

---

# **UmgStR-Wartungserlass 2016/2017**

Begutachtungsentwurf – Ausgewählte  
Schwerpunkte

JKU Linz, 12.12.2016

Dr. Elisabeth Titz, BMF

# Übersicht

---

- **Begutachtungsentwurf vom 14.11.2016**
  - **Art. I bis VI UmgrStR**
  - **Anpassungen aufgrund gesetzlicher Änderungen, Folgefragen & sonstige offene Fragen**
  - **Folgefragen Wartungserlass 2015**

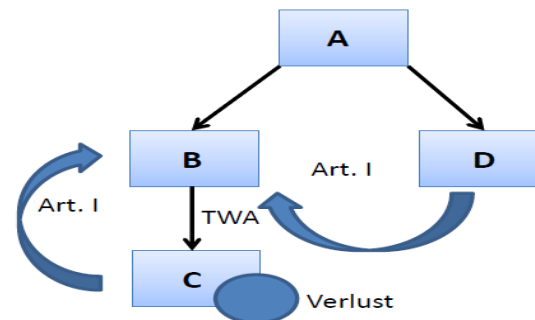
---

# **Folgefragen Wartungserlass 2015**

- **Verlustübergang und Objektbezug**
- **Grenzüberschreitende Einbringungen unter Verzicht auf Gegenleistung**

# Beobachtungsobjekt für Verlustübergang

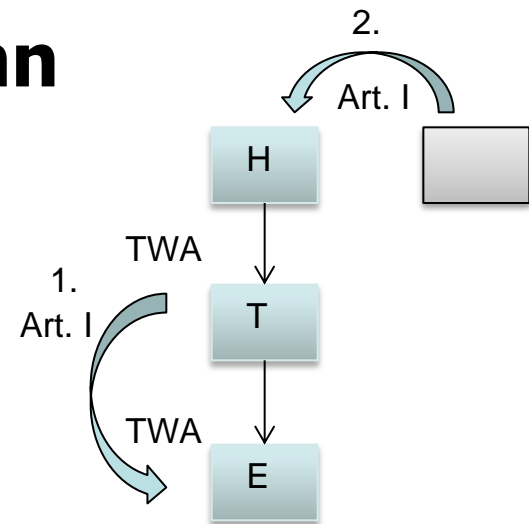
- **Rz 215a Objektbezug bei Folgeumgründungen**
  - **Vermögen der verschmelzungsbedingt untergegangenen Körperschaft tritt bei Folgeumgründungen an die Stelle der untergegangenen Beteiligung (zB Betrieb)**
  - **Verluste aus TWA (od. Fremdfinanzierung) bleiben erhalten wenn ersatzweises Vermögen (Betrieb) vergleichbar vorhanden ist**



# Folgefragen zu Rz 215a

---

- **Maßgeblicher Beobachtungszeitpunkt für Vergleichbarkeit?**
  - § 4 UmgrStG: Zeitpunkt der Verlustentstehung
  - Vergleich Betrieb im Zeitpunkt der Folgeumgründung mit Betrieb im Zeitpunkt der TWA auf später untergehende Beteiligung (= vor Erstverschmelzung)
- **Rz 215a auch anwendbar, wenn Vermögen der untergehenden Körperschaft Beteiligung ist?**
  - Ja, zB Verschmelzung Holding



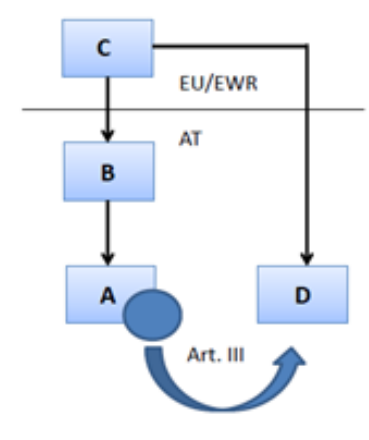
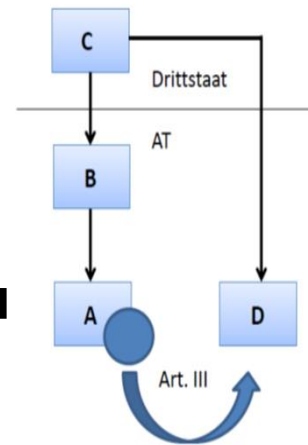
# Folgefrage Verzicht auf Gegenleistung

