

## **Ausgewählte Aspekte von Umstrukturierungen in der Mehrwertsteuer**

Dipl.-Kfm. **Dr. Peter Leidel**, M.I.Tax  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsbeistand

24.05.2012 - Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz

### **AGENDA**

- (1) Rechtliche Rahmenbedingungen zur Geschäftsveräußerung im Ganzen**
- (2) Asset Deal bei unecht steuerbefreiten Unternehmern in Österreich und in Deutschland**
- (3) Grenzüberschreitender Share Deal**
- (4) Umgründungen**
  - (1) Ist die Beschränkung auf Umgründungen in Österreich unionsrechtswidrig?**
  - (2) Trennung von Gesellschaftern durch**
    - Verschmelzende Umwandlung
    - Realteilung
  - (3) Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH**
- (5) Empfehlungen de lege ferenda**

## Unionsrecht und dessen Umsetzung in Österreich und Deutschland

- Wahlrecht für Mitgliedstaaten in Art 19 und Art 29 MwStSyst-RL:

Art 19: „Die Mitgliedstaaten können die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.“

Art 29: „Artikel 19 gilt unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen.“

- Deutschland hat das Wahlrecht vollständig ausgeübt

- § 1 Abs 1a dUStG

- Österreich nur beschränkt auf Umgründungen

- Verschmelzung: § 6 Abs 3 UmgrStG
- Umwandlung: § 11 Abs 3 UmgrStG
- Einbringung: § 22 Abs 2 UmgrStG
- Zusammenschluss: § 26 Abs 1 UmgrStG
- Realteilung: § 31 Abs 1 UmgrStG
- Spaltung: § 38 Abs 2 UmgrStG

→ Welche Auswirkungen ergeben sich infolge dieser unterschiedlichen Wahlrechtsausübung für Unternehmensumstrukturierungen in Österreich und Deutschland und grenzüberschreitend?

Page

## Asset Deal - Österreich

- Veräußerungsvorgang = steuerbar und steuerpflichtig oder steuerfrei

- Leistungsbündel oder einheitliche Leistung?

- EuGH: ... wenn aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ein Steuerpflichtiger zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht eine einheitliche Leistung darstellen.

- Ermittlung und Aufteilung der Bemessungsgrundlage

- Vorsteuerabzug aus Transaktionskosten tw. abhängig von der (zufälligen) Zusammensetzung des Veräußerungserlöses.

- Umsatzsteuerlicher Bruch im Leben eines Unternehmens

→ Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz insbesondere bei Unternehmern mit unecht steuerfreien Umsätzen → Definitivbelastung bei Hilfsgeschäften

→ Ausweichhandlungen der Steuerpflichtigen sind indiziert

→ Das Effizienzziel wird nicht erreicht (Bewertungen, Veranlagung, Liquiditätsabflüsse, Bonitätsrisiken, etc.)

Page \* 4

Peter Leidel

## Asset Deal - Deutschland

- Veräußerungsvorgang = nicht steuerbar
- Eintritt in die Rechtsposition des Veräußerers
- Vorsteuerabzug aus Transaktionskosten systemgerecht
- Unternehmensverkauf wird umsatzsteuerlich ignoriert

→ Neutralität unabhängig von dem umsatzsteuerlichen Status des Veräußerers vollständig gewahrt

→ Ausweichhandlungen der Steuerpflichtigen sind nicht erforderlich

→ Das Effizienzziel ist durch die Nichtbesteuerung in optimaler Weise erreicht

Page • 5

Peter Leidel

## Asset Deal bei unecht steuerbefreiten Unternehmen im Vergleich DE – AT

AT		Rechnung zzgl. USt	AT	
Schönheitschirurg A (10% st.pfl. Leistg.)		→	Schönheitschirurg B (10% st.pfl. Leistg.)	
Praxis- und Laborausstatt.	200.000		Praxis- und Laborausstatt.	200.000
Praxiswert	1.000.000		Praxiswert	1.000.000
Steuerbar § 1 Abs 1 Z 1 öUStG		1.200.000 + 240.000	Vorsteuer 20%	240.000
GiG § 4 Abs 7 öUStG,			Davon abzugsfähig 10%	24.000
kein § 6 Abs 1 Z 26 / Rz 992 öUStR			<b>Definitivbelastung</b>	<b>216.000</b>
Lief. u. so. Leist USt = 20%	240.000			

