



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF - Abteilung VI/1, Steuerpolitik u.
Abgabenlegistik
z.H. Frau Dr. Elisabeth Titz

Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 1050/16

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 31. März 2016

Stellungnahme zum Entwurf zur Innenfinanzierungsverordnung

GZ.BMF-010200/0004-VI/1/2016

Sehr geehrte Frau Dr. Titz,

die KWT und der Fachsenat für Steuerrecht bedanken sich für die Einladung zur Begutachtung des Entwurfs einer Innenfinanzierungsverordnung und für die konstruktiven Gespräche im Vorfeld. Wir begrüßen, dass das BMF die vom Gesetzgeber geschaffene Verordnungsermächtigung rasch nützt und für eine Vielzahl von Umgründungen Rechtssicherheit schafft.

Naturgemäß können in dieser kurzen Zeit seit Verlautbarung des AbgÄG 2015 nicht alle Sonderfragen geklärt werden. So ist daher beispielsweise der Geltungsbereich der InnenfinanzierungsV auf alle Fälle der steuerlichen Buchwertfortführung beschränkt und daher auf Auslandsumgründungen bzw. grenzüberschreitende Umgründungen nicht unmittelbar anwendbar.

Die InnenfinanzierungsV regelt, wie sich Umgründungen auf die Innenfinanzierung der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft auswirken. Daraus könnte geschlossen werden, dass die InnenfinanzierungsV nicht für sonstige an der Umgründung Beteiligte gilt, zB. Zwischengesellschaften bei mittelbaren Umgründungen, oder auch bei den Gesellschaftern/dem Gesellschafter, die nicht gleichzeitig übernehmende Körperschaften sind.

Schließlich sind (bilanzielle) Maßnahmen, etwa zur Vermeidung einer unternehmensrechtlichen Einlagenrückgewähr (bspw. Sachausschüttung, Gesellschafterzuschuss), nicht Gegenstand der InnenfinanzierungsV.

Aus Sicht der KWT sind diese offenen Sonderfragen – teilweise unter Rückgriff auf das allgemeine Steuerrecht, teilweise durch Übernahme der Systematik der InnenfinanzierungsV – lösbar.

Die KWT regt an, diese Spezialfragen nach einer (literarischen) Diskussion in der nächsten Richtlinien-Wartung zu behandeln und/oder allenfalls erforderliche Sonderregelungen zu einem späteren Zeitpunkt in die InnenfinanzierungsV aufzunehmen, damit die derzeit geplante Verordnung für den allergrößten Teil der Umgründungen möglichst rasch in Kraft treten kann

Zu den einzelnen Bestimmungen der InnenfinanzierungsV merkt die KWT an:

Ad § 1 Abs. 1 Z 3

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 VO sind Confusiogewinne (bzw. -verluste) im Wirtschaftsjahr ihrer Berücksichtigung IF-wirksam. Es wird – zur Vermeidung einer systemwidrigen Doppelerfassung - angeregt klarzustellen, dass damit der unternehmensrechtliche Confusiogewinn bzw. –verlust gemeint ist (Vermeidung einer systemwidrigen Doppelerfassung).

Ad § 2 Abs. 1 letzter Satz

Der Fachsenat ersucht aus systematischen Gründen um Prüfung, ob die Hinzurechnung einer Beteiligungsabschreibung wirklich eine negative Innenfinanzierung der Beteiligungskörperschaft voraussetzt.

Ad § 2 Abs. 2

Die Frage der Modifizierung der Innenfinanzierung der Tochter um die unternehmensrechtlichen Abschreibung auf die Beteiligung an der Tochter bei der Muttergesellschaft muss sich nach Ansicht des Fachsenats ident auch bei der Umwandlung stellen. Systematisch sind die Verschmelzung und die Umwandlung nach Ansicht des Fachsenats in diesem Punkt gleich zu behandeln.

Weiters sollte es für § 7 Abs. 3-KStG-Gesellschaften, auf die verschmelzend umgewandelt werden kann oder als Rechtsnachfolger bei errichtender Umwandlung, möglich sein, den anteiligen (jeweils auf 100% errechneten) Stand der Innenfinanzierung zu übernehmen, soweit andere Gesellschafter umwandlungsbedingt (bis höchstens 10%) abgefunden werden (Gleichstellung zur Regelung in der Verlustverwertung § 9 UmgrStG).

Ad § 2 Abs. 3

Wenn man den Grundsatz „Buchgewinne und Buchverluste im Rahmen von Umgründungen wirken sich auf die Innenfinanzierung nicht aus“ konsequent beibehält, erscheint es systematisch zweifelhaft, dies bei Beträgen gem. § 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG anders zu sehen.