- **Rz 854b**

- **Besteuerungsrecht hinsichtl. GL?**
- **GL gilt trotz Verzicht als bewirkt und besteht in Werterhöhung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft, die zu Lasten von im Inland steuerhängigen Anteilen erfolgt**
- **Für Besteuerungsrecht GL Ansässigkeit der Anteilsinhaber (C) maßgeblich**

- **Ergänzung / Klarstellung**

- **Wenn C in EU/EWR, Maßgeblichkeit der Einschränkung im Vermögen: BW-FF**
- **Beseitigung Widerspruch in Rz 1086**



---

# **Anpassungen aufgrund von gesetzlichen Änderungen, Folgefragen & Sonstiges**

# Entstrickungsbesteuerung

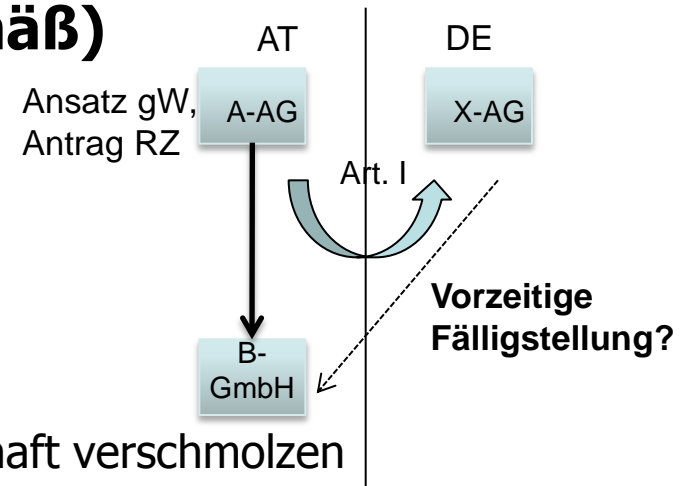
- **AbgÄG 2015: Entstrickungsbesteuerung Neu**

- Für Umgründungen ab 1.1.2016

**Ratenzahlungskonzept im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten (§ 6 Z 6 EStG sinngemäß)**

- **Rz 44a: Ratenzahlung und vorzeitige Fälligkeitstellung**

- Veräußerung Anteil an B-GmbH
- Sonstiges Ausscheiden, insbesondere Folgeumgründungen
  - X-AG wird auf Drittstaatskörperschaft verschmolzen
  - X-AG bringt Anteil an B-GmbH in Drittstaatskörperschaft ein
  - B-GmbH wird up-stream auf X-AG verschmolzen





# Entstrickungsbesteuerung

---

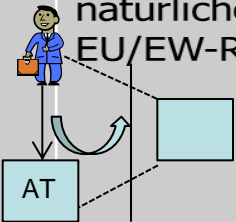
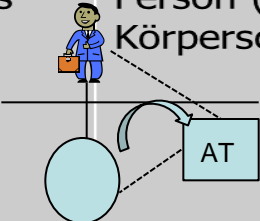
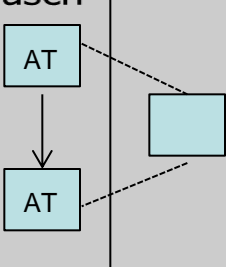
- **Bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept**
  - **Rz 44b**
    - Antrag auf Nichtfestsetzung und Umstände die zu Festsetzung führen, konzeptionelle Besonderheiten wie zB Berücksichtigung von Wertminderungen etc (inhaltlich unverändert)
  - **Rz 44c**
    - AbgÄG 2015: Frist für absolute Verjährung beginnt mit Eintritt des rückwirkendes Ereignisses zu laufen (nicht mehr schon mit Entstrickung!)
    - Gilt für **nach dem 31.12.2005** entstandene, aber nicht festgesetzte Steuerschuld → **Regelungen idF vor AbgÄG 2015 daher auch künftig noch von Bedeutung!**