### ▪ Vergleich Deutschland – Österreich

- Diskriminierung österreichischer Unternehmer
- Verletzung der Wettbewerbsneutralität
- Definitivbelastung durch steuerpflichtige Hilfsgeschäfte bei unecht steuerbefreiten Unternehmen

→ Ausweichreaktionen

Page • 6

Peter Leidel

## Asset Deal – grenzüberschreitend DE - AT

DE		AT	
Schönheitschirurg (10% st.pfl. Leistg.)		Schönheitschirurg (10% st.pfl. Leistg.)	
Praxis- und Laborausstatt.	200.000	Praxis- und Laborausstatt.	200.000
Praxiswert	1.000.000	Praxiswert	1.000.000
Nicht steuerbar § 1 Abs 1a dUStG		i.g. Erwerbsteuer 20%	40.000
		Rev.-Charge-Steuer 20%	200.000
		Davon abzugsfähig 10%	24.000
		<b>Definitivbelastung</b>	<b>216.000</b>

Nettorechnung  
1.200.000

- Aus deutscher Sicht nicht steuerbare GiG.
- Aus österreichischer Sicht liegt nach traditioneller Auffassung ein Leistungsbündel vor.
- Praxisausstattung: steuerbar und als i.g. Lieferung steuerfrei aber erwerbsteuerpflichtig in Österreich.
- Praxiswert: als sonstige Leistung nach § 3a (6) UStG in Österreich steuerbar mit Reverse-Charge-USt bei AT (aA: ruhende Lieferung mit Ort in DE).
- Definitivbelastung durch steuerpflichtige Hilfsgeschäfte bei unecht steuerbefreiten Unternehmern.
- ZM nicht kompatibel.

Page • 7

Peter Leidel

## Share Deal Österreich

- steuerfreier Anteilsverkauf § 6 Abs 1 Z 8 lit g öUStG
  - führt zwar nicht zur Steuerbelastung des Erwerbers, aber ggf. zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs von Transaktionskosten
  - VoSt-Abzug abhängig von der Zuordnung der Transaktionskosten zu den Veräußerungsumsätzen
- Systematischer Bruch, aber nach Auffassung des EuGH iS BLP Group keine Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes
- Keine Optionsmöglichkeit zur USt-Pflicht → Neutralität im betriebswirtschaftlichen Sinn für den Fall der Zurechnung der Transaktionskosten zu den Veräußerungsumsätzen nicht erreichbar
- Ausweichhandlungen (z.B. Formwechsel in Personengesellschaft und dann Asset Deal oder Zwischenverkauf über Drittland)

Page • 8

Peter Leidel

## Share Deal Deutschland

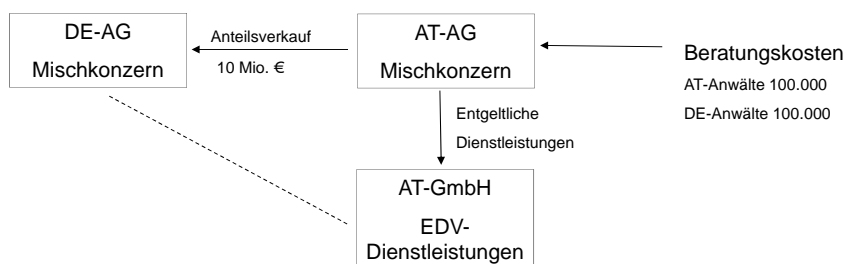
- EuGH Rs AB SKF: Ein Share Deal kann eine nicht steuerbare GiG darstellen  
→ Neutralität und Effizienzziel in gleichem Maße erreicht wie beim Asset Deal
- Einschränkend: BFH v. 27.01.2011:
  - Nur dann GiG, wenn
    - Alle Anteile an der Gesellschaft veräußert werden, oder
    - Mehrheitsbeteiligung an einer Organgesellschaft veräußert wird und der Erwerber beabsichtigt, eine Organschaft zu begründen
  - BMF v. 03.01.2012: auch bei 100%-Beteiligung muss der Erwerber in die Rechtsverhältnisse eintreten, durch die das Halten der Beteiligung beim Veräußerer als unternehmerisch veranlasst anzusehen war.
- Im Übrigen: steuerfreier Anteilsverkauf § 4 Nr. 8f dUStG
  - führt zwar nicht zur Steuerbelastung des Erwerbers, aber ggf. zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs von Transaktionskosten
  - VoSt-Abzug abhängig von der Zuordnung der Transaktionskosten zu den Veräußerungsumsätzen (BFH v. 27.01.2011: Beratungsleistungen stehen im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Anteilsübertragung)
  - Option zur USt-Pflicht nach § 9 dUStG möglich → Neutralität erreichbar