Aus Sicht der KWT sollte die Ausschüttungsfiktion des § 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG keine Auswirkung auf die Innenfinanzierung haben, weil es gleichgültig ist, ob ein negativer Einbringungswert durch § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 (dann greift § 18 Abs. 2 Z 1) oder durch § 16 Abs. 5 Z 3bis 5 oder durch Verluste/Entnahmen vor dem Einbringungstichtag entstanden ist.

Wird die IF-EVI-mindernde Ausschüttungsfiktion beibehalten, so müsste wohl im Zeitpunkt des Abflusses bei der übernehmenden Körperschaft bei einer einbringenden Körperschaft eine IF-EVI-erhöhende Wirkung eintreten.

Für den Fall, dass die Ausführungen zu § 18 Abs. 2 Z 1 nicht geändert werden, ersucht der Fachsenat um Klarstellung hinsichtlich des Zeitpunkts der Verringerung des IF-EVI aufgrund der Anwendung des § 18 Abs. 2 Z 1.

Ad § 2 Abs. 4

In den Erläuterungen zu § 2 Abs. 4 sollte hinsichtlich der up-stream-Einbringung klarstellend erwähnt werden, dass diese Regeln auch dann gelten, wenn der Stand der Innenfinanzierung der einbringenden Tochtergesellschaft negativ ist. In diesem Fall müsste somit der negative Stand der Innenfinanzierung der Tochtergesellschaft vermindert werden (also weniger negativ werden) und um den gleichen Betrag ist der positive Stand der Innenfinanzierung der übernehmenden Muttergesellschaft zu vermindern (bzw. der negative zu erhöhen).

Nach Ansicht des Fachsenats fehlt ein Verweis auf die Hinzurechnung von Abschreibungen gem **§ 2 Abs. 1 letzter Satz** für up-stream-Einbringungen. Dabei wäre auch zu präzisieren, dass im Falle der up-stream Einbringung nur eine teilweise Hinzurechnung der Abschreibung zu erfolgen hat, weil im Rahmen der Einbringung nur ein Teilvermögen up-stream übertragen wird, der gesamte Betrag der Abschreibung aber dem gesamten zu teilenden Vermögen zuzuordnen ist. Es müsste also eine Teilung der Hinzurechnung aufgrund von Abschreibung analog zur Teilung des Innenfinanzierungskontos, zB. im Verkehrswertverhältnis, erfolgen.

Ad § 2 Abs. 5

§ 2 Abs. 5 geht für die side-stream-Einbringung davon aus, dass jeweils 100% der Anteile an übertragender und übernehmender Gesellschaft von nur einer Person gehalten werden; in der Praxis ebenso häufig sind Fälle, in denen mehrere Gesellschafter im gleichen Beteiligungsverhältnis an der übertragenden und übernehmenden Gesellschaft beteiligt sind (zumindest in den Erläuterungen sollte ein Hinweis erfolgen, dass diesbezüglich die gleichen Grundsätze gelten).

Da aus Sicht des Fachsenats noch nicht klar ist, welche Auswirkungen Side-Stream-Einbringungen zwischen Enkelgesellschaften auf das IF-EVI der Zwischengesellschaften haben, sollte nach Ansicht des Fachsenats der Geltungsbereich des § 2 Abs. 5 „vorerst“ auf unmittelbare Situationen eingeschränkt werden.

Für up- und side-stream-Umgründungen, bei denen es zur Aufteilung des Innenfinanzierungsstandes kommen soll, ist die Teilung nach dem Verkehrswert eine pragmatische Lösung. Sollte es – wie insbesondere bei Betriebsstätten möglich – eine klar verursachungsgerechtere Möglichkeit zur Zuteilung des Innenfinanzierungsstandes geben, sollte uE diese Möglichkeit zur genaueren/verursachungsgerechteren Aufteilung zugestanden werden. Dieses Wahlrecht wäre sodann in der Verordnung aufzunehmen.

Ad § 2 Abs. 6 und 7

Im Falle der Abspaltungen gilt Obiges sinngemäß.

Nach Ansicht des Fachsenats fehlt ein Verweis auf die Hinzurechnung von Abschreibungen gem

§ 2 Abs. 1 letzter Satz für up-stream-Abspaltungen. Dabei wäre auch zu präzisieren, dass im Falle der up-stream Abspaltung nur eine teilweise Hinzurechnung der Abschreibung zu erfolgen hat, weil im Rahmen der Spaltung nur ein Teilvermögen up-stream übertragen wird, der gesamte Betrag der Abschreibung aber dem gesamten zu teilenden Vermögen zuzuordnen ist. Es müsste also eine Teilung der Hinzurechnung aufgrund von Abschreibung analog zur Teilung des Innenfinanzierungskontos, zB. im Verkehrswertverhältnis, erfolgen.