# Entstrickungsbesteuerung

---

- **Umfassendere Anpassungen bei Art. III**
  - **Sonderregeln für vorzeitige Fälligestellung in § 16 UmgrStG**
  - **Neustrukturierung Rz 854a ff**
    - Alte vs. neue Rechtslage
    - „gänzliche Einschränkung“ vs. „teilweise Einschränkung“
    - Jeweils Aussagen zu vorzeitiger Fälligestellung (RZK) bzw. Festsetzung (NFK)
    - Sonderregime Anteilstausch „herausgelöst“ → konzeptionelle Unterschiede zur neuen Rechtslage

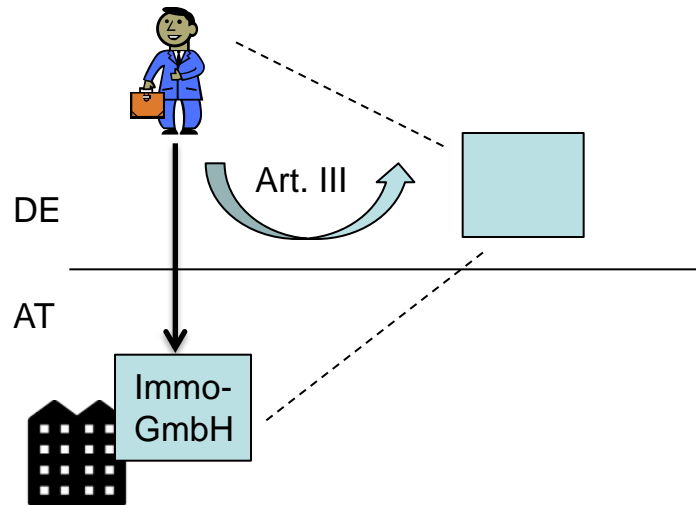
# Übersicht – Entstrickungsbesteuerung Art. III

| Entstrickung   | Beispiel   | idF AbgÄG 2015  | idF vor AbgÄG 2015  |
|--|--|---|---|
| <p>Gänzliche Einschränkung des Besteuerungsrechts im eingebrachten Vermögen</p> <p><b>Rz 857</b></p>     | <p>Einbringung inländischer Kapitalanteile durch natürliche Person in EU/EW-Raum</p>  | <p>Ratenzahlung; Aufwertung V und GL mit <b>Rz 860a</b> (Fremdvergleichswert).</p> <p>Vorzeitige Fälligstellung bei Veräußerung V oder GL <b>Rz 860g</b></p>              | <p>Nichtfestsetzung; Ansatz V und GL mit BW. <b>Rz 860b</b></p> <p>Festsetzung bei Veräußerung V; rückwirkende Aufwertung GL (§ 20 Abs. 2 Z 5) <b>Rz 860g</b></p> |
| <p>Teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechts</p> <p><b>Rz 858</b></p>                               | <p>Betriebseinbringung durch natürliche Person (EU/EWR) in Körperschaft</p>          | <p>Besteuerung mit 27,5%; Ratenzahlung, Aufwertung GL, Ansatz Vermögen mit BW. <b>Rz 860d</b></p> <p>Vorzeitige Fälligstellung nur bei Veräußerung GL. <b>Rz 860g</b></p> | <p>Besteuerung mit 25%; Nichtfestsetzung, Ansatz V und GL mit BW. <b>Rz 860d</b></p> <p>Festsetzung bei Veräußerung V oder GL. <b>Rz 860g</b></p>                 |
| <p>Anteilstausch</p>  | <p>Einbringung inländischer Kapitalanteil durch inländische Körperschaft in EU-Körperschaft</p>  | <p>Buchwertfortführung</p> <p>Festsetzung, wenn int. Schachtel entsteht od. erweitert wird</p> <p><b>860h</b></p>   | <p>--/--</p> <p><b>860h</b></p>   |

