

Begutachtungsentwurf zur Verordnung über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung

Steuerreform 2015/2016



In Folge der Neuregelung von § 4 Abs 12 Z 4 EStG ist neben dem Stand der Einlagen künftig auch der Stand der Innenfinanzierung evident zu halten. Das BMF hat kürzlich den Begutachtungsentwurf zur Verordnung über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung versendet.

Aufgrund der Neuregelung von § 4 Abs 12 Z 4 EStG im Zuge der Steuerreform 2015/2016 bzw AbgÄG 2015 ist zukünftig neben dem Einlagen-Evidenzkonto zwingend auch der Stand der Innenfinanzierung evident zu halten und laufend fortzuentwickeln (siehe zB ausführlich TAX Flash Nr 07/2015). Wie bereits mehrfach im Zuge der Tax News berichtet stellen sich im Zusammenhang mit der Neuregelung noch zahlreiche Zweifelsfragen bzw ist die Neuregelung insgesamt noch nicht ganz ausgereift. Vor allem die Auswirkungen von Umgründungen auf den Stand der Innenfinanzierung waren unklar, weshalb im AbgÄG 2015 eine Ermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, die Auswirkungen im Verordnungswege näher festzulegen, aufgenommen wurde. Der Entwurf dieser Verordnung über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung („InnenfinanzierungsVO“) ist noch bis zum 31.03.2016 in Begutachtung.

1. Stand der Einlagen

Wie nach der alten Regelung in § 4 Abs 12 EStG idF vor StRefG 2015/2016 ist auch nach aktueller Rechtslage der Stand der Einlagen (Einlagenevidenzkonto) evident zu halten. Naturgemäß haben Umgründungen auch Auswirkungen auf den Einlagenstand, wobei diese weitgehend (aber nicht völlig frei von Zweifelsfragen) in den UmgrStR 2002 angesprochen werden. Daran ändert sich daher im Hinblick auf den Stand der Einlagen durch die InnenfinanzierungsVO vorläufig nichts, dh die bisherigen Grundsätze sind weiterhin anzuwenden.

2. InnenfinanzierungsVO

In der InnenfinanzierungsVO wird zuallererst festgelegt, dass im Falle von Umgründungen die Innenfinanzierung nach Maßgabe der VO fortzuführen ist, wobei durch Umgründungen entstehende, steuerneutrale Buchgewinne- bzw Buchverluste sich nicht auf den Stand der Innenfinanzierung auswirken und daher zu neutralisieren sind. Steuerwirksame Confusioerträge oder –verluste sind jedoch zu berücksichtigen. Steuerneutrale Buchverluste sind auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn unternehmensrechtlich ein Firmenwert oder Umgründungsmehrwert angesetzt wird, wobei in diesen Fällen bei Ermittlung der Innenfinanzierung die Abschreibung/Zuschreibung bzw der Buchwertabgang aus dem Umgründungsmehrwert bzw Firmenwert aus dem unternehmensrechtlichen Jahresergebnis heraus zu rechnen ist.

Nach dem Wortlaut gilt die InnenfinanzierungsVO nur bei (steuerlicher) Buchwertfortführung, dh zB eine up-stream-Importverschmelzung mit Aufwertung des übergehenden Vermögens wäre von der VO nicht erfasst. Es könnte sich dabei aber auch nur um ein Redaktionsversehen handeln. Die endgültige VO bleibt daher abzuwarten.

Nachfolgend geht die InnenfinanzierungsVO auf die unterschiedlichen Umgründungsformen ein ohne jedoch besonders detaillierte Regelungen fest zu legen.

2.1. Verschmelzung

Bei Verschmelzungen gilt der Grundsatz der Addition, dh die Innenfinanzierung der übertragenden Körperschaft ist der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen. Auch bei Verschmelzung von verbundenen Körperschaften ist dieser Grundsatz anzuwenden. Eine negative Innenfinanzierung der Körperschaft, an der eine Beteiligung besteht (zB die Tochtergesellschaft bei einer Mutter-Tochter-Verschmelzung) ist insoweit zu erhöhen, als auf die Beteiligung unternehmensrechtliche Abschreibungen vorgenommen wurden. Hintergrund ist offenbar eine mehrfache Berücksichtigung von Wertminderungen, da eine Beteiligungsabschreibung auch die Innenfinanzierung auf Ebene der beteiligten Körperschaft reduziert und es ohne diese Regelung daher zu Kaskadeneffekten kommen würde. Nach dem Wortlaut erfolgt die Hinzurechnung der Abschreibung jedoch nur bei einer negativen Innenfinanzierung der Tochtergesellschaft, dh auch wenn eine Abschreibung vorgenommen wurde ist diese nicht hinzuzurechnen, wenn die Tochtergesellschaft über eine positive Innenfinanzierung verfügt.

