

# Die Innenfinanzierung bei Umgründungen

JKU Linz Vortragsabend, 21.6.2017

StB Univ.-Ass. Mag. Philipp Stanek, MBL  
Universität Salzburg/ Baker & McKenzie

# Übersicht

---

- **Grundsätze der Innenfinanzierungs-VO**
  - Verschmelzung
  - Umwandlung
  - Einbringung
  - Spaltung
- **Fragen der Innenfinanzierungs Mehr-Weniger-Rechnung**
  - Beteiligungsabschreibungen
  - Umgründungsbedingte Beteiligungabschreibung
  - Ausschüttungssperre des § 235 UGB
  - Umgründungen mit steuerlicher Aufwertung
  - Gesellschaftsrechtliche Begleitmaßnahmen

# Grundsätze der Innenfinanzierungs-VO



# Innenfinanzierungsverordnung

---

Innenfinanzierungsverordnung (BGBl II 2016/99) **steuerlich autonomer Ansatz** – losgelöst unternehmensrechtlichen Konsequenzen – analog zu den Auswirkungen auf Einlagen.

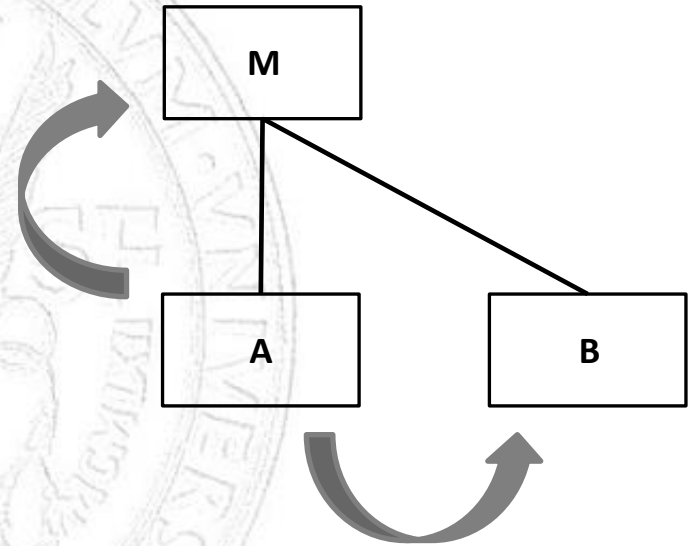
- Anwendungsbereich der IF-VO - grundsätzlich - auf **Umgründungen mit steuerlicher Buchwertfortführung** eingeschränkt.
- „**Fortführungsgedanke**“: Bestehendes steuerliches „Ausschüttungspotential“ in Form evidenzierter Innenfinanzierung soll durch Umgründungsmaßnahmen **nicht untergehen** oder **entstehen**.
  - **Buchgewinne und -verluste** haben **keine Auswirkungen** auf die Innenfinanzierung.
  - **Confusioerwinne/-verluste** wirken sich im Jahr ihrer Berücksichtigung aus.
  - Jahresüberschuss/-fehlbetrag ist (laufend) um unternehmensrechtliche Auswirkungen der Umgründungen zu bereinigen – **Innenfinanzierungs-MWR**

# Verschmelzung - § 2 Abs 1 IF-VO

Die Innenfinanzierung der übertragenden Körperschaft ist der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft **hinzuzurechnen**.

Eine negative Innenfinanzierung der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, ist insoweit zu erhöhen, als auf diese **unternehmensrechtliche Abschreibungen** vorgenommen wurden.

Anders die Behandlung der Einlagenevidenzen bei up- und down-stream Verschmelzung: hier bleibt nur das Evidenzkonto der Muttergesellschaft bestehen (UmgrStR 2002 Rz 373).



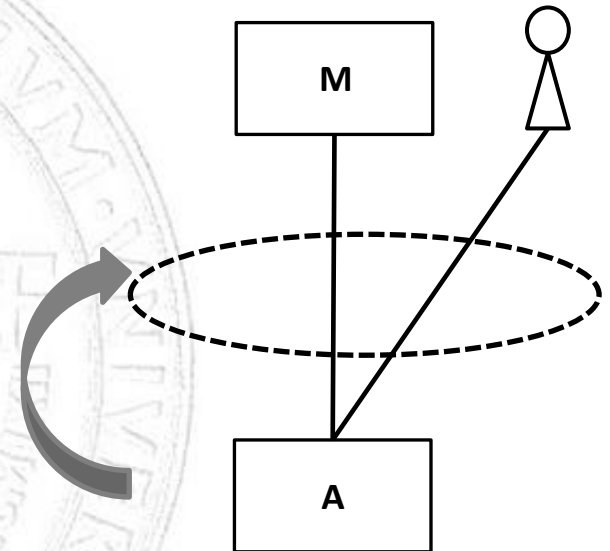
# Umwandlung- § 2 Abs 2 IF-VO

Die Innenfinanzierung der übertragenden Körperschaft ist im **jeweiligen Beteiligungsausmaß** der Innenfinanzierung der Rechtsnachfolger **hinzuzurechnen**.