# Folgefragen teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes

---

- **Einbringungsbedingter Wechsel vom „KESt-Regime“ auf „KÖSt-Regime“**



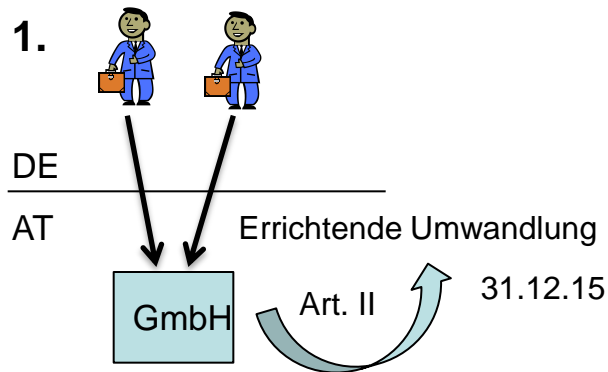
**Vorher:** 27,5% beschränkte ESt

**Nachher:** 25% beschränkte KÖSt

- **Rz 860e: Keine teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes**

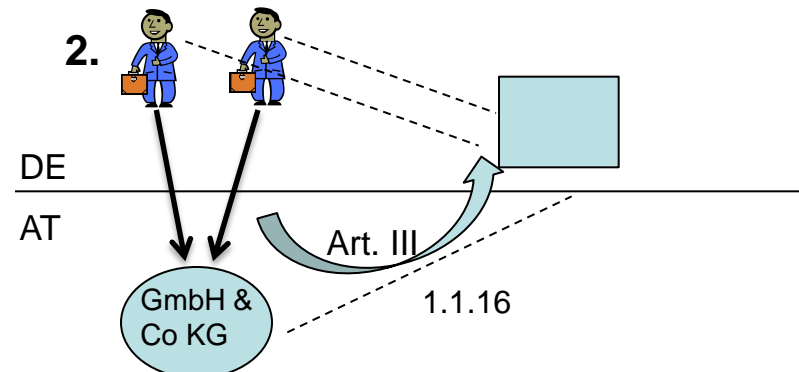
# Folgefragen teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes

## • Entstehung/Einschränkung der Höhe nach



Vorher: 25% KÖSt

Nachher: 50% beschränkte ESt → UB in Evidenz  
(§ 9 Abs. 1 Z 3)



Vorher: 50% beschränkte ESt

Nachher: 25% beschränkte KÖSt

## • Überhaupt tw. Einschränkung des BestR?

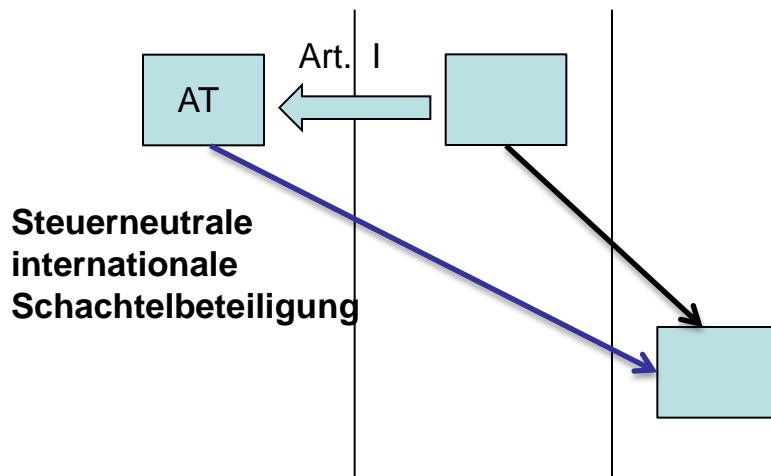
- Rz 860f: Nein, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Besteuerungsrecht unverändert

# Entstrickungsbesteuerung

---

## • Entstehung Besteuerungsrecht

- bei verschmelzungsbedingtem Entstehen einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung durch Import-Verschmelzung



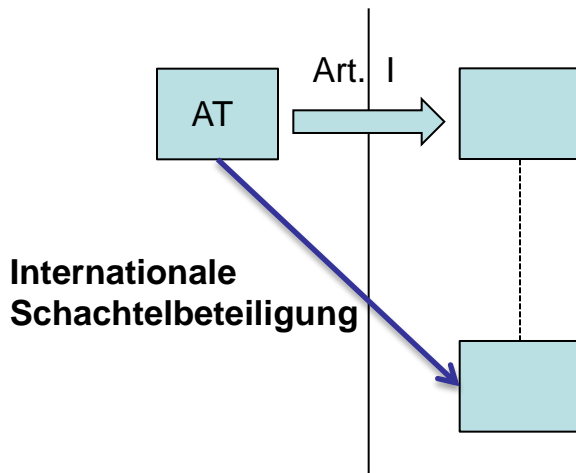
### Rz 160b:

