

Die neue Wegzugsbesteuerung bei Einbringungen

IFA
15. März 2017

Dr. Martin Jann

Die Änderungen für Einbringungen im Umgründungssteuergesetz

Das neue Ratenzahlungskonzept

Das neue Ratenzahlungskonzept

Allgemein:

- Nichtfestsetzungskonzept durch Ratenzahlungskonzept ersetzt (ggü EU/EWR)
- Ausnahme: Nichtfestsetzungskonzept bei natürlichen Personen bzgl Kapitalvermögen (§ 27 (6) Z 1 lit a EStG)
 - Wegzug
 - unentgeltliche Übertragung

UmgrStG:

- generell Ratenzahlungskonzept
- bei umgründungsbedingter Entstrickung: Anknüpfung an § 6 Z 6 EStG → stpfl Realisierung der stillen Reserven
- ggü Drittland: Sofortbesteuerung
- ggü EU/EWR: Ratenzahlung auf Antrag (7 Jahre bei AV, 2 Jahre bei UV)
- Antrag id StE für den Veranlagungszeitraum des Stichtags → allenfalls korrigierte StE
- Inkrafttreten: Einbringungen nach 31.12.2015

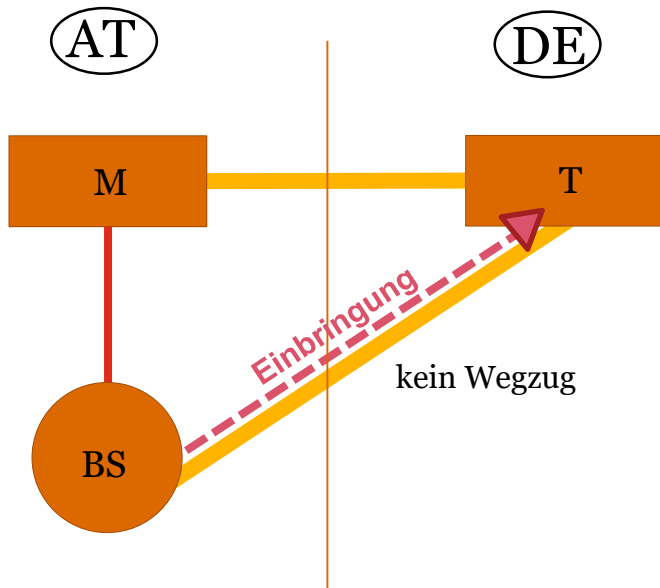
Einbringungsbedingte Entstrickung

§ 16 (1) UmgrStG	volle bzw teilweise Einschränkung des ö Besteuerungsrechts am Vermögen Verweis auf § 6 Z 6 EStG
§ 16 (1a) UmgrStG	Sonderregime Anteilstausch (F-RL), BW-Fortführung trotz Einschränkung des ö Besteuerungsrechts
§ 16 (2) UmgrStG	Einschränkung des Besteuerungsrechts an der Gegenleistung
§ 16 (2) Z 1 UmgrStG	im Verhältnis zu EU/EWR eingeschränkt Verweis auf § 16 (1) UmgrStG
§ 16 (2) Z 2 UmgrStG	im Verhältnis zu Drittstaaten eingeschränkt Sofortbesteuerung ohne Ratenzahlung