Page • 9

Peter Leidel

## Share Deal grenzüberschreitend

- Grenzüberschreitender Anteilsverkauf von **Österreich nach Deutschland**



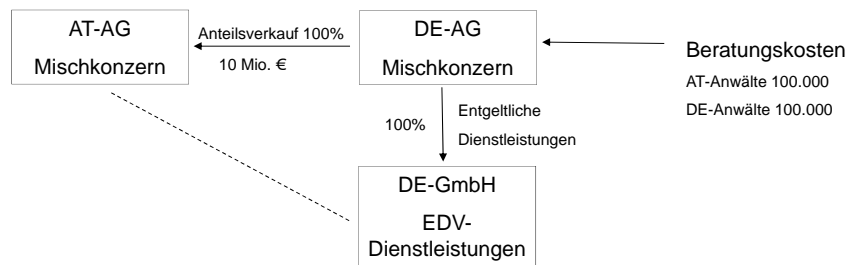
- Anteilsverkauf ist steuerbar und steuerfrei in DE: § 4 Nr 8 lit f dUStG
- Option möglich - führt aber auch nicht zum VoSt-Abzug in AT wg. § 12 Abs 3 Z 3 öUStG
- Systemwidrige Definitivbelastung iHv 40.000 € aus nicht abzf. VoSt, wenn die Beratungskosten dem Anteilsverkauf direkt und unmittelbar zuordenbar sind

Page • 10

Peter Leidel

## Share Deal grenzüberschreitend

- Grenzüberschreitender Anteilsverkauf von **Deutschland nach Österreich**



- Anteilsverkauf ist aus deutscher Sicht nicht steuerbar in DE: § 1 Abs 1a dUStG.
- VoSt-Abzug aus den Transaktionskosten richtet sich nach den Umsätzen der DE-GmbH (BFH).

Page • 11

Peter Leidel

## Umgründungen - Beschränkung der Nichtsteuerbarkeit unionsrechtswidrig?

- **Wortlaut Art 19:** „Die Mitgliedstaaten können die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen.“
- Die Mitgliedstaaten können die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist. Sie können ferner die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieses Artikels vorzubeugen“
- **EuGH Rs Zita Modes:** (31) „Daraus folgt, dass ein Mitgliedstaat, der von der Befugnis nach Artikel 5 Absatz 8 Satz 1 der Sechsten Richtlinie Gebrauch macht, den Grundsatz der Nicht-Lieferung auf jede Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens anwenden muss und die Anwendung somit nicht auf bestimmte Fälle solcher Übertragungen beschränken kann, sofern die Umstände des Artikels 5 Absatz 8 Satz 2 nicht vorliegen“ (Hervorhebung nicht im Original)
- **Kern der Aussagen Zita Modes:** Mitgliedstaaten dürfen keine zusätzlichen Anforderungen an die Nichtsteuerbarkeit stellen, wie etwa das Vorliegen von Gewerbebeschränkungen und -genehmigungen oder eine unveränderte Fortführung in derselben Branche, etc. → mE keine zwingende „aut nihil“-Umsetzung daraus abzuleiten.
- **Blick in andere EU-Länder:** Zahlreiche EU-Länder haben – in unterschiedlichster Weise – von Art 19 MwStSyst-RL Gebrauch gemacht