- „Entstehen“ Besteuerungsrecht: Ansatz mit gW
- Auch bei Steuerneutralität entsteht aus abkommensrechtlicher Sicht ein österr. Besteuerungsanspruch
- Kann sich insbesondere durch Berücksichtigung eines tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlustes (§ 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG) auswirken

# Entstrickungsbesteuerung

## • Umgekehrt: Einschränkung BestR?

- Verschmelzungsbedingter Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung durch Export-Verschmelzung



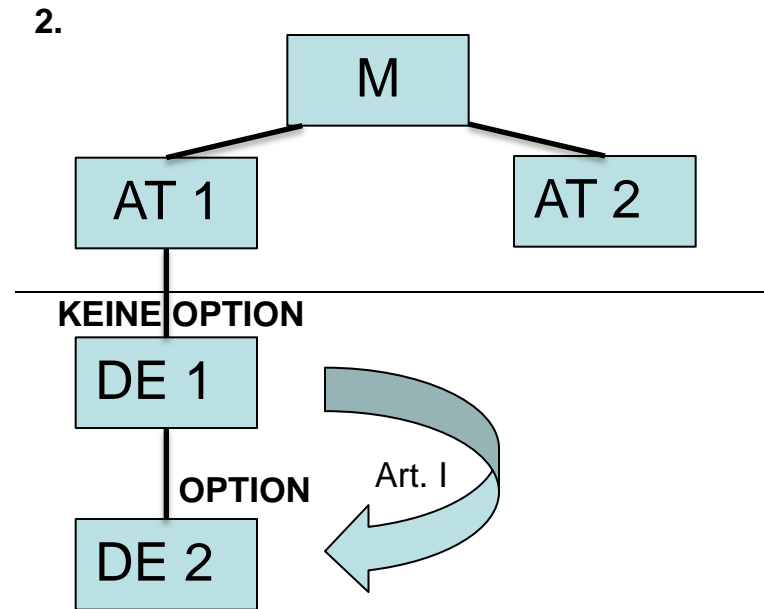
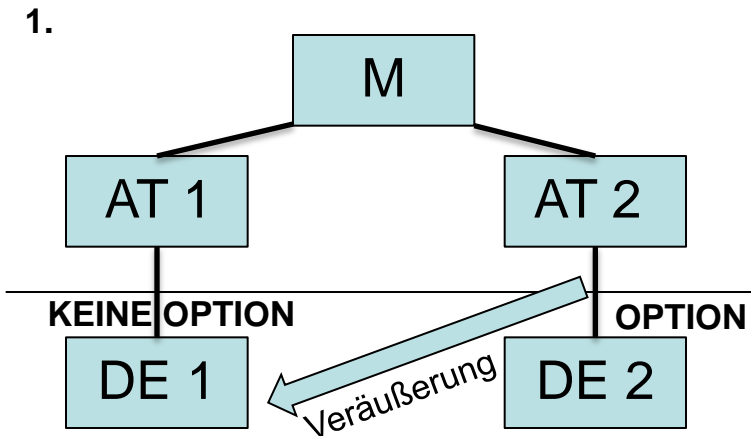
### Bisher:

- optierte vs. neutrale Schachtel
- Steuerverstrickungserfordernis nicht gewährt, wenn *optierte* Schachtel verschmelzungsbedingt auf ausländische Körperschaft übergeht (Rz 72)

### BegE:

- Unabhängig von innerstaatlicher Ausübung des BeStR ist Steuerverstrickungserfordernis auch dann nicht gewährt, wenn *abkommensrechtliches* Besteuerungsrecht eingeschränkt ist, zB bei *steuerneutraler* Schachtel (Rz 72 und Rz 60)
- Entstrickung dem Grunde nach; Auswirkungen idR nur auf Anteilsehaberebene