Der Fachsenat ersucht darüber hinaus um folgende Ergänzung am Ende des Abs. 6 **„Weiters gilt Abs. 4 insoweit, als die übernehmende Körperschaft an der spaltenden Körperschaft beteiligt ist.“**

Am Ende des Abs. 7 sollte folgende Ergänzung angefügt werden: **„Abs. 6 gilt sinngemäß.“**

Vorschläge für sprachliche Anpassungen der IF-VO:

Ad § 1 Abs. 1 Z 1

Die Auswirkungen von Umgründungen **auf den** unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss/..

Ad § 1 Abs. 1 Z 3

... erhöhen oder senken **entsprechend ihrer Erfassung im unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag die Innenfinanzierung (siehe auch unten „Weitere Anregungen des Fachsenats, Teilstrich 1 – zum Zeitpunkt).**

Ad § 1 Abs. 2

..., wenn Buchverluste aus Umgründungen im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss **aufgrund des Ansatzes eines Umgründungsmehr- bzw. Firmenwertes** gemäß § 202 Abs. 2 Z **2 und** 3 des Unternehmensgesetzbuches **nicht entstanden sind.**

Ad § 2 Abs. 3 erster Satz

Bei Einbringungen gemäß Art. III des UmgrStG erhöht sich, abgesehen von Abs. 4 und 5 die Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft nicht.

Am Ende des § 2 Abs. 3 zweiten Satzes könnte zur Klarstellung noch ergänzt werden **„der übernehmenden Körperschaft“.**

Anmerkungen zu den Erläuterungen der IF-VO:

Ad § 1 Beispiel

Da im Rahmen eines Umgründungsmehrwertes kein Wirtschaftsgut aufgewertet wird, sondern der Umgründungsmehrwert einzelnen Vermögensgegenständen bloß zugeordnet wird, sollte 2. Satz wie folgt lauten:

„Dementsprechend wurde unter anderem einem abnutzbaren Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von 10 ein Umgründungsmehrwert von 90 zugeordnet. ... Da es sich bei dem Umgründungsmehrwert betreffend dieses Wirtschaftsgut um die Vermeidung eines Buchverlustes handelt, ...“

In der Beispielangabe wird Bezug genommen auf den Umgründungsmehrwert und dessen Auswirkungen auf die Innenfinanzierung. In der Lösung kommen aber die Zeile Umgründungsmehrwert und dessen betragliche Entwicklung nicht vor, dafür ist vom „unternehmensrechtlichen Wert“ die Rede. uE sollte jedenfalls die Zeile Umgründungsmehrwert ergänzt werden und dessen betragliche Entwicklung dargestellt werden, da damit auch die Korrektur nachvollzogen werden kann.

Jahr	0	1	2	3	4	5
Umgründungsmehrwert	90	81	72	63	54	45

Ad § 2 Abs. 1, Beispiele

Beispiel 1: Zur Klarstellung sollte der Beginn des Beispiels lauten: „Die A GmbH soll side-stream auf die B GmbH verschmolzen werden.“

Die Angabe in zu Beispiel 1 letzter Satz führt aus, das sich im Rahmen der Verschmelzung einerseits ein steuerneutraler Buchgewinn iHv **450** und andererseits ein steuerpflichtiger Confusiogewinn iHv **100** ergibt. Dem Bilanzbild der übertragenden Gesellschaft A zufolge müsste es sich aber um einen steuerneutralen Buchgewinn von **550** handeln (der sich in einer Erhöhung des Stammkapitals um 100 und der Bildung einer KRL von 450 bei der übernehmenden Gesellschaft zeigt) – nebst dem steuerpflichtigen Confusiogewinn von **100**.

Ergänzend merkt der Fachsenat an, dass nach dem Fachgutachten KFS 25 Confusiogewinne grundsätzlich nicht in der Eröffnungsbilanz dargestellt, sondern als laufender Geschäftsfall erfasst werden.

Es erscheint daher irritierend, in der fiktiven EB der Gesellschaft B die Lieferforderung gg B und die Lieferverbindlichkeit gg. A zu streichen; dementsprechend sollte in der fiktiven EB der Bilanzgewinn noch 50 und nicht 150 betragen. Der Fachsenat schlägt daher vor, zwei Bilanzen zu zeigen, nämlich einmal mit einem Bilanzgewinn von 50 (in der die Lieferforderung und Lieferverbindlichkeit noch enthalten sind) und eine zweite Bilanz mit eine Bilanzgewinn von 150 (in der die Lieferforderung und Lieferverbindlichkeit gestrichen werden).

