



*cutting through complexity*

# Wesentliche Aspekte der Steuerreform 2015/2016 (und des AbgÄG 2015) für Kapitalgesellschaften

Bilanzabend FH Campus Wien

5. April 2016

Dr. Markus Vaishor



### ■ Steuerreform 2015/2016

- Neukonzeption Einlagenrückzahlung
- Änderung bei Abschreibungssätzen von Gebäuden
- Ausdehnung der Anteilsvereinigung in der Grunderwerbsteuer
- Sonstige Änderungen

### ■ AbgÄG 2015

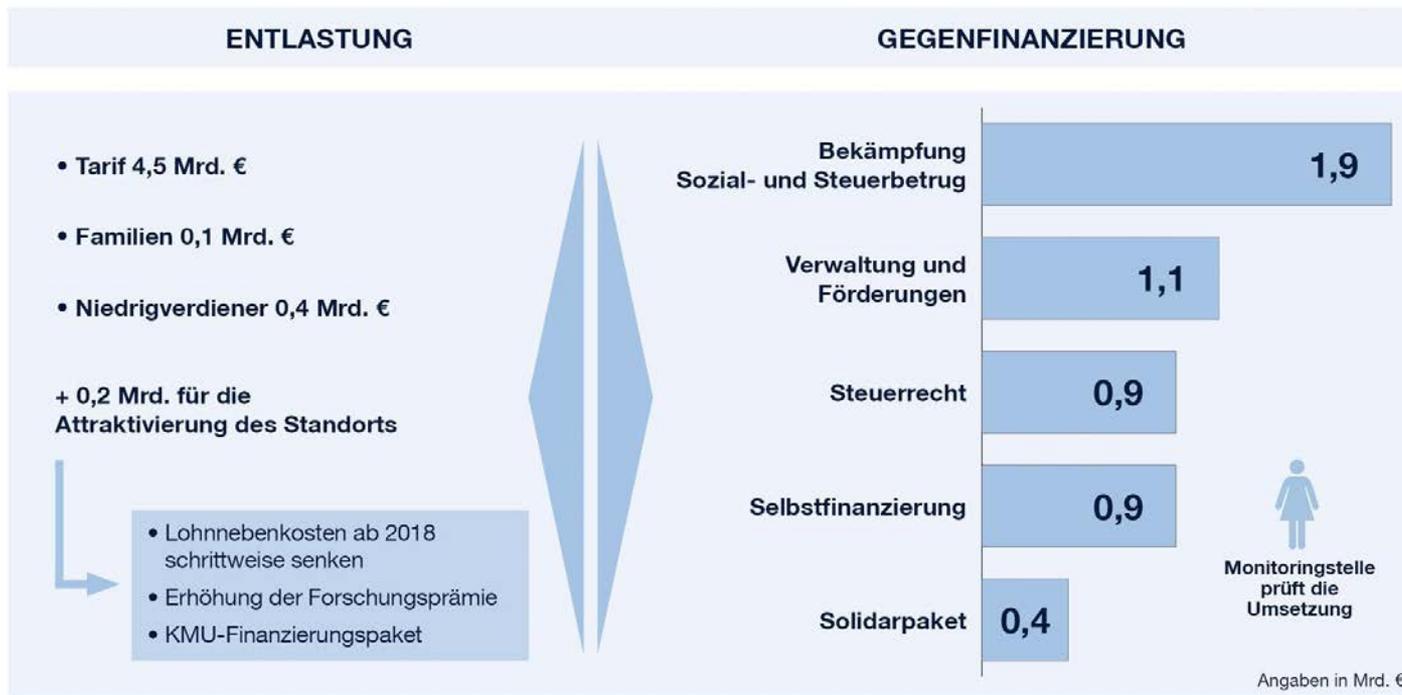
- (Neuerliche) Neukonzeption Einlagenrückzahlung
- Neuordnung der Wegzugsbesteuerung
- Diverse Klarstellungen

### ■ Sonstiges

- BMF-Info zu Änderungen durch Steuerreform (v.a. Abschreibungssätze)
- Begutachtungsentwurf InnenfinanzierungsVO
- Begutachtungsentwurf BMF-Info zu Fragen iZm Grunderwerbsteuer

## Entlastung vs. Gegenfinanzierung

Weniger Bürokratie und mehr Netto vom Brutto



### Problemstellung

- Steuerliche Qualifikation von Dividenden
  - Gewinnausschüttung
    - Grundsätzlich KESt-pflichtig
    - Steuerfrei für Kapitalgesellschaften nach Maßgabe des § 10 KStG
  - Einlagenrückzahlung
    - Steuerneutrale Rückzahlung von steuerlichen Einlagen
    - Keine KESt
    - Reduktion der steuerlichen Anschaffungskosten/Buchwerte
      - Erhöhung späteren Veräußerungsgewinnes (bzw fiktive Veräußerung bei negativen Anschaffungskosten)
        - KESt/Sondersteuersatz-Pflicht bei natürlichen Personen
        - Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaften (bei Beteiligung an inländischer Gesellschaft)