# Bindungswirkung welcher Option nach Verschmelzung



- **Rz 263: AK/BW untergehender Anteile (AT1 an DE1) setzen sich in ausgekehrten Anteilen fort; auch die von AT1 hinsichtlich DE1 getroffene Entscheidung (hier: keine Option) ist maßgeblich**
- **Unabhängig von Verschmelzungsrichtung**



# **VwGH zum Bestand Unternehmensgruppe bei Verschmelzung GT**

---

- **Verschmelzung GT auf gruppenfremde Körperschaft**
  - **UmgrStR: Funktion des GT kann nicht auf Körperschaft außerhalb der Unternehmensgruppe übertragen werden**
- **VwGH 28.6.2016, 2013/13/0066; Ro 2014/13/0015**
  - **Verschmelzungsbedingter Untergang des GT begründet dessen Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe und folglich deren Untergang**

# Innenfinanzierung und Umgründungen

---

- **Auswirkungen von UmgR auf IF**
- **IF-VO: Steuerlich autonome Lösung**
  - Entgegen allgemeinem Grundsatz sind Auswirkungen im unternehmensrechtlichen JÜ/JF nicht relevant (§ 1)
  - Sonderregeln für Art. I, II, III und VI (§ 2)
  - Rz 378 ff: Allgemeine Grundsätze; Sonderregeln beim jeweiligen Artikel
- **UmgR mit unternehmensrechtlicher Aufwertung**
  - Ausschüttungssperre als unternehmensrechtliche „Vorfrage“ für IF (Rz 378)
  - Entwurf AFRAC-Stellungnahme zu § 235 UGB
    - zB Vermeidung Bilanzverlust durch untr. Aufwertung; Folge-UmgR etc

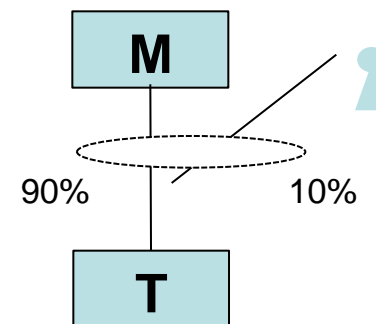
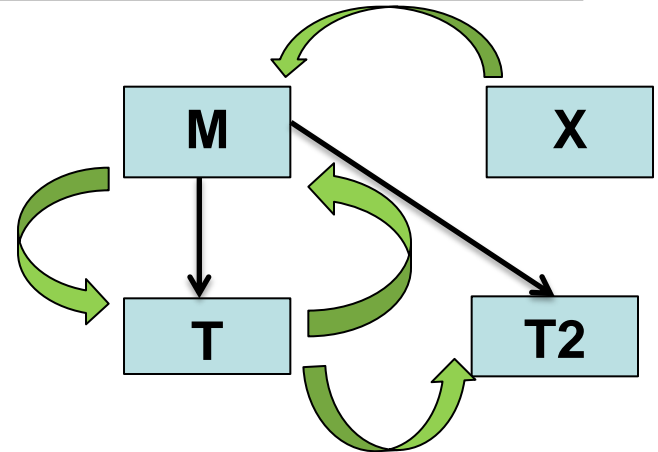
# Innenfinanzierung und Umgründungen – IF-VO

- **Verschmelzung**

- **Konzentration und Konzern**  
**Fortführung der IF (Addition)**

- **Umwandlung**

- **Fortführung der IF**
- **Beteiligungsausmaß am Tag des Umwandlungsbeschlusses entscheidend**
- **Keine Hinzurechnung der Minderheitsgesellschafterquoten**



