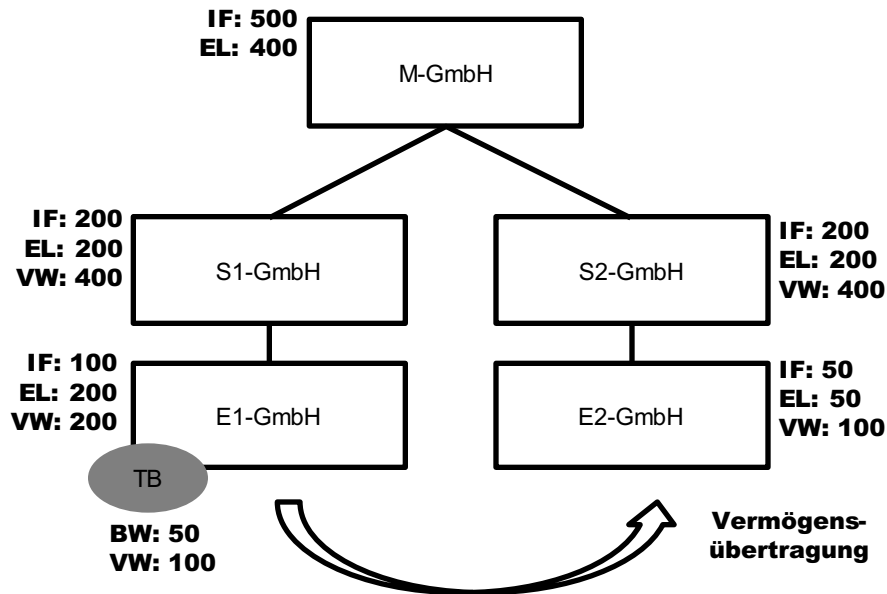
„MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN – SIDE-STREAM



■ 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 (S1): $200 + 50 = 250$
- EL (E1): $200 - 100$ (50%) = 100
- EL (S1): keine Auswirkungen