Page • 12

Peter Leidel

### Trennung von Gesellschaftern – verschmelzende Umwandlung auf den Hauptgesellschafter (Österreich)

**A**

Vermögens-  
verwaltung

← Grundstücke  
Gesellschaftsanteile  
Geldvermögen

L-GmbH

A	B
90%	10%

← Bewertungskosten  
200.000 + 40.000 USt

↓ Sachabfindung

B

- Fehlender „Betrieb“ verhindert die Anwendung von § 11 Abs 3 öUmgrStG
- GiG § 4 Abs 7 öUStG → Leistungsbündel steuerfrei → Vorsteuerauschluss, wenn die Bewertungskosten den Verschmelzungsumsätzen direkt und unmittelbar zuzurechnen sind
- Option nur eingeschränkt möglich
- Neutralität kann verletzt sein / Effizienzziel ist nicht erreicht
- Diskriminierung im Vergleich zur Verschmelzung in Deutschland
- Betriebserfordernis nach § 7 Abs 1 Z 2 öUmgrStG ist für umsatzsteuerliche Zwecke abzulehnen – es entspricht nicht den Anforderungen nach Art 19 MwStSyst-RL
- Sachabfindung (§ 2 Abs 2 Z 3 UmwG) von A an B ist steuerbarer Leistungsaustausch

Page • 13 Peter Leidel

### Trennung von Gesellschaftern – Verschmelzung auf den Alleingesellschafter (Deutschland)

**A**

Vermögens-  
verwaltung

← Grundstücke  
Gesellschaftsanteile  
Geldvermögen

L-GmbH

A

100%

← Bewertungskosten  
200.000 + 38.000 USt

↓ Sachabfindung

B

- Erfüllung des Abfindungsanspruchs durch Immobilienübertragung an B stellt eine GiG dar § 1 Abs 1a dUStG → keine Neutralitätsverletzung
- Verschmelzung auf A ist ebenfalls GiG → nicht steuerbar
- Vorsteuerabzug aus Bewertungskosten richtet sich nach den bei der L-GmbH erzielten Umsätzen
- Neutralität gewahrt

Page • 14 Peter Leidel

## Trennung von Gesellschaftern – Realteilung einer Personengesellschaft (Österreich)



- „verunglückte“ Realteilung, da Neunmonatsfrist (§ 28 iVm § 13 Abs 1 öUmgrStG) versäumt → Anwendung allgemeinen Steuerrechts
- Steuerbare Teilbetriebsübertragungen § 4 Abs 7 öUStG
- Mögliche Neutralitätsverletzungen bei Transaktionskosten und bei unecht steuerbefreiten Umsätzen / Effizienzziel nicht erreicht
- Ungleichbehandlung im Vergleich zur Realteilung in Deutschland
- Die Neunmonatsfrist ist vom Unionsrecht nicht gedeckt

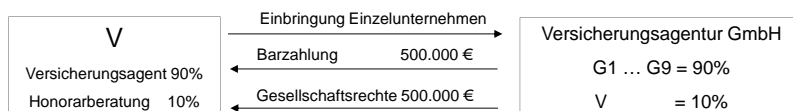
## Trennung von Gesellschaftern – Realteilung einer Personengesellschaft (Deutschland)



- Übertragung der Vermögensgegenstände durch ERNF gegen Verzicht auf den Anteil am Liquidationserlös führt zu steuerbaren Leistungen der GbR an A und B
- Aber: gesondert geführte Betriebe iSv § 1 Abs 1a dUStG → nicht steuerbar
- Eintritt in die umsatzsteuerliche Rechtsposition
- Neutralität vollständig gewahrt / Effizienzziel erreicht



## Gründung eines Nachfolgeunternehmens – Einbringung Einzelunternehmen in GmbH (Österreich)

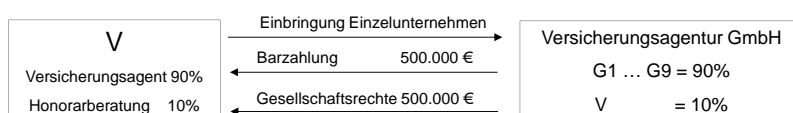


- Nicht ausschließlich neue Anteile an der GmbH gewährt → Art III öUmgrStG kommt nicht zur Anwendung (keine Fiktion der Nichtsteuerbarkeit nach § 22 Abs 3 UmgrStG)
- Steuerbare GiG – Aufteilung der BMG § 4 Abs 7 öUStG
- Kein § 6 Abs 1 Z 26 öUStG für Assets einschließlich Firmenwert
- Ggf. BMG in vollem Umfang steuerpflichtig → USt 200.000 €
- Abzugsfähig bei B-GmbH nur im Umfang der beabsichtigten Honorarberatung zB 2% = 4.000 €
- → Definitivbelastung 196.000 € → Neutralitätsverletzung und Diskriminierung von Einbringungen in Österreich bei unecht steuerfreien Umsätzen