Einschränkung des Besteuerungsrechts am Vermögen

§ 16 (1) und (1a) UmgrStG

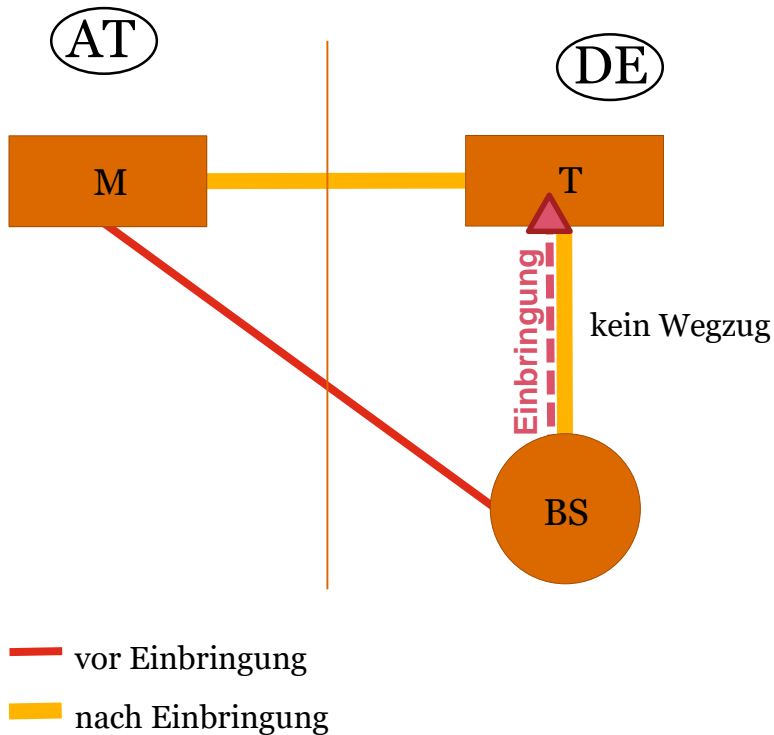
Bsp 1 – Einbringung inländische Betriebsstätte



— vor Einbringung
— nach Einbringung

- Betriebsstätte: gem Art 7 (1) DBA Ö-D hat Ö das alleinige BestRecht
 - kein Wegzug im Vermögen
- ➔ **BW-Fortführung**

Bsp 2 – Einbringung ausländische Betriebsstätte



- gem DBA Ö-D hatte Ö nie das BestRecht an der BS
- es kommt zu keiner Einschränkung und daher auch zu keiner Entstrickung

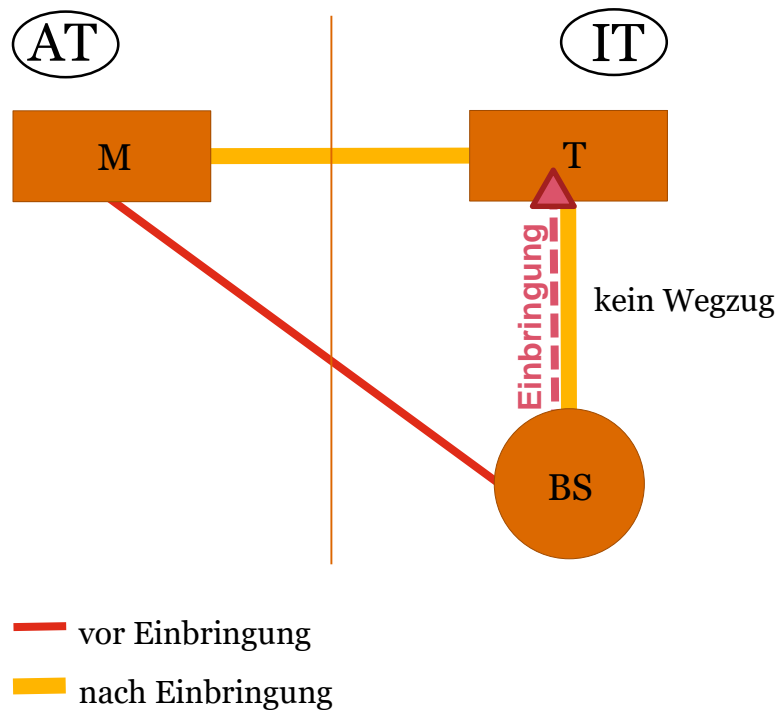
→ **BW-Fortführung**

Variante:

ungarische Bauausführung < 24 Monate

- keine BS gem DBA AT-HU
- Entstrickung

Bps 3 – Einbringung ausländische Betriebsstätte (Anrechnungsmethode)