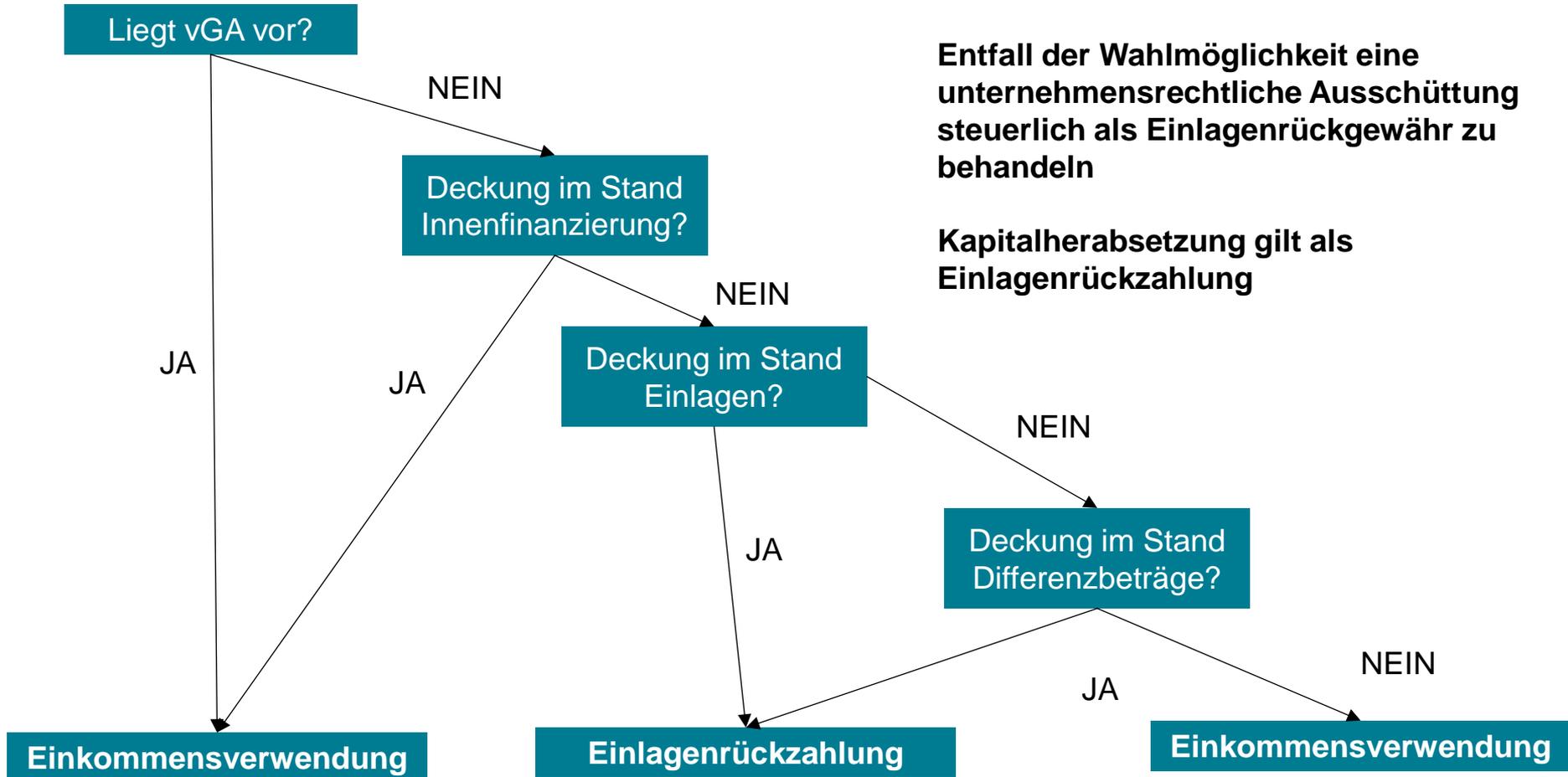
### Alte Rechtslage (vor StRef 2015/2016)

- Führung eines steuerlichen Einlagenevidenzkontos
  - Stammkapital, Agio, Zuschüsse etc
  - Weitgehende Dispositionsfreiheit der ausschüttenden Gesellschaft, soweit ausreichender Einlagenstand vorhanden
    - Unterschiedliche Interpretation durch Finanzverwaltung/Literatur
    - Keine „Infektion“ bei Durchschüttung durch mehrere Gesellschaften, dh Dispositionsfreiheit auf jeder Ebene
    - Steuerfrei für Kapitalgesellschaften nach Maßgabe des § 10 KStG

### StRefG 2015/2016

- Entfall der Wahlmöglichkeit der Einstufung als Gewinnausschüttung/Einlagenrückzahlung
  - Eher „Primat der Gewinnausschüttung“ → KEST (siehe Übersicht nächste Seite)
- Heftige Kritik von Interessensvertretern/Literatur in der Begutachtung
- Überarbeitung mit dem AbgÄG 2015

### Entscheidungsbaum - Verwendungsreihenfolge



# Einlagenrückzahlung

## Rechtslage AbgÄG 2015 (1/2)

### Neukonzeption mit AbgÄG 2015

- Dispositionsfreiheit bleibt weitgehend erhalten
- Offene Gewinnausschüttung erfordert aber einen positiven **Stand der Innenfinanzierung**
- Verdeckte Gewinnausschüttung gilt stets als Gewinnausschüttung (auch bei negativem Stand der Innenfinanzierung)
- Künftig Führung von 2 Evidenzkonten
  - Stand der Einlagen (de facto wie alte Rechtslage)
  - Stand der Innenfinanzierung
    - Erhöht/Reduziert sich um Jahresüberschüsse/Jahresfehlbeträge
    - Reduziert sich um *offene* steuerliche Gewinnausschüttungen
    - Außer Ansatz bleiben
      - Verdeckte Ausschüttungen/Einlagen
      - Erhaltene Einlagenrückzahlungen (≠ bisherige Sichtweise bei „Durchschüttungen“)
      - Ausschüttungsgesperrte Beträge nach § 235 Abs 1 UGB
- Anwendung auf nach dem 31.12.2015 beschlossene Ausschüttungen

# Einlagenrückzahlung

## Rechtslage AbgÄG 2015 (2/2)

### Komplizierte Übergangsregelung abhängig von Beschlussfassung

- Ausschüttungsbeschluss in einem WJ, das vor dem 1.8.2015 beginnt und erfolgt Beschluss vor 1.1.2016
  - Alte Rechtslage (vor StRefG 2015/2016)
- Ausschüttungsbeschluss in einem WJ, das nach dem 31.7.2015 beginnt und erfolgt Beschluss vor 1.1.2016
  - Rechtslage StRefG 2015/2016
- Ausschüttungsbeschluss nach dem 31.12.2015
  - Rechtslage AbgÄG 2015