Dabei ist die Höhe der **Beteiligung** an der übertragenden Körperschaft **im Zeitpunkt der Eintragung** des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch **maßgeblich**.

Ein gemäß § 9 Abs 6 UmgrStG als ausgeschüttet geltender Betrag wirkt sich nicht auf die Innenfinanzierung des Rechtsnachfolgers aus.

Unternehmensrechtliche Abschreibungen sind hinzuzurechnen.

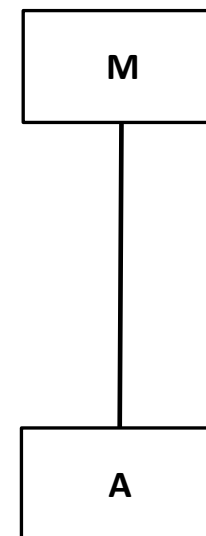




# Konzentration und down-stream Einbringung – § 2 Abs 3 IF-VO

Bei Konzentrations und down-stream Einbringung **erhöht** die Innenfinanzierung des Einbringenden die **Innenfinanzierung** der übernehmenden Körperschaft **nicht – reine Einlagevorgänge.**

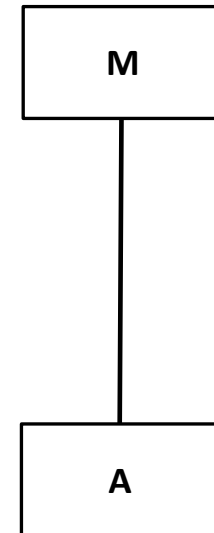
Ist der Einbringende eine natürliche Person, vermindern Beträge, die gemäß § 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG als ausgeschüttet gelten, die Innenfinanzierung in dem für die Ausschüttung maßgebenden Zeitpunkt.



# Up-stream Einbringung – § 2 Abs 4 IF-VO

Die Innenfinanzierung der einbringenden Körperschaft ist in dem Ausmaß zu vermindern und im gleichen Ausmaß der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben, in dem sich der Wert der einbringenden Körperschaft durch die Einbringung vermindert – **Abstockung im Verkehrswertverhältnis.**

Im Gegensatz dazu bleibt der **Einlagenstand** der Mutter unverändert, der Einlagenstand der Tochter ist jedoch **im Verkehrswertverhältnis abzustocken** (UmgrStR 2002 Rz 1264).

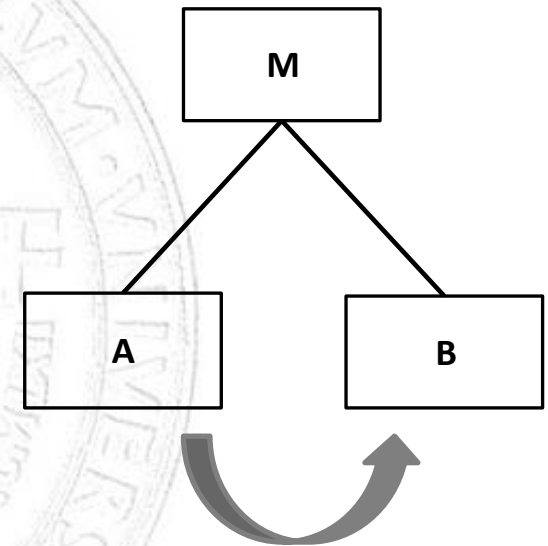




# Side-stream Einbringung – § 2 Abs 5 IF-VO

Die Innenfinanzierung der einbringenden Körperschaft ist in dem Ausmaß zu vermindern und im gleichen Ausmaß der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben, in dem sich die Werte der Anteile durch die Einbringung verschieben – **im Verkehrswertverhältnis.**

Davon erfasst sind mE auch Fälle in denen die Anteile nicht in einer Hand vereinigt, sondern von mehreren Gesellschaftern gehalten werden.