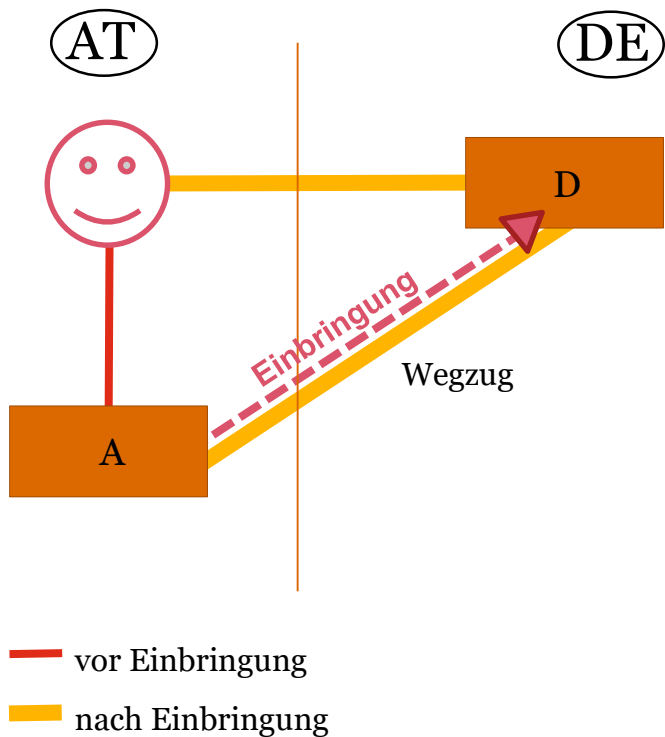


- BS: gem DBA Ö-IT Anrechnungsmethode
- Ö verliert durch die Einbringung in die italienische KapGes das BestRecht am Vermögen
- glA Rz 859 idF WE 2016
- obwohl faktisch durch die Anrechnungsmethode nie Steuer in Ö anfiel (→ ital. KöSt-Satz 27,5 %)

→ Entstrickung

- Ratenzahlung
- Aufteilung in AV (7 Jahre) und UV (2 Jahre)?
- Verlustvorträge gehen nicht über

Bsp 4 – Einbringung Kapitalanteil durch natürliche Person



- Verlust BestRecht am Vermögen durch Art 13 (6) DBA Ö-D

→ Entstrickung

- Ratenzahlungskonzept, 7 Jahre
- glA Rz 933 idF WE 2016

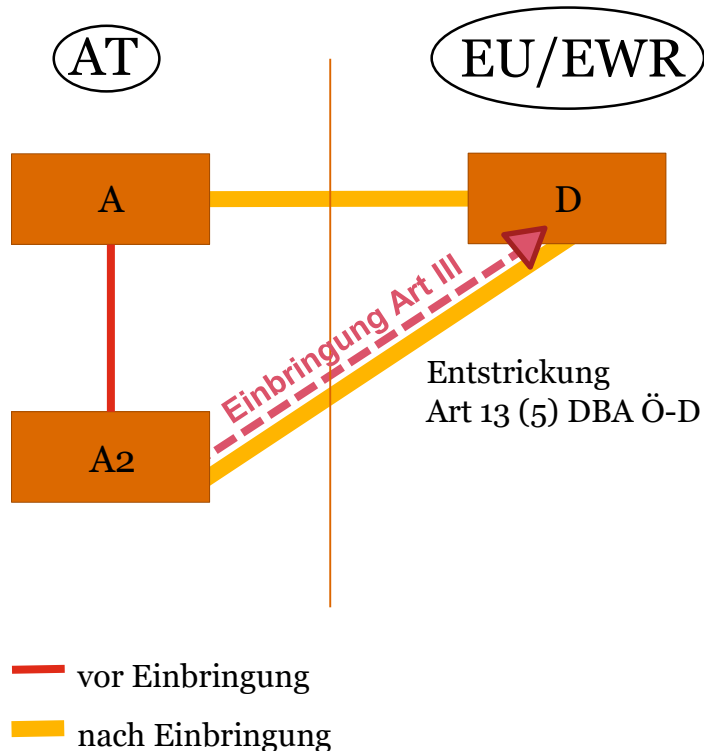
Variante:

österreichische Anteile bestehen an einer Immo-GmbH

- Ö hat gem Art 13 (2) DBA Ö-D das BestRecht an den Anteilen
- Steuersatz ändert sich von 27,5 % auf 25 %
- dies stellt keine Einschränkung iSd § 16 (1) UmgrStG dar (glA Rz 860 e idF WE 2016)

→ BW-Fortführung

Bsp 5 – Einbringung Kapitalanteil (Sonderregime Anteilstausch)