### Ermittlung Einlagenstand

- Vereinfachte erstmalige Ermittlung (Wahlrecht) des Standes der Innenfinanzierung zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1.8.2015 laut StRefG 2015/2016 als Differenz zwischen Eigenkapital iSd UGB und den steuerlichen Einlagen
- Stand der Innenfinanzierung / Stand der Einlagen (laut StRefG 2015/2016) ist fortzuführen

### Erweiterung Ausschüttungssperre in § 235 UGB

- Ausdehnung auf alle Gewinnanteile, die sich durch Bewertung des Vermögens zum beizulegenden Wert ergeben

# Einlagenrückzahlung

## Auswirkungen in der Praxis (1/2)

- Abhängig von Gesellschafterstruktur (und deren steuerliche Anschaffungskosten/Buchwerte) unterschiedliche Interessenlage hinsichtlich Ausschüttung/Einlagenrückzahlung
- Ermittlung der Einlagen und Innenfinanzierung zum letzten Bilanzstichtag vor 1.8.2015
  - Einlagen: Prüfung, ob Einlagen im Einlagenevidenzkonto in richtiger Höhe erfasst sind (insb Umgründungen, Zuschüsse in der Vergangenheit)
  - Ermittlung Stand der Innenfinanzierung
    - Pauschale Berechnung: Eigenkapital laut UGB abzüglich steuerliche Einlagen
    - Exakte Berechnung:
      - + Aufsummierung aller Jahresüberschüsse
      - - Jahresfehlbeträge
      - - Offener Gewinnausschüttungen
      - - Verdeckte Einlagen
      - - Erhaltene Einlagenrückzahlung
      - - Aufwertungsgewinne gem § 235 Abs 1 UGB

- Fortentwicklung Evidenzkontenstände
- Soweit positiver Innenfinanzierungssaldo und positive Einlagen bestehen, bleibt das Wahlrecht aufrecht (kein Handlungsbedarf)
- Falls negativer (nicht ausreichender positiver) Innenfinanzierungssaldo
  - Zukünftige Gewinnausschüttung erst nach Erreichen eines positiven Innenfinanzierungssaldos?
  - Konzerninterne Umstrukturierung
  - „Vernichtung“ negative Innenfinanzierung durch Umgründungen? → siehe späterer Vortragsteil

# Einlagenrückzahlung

## Beispiel 1 – Dividende börsennotierter Aktiengesellschaft (1/2)

	UGB 31.12.2014 in Mio EUR
Nennkapital	150
Kapitalrücklage	150
Gewinnrücklage	120
Bilanzgewinn	100
	520
Evidenzkonto	
Nennkapital	150
Kapitalrücklage	150
Gewinnrücklage	0
Bilanzgewinn	200
	500
Ausschüttung 2015	100
Plangewinn 2015	120
Planausschüttung 2016	100

# Einlagenrückzahlung

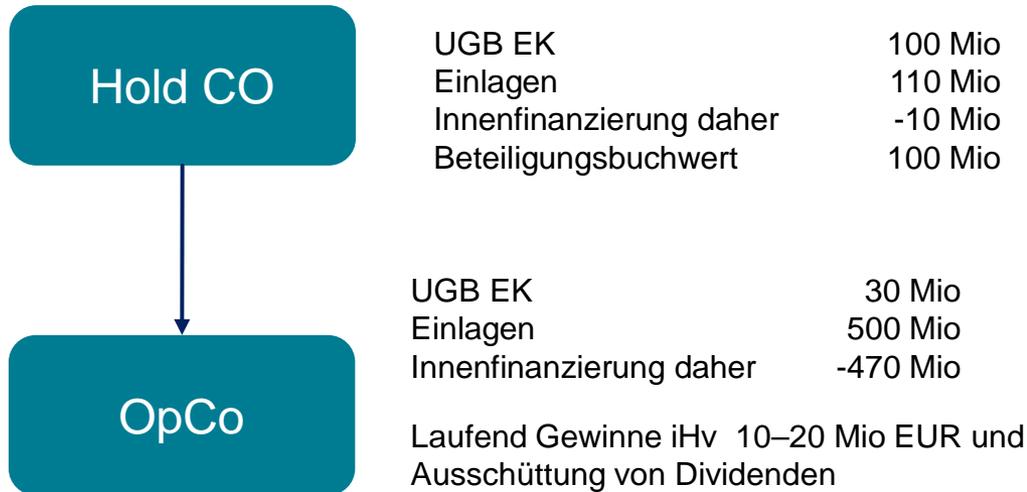
## Beispiel 1 – Dividende börsennotierter Aktiengesellschaft (2/2)

UGB-Kapital	520
abzüglich Einlagen	-500
	20
Ausschüttung 2015	-100
Plangewinn 2015	120
Stand Innenfinanzierung 2015	40
Planausschüttung	100

- Planausschüttung von MEUR 100
  - jedenfalls nur von MEUR 40 positiver Innenfinanzierung gedeckt
  - MEUR 60 Mio EUR → zwingend Einlagenrückzahlung (kein Wahlrecht)
- Variante 1: Einlagenrückzahlung MEUR 60 Mio Gewinnausschüttung MEUR 40 Mio
- Variante 2: es wird zur Gänze eine Einlagerückzahlung iHv MEUR 100 durchgeführt, da im Einlagestand gedeckt.
- Zwischenvarianten (?): zB 50%:50%
- Kommunikation Aktionäre (Betriebliche Anleger?, Hauptaktionär)