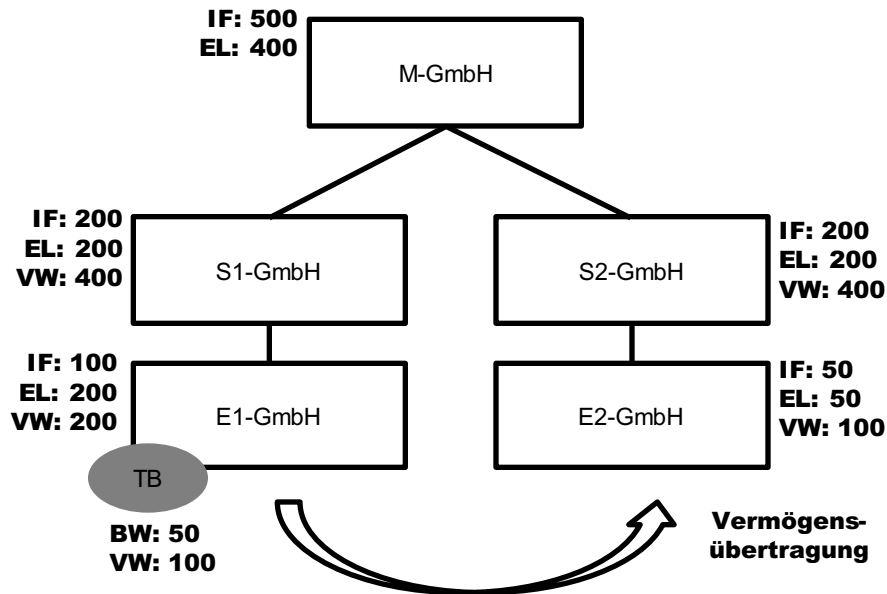
„MITTELBARE“ UMGRÜNDUNGEN – SIDE-STREAM



■ 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

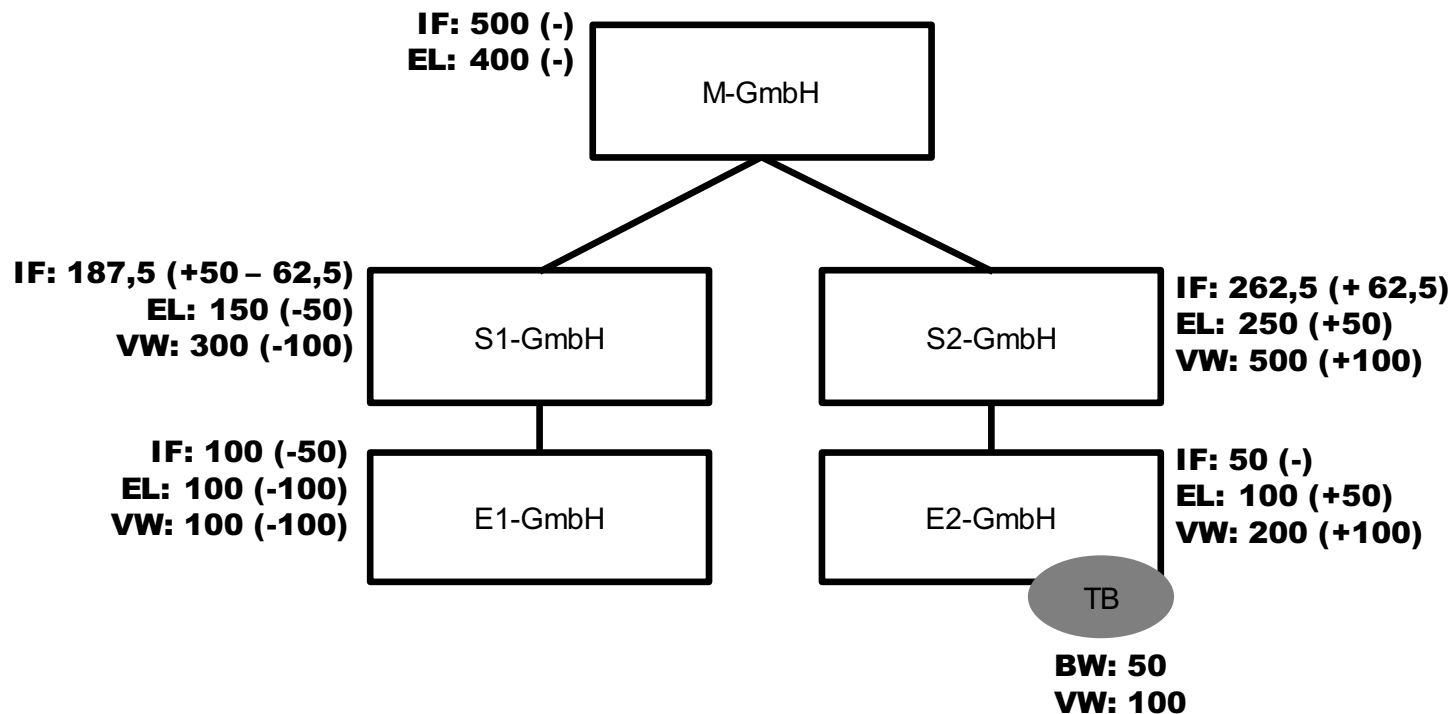


■ Schritt 3 – fiktive Einbringung TB von S2 an E2 (§ 2 Abs 3 IF-VO; „down-stream“):

- 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

BEGLEITMASNAHMEN 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

BEGLEITMASSNAHME: 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:

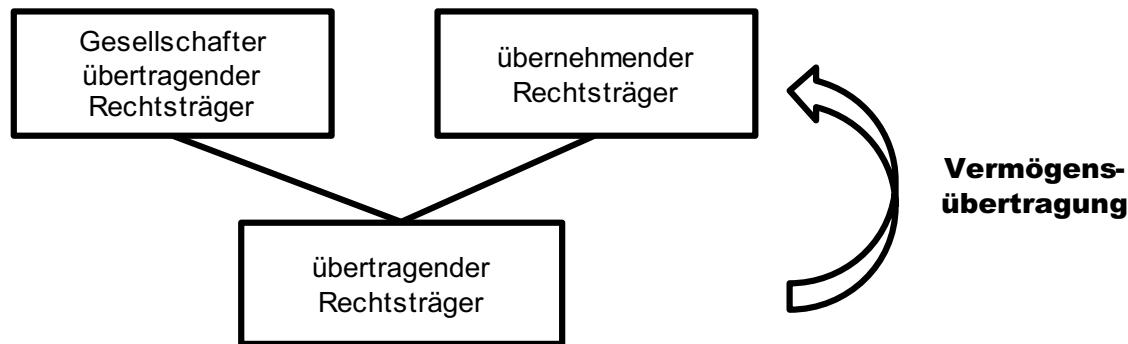
- Erfolgswirksame Erfassung (grds Erträge aus Beteiligungen)
 - Neutralisierung iSd § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO?
- Zudem kann sich Frage außerplanmäßigen Abschreibung der Beteiligung stellen (siehe „umgründungsbedingte“ Beteiligungsabschreibung)

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