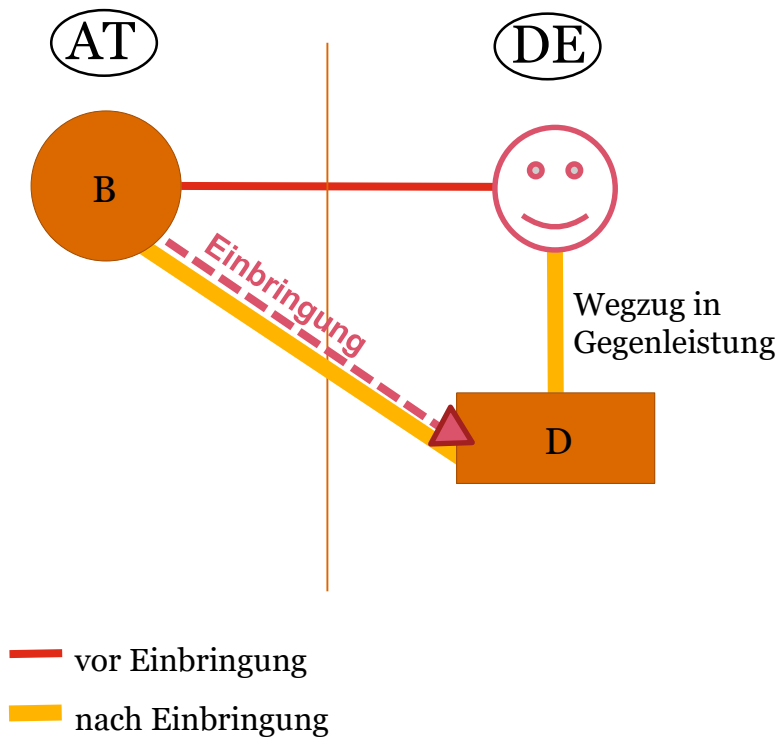
- Einschränkung des ö BestRechts am Vermögen
 - § 16 (1a) UmgrStG ist anwendbar
 - ➔ **BW-Fortführung**
 - Entstehen der Steuerschuld: bei Veräußerung durch D od. sonst. Ausscheiden;
Ausnahme: vorheriger Verkauf von D
 - Stille Reserven in GL-Anteilen verstrickt / § 20 (7) Z 1 UmgrStG (bis Nacherfassung)
- Achtung:** AbgÄG 2016 neue Voraussetzung: gegen Anteile

Variante:

Einbringung ins Drittland

- § 16 (1a) UmgrStG nicht anwendbar
- § 16 (1) UmgrStG ➔ Sofortbesteuerung

Bsp 6 – Einbringung Betrieb durch Ausländer



- Ö hat kein BestRecht an den GL-Anteilen
- Einschränkung des BestRechts am Vermögen (Reduktion d Steuersatzes von 50 % auf 25 %)

→ **tw Entstrickung**

→ **Besteuerung mit KESt-Satz**

- Entstrickung des Vermögens?
- unterstellt Wegzug der Beteiligung
- D-GmbH führt trotzdem BW fort
- 27,5 % auf Δ Verkehrswert - BW des Vermögens

Variante:

Einbringende = KapGes

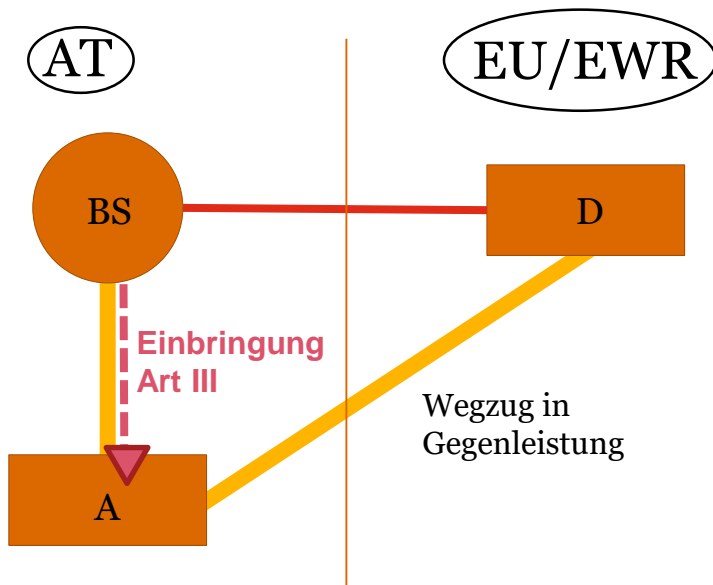
- schon vorher nur 25 %

Einschränkung des Besteuerungsrechts in der Gegenleistung

§ 16 (2) UmgrStG

Bsp 7 – “Import” einbringung durch EU-Ansässigen

§ 16 (2) Z 1 UmgrStG



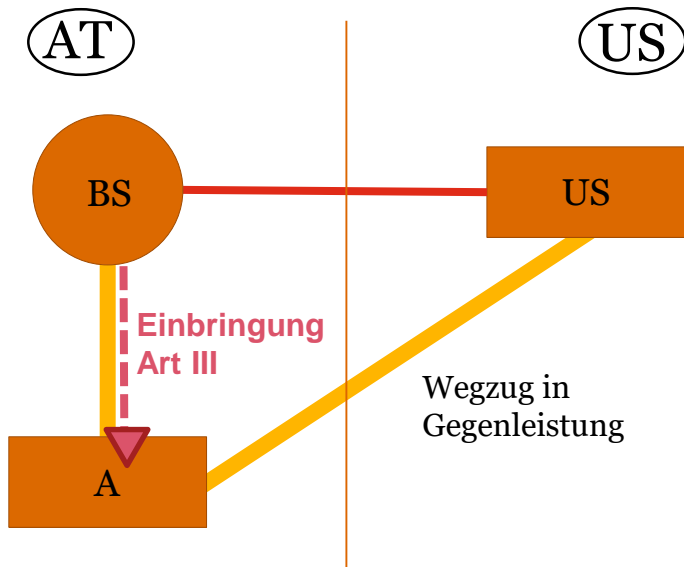
- Ö hat kein BestRecht an den GL-Anteilen
 - § 16 (2) Z 1 UmgrStG → Verweis auf § 16 (1) UmgrStG
 - Vermögen alleine entscheidend
 - keine Verdoppelung der stillen Reserven nötig (ggü EU/EWR)
- BW-Fortführung**

Variante:

übernehmende Gesellschaft = deutsche

- gleiche Lösung

Bsp 8 – “Import” einbringung durch Drittland-Ansässigen § 16 (2) Z 2 UmgrStG



- Ö hat kein BestRecht an den GL-Anteilen
 - § 16 (2) Z 2 UmgrStG
 - Verdoppelung der stillen Reserven nötig (ggü Drittland) – nicht erfüllt
- **Entstrickung**
- Sofortbesteuerung
 - keine Verlustvorträge übertragbar, da keine BW-Fortführung

— vor Einbringung
— nach Einbringung

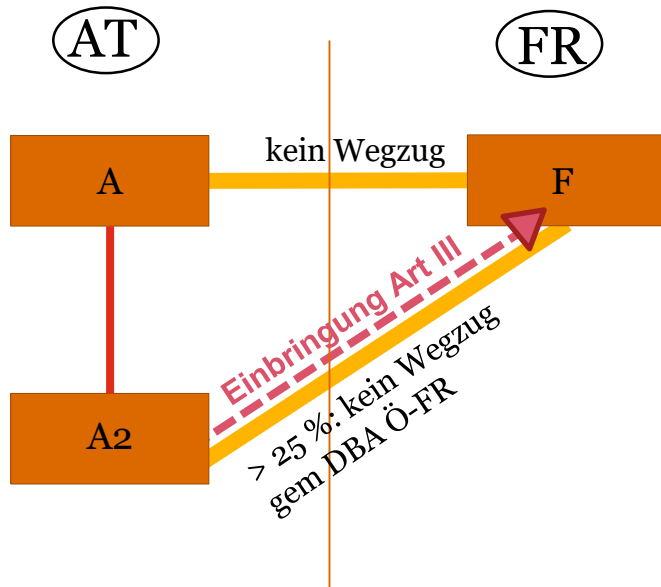
Sonderfälle

Sonderfälle bei Anteilseinbringungen

Einbringungen ohne Gegenleistung

vorzeitige Fälligestellung offener Raten

Bsp 9 – Sonderregime Anteilstausch mit “verkehrtem” DBA



— vor Einbringung
— nach Einbringung

- Vermögen: Ö hat gem Art 13 (3) lit a DBA Ö-FR das BestRecht am Vermögen (§ 12 (2) UmgrStG: immer $\geq 25\%$)

Gegenleistung:

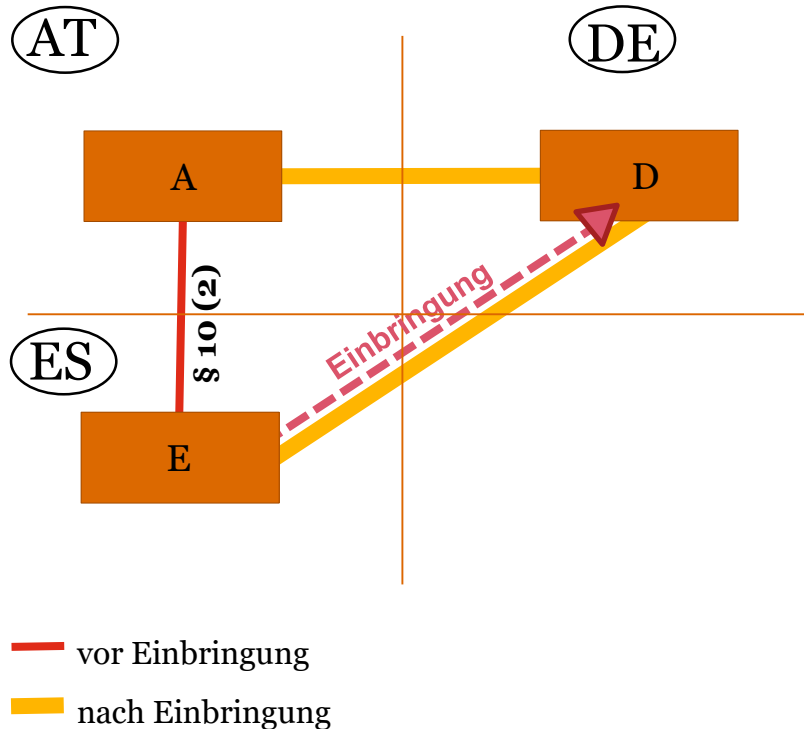
- GL-Anteil $< 25\%$: BestRecht gem Art 13 (3) lit a DBA nur bei Ö
- GL-Anteil $\geq 25\%$: BestRecht Ö gem Art 13 (3) lit a FR und Ö → Anrechnungsmethode

- neu: glA Rz 858 Bsp 2 idF WE 2016

→ BW-Fortführung

- weil Anwendung § 16 (1a) UmgrStG (?)
- Nacherfassung geht ins Leere
- Besteuerungsfolgen systematisch?
- Anwendbarkeit § 20 (7) Z1 UmgrStG?

Bsp 10 – Sonderregime Anteilstausch mit internationaler Schachtelbeteiligung



grds Anteilstausch gem § 16 (1a) UmgrStG

Bewertung der Gegenleistung?

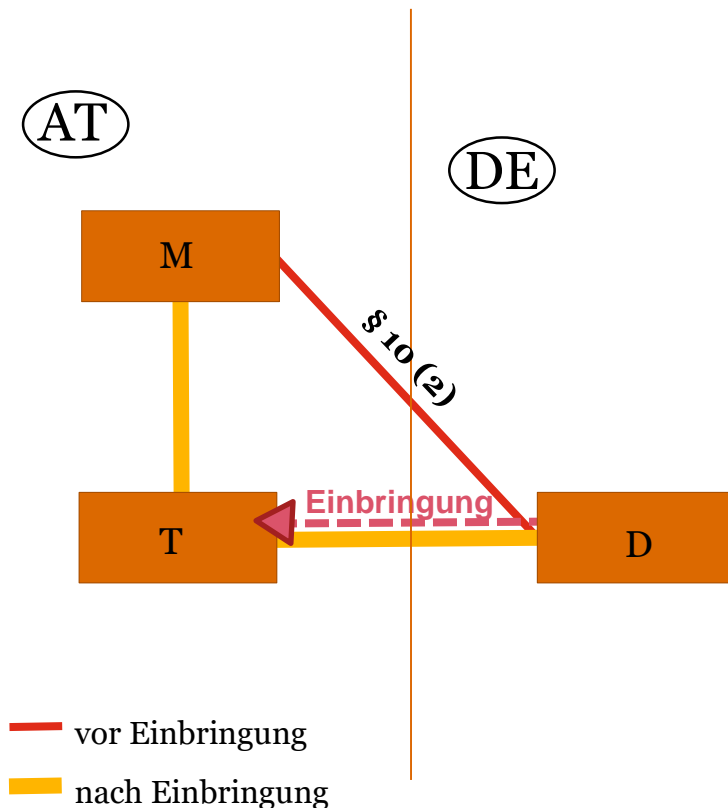
- GL = internat Schachtel (GL $\geq 10\%$), keine steuerlichen Folgen (glA Rz 860 i und Rz 1157 idF WE 2016, Rz 1165)
 - entsteht keine Schachtelbeteiligung (GL $< 10\%$) → keine Nacherfassung gem § 16 (1a) UmgrStG
- **steuerneutrale Aufwertung gem § 20 (7) Z 2 UmgrStG (glA Rz 860 f)**