# Einlagenrückzahlung

## Beispiel 2 – Holdingstruktur

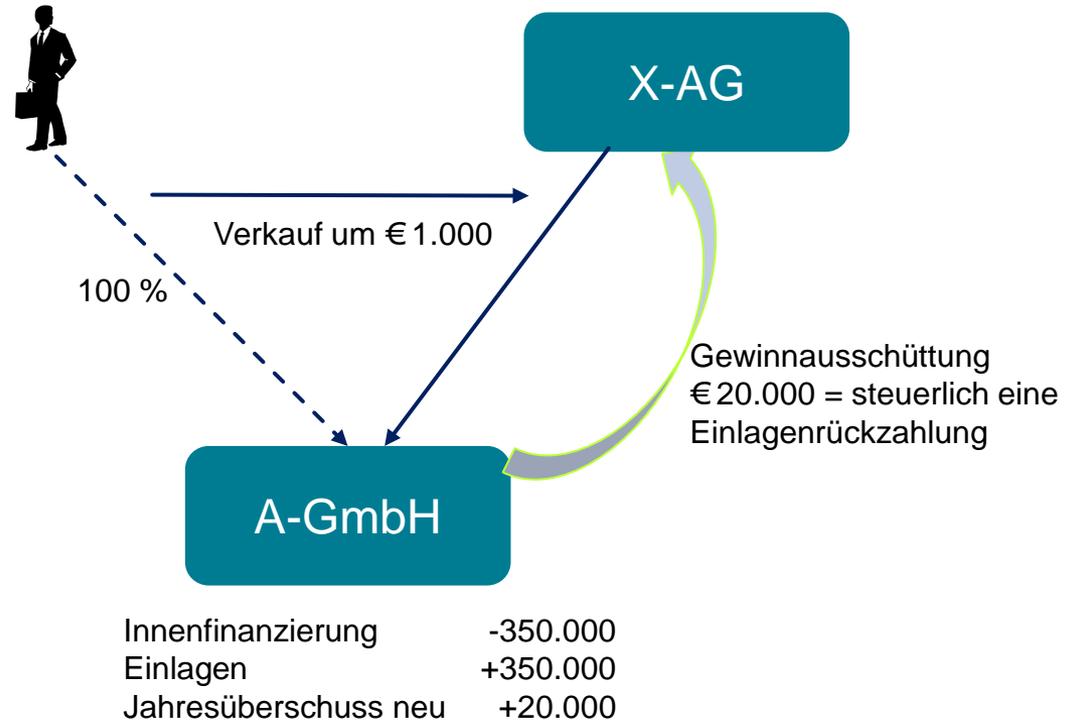
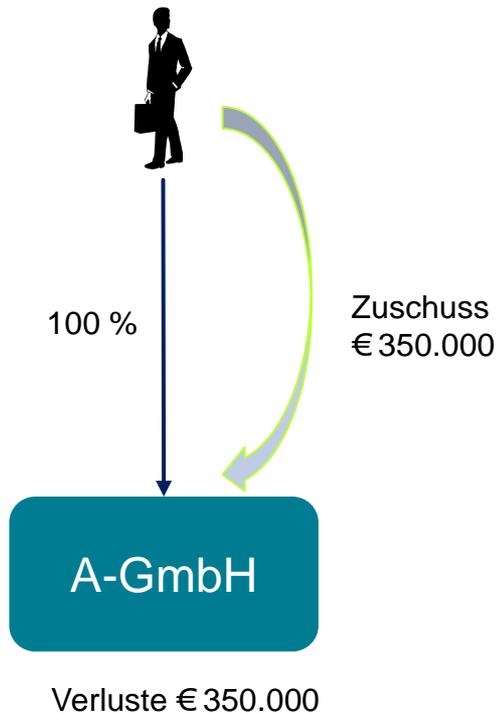


- Dividenden der OpCo sind immer Einlagenrückzahlungen
- Beteiligungsbuchwert bei HoldCo sinkt ständig
- UGB Beteiligungsbuchwert bleibt gleich
- Dividenden erhöhen bei HoldCo als Einlagenrückzahlung nicht den Innenfinanzierungsstand!
- Folge: Auch HoldCo kann daher nur Einlagenrückzahlungen machen.
- Sinkt der Beteiligungsbuchwert unter 0,00 → Steuerpflicht
- Ausweg: Umgründung

# Einlagenrückzahlung

## Beispiel 3 – Steuerfalle Sanierungsfälle

### Kauf einer KapGes nach Verlustabdeckung durch Altgesellschafter



- Zahlreiche offene Fragen iZm Umgründungen, v.a. im Hinblick auf Übergang der Innenfinanzierung
- Begutachtungsentwurf InnenfinanzierungsVO (Ende der Begutachtung Ende März 2016)
  - Steuerneutrale Buchgewinne und Buchverluste sind zu neutralisieren
  - Steuerpflichtige Confusio-Ergebnisse sind zu berücksichtigen
  - Gültigkeit nur bei Buchwertfortführung
    - Was ist zB mit up-stream-Importverschmelzung?!
  - Verschmelzung
    - Grundsatz der Addition
    - Bei Mutter-Tochter-Verschmelzungen Erhöhung der *negativen* Innenfinanzierung der Tochtergesellschaft um unternehmensrechtliche Abschreibung auf Ebene Muttergesellschaft
  - Einbringungen
    - Richtung der Vermögensverlagerung ist entscheidend
    - Down-stream-Einbringung / Konzentrationseinbringung
      - Einlagevorgang
      - Innenfinanzierung des Einbringenden geht nicht über

- Einbringungen (cont'ed)
  - Up-stream- oder side-stream Einbringung
    - Umstockung der Innenfinanzierung im Verkehrswertverhältnis
      - Reduzierung bei übertragender Gesellschaft und Erhöhung bei übernehmender Gesellschaft
- Abspaltungen
  - Gleiche Grundsätze wie für Einbringungen
- Aufspaltungen
  - Untergang der übertragenden Gesellschaft
  - Innenfinanzierung geht entsprechend den Verkehrswertverhältnissen über
- Umwandlung
  - Grundsatz der Addition
  - Der Ausschüttungsfiktion (§ 9 Abs 6 UmgrStG) unterliegende Beträge erhöhen Innenfinanzierung des Rechtsnachfolgers aber nicht
- Anwendung für Umgründungen, die nach dem 31.5.2015 beschlossen werden

### ■ Beispiel 1 (Einbringung)

- Das Vermögen der Y-GmbH besteht aus zwei Betrieben, wobei Betrieb A einen Verkehrswert iHv 500 und Betrieb B einen Verkehrswert von 1.000 hat. Die Y-GmbH verfügt über Einlagen von 450 und eine Innenfinanzierung von 210. Die Y-GmbH bringt Betrieb A in die X-GmbH
  - a) down-stream
  - b) side-stream
  - c) up-stream ein.