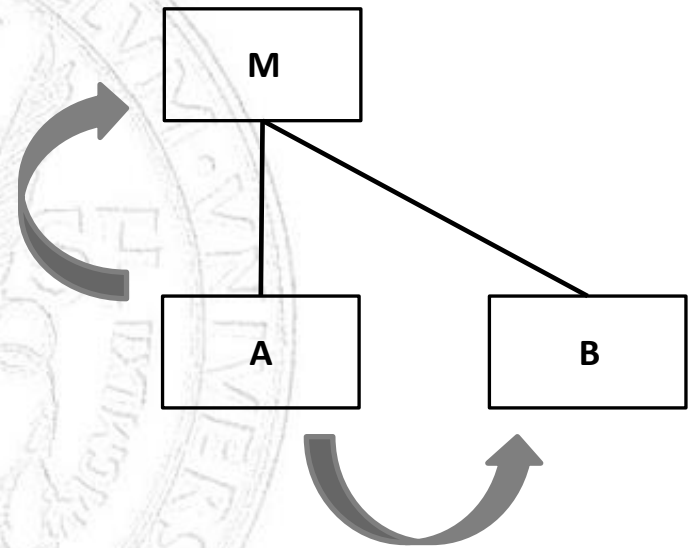


# Spaltung - § 2 Abs 6 - 7 IF-VO

Die Innenfinanzierung der abspaltenden Körperschaft ist in dem Ausmaß zu vermindern und im gleichen Ausmaß der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben, in dem sich der Wert der abspaltenden Körperschaft durch die Spaltung vermindert hat – **im Verkehrswertverhältnis**.

Soweit bei der **down-stream Abspaltung** auf eine Anteilsgewähr verzichtet wird, bleibt die Innenfinanzierung der spaltenden und der aufnehmenden Gesellschaft unberührt – reiner Einlagevorgang (s dazu bereits § 2 Abs 3 IF-VO zur down-stream Einbringung).

Bei Aufspaltungen ist die Innenfinanzierung der aufspaltenden Körperschaft entsprechend den Wertverhältnissen des übertragenen Vermögens der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaften zuzuschreiben.





# Innenfinanzierungs Mehr-Weniger-Rechnung

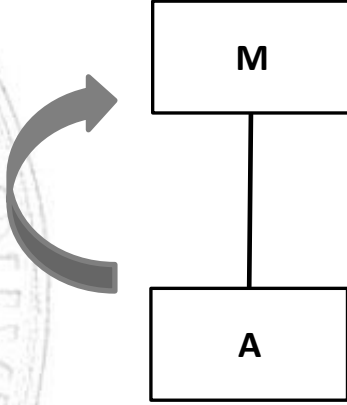
# Beteiligungsabschreibungen § 2 Abs 1 IF-VO

Die A GmbH erwirtschaftete einen Verlust iHv -20, daraufhin nahm die M GmbH eine außerplanmäßige Abschreibung iHv -20 auf ihre Beteiligung an der A GmbH vor.

M-GmbH		A-GmbH	
Einlagen	35.000	Einlagen	35.000
Innenfinanzierung	- 20.000	Innenfinanzierung	- 20.000

MA-GmbH	
Einlagen	35.000
Innenfinanzierung	- 20.000



Gem § 2 Abs 1 IF-VO ist die Innenfinanzierung der M GmbH insoweit zu erhöhen, als diese innenfinanzierungswirksam abgeschrieben wurde:  $-20 + (-20) + 20 = \underline{-20}$

# Umgründungsbedingte Beteiligungsabschreibung

M-GmbH		A-GmbH	
Einlagen	35.000	Einlagen	100.000
Innenfinanzierung	300.000	Innenfinanzierung	300.000
Beteiligungsansatz T	300.000	Verkehrswert	500.000

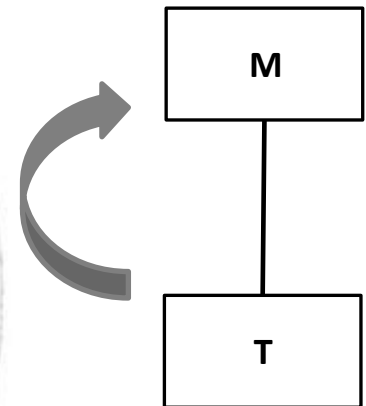
Ein Betrieb mit Verkehrswert 250.000 wird up-stream abgespalten und an die Mutter übertragen.