Variante:

Einbringung ausländische BS

- nicht steuerlich verstrickte Reserven sollen durch Einbringungen nicht verstrickt werden
- glA Rz 1157 idF WE 2016

Bsp 11 – Inlandseinbringung internationale Schachtelbeteiligung



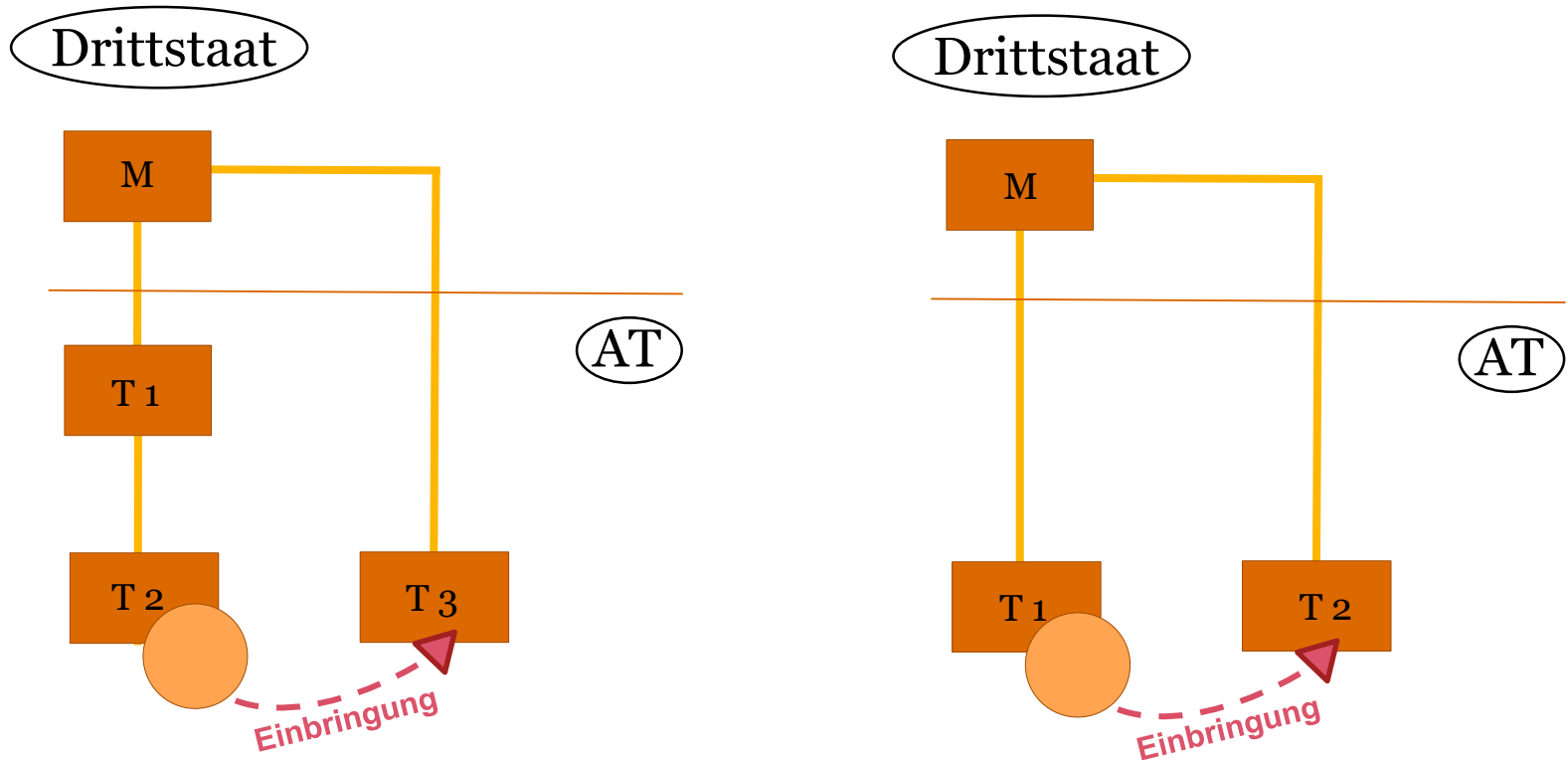
- Vermögen: keine Einschränkung im BestRecht, da internationale Schachtel steuerbefreit
- Gegenleistung: kein Wegzug

