

Abgabenänderungsgesetz 2015

– Begutachtungsentwurf –

Einlagenrückzahlung & Wegzugsbesteuerung NEU

Mag. Christoph Schlager
Dr. Elisabeth Titz

Überblick: Ertragsteuern im AbgÄG 2015

- **Derzeit Begutachtungsentwurf**
 - Gesetzliche Regelung für Einkünftezurechnung bei „zwischen-geschaltener“ GmbH
 - Erneut Anpassungen bei Einlagenrückzahlung
 - Neue „Wegzugsbesteuerung“
 - Zuwendungen von Privatstiftungen & Zwischensteuer
 - Sonstige ertragsteuerliche Folgeanpassungen/Korrekturen, zB Bilanzberichtigung
- **Schwerpunkt hier**
 - **Einlagenrückzahlung und Wegzugsbesteuerung**

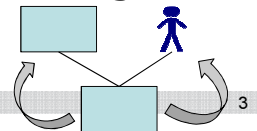
Einlagenrückzahlung

§ 4 Abs. 12 EStG idF vor StRefG 2015/16:

- **Wahlrecht** lt. Einlagenrückzahlungserlass
- Verwaltungspraxis: Gewinnausschüttung immer möglich
- **Empfehlung Steuerreform-Kommission:**

*„Diese **steuerliche Wahlmöglichkeit**, eine **Gewinnausschüttung** steuerlich **in eine Einlagerückzahlung umzuqualifizieren**, könnte dann eingeschränkt werden, wenn ein ausgeschütteter Bilanzgewinn unternehmensrechtlich gar nicht auf eine Auflösung von Kapitalrücklagen, sondern auf laufende Gewinne der Körperschaft zurückzuführen ist.“*

- **Problem: Unterschiedliche „Interessenslagen“ der AI**
- **Zudem: Gestaltungen iZm UmgR**



Einlagenrückzahlung

§ 4 Abs. 12 EStG idF StRefG 2015/16

- **Völlig neuer Aufbau notwendig**
- **Gesetzliche Reihenfolge**
 - Primat der Gewinnausschüttung
 - Evidenzieren von Einlagen und Innenfinanzierung
- **Sonderregel für Umgründungen** mit Aufwertung
 - Evidenzieren von umgründungsbedingten Differenzbeträgen
 - Insofern keine Erhöhung der Innenfinanzierung
- **Regelung stark kritisiert**
 - „Strenges Primat“, hohe Komplexität
 - Stellungnahmen: Alternativlösung über Ausschüttungssperre
- **Änderungen aber nur punktuell**

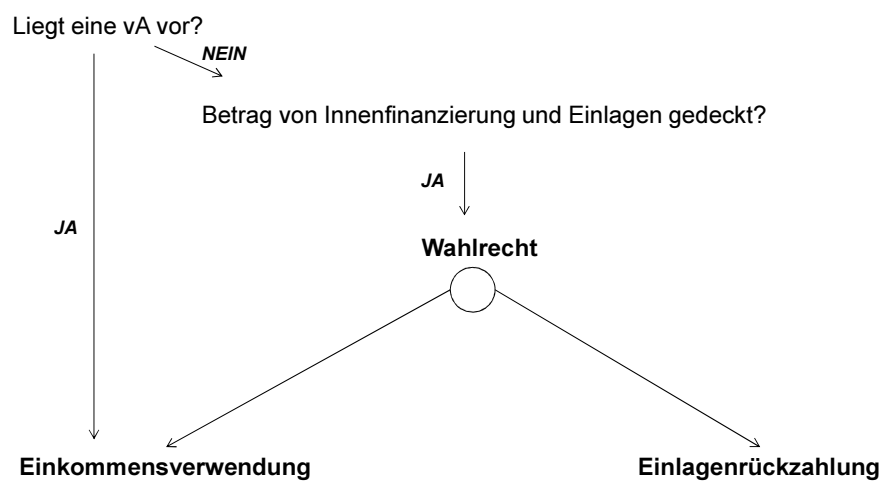
Einlagenrückzahlung

§ 4 Abs. 12 idF AbgÄG 2015:

- **Weitgehend zurück** zum Stand **vor StRefG 2015/16**
- **Wahlrecht gesetzlich verankert**
 - **Aber neue Z 4:** offene Gewinnausschüttung nur bei positiver Innenfinanzierung (UGB-Größe)
 - vA unabhängig davon stets Gewinnausschüttung
 - Keine Sonderregel für Kapitalherabsetzung notwendig
- **Umgründungen mit Aufwertung: Lösung über Ausschüttungssperre**
 - Erweiterung § 235 UGB notwendig
 - Innenfinanzierung erhöht sich insoweit nicht

5

Einlagenrückzahlung AbgÄG 2015 im Überblick



6

Einlagenrückzahlung + Ausschüttungssperre § 235 UGB

- **Gewinne**, soweit sie durch **Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes** entstanden sind und
 1. aus der Auflösung von **Kapitalrücklagen** stammen (**schon bisher**)
 2. **nicht** als **Kapitalrücklage** ausgewiesen werden können (**neu**) oder
 3. der beizulegenden Wert für eine **Gegenleistung** angesetzt wurde (**neu**).
- Sperre auch für **up-stream**-Verschmelzungen und **Einbringungen**
- Sperre **vermindert** sich insoweit, als Unterschiedsbetrag durch **Abschreibung oder BW-Abgang** vermindert wird
 - wie bisher
 - erhöht insoweit Innenfinanzierung

7

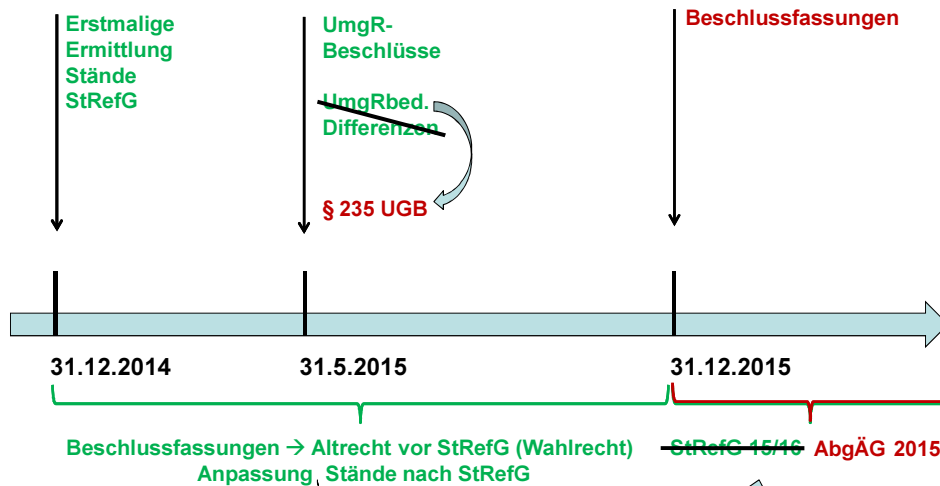
Einlagenrückzahlung + Inkrafttreten

- **§ 4 Abs. 12 EStG idF AbgÄG 2015**
 - Für **Beschlussfassungen** von GWA und ERZ **nach 31.12.2015**
- **§ 235 UGB idF AbgÄG 2015**
 - Umgründungen mit Beschluss **nach 31.5.2015**
- **Warum?**
 - **Inkrafttreten StRefG 15/16 – nahtlos anknüpfen**
 - **BMF Schreiben zu Zweifelsfragen StRefG 15/16**
 - WJ in dem Beschlussfassung erfolgt (beginnt vor/nach 31. Juli 2015)
 - Bei Regelwirtschaftsjahr: Beschlüsse ab 2016 Rechtslage StRefG 15/16 (Primat) → = **Inkrafttreten AbgÄG 2015**
 - Wenn Ausschüttung nach Rechtslage vor StRefG 15/16, erstmals nach StRefG 15/16 ermittelte Stände entsprechend anpassen → **für AbgÄG 2015 maßgeblich**
 - Umgründungsbedingte Differenzen nach StRefG 15/16 erhöhen IF soweit nicht ausschüttungsgesperrt **nach AbgÄG 2015**

8

Einlagenrückzahlung + Inkrafttreten Überblick

Bilanzstichtag 31.12.



