

Begleitmaßnahmen zur Umsetzung der Mobilitäts-RL im AbgÄG 2023 (RV)

Christoph Schlager
14.6.2023

Begleitmaßnahmen zur Umsetzung der Mobilitäts-RL

• Hintergrund

- Grenzüberschreitende „Umwandlung“ $\approx$ Grenzüberschreitende Sitzverlegung $\rightarrow$ kein Thema des UmgrStG
 - Aber: Prüfpflicht des FB-Gerichts, ob missbräuchliche/betrügerische Gestaltung vorliegt (§ 21 Abs. 7 EU-UmgrG) $\rightarrow$ insofern kein Missbrauch anzunehmen, wenn Bescheid gem § 118 BAO vorgelegt wird (Z 2)
- Grenzüberschreitende Spaltung – Anwendungsbereich:
 - Nur für Auf- und Abspaltungen zur Neugründung innerhalb der EU
 - Als Spaltung gilt auch „Ausgliederung“ gem § 47 Z 5 EU-UmgrG $\approx$ Einbringung
 - (Teilweise) Übertragung von Aktiv- und Passivvermögen auf eine oder mehrere gegründete neue Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen der neuen Gesellschaft(en) an die übertragende Gesellschaft
- Gleichklang mit nationalen Fristen:
 - Schlussbilanz muss auf einen „höchstens neun Monate vor der Anmeldung der beabsichtigten Spaltung liegenden Stichtag“ aufgestellt werden (§ 10 Abs. 2, § 28 Abs. 2 und § 49 Abs. 2 EU-UmgrG)

Begleitmaßnahmen zur Umsetzung der Mobilitäts-RL

• Grenzüberschreitende Spaltung

- § 32 Abs. 1: Keine Differenzierung mehr, Anknüpfung an Spaltungen „*auf Grund von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften*“
- „Ausgliederung“ gemäß § 47 Z 5 EU-UmgrG → keine Spaltung iSd Art VI UmgrStG, sondern typologisch (grenzüberschreitende) Einbringung
 - § 12 Abs. 4 neu: Ausgliederung ist eine Einbringung, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1, 2 und **3 Z 2** sinngemäß erfüllt sind
 - Begünstigtes Vermögen, pos. VW, entsprechende Bilanzen (→ EB: Spaltungsplan gilt als Einbringungsbilanz), **übernehmende EU-Gesellschaft lt. Anlage**
 - **EB: Bei Übertragung auf mehrere Kapitalgesellschaften ist Übernahme von begünstigtem Vermögen durch jede einzelne Gesellschaft erforderlich, andernfalls ist Art. III nur teilweise anwendbar**
 - Bisheriger Abs. 4 wird zu Abs. 5 → §§ 13 bis 22 sind auch auf Ausgliederungen anzuwenden, sofern sich dafür ein Anwendungsbereich ergibt
 - Nicht zB § 19, weil Anteilsgewähr ohnedies stets erfolgen muss (Neugründung)
- Anzuwenden auf UmgrG, die nach dem 31. Jänner 2023 beschlossen werden
 - Erfassen von Ausgliederungen, die nach ausl. Vorschriften bereits ab 1.2.2023 erfolgen

Begleitmaßnahmen zur Umsetzung der Mobilitäts-RL

- **Grenzüberschreitende Spaltung**

- Neuer § 32 Abs. 1a (Export-Spaltung): Ausdrückliche Regelungen für die Entstrickungsbesteuerung (wie bei Art I)
 - Art. VI kommt nur insoweit zur Anwendung, als hinsichtlich der stillen Reserven (+Firmenwert) das Besteuerungsrecht der Republik Ö beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird.
 - Soweit es sich beim Rechtsnachfolger um eine in EU/EWR-Körperschaft handelt, kann die spaltende Körperschaft Ratenzahlung beantragen, wobei § 6 Z 6 lit. d bis e EStG sinngemäß anzuwenden ist.
- Neuer § 34 Abs. 1a (Import-Spaltung): Ausdrückliche Regelungen für die Entstehung des Besteuerungsrechtes (wie bei Art I)
 - Aufwertung von spaltungsbedingt übernommenem Vermögen, soweit dafür das Besteuerungsrecht der Republik Ö erstmals entsteht (TS 1)
 - bei Re-Import zu fortgeschriebenen BW (TS 2).

Begleitmaßnahmen zur Umsetzung der Mobilitäts-RL

• Grenzüberschreitende Spaltung

- § 33 Abs. 5: Anwendbarkeit von § 16 Abs. 4 und 5 bei Abspaltungen → nun Ergänzung, dass Entstrickung bei zurückbehaltenen/verschobenen Wirtschaftsgütern nicht zu Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen führt (Vermeidung Zirkelschluss), sondern § 6 Z 6 EStG anzuwenden ist.
 - *Beispiel: Die inländische A-GmbH verfügt über eine inländische Betriebsstätte sowie eine Betriebsstätte in DE. Die deutsche Betriebsstätte soll nach Art. VI von der A-GmbH in eine neu gegründete deutsche GmbH abgespalten werden; es liegt keine Ausgliederung im Sinne des § 47 Z 5 EU-UmgrG vor. Dabei wird gem § 16 Abs. 5 Z 4 ein Wirtschaftsgut der inländischen Betriebsstätte der deutschen abzuspaltenen Betriebsstätte zugeführt. Hinsichtlich des der deutschen Betriebsstätte zugeführten Wirtschaftsgutes kommt es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes; Art. VI und daher auch § 33 Abs. 5 iVm § 16 Abs. 5 Z 4 bleibt insoweit anwendbar; es kommt zur Entstrickungsbesteuerung gem § 6 Z 6 EStG.*
- § 36 Abs. 1a: Tauschbesteuerung bei Anteilsinhabern innerhalb EU/EWR unterbleibt auch dann, wenn es auf Vermögensebene zur einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommt (wie bei Art. I)