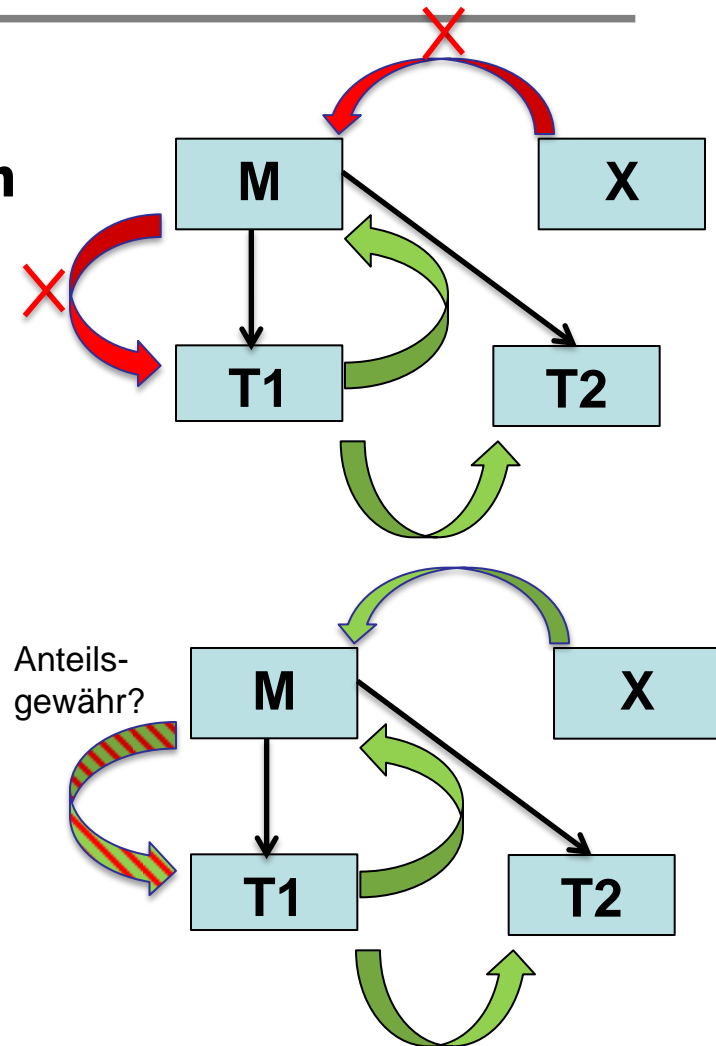
# Innenfinanzierung und Umgründungen – IF-VO

## • Einbringung

- **Konzentration und down-stream**
  - Keine Auswirkungen auf IF
- **Up-stream und side-stream**
  - Fortführung der IF im VW-Verhältnis (Ab-/Aufstocken)
  - Logik § 20 Abs. 4

## • Spaltung

- **Konzentration und Konzern**
  - Fortführung der IF im VW-Verhältnis (Ab-/Aufstocken)
- **Down-stream-Abspaltung**
  - Keine Auswirkungen auf IF bei Verzicht auf Anteilsgewähr an AI



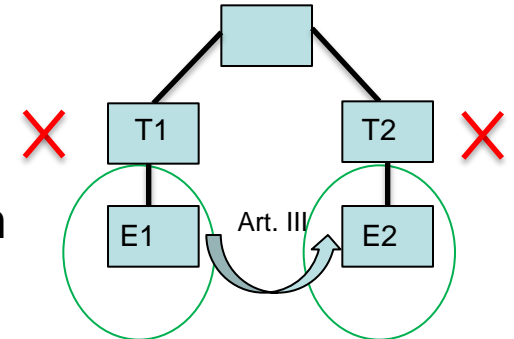
# Folgefragen

## Innenfinanzierung und Umgründungen

---

- **Zwischenkörperschaften?**

- Rz 1266a: § 2 auf ZK nicht anwendbar
- Aber § 1 IF-VO: UGB keine Auswirkungen



- **UmgR mit steuerlicher BW-FF**

- Rz 379: Ausübung einzelner Aufwertungswahlrechte unschädlich
- zB § 16 Abs. 6: Erhöht Einlagen, bei steuerlicher Aufwertung aber Problem der späteren Nachmalerfassung als IF
  - Sowohl bei unternehmensrechtlicher BW-FF und Aufwertung
  - Rz 928: Wenn bereits Einlagenstand erhöht, keine Erhöhung der Innenfinanzierung mehr