„Wegzugsbesteuerung“ derzeit

§ 6 Z 6 und § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG:

- **Bisher:** Nichtfestsetzungskonzept
- **Vollzug schwierig**, insbesondere wg. absoluter Verjährung
- **Empfehlung Steuerreform-Kommission:**

„[...] für die Entstrickung von **Privatvermögen** gem. § 27 Abs. 6 EStG wie bisher mit dem Instrument des rückwirkenden Ereignisses nach § 295a BAO [...] operieren, den **Lauf der Verjährung** – wie § 175 der deutschen Abgabenordnung (AO) – aber **erst mit dem Jahr des Eintretens des rückwirkenden Ereignisses (Realisierung) beginnen** [...] lassen. [...]“

- **Jüngere EuGH-Rechtsprechung** (Rs. C-164/12, *DMC* und C-547/13, *Verder LabTec*)
- **Auswirkungen** auch Nichtfestsetzungskonzept

Neu: Entstrickungsbesteuerung + Ratenzahlungskonzept

§ 6 Z 6 EStG

- **Lit. a:** Überführen von WG/Verlegen von B oder BS (wie bisher)
- **Lit. b: Sonstige Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechts führen (neu)**
 - zB: Verlegung Geschäftsleitung, Abschluss/Änderung DBA etc.
- **Lit. c bis e: neues Ratenzahlungskonzept**
 - **Überführung/Verlegung (lit. a) sowie Einschränkung (lit. b) gegenüber EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe**
 - Festgesetzte Steuerschuld auf Antrag in Raten entrichten
 - **Anlagevermögen: 7 Jahresraten**
 - Sofortige Fälligkeit bei Veräußerung/sonstigem Ausscheiden/Überführung außerhalb EU/EWR-Raum (Anzeigepflicht!)
 - **Umlaufvermögen: 2 Jahresraten**
 - **Keine Verzinsung**

11

Neu: Entstrickungsbesteuerung + Ratenzahlungskonzept

§ 6 Z 6 EStG

- **Lit. f bis h: „Zuzug“**
 - **Überführung/Verlegung ins Inland (iSd lit. a) oder Entstehung des Besteuerungsrechts (iSd lit. b)**
 - **Step-Up** auf fremdvergleichskonformen Wert
 - **Wieder-Zuzug: offene Raten** davon **unberührt**
 - „Systemwechsel“
 - keine Berücksichtigung von Wertminderungen im Ausland
 - vorzeitige Fälligstellung bei tatsächlicher Veräußerung usw.
 - **Kein Step-Up bei Nichtfestsetzungsfällen**
 - wie bisher Ansatz mit fortgeschriebenem Buchwert
 - Aber: höchstens mit dem gemeinen Wert