### ■ Lösung

- a) In diesem Fall verbleibt die gesamte Innenfinanzierung bei der Y-GmbH. Der steuerlich maßgebende Sacheinlagewert (Einbringungskapital) erhöht grundsätzlich das steuerliche Einlagen-Evidenzkonto der X-GmbH (vgl UmgrStR 2002 Rz 1259ff).
- b) In diesem Fall ist der Innenfinanzierungsstand im Verhältnis der Verkehrswerte umzustocken. Dh 1/3 der Innenfinanzierung (70) geht auf die X-GmbH über. Gleiches gilt hinsichtlich der steuerlichen Einlagen, dh 150 gehen auf die X-GmbH über (vgl UmgrStR 2002 Rz 1262).
- c) Hinsichtlich des Standes der Innenfinanzierung ist wie im Fall b) vorzugehen (dh 70 gehen auf die X-GmbH über). Im Falle der up-stream-Einbringung erfolgt jedoch nur eine Abstockung der steuerlichen Einlagen beim Einbringenden (im vorliegenden Fall iHv 150); bei der übernehmenden Gesellschaft (X-GmbH) kommt es jedoch zu keiner Änderung der steuerlichen Einlagen (vgl UmgrStR 2002 Rz 1264).

### ■ Beispiel 2 (Einbringung)

- Das Vermögen der Y-GmbH besteht aus zwei Betrieben, wobei der verlustbringende Betrieb A einen Verkehrswert iHv 0 und der stets gewinnbringende Betrieb B einen Verkehrswert von 1.000 hat. Die Y-GmbH verfügt über Einlagen von 450 und eine negative Innenfinanzierung von -500.
  - Die Y-GmbH bringt Betrieb B side-stream in die X-GmbH ein.

### ■ Lösung

- In diesem Fall ist der Innenfinanzierungsstand im Verhältnis der Verkehrswerte umzustocken, dh im Ergebnis geht die gesamte negative Innenfinanzierung (sowie die steuerlichen Einlagen) auf die X-GmbH über.
- Verlustvorträge würden nach Maßgabe des § 21 iVm § 4 UmgrStG aber bei der Y-GmbH verbleiben
- Sachgerechtes Ergebnis?!?!?

- Beibehaltung der Tatbestände des § 6 Z 6 lit a EStG, die eine Wegzugsbesteuerung auslösen
- „Klarstellung“, dass auch andere Umstände, die zu einem Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts führen die Festsetzung der Steuerschuld auslösen
  - zB Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens oder dessen Änderung, wenn dadurch das österreichische Besteuerungsrecht eingeschränkt wird
- Im Verhältnis zu **EU/EWR-Staaten** (mit Amts- und Vollstreckungshilfe) statt bisherigem Nichtfestsetzungskonzept Einführung eines **Ratenzahlungskonzepts**
- Nichtfestsetzungskonzept (bisher): Nicht-Festsetzung der Steuer (auf Antrag) bis zu tatsächlichem Ausscheiden
- Ratenzahlungskonzept
  - Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Betriebs desselben Steuerpflichtigen oder Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten in einen **EU/EWR-Staat**
  - oder Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts gegenüber einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe
  - Anlagevermögen Ratenzahlung auf 7 Jahre; Umlaufvermögen Ratenzahlung auf 2 Jahre
  - Veräußerung vor Ablauf der Ratenzahlungsfrist: Fälligestellung der offenen Raten
- Ansonsten **sofortige Steuerpflicht**

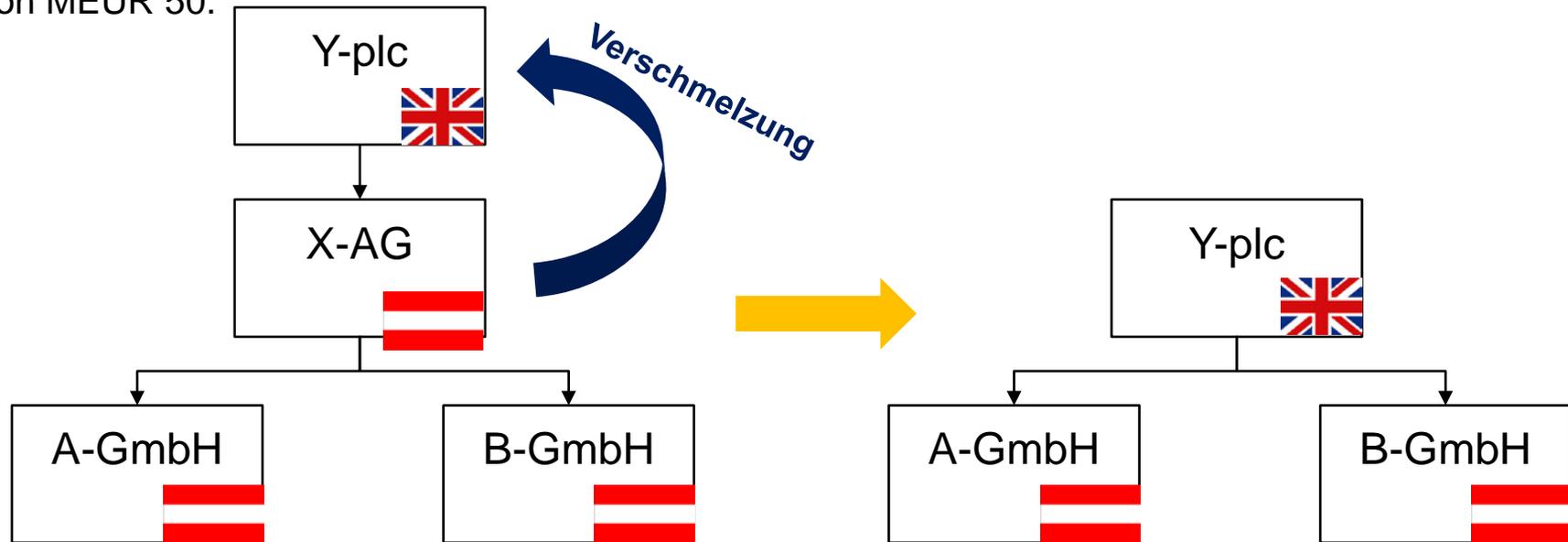
- Ebenfalls Ersatz des Nicht-Festsetzungskonzepts durch Ratenzahlungskonzept der Wegzugsbesteuerung iSd § 6 Z 6 EStG, wenn das österreichische Besteuerungsrecht umgründungsbedingt eingeschränkt wird
- Bei späteren umgründungsbedingten Re-Importen findet ein „Step-up“ statt.
- Besonderheit ist die **Entstrickungsbesteuerung bei Einbringungen** iSd Art III UmgrStG
  - Nicht nur die Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden des eingebrachten Vermögens führt zur Fälligkeit sämtlicher noch offener Raten
  - Sondern bereits eine Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden des Gegenleistungsanteils
  - Bei teilweiser Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts ist der ermittelte Gewinn mit 27,5% zu besteuern
- Anwendbar auf Umgründungen, die nach dem 31.12.2015 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden

- Bisher absolute Verjährung gemäß § 209 Abs 3 BAO 10 Jahre
  - Bei Nichtfestsetzungskonzept daher endgültig keine Steuerbelastung mehr, wenn weggezogenes Vermögen nach mehr als 10 Jahren endgültig ausscheidet
- AbgÄG 2015: Neuregelung in § 209 Abs 3 iVm § 323 Abs 46 BAO
  - Das Recht auf Festsetzung der Steuerschuld soll spätestens 10 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist verjähren
  - **Ewige Steuerhängigkeit bei Nichtfestsetzung**
  - Anwendung auf Fälle, bei denen der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2005 entstanden ist
    - **Faktische Rückwirkung für alle Fälle bis 2006**
    - Sachgerecht?!
    - Verfassungsrechtlich gedeckt?!
    - In der Praxis große Problemfälle bei bereits umgesetzten Restrukturierungsprojekten bzw Umgründungen

# Neuordnung der Wegzugsbesteuerung AbgÄG 2015

## Beispiel 1 – Exportverschmelzung (1/2)

- Die österreichische X-AG ist eine Holdinggesellschaft, die Beteiligungen an zwei österreichischen operativen Gesellschaften, A-GmbH und B-GmbH, hält. Die stillen Reserven in den Beteiligungen an A- und B-GmbH (Unterschied Verkehrswert zu steuerlichem Buchwert) betragen MEUR 21.
- Die X-AG wird auf ihre britische Muttergesellschaft Y-plc grenzüberschreitend verschmolzen.
  - Bei Nichtfestsetzungskonzept daher endgültig keine Steuerbelastung mehr, wenn weggezogenes Vermögen nach mehr als 10 Jahren endgültig ausscheidet
  - Die Verschmelzung wird im Jahr 2007 (Variante 2016) durchgeführt.
  - Im Jahr 2019 veräußert die Y-plc die beiden österreichischen Gesellschaften mit einem Gewinn von MEUR 50.



### ■ Lösung

- Verschmelzung 2007 (alte Rechtslage)
  - Verschmelzung auf EU-Gesellschaft
  - Anwendung Nicht-Festsetzungskonzept nach Antragstellung hinsichtlich MEUR 21
  - 2019: Veräußerungsgewinn steuerneutral bei Y-plc (nach britischem Steuerrecht)
  - Keine Besteuerung in Österreich aufgrund absoluter Verjährung
    - Rechtslage AbgÄG 2015: Steuerpflicht von MEUR 21
- Verschmelzung 2016 (neue Rechtslage AbgÄG 2015)
  - Anwendung Ratenzahlungskonzept mit Ratenzahlung über 7 Jahre, da Anlagevermögen
  - 1. Rate 2016: Versteuerung von MEUR 3
  - 2. Rate 2017: Versteuerung von MEUR 3
  - 3. Rate 2018: Versteuerung von MEUR 3
  - 2019: Veräußerungsgewinn steuerneutral bei Y-plc (nach britischem Steuerrecht)
  - Fälligestellung der noch offenen Raten, dh Versteuerung von MEUR 12 in 2019

- Verlängerung der Verteilung von Instandsetzungsaufwendungen von 10 auf 15 Jahre bei Wohngebäuden gemäß § 4 Abs 7 EStG.
- Einführung eines **einheitlichen Abschreibungssatzes** für Immobilien ohne Nachweis der Nutzungsdauer
  - von 2,5% (statt bisher 2%, 2,5% oder 3%)
  - für Wohngebäude nur 1,5%
- Aufteilung Anschaffungskosten Grund/Gebäude (an sich nur im außerbetrieblichen Bereich).
  - Die Vermutung des Anteils von Grund und Boden wird bei einem bebauten Grundstück von bisher 20% (laut EStG 2000) den aktuellen Gegebenheiten angepasst.
  - Regelung nach GrundanteilVO 20%, 30% oder 40% abhängig von Lage und durchschnittlichem Quadratmeterpreis für baureifes Land
  - Rückwirkungen auf Kapitalgesellschaften fraglich
- Reform der Immobilienertragsteuer (kein Thema für Kapitalgesellschaften)
  - Erhöhung Steuersatz auf 30%
  - Änderung bei Verlusten
  - Streichung Inflationsabschlag