Weiters könnte auch im Beispiel der Hinweis angebracht werden, dass eine gesonderte nochmalige Erfassung des Confusiogewinnes ausscheidet, wenn er bereits im laufenden Jahresergebnis enthalten ist.

Schließlich sollte aus Gründen der leichteren Nachvollziehbarkeit das Eigenkapital in der Gesellschaft B (vor Verschmelzung) differenziert dargestellt werden in Stammkapital 100 und Bilanzgewinn 50.

Im **Beispiel 2** müsste in der Tabelle „GmbH B neu“ durch „GmbH A neu“ ersetzt werden, da die B GmbH auf die A GmbH verschmolzen wird. Des Weiteren sollte klarstellend erwähnt werden, dass

die im Beispiel beschriebenen Regeln unabhängig von der Verschmelzungsrichtung zur Anwendung gelangen, nämlich ob A GmbH auf B GmbH oder B GmbH auf A GmbH verschmolzen wird.

Ad § 2 Abs. 2 Erläuterung

Im zweiten Satz sollte uE... im Ausmaß der Beteiligung von **abzufindenden** Minderheitsgesellschaftern....“ ergänzt werden. Weiters ersucht der Fachsenat um folgende Formulierung: „Die anteilige Hinzurechnung erfolgt in der Höhe der Beteiligungsquote, die im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch besteht (§ 24 BAO ist zu beachten).“

Ad Beispiel:

Der Fachsenat regt folgende Ergänzung am Ende des Beispiels an: „Der Buchverlust aus dem Abgang der 50%igen Beteiligung an der T GmbH und der Buchgewinn aus dem Zugang der MU-Beteiligung haben keine Auswirkung auf das IF-EVI, daher sind entsprechende GuV-wirksame Posten aus dem Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des Folgejahres auszuscheiden.“

Ad § 2 Abs. 3 bis 5 Beispiele

Ad Beispiel 1

Der Begriff „unbare“ wäre durch „vorbehaltene“ zu ersetzen. Weiters sollte ergänzt werden, dass die übernehmende GmbH zuvor bar mit einer Einlage von 35 gegründet wurde.

Schließlich sollte die Bilanz nicht „EU nach unbarer Entnahme“, sondern „Einbringungsbilanz“ benannt werden. Darüber hinaus sollte in diesem Beispiel klargestellt werden, dass es sich bei den in Klammer gesetzten Werten um die Verkehrswerte der angeführten Bilanzpositionen handelt.

Ad Beispiel 2

Der Fachsenat ersucht nach dem Beispiel 2 um folgende Ergänzung: „Die zur Vermeidung bzw. der Sanierung der verbotenen Einlagenrückgewähr betroffenen Maßnahmen sind gesondert zu betrachten.“

Ad § 2 Abs. 6

Beispiel: Der Fachsenat regt an, zur Klarstellung den 1. Satz wie folgt zu formulieren: „Die A GmbH spaltet gemäß Art. VI UmgrStG **side-stream** einen Teilbetrieb auf die B GmbH ab.“

Weitere Anregungen des Fachsenats:

- Der Fachsenat ersucht um Klarstellung des Zeitpunktes, zu dem sich das IF-EVI bei der übernehmenden Körperschaft erhöht, uE erfolgt dies mit Beginn des dem Umgründungstichtag folgenden Tages; bei Anwendung des Umgründungsplanes gemäß § 39 UmgrStG bereits in den jeweiligen Zwischenschritten.
- Der Fachsenat ersucht um Ausführungen, wie mit Ausschüttungen im Rückwirkungszeitraum umzugehen sind, die bspw. in der Verschmelzungsbilanz rückzubeziehen sind, ob diese also das IF-EVI vermindern können (diesbezüglich wäre uU wie bei Einlagenrückzahlungen eine entsprechende gesetzliche Klarstellung erforderlich).

- Der Fachsenat ersucht um Ausführungen, wie mit phasengleich vereinnahmten Ausschüttungen bei der Muttergesellschaft umzugehen ist, wenn die Tochter-GmbH auf die Mutter-GmbH verschmolzen wird; nach Ansicht des Fachsenats sollte es zu keiner Doppelerfassung ein und desselben Gewinnes auf dem IF-EVI kommen.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

LP MMag.Dr.iur. Verena Trenkwalder LL.M. e.h
(Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h
(Kammerdirektor)

Referenten:

Dr. Florian Brugger

Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler

Mag. Alexander Hofmann

Mag. Bernd Hofmann

Mag. Dr. Stefan Hübner

Mag. Dr. Martin Jann

Mag. Christoph Josef Plott

Mag. Hannes Rasner

Mag. Gottfried Sulz

MMag. Dr.jur Verena Trenkwalder LL.M

Mag. DDr. Hans Zöchling