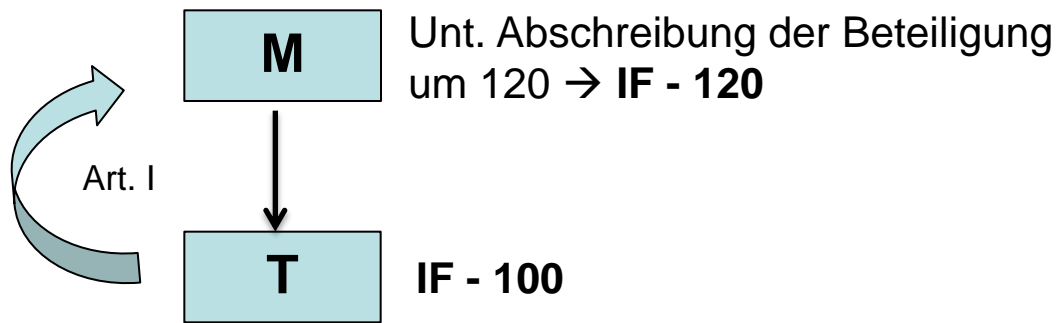
- **Import-UmgR mit steuerlicher Aufwertung**

- Beispiel Importverschmelzung: Erhöht nach dz. Ansicht Einlagenstand → Problem der späteren Nachmalerfassung als IF
- Rz 370: Erhöhung der IF, nicht des Einlagenstandes

# Keine Doppelberücksichtigung von Verlusten bei „Vernichtungsumgründungen“ (§ 2 Abs. 1 IF-VO)

---

- Eine *negative* IF bei T ist insoweit zu erhöhen, als auf sie außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen wurden



Rz 381:

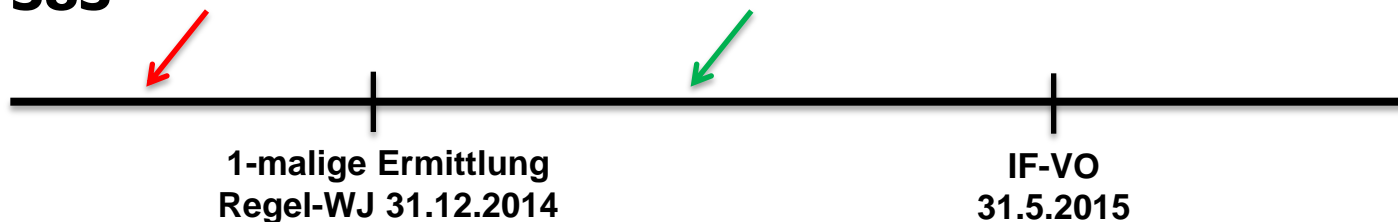
Übersteigt Betrag der Abschreibung bei M (120) die negative IF bei T (100), ist IF der T maximal auf 0 auszugleichen („doppelter Deckel“)

→ IF bei T um 100 zu erhöhen

# Inkrafttreten IF-VO und erstmalige Ermittlung

---

- **IF-VO für nach dem 31.5.2015 beschlossene Umgründungen**
- **Kann aber bereits für erstmalige Ermittlung der IF angewendet werden**
- **Rz 383**



- UmgR **vor** der erstmaligen (exakten) Ermittlung der IF
  - UmgR **nach** erstmaliger (exakten od. pauschalen) Ermittlung der IF, aber vor erstmaliger Anwendung IF-VO
  - IF der übertragenden Körperschaft kann auch „pauschal“ einer exakt ermittelten IF der übernehmenden Körperschaft hinzugerechnet werden
- **Freiwillige Anwendung, aber für sämtliche UmgR**

# Erstmalige Ermittlung der IF

---

- **Exkurs: BMF-Info zur erstmaligen Ermittlung der IF**
  - Grundsätzlich: Exakt oder pauschal
  - Aber: Praktische Probleme insb. bei schon lange existierenden Gesellschaften & Ergebnisse pauschaler Methode in bestimmten Konstellationen nicht sachgerecht
  - Info: Keine Bedenken, wenn pauschale Ermittlung zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1.8.2006 erfolgt und ab dann exakt ermittelt wird
    - Dh bei Regel-WJ pauschale Ermittlung zum 31.12.2005, ab dann bis zum 31.12.2014 (dh letzten 10 Jahre) exakte Ermittlung