- Einführung eines **einheitlichen (steuerlichen) Abschreibungssatzes** für Immobilien ohne Nachweis der Nutzungsdauer
  - von 2,5% (statt bisher 2%, 2,5% oder 3%)
  - für Wohngebäude nur 1,5%
  - Ab 1.1.2016
  - Ausgangspunkt sind die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten
    - Erhöhung/Reduzierung des Abschreibungssatzes und damit der steuerlichen Nutzungsdauer
  - Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer durch Gutachten ist möglich
    - Jedoch nur bei Inbetriebnahme oder grundlegender Änderung der Verwendung
    - Längere Nutzungsdauer kann beibehalten werden? (Formulierung in Gesetz lautet „bis zu 2,5%“) → Anregung KWT ≠ derzeitige BMF-Meinung
  - Derzeit BMF-Information zu ertragsteuerlichen Änderungen durch das StRefG 2015/2016 in Begutachtung mit zahlreichen Fällen/Fragen/Beispielen zu Gebäudeabschreibungen

- Keine Auswirkung von zwingenden steuerlichen Regelungen auf UGB-Bilanzierung
- In der Praxis vermehrt MWR-Positionen, wenn unternehmensrechtlich keine Anpassung erfolgt
- Unternehmensrechtlich vermehrt Steuerlatenzen
- Anpassung wäre aus unternehmensrechtlicher Sicht eine Änderung des Abschreibungsplans
  - Problem v.a. der Bewertungsstetigkeit. Abgehen nur bei begründeten Ausnahmefällen
- Argumente für eine Durchbrechung des Stetigkeitsgebots
  - Anpassung der unternehmensrechtlichen Bewertungsgrundsätze an geänderte steuerliche Rahmenbedingungen wird von (älterer) Literatur vertreten
  - Zielsetzung zB RÄG 2014 war eine Angleichung von UGB und Steuerrecht
    - Durchbrechung der Stetigkeit durch besondere Umstände iSd § 201 Abs 3 UGB
    - IWP/RL 1: Änderung von Gesetzen oder Rechtsprechung können ein Grund für eine begründete Ausnahme von der Bewertungsstetigkeit sein

- Inbetriebnahme eines Betriebsgebäudes im Jänner 2006.
- Herstellungskosten EUR 100.000
- AfA-Satz
  - Fall a) 2% (50 Jahre)
  - Fall b) 3% (33,33 Jahre)
  
- Lösung Fall a)
  - Buchwert per 31.12.2015: EUR 80.000 (10 Jahre 2% Abschreibung, dh EUR 2.000 p.a.)
  - Neuer AfA-Satz ab 2016 2,5%, dh EUR 2.500 p.a.
  - Verkürzung der Restnutzungsdauer von 40 Jahren auf 32 Jahre
  
- Lösung Fall b)
  - Buchwert per 31.12.2015: EUR 70.000 (10 Jahre 3% Abschreibung, dh EUR 3.000 p.a.)
  - Neuer AfA-Satz ab 2016 2,5%, dh EUR 2.500 p.a.
  - Verlängerung der Restnutzungsdauer von 23 Jahren auf 28 Jahre

- Inbetriebnahme eines Betriebsgebäudes im Jänner 2006.
- Herstellungskosten EUR 500.000
- Nachträgliche Herstellungskosten EUR 100.000 im Jänner 2011.
- AfA-Satz
  - Fall a) 2% (50 Jahre)
  - Fall b) 3% (33,33 Jahre)
- **Lösung laut Begutachtungsentwurf der BMF-Info**
  - Abschreibung des nachträglichen Herstellungsaufwands
    - AfA-Mischsatz
    - Restbuchwert im Zeitpunkt Herstellungsaufwand und der Herstellungsaufwand einheitlich mit dem ermittelten AfA-Mischsatz
  - Neuer einheitlicher AfA-Satz von 2,5%
    - Neuer AfA-Mischsatz
    - Restbuchwert des Gebäudes zzgl Herstellungsaufwand per 31.12.2015 einheitlich mit neuem AfA-Mischsatz

- **Lösung Fall a) laut Begutachtungsentwurf der BMF-Info**
  - Buchwert per 1.1.2011: EUR 450.000 (5 Jahre AfA von EUR 10.000 p.a.)
  - Neuer Restbuchwert inkl nachträgliche Herstellungskosten: EUR 550.000
  - Restnutzungsdauer 45 Jahre
  - AfA-Satz ab 2011
    - 2% von TEUR 500 zzgl 2,22% (TEUR 100 / 45 Jahre RND) von TEUR 100 = EUR 12.222
  - AfA-Satz ab 2016
    - 2,5% von TEUR 500 = EUR 12.500
      - Neue Restnutzungsdauer = 32 Jahre (TEUR 400 „fiktiver“ Rest-Buchwert / TEUR 12,5)
      - 3,125% von EUR 88.889,89 Rest-Buchwert der nachträglichen H.ko → EUR 2.777,78
    - Insgesamt AfA von **EUR 15.277,81**
    - Kritik KWT: Nachträgliche Anschaffungskosten hatten auf Nutzungsdauer keine Auswirkung und sind daher auch für neu festzusetzende Rest-Nutzungsdauer auszublenden
      - 2,5% von TEUR 600 → AfA iHv EUR 15.000 → Rest-ND von 32,59 Jahre
      - Keine komponentenbezogene AFA; erhöhte Komplexität (keine Vereinfachung)

### ■ Lösung Fall b) laut Begutachtungsentwurf der BMF-Info

- Buchwert per 1.1.2011: EUR 425.000 (5 Jahre AfA von EUR 15.000 p.a.)
- AfA-Satz ab 2011
  - 3% von TEUR 500 zzgl 3,53% von TEUR 100 (TEUR 100/28,3 Jahre RND) = EUR 18.529,40
- AfA-Satz ab 2016
  - 2,5% von TEUR 500 = EUR 12.500
    - Neue Restnutzungsdauer = 23,3 Jahre (TEUR 350 „fiktiver“ Rest-Buchwert / TEUR 15)
      - TEUR 350/EUR 12.500 (AfA 2,5%)= 28 Jahre Restnutzungsdauer
      - EUR 82.352,94 RBW / 28 = EUR 2.941,18 → 3,57%
  - Insgesamt AfA von **EUR 15.441,18**
  - Kritik KWT: siehe vorige Folie
    - 2,5% von TEUR 600 → AfA iHv EUR 15.000 → Rest-ND von 28,82 Jahre