2.2. Einbringung

Bei Einbringungen wird insbesondere nach der Richtung der Vermögensverlagerung differenziert. Da eine Vermögensverlagerung down-stream einen Einlagevorgang darstellt und daher zu einem Zugang auf dem Einlagen-Evidenzkonto führt, erhöht im Falle einer Einbringung die Innenfinanzierung des Einbringenden, wenn dieser selbst Evidenzkonten iSd § 4 Abs 12 EStG zu führen hat (also zB eine Kapitalgesellschaft ist Einbringender), die Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft grundsätzlich nicht. Auch bei Konzentrationseinbringungen bleibt der Stand der Innenfinanzierung (wie bei einer down-stream-Einbringung) somit grundsätzlich unberührt. Gemäß § 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG als ausgeschüttet geltende Beträge (insbesondere aus Entnahmen gemäß § 16 Abs 5 UmgrStG) vermindern die Innenfinanzierung.

Demgegenüber wirken sich jedoch up-stream und side-stream-Einbringungen auf die Innenfinanzierung aus:

- Ist die übernehmende Körperschaft Alleingeschafterin der einbringenden Körperschaft (dh up-stream-Einbringung) ist die Innenfinanzierung im Verkehrswertverhältnis

„umzustocken“. Dh die Innenfinanzierung der einbringenden Körperschaft ist zu reduzieren bzw die Innenfinanzierung der aufnehmenden Körperschaft ist in jenem Ausmaß zu erhöhen, in dem sich der Wert der einbringenden Körperschaft durch die Einbringung vermindert hat.

- Im Falle einer side-stream-Einbringung (dh eine Körperschaft ist Alleingeschafterin sowohl der einbringenden als auch der übernehmenden Körperschaft) erfolgt ebenfalls die oben beschriebene „Umstockung“ der Innenfinanzierung (dh Reduktion bei einbringender Körperschaft mit korrespondierender Erhöhung bei übernehmender Körperschaft) im Verkehrswertverhältnis.

Beispiel

Das Vermögen der Y-GmbH besteht aus zwei Betrieben, wobei Betrieb A einen Verkehrswert iHv 500 und Betrieb B einen Verkehrswert von 1.000 hat. Die Y-GmbH verfügt über Einlagen von 450 und eine Innenfinanzierung von 210. Die Y-GmbH bringt Betrieb A in die X-GmbH a) down-stream b) side-stream) c) up-stream ein.

Lösung

a) In diesem Fall verbleibt die gesamte Innenfinanzierung bei der Y-GmbH. Der steuerlich maßgebende Sacheinlagewert (Einbringungskapital) erhöht grundsätzlich das steuerliche Einlagen-Evidenzkonto der X-GmbH (vgl UmgrStR 2002 Rz 1259ff).

b) In diesem Fall ist der Innenfinanzierungsstand im Verhältnis der Verkehrswerte umzustocken. Dh 1/3 der Innenfinanzierung (70) geht auf die X-GmbH über. Gleiches gilt hinsichtlich der steuerlichen Einlagen, dh 150 gehen auf die X-GmbH über (vgl UmgrStR 2002 Rz 1262).

c) Hinsichtlich des Standes der Innenfinanzierung ist wie im Fall b) vorzugehen (dh 70 gehen auf die X-GmbH über). Im Falle der up-stream-Einbringung erfolgt jedoch nur eine Abstockung der steuerlichen Einlagen beim Einbringenden (im vorliegenden Fall iHv 150); bei der übernehmenden Gesellschaft (X-GmbH) kommt es jedoch zu keiner Änderung der steuerlichen Einlagen (vgl UmgrStR 2002 Rz 1264).

2.3. Abspaltung

Bei Abspaltungen geltend die Grundsätze für Einbringungen analog, dh bei up- und side-stream-

Spaltungen erfolgt eine Aufteilung der Innenfinanzierung im Verkehrswertverhältnis, während eine down-stream-Spaltung keine Auswirkung auf die Stände der Innenfinanzierung hat.

2.4. Aufspaltung

Bei Aufspaltungen geht die übertragende Gesellschaft unter. Die Innenfinanzierung ist daher entsprechend den Wertverhältnissen des übertragenen Vermögens der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben.

2.5. Umwandlung

Bei Umwandlungen gilt ähnlich wie bei Verschmelzungen der Grundsatz der Addition. Insoweit die Rechtsnachfolger Evidenzkonten iSd § 4 Abs 12 EStG zu führen haben (dh Kapitalgesellschaften sind) geht die Innenfinanzierung der umgewandelten Körperschaft im Ausmaß der jeweiligen Beteiligung (im Zeitpunkt der Firmenbucheintragung) über.

Zwecks Vermeidung einer Doppelberücksichtigung sollen der Ausschüttungsfiktion gemäß § 9 Abs 6 UmgrStG unterliegende Beträge die Innenfinanzierung des Rechtsnachfolgers nicht erhöhen.

3. Anwendung

Die Verordnung ist erstmals für Umgründungen anzuwenden, die nach dem 31.05.2015 beschlossen werden. Auch für die vereinfachte Ermittlung der Innenfinanzierung gemäß § 124b Z 279 EStG (dh Unterschiedsbetrag zwischen unternehmensrechtlichen Eigenkapital und steuerlichen Einlagen per letztem Bilanzstichtag vor dem 01.08.2015) bzw deren Fortführung kann die Verordnung bereits angewendet werden.

Wie schon einleitend erwähnt verbleiben zahlreiche Zweifelsfragen iZm Umgründungen, die auch durch den vorliegenden VO-Entwurf nicht restlos geklärt werden. Die weitere Rechtsentwicklung bleibt daher abzuwarten.