Page • 17

Peter Leidel

## Gründung eines Nachfolgeunternehmens – Einbringung Einzelunternehmen in GmbH (Deutschland)



- GiG nach § 1 Abs 1a dUStG → nicht steuerbar
- Ggf. Vorsteuerberichtigungen bei V-GmbH
- Neutralität gewahrt

Page • 18

Peter Leidel

## Umgründungen

- Diese Diskriminierung von Umgründungen nach österreichischem UmgrStG setzt sich fort bei weiteren überschießenden Anforderungen des UmgrStG wie zB
  - Steuerhängigkeit stiller Reserven
  - Teilungsvertrag und Teilungsbilanz
  - Positiver Verkehrswert
  - Gegenleistung ausschließlich Gesellschaftsrechte
  
- Begünstigung durch fiktive Teilbetriebe iSv § 27 Abs 3 und § 32 Abs 3 öUmgrStG für Realteilung und Spaltung – selbst wenn die Sachgesamtheiten kein Teilvermögen iSv Art 19 MwStSyst-RL darstellen, kann sich der Steuerpflichtige in Österreich darauf berufen

## Fazit

- Unternehmensübertragungen von Steuerpflichtigen mit (auch) unecht steuerbefreiten Umsätzen werden in Österreich diskriminiert. Insbesondere die Umsatzsteuerpflicht von materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen führt zu **Wettbewerbsverzerrungen** und systemwidrigen **Definitivbelastungen** und verletzt damit den Neutralitätsgrundsatz.
- Die Entscheidungsneutralität ist für die Steuerpflichtigen nicht gegeben, da die Umsatzsteuer dabei als Kostenfaktor wirkt und **Ausweichhandlungen** rational handelnder Steuerpflichtiger **proviziert**.
- Selbst bei Unternehmensübertragungen, bei denen die Steuerneutralität in vollem Umfang gewährleistet ist, wird nach österreichischem Steuerrecht das **Effizienzziel** sowohl aus der Sicht des Gemeinwesens als auch aus Sicht des Steuerpflichtigen **verletzt**, da Bemessungsgrundlagen zu ermitteln, aufzuteilen und hinsichtlich des zutreffenden Steuersatzes und der Steuerbefreiungen zu beurteilen und zu überprüfen sind.
- Das Junktim bei **Umgründungen** in Österreich zwischen gesellschaftsrechtlichen und ertragsteuerlichen Voraussetzungen und der Nichtsteuerbarkeit bei der Umsatzsteuer ist von Art 19 MwStSyst-RL **nicht gedeckt**. Der Steuerpflichtige sollte sich auf die geringeren Anforderungen nach dem Gemeinschaftsrecht berufen können.

## Empfehlungen de lege ferenda

- Das Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art 19 MwStSyst-RL sollte in Österreich vollumfänglich, ausdrücklich und möglichst wortgetreu dem Richtlinienwortlaut ausgeübt werden.
- Jedenfalls sollten die über die Anforderungen der Art 19/29 MwStSyst-RL hinausgehenden gesellschafts- und ertragsteuerlichen Voraussetzungen bei Umgründungen für Zwecke der Umsatzbesteuerung entbehrlich gestellt werden.
- Teilbetriebsfiktionen in Einzelsteuergesetzen sollten für Zwecke der Umsatzbesteuerung zugunsten einer gemeinschaftsrechtlich einheitlichen Definition eines „Teilvermögens“ aufgegeben werden, um Wettbewerbsverzerrungen zugunsten österreichischer Unternehmer zu vermeiden.
- Begriffe des Gemeinschaftsrechts sollten konkretisiert werden
  - Durchführungsverordnungen des EU-Ministerrates
  - Auslegungshilfen des EuGH

Page • 21

Peter Leidel

## Diskussion

### Kontakt:

Dipl.-Kfm. **Dr. Peter Leidel**, M.I. Tax  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsbeistand

### **LEIDEL PUCHINGER & PARTNER**

Kinoweg 4, 94209 Regen  
Tel. +49 9921 9540 Fax +49 9921 95440  
www.leidel.de leidel@lei-pu.de