- Inbetriebnahme eines Betriebsgebäudes im Jänner 1986.
- Herstellungskosten EUR 100.000 und Inbetriebnahme in 1/1986
- Nachträgliche Herstellungskosten EUR 70.000 im Jänner 2006.
- AfA-Satz
  - Fall a) 2% (50 Jahre)
  - Fall b) 3% (33,33 Jahre)
- **Lösung laut Begutachtungsentwurf der BMF-Info**
  - Nachträgliche Herstellungskosten im Jahr 2006 übersteigen Restbuchwert, dadurch verlängert sich die Restnutzungsdauer des Gebäudes (neuer AfA-Satz – vgl EStR 2000 Rz 3164)
- **Lösung Fall a)**
  - Rest-Buchwert 1.1.2006 = TEUR 60, RND 30 Jahre; RND 50 Jahre (neu) > RND 30 Jahre
  - Rest-Buchwert TEUR 130 ist der AfA-Satz von 2% anzuwenden → EUR 2.600
  - Rest-Buchwert 1.1.2016 = TEUR 104 (RND=40 Jahre)
    - Neue AfA = 2,5% von TEUR 130 = EUR 3.250
    - Neue RND 32 Jahre (TEUR 104 / EUR 3.250)

### ■ Lösung Fall b)

- Rest-Buchwert 1.1.2006 = TEUR 40, RND 13,3 Jahre; RND 33,3 Jahre (neu) > RND 13,3Jahre
- Rest-Buchwert TEUR 110 ist der AfA-Satz von 3% anzuwenden → EUR 3.300
- Rest-Buchwert 1.1.2016 = TEUR 77 (RND=23,3 Jahre)
  - Neue AfA = 2,5% von TEUR 110 = EUR 2.750
  - Neue RND 28 Jahre (TEUR 77 / EUR 2.750)

- Laut BMF Aufteilung der AfA bei gemischt genutzten Gebäuden
  - 2,5% für betriebliche Nutzung
  - 1,5% für Wohnzwecke
  - Bagatellgrenze 10%
  - Längerfristige Überlassung ab 3 Monaten
  - Gebäudeteile, die keine Garage sind, aber nicht unmittelbar für Wohnzwecke dienen (zB Keller/Lagerfläche) sind *nicht* gesondert zu beurteilen, wenn der betreffende Gebäudeteil im selben Gebäude ist, in dem sich auch der überlassene Wohnraum befindet und die Flächen vom selben Vermieter im Rahmen der Wohnüberlassung vermietet werden → 1,5%
    - Garagen/Abstellplätze daher mit 2,5%
  - Anpassung (Überwiegensbetrachtung) bei unterjähriger Änderung der Nutzung
- Kritik der KWT
  - Neuer Gesetzeswortlaut erlaubt keinen Mischsatz mehr
  - 1,5%-Ausnahmeregel nicht anwendbar, wenn weniger als 50% eines Gebäudes für Wohnzwecke überlassen werden (→ „Überwiegens-Prinzip“)
  - Daher jeweils **einheitlicher** AfA-Satz von 2,5% oder 1,5%

- *Vermietung Kellerabteil an einen Arzt, der im selben / in einem anderen Gebäude seine Praxis hat*
  - Keine Vermietung für Wohnzwecke, egal wo Praxis ist → 2,5%
- *Vermietung Kellerabteil an Person, die im Nachbargebäude / im selben Gebäude eine Wohnung von einem anderen Vermieter anmietet*
  - Keine Vermietung für Wohnzwecke (Kellerabteil), da räumliche Trennung bzw Personenverschiedenheit des Vermieters → 2,5%
- *Vermietung 2 Kellerabteile an eine Person, die im selben Gebäude eine Wohnung für Wohnzwecke angemietet hat*
  - Einheitliche Beurteilung → 1,5%
- *Vermietung von 2 Kellerabteilen an 2 Personen mit Wohnung im selben Gebäude; eine Person nutzt die Wohnung ab April, die andere ab August betrieblich*
  - Überwiegensbetrachtung: bei Änderung im August 1,5%, bei Änderung im April 2,5%

# Grunderwerbsteuer: Anteilsvereinigung neu

## Überblick (1/2)

### Bisherige Rechtslage (§ 1 Abs 3 GrEStG)

- Nicht nur Erwerb eines Grundstücks iSd GrEStG löst Grunderwerbsteuer aus, sondern auch ein Erwerb von Anteilen an einer (inländischen) Grundbesitz haltenden Kapitalgesellschaft
- Anteilsvereinigung aber nur bei Erwerb aller (dh 100%) der Anteile
- Erwerb in einer Hand oder innerhalb einer umsatzsteuerlichen Organschaft
- In der Praxis fast schon „Deppensteuer“
  - Vermeidung idR durch Treuhand- oder Zwerganteilskonstruktionen
  - Durch jüngere VwGH-Rechtsprechung Einschränkung zumindest bei kombinierten Treuhand- und Zwerganteilsmodellen. Vermeidung aber weiterhin kein Problem.
- Keine Anteilsvereinigung an Personengesellschaften möglich

### Neue Rechtslage StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2015 (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG)

- Anteilsvereinigung bereits ab Erreichen von 95% der Anteile
- (Weiterhin) nur **unmittelbare** Anteile
- Zurechnung von treuhändig gehaltenen Anteilen an Treugeber (→ Zukünftig keine „Treuhandmodelle“ mehr)

# Grunderwerbsteuer: Anteilsvereinigung neu