Folgethema: Entstrickungsbesteuerung auf Anteilsinhaberebene

• Hintergrund

- Bei Einbringungen konsequente Regelungen auf Ebene der Anteilsinhaber
- Bei Verschmelzung und Spaltung nur punktuelle Regelungen iZm Down-stream-Umgründungen (§ 5 Abs. 1 Z 4)
- Veräußerung von (eigentlich steuerhängigem) Vermögen geht praktisch häufig Verlagerung auf ausländischen Beteiligungsstrang im Wege einer Verschmelzung/Spaltung innerhalb des Konzerns voraus
- Handlungsbedarf

• Konzeptionelle Überlegungen

- Einbringung geht von zwingender Verdopplung stiller Reserven aus
→ generelle Steuerhängigkeit bei Art I/VI aber überschießend; Vorbild Anteilstausch
- Bestehenden Regelungen (down-stream) bleiben bestehen
- Für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 30. Juni 2023

Entstrickungsbesteuerung auf Anteilsinhaberebene

- **NEU: § 5 Abs. 1 Z 6**

Soweit aufgrund einer **Verschmelzung ohne Gewährung einer Gegenleistung** das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der **Anteile an der übertragenden Körperschaft** eingeschränkt wird, gilt Folgendes: Werden **in weiterer Folge Anteile an der übernehmenden Körperschaft durch die ausländischen Anteilsinhaber veräußert** oder scheiden diese sonst aus dem Betriebsvermögen aus, **entsteht insoweit bei den Anteilsinhabern der übertragenden Körperschaft eine Steuerschuld hinsichtlich** des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Z 6 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Verschmelzungstichtag. Zwischen dem Verschmelzungstichtag und der Veräußerung (Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen sind dabei höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. **Die voranstehenden Sätze gelten nicht für Anteile der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft.**

im
Konzern

≈
Anteils
tausch

nicht
up-
stream

Entstrickungsbesteuerung auf Anteilsinhaberebene

- **NEU: § 36 Abs. 3 Z 3**

Soweit aufgrund einer **Spaltung ohne Gewährung einer Gegenleistung** das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der **Anteile an der spaltenden Körperschaft** eingeschränkt wird, gilt Folgendes: Werden **in weiterer Folge Anteile an der neuen oder übernehmenden Körperschaft durch die ausländischen Anteilsinhaber** veräußert oder scheiden diese sonst aus dem Betriebsvermögen aus, **entsteht insoweit bei den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft eine Steuerschuld hinsichtlich** des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Z 6 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Wert der Anteile an der spaltenden Körperschaft zum Spaltungsstichtag. Zwischen dem Spaltungsstichtag und der Veräußerung (Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen sind dabei höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. **Die voranstehenden Sätze gelten nicht für Anteile der übernehmenden Körperschaft an der spaltenden Körperschaft.**

im
Konzern

≈
Anteils
tausch

nur
„insoweit“

nicht up-
stream

Entstrickungsbesteuerung auf Anteilsinhaberebene

• Beispiel (EB):

Die im Ausland ansässige Körperschaft X₁ ist zu je 100% an der ebenfalls im Ausland ansässigen Körperschaft X₂ sowie an der inländischen Körperschaft AT₁-GmbH beteiligt. AT₁-GmbH ist wiederum zu 100% an der inländischen Körperschaft AT₂-GmbH beteiligt.

Mit Stichtag 31.12. wird die AT₂-GmbH auf die von der ausländischen X₂ neu gegründete, im Inland ansässige AT₃-GmbH nach Art. I verschmolzen; auf die Gewährung einer Gegenleistung wird konzernintern verzichtet. Dies führt folglich zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts bei der AT₁-GmbH hinsichtlich der Anteile an der AT₂-GmbH; die Besteuerung der Anteilsinhaberebene erfolgt künftig bei X₂ (Österreich kommt kein Besteuerungsrecht zu). Die Verschmelzung als solche führt jedoch – wie bisher – weder vermögensbezogen (§ 1 Abs. 2) noch auf Anteilsinhaberebene bei der AT₁-GmbH zu einer Entstrickungsbesteuerung.

Veräußert jedoch die **ausländische X₂ in weiterer Folge Anteile an der übernehmenden AT₃-GmbH**, soll es künftig aufgrund von § 5 Abs. 1 Z 6 insoweit zur **Entstehung der Steuerschuld** zum Verschmelzungstichtag bei der AT₁-GmbH in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem Fremdvergleichswert der Anteile an der AT₂-GmbH kommen.