12

Neu: Entstrickungsbesteuerung + Ratenzahlungskonzept

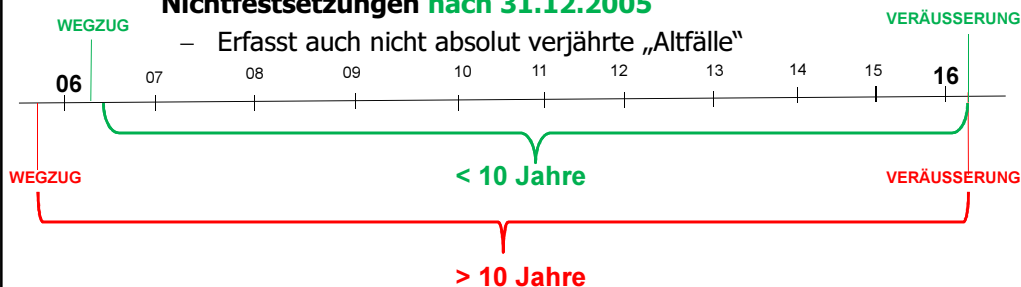
§ 27 Abs. 6 EStG – neue Z 1

- „Entstrickungsstatbestand“ wie bisher
 - Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechts führen
- Weiterhin Nichtfestsetzungskonzept für
 - (körperlichen) Wegzug
 - unentgeltliche Übertragung an natürliche Person } in EU/EWR+ umfassender AH+VH
 - Festsetzung bei tatsächlicher Veräußerung (§ 295a BAO)
 - Spätere Wegzug/Überführung in „nicht begünstigten“ Staat gelten als Veräußerung
- Ansonsten: Ratenzahlungskonzept (§ 6 Z 6 sinngemäß)
- „Zuzug“ ähnlich wie bei § 6 Z 6
 - Step-Up bei Entstehung des Besteuerungsrechts
 - Kein Step-Up bei Nichtfestsetzungsfällen (fortgeschriebene AK, max. gW)

13

Neu: Entstrickungsbesteuerung + Ratenzahlungskonzept

- Inkrafttreten Ratenzahlungskonzept mit 1.1.2016
- Nichtfestsetzungsfälle: Änderung § 209 Abs. 3 BAO
 - Frist für absolute Verjährung beginnt erst mit Eintritt des rückwirkenden Ereignisses (zB Veräußerung) zu laufen
 - Inkrafttreten mit 1.1.2016, erstmalige Anwendung auf Nichtfestsetzungen nach 31.12.2005



14

Neu: Entstrickungsbesteuerung + Ratenzahlungskonzept

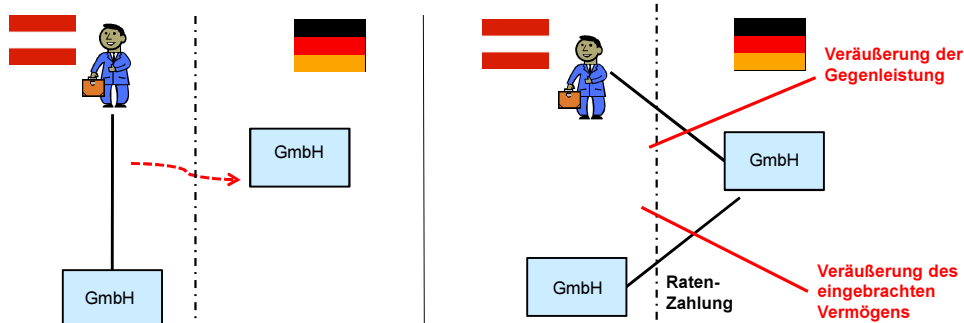
Auswirkungen auf Umgründungen

- Ratenzahlungskonzept ersetzt Nichtfestsetzungskonzept
- **§ 1 Abs. 2 UmgrStG**
 - Tatbestand wie bisher
 - Rechtsfolge: Sinngemäße Anwendung § 6 Z 6 soweit Einschränkung des Besteuerungsrechts
- **Verweise nur mehr auf § 6 Z 6 EStG, nicht mehr auf § 1 Abs. 2 UmgrStG**
- **Unverändert: Sonderregime Anteilstausch § 16 Abs. 1a**
- **Re-Import durch Umgründungen**
 - Step-Up auf gemeinen Wert, Ratenzahlung unberührt (§ 6 Z 6 EStG sinng.)
 - Unverändert zu ursprünglichen AK/BW bei Nichtentstehung Steuerschuld (Anteilstausch) und Nichtfestsetzung

15

Neu: Entstrickungsbesteuerung + Ratenzahlungskonzept

- **Sonderregelung für Einbringungen § 16 Abs. 1 UmgrStG**
 - Ratenzahlung betrifft „steuerentstricktes“ Vermögen
 - Wann wird fällig gestellt? Bereits bei Veräußerung der Gegenleistung



16

Neu: Entstrickungsbesteuerung + Ratenzahlungskonzept

- **Klarstellung: Bei teilweiser Einschränkung des Besteuerungsrechts Besteuerung mit 27,5% (auf Antrag Ratenzahlung)**
- **Wann wird fällig gestellt? Nur Veräußerung Gegenleistung maßgeblich**