**Einlagen:** Abstockung bei Tochter, keine Veränderung bei Mutter.

**IF:** Abstockung im Verhältnis der Verkehrswerte (50 %)

Mutter schreibt infolge der Umgründung den Beteiligungsansatz an der T um 50 ab (Beteiligungsansatz 300 – Verkehrswert 250).

Liegt hier eine „Auswirkung von Umgründungen auf den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gem § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO vor ?



# Umgründungen mit Aufwertung

---

Unternehmensrechtliche Buchgewinne enthalten aus steuerlicher Sicht noch **nicht realisierte stille Reserven** – Korrektur der Erhöhung des **Ausschüttungspotentials gem § 1 Abs 2 IF-VO**.

§ 235 Abs 1 Z 1 UGB Gewinne aus der Auflösung von Kapitalrücklagen, die im Zuge der Umgründung durch Ansatz des beizulegenden Wertes gem § 202 Abs 1 UGB entstanden sind.

§ 235 Abs 1 Z 2 UGB Aufwertungsgewinne die nicht als Kapitalrücklage ausgewiesen werden können (upstream-Umgründungen, Anwachsungen nach § 142 UGB).

§ 235 Abs 1 Z 3 Gewinne, die sich bei der übertragenden Gesellschaft aus dem Ansatz der erhaltenen Gegenleistung mit dem beizulegenden Wert gegenüber dem Buchwertabgang des übertragenen Vermögens ergeben.

- Innenfinanzierung wird erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß erhöht, in dem nach den Vorschriften des UGB ausgeschüttet werden kann.
- Innenfinanzierung jedoch durch **laufende Abschreibungen** und Abgänge **zu erhöhen**.



# Umgründungen mit steuerlicher Aufwertung

---

Problem der **doppelten Erfassung** im Einlagen-Evidenzkonto und im Innenfinanzierungs-Evidenzkonto.

## 1. Inbound-Verschmelzung oder Aufwertung von Grund und Boden

Steuerliche Aufwertung des umgründungsbedingt übernommenen Vermögens gem § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG bzw § 16 Abs 6 UmgrStG – korrespondierende **Erhöhung der Einlagenevidenz** (so zB UmgrStR 2002 Rz 370).

## 2. Spätere Veräußerung des Vermögens

**Erhöhung der Innenfinanzierung**, da aufgrund unternehmensrechtlicher Buchwertfortführung erst bei Veräußerung jahresergebniswirksam.

### = Doppelte Erfassung

Doppelte Erfassung aber auch bei unternehmensrechtlicher Aufwertung, weil bei späterem Wegfall der Ausschüttungssperre gem § 235 UGB ebenso Erhöhung der Innenfinanzierung.

# Gesellschaftsrechtliche Begleitmaßnahmen

---

Gesellschaftsrechtliches **Verbot der Einlagenrückgewähr** gem §§ 52 AktG, 82 GmbHG.

Kann durch eine begleitende **Sachausschüttung/Kapitalherbasetzung** vermieden werden. Bei einer Sachausschüttung ist ein Gewinnausschüttungsbeschluss iHd Verkehrswertes notwendig.

Die Ausschüttung erhöht die IF der übertragenden Gesellschaft (Buchgewinn) und der übernehmenden Gesellschaft (Beteiligungsertrag). Im Zuge der Umgründung wird die IF allerdings nach der IF-VO übertragen **≡ (teilweise) Doppelte Erfassung**

Liegt hier eine „*Auswirkung von Umgründungen auf den unternehmensrechtlichen Jahresüberschus/Jahresfehlbetrag*“ gem § 1 Abs 1 letzter Satz IF-VO vor ?

# Kontakt

---

## StB Univ.-Ass. Mag. Philipp Stanek, MBL

Baker & McKenzie  
Diwok Hermann Petsche Rechtsanwälte LLP & Co KG  
Schottenring 25, 1010 Wien  
Tel.: + 43 1 2 42 50 545  
Fax: + 43 1 2 42 50 600  
Mobil: +43 664 6 06 46 545  
[Philipp.stanek@bakermckenzie.com](mailto:Philipp.stanek@bakermckenzie.com)

Universität Salzburg  
Institut für Öffentliches Recht - Finanzrecht

Churfürststrasse 1, 5020 Salzburg  
Tel.: + 43 662 8044 - 3710  
Fax.: + 43 662 8044 - 186  
[philipp.stanek@sbg.ac.at](mailto:philipp.stanek@sbg.ac.at)