→ **BW-Fortführung**

Bewertung der Gegenleistung?

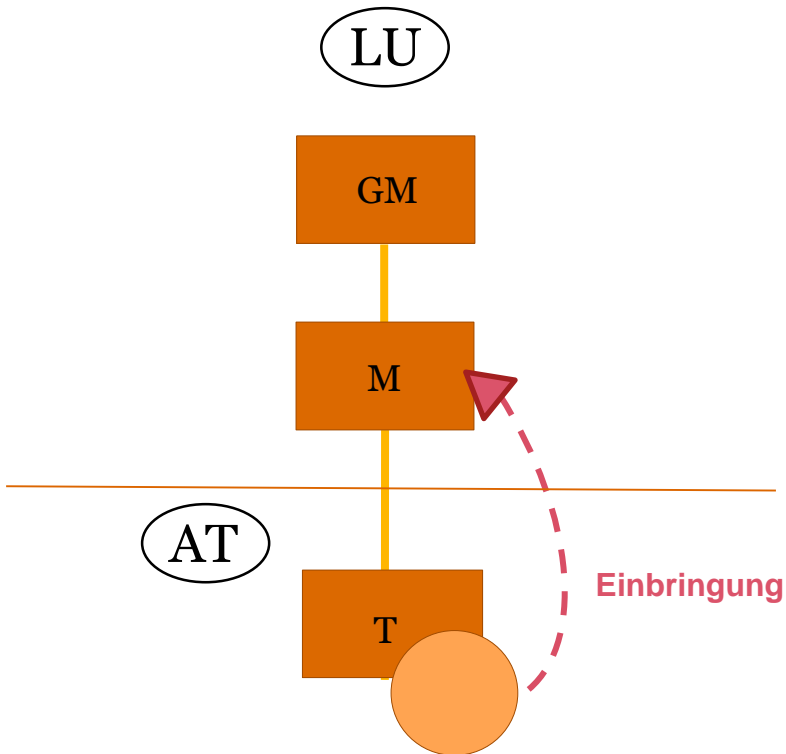
- grds steuerhängige Inlandsanteile
- Systematik: nicht steuerlich verstrickte Reserven sollen durch Einbringungen nicht verstrickt werden
- steuerneutraler Step-Up (sinngemäße Anwendung Untergang internationale Schachtelbeteiligung § 20 (7) Z 2 UmgrStG; glA Rz 1166)

Bsp 12 – Einbringung ohne Gegenleistung



- Einbringung Betrieb ohne Gegenleistungsanteile
- Entstrickung?

Bsp 13 – Keine Gegenleistung – Entstrickung?



- Einbringung Betrieb up-stream (in Muttergesellschaft)
- keine Ausgabe von Gegenleistungsanteilen möglich!
- Entstrickung?

Fälligstellung offener Raten bei Einbringungen

- bei Veräußerung oder sonst Ausscheiden des Vermögens → vorzeitige Fälligstellung der offenen Raten gem § 6 Z 6 lit d EStG
- Ausnahme: Steuerneutrale Folgeumgründung innerhalb EU/EWR (Vermögen muss erhalten und in EU/EWR steuerhängig bleiben); glA Rz 860 g idF WE 2016
- bei Veräußerung der Gegenleistungsanteile → vorzeitige Fälligstellung der offenen Raten gem § 16 (1) Satz 3 UmgrStG
- tw Einschränkung des Besteuerungsrechts: Fälligstellung der offenen Raten nur bei Veräußerung der GL-Anteile gem § 16 (1) letzter Satz UmgrStG

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Dr. Martin Jann

+43 1 501 88 – 3206

martin.jann@at.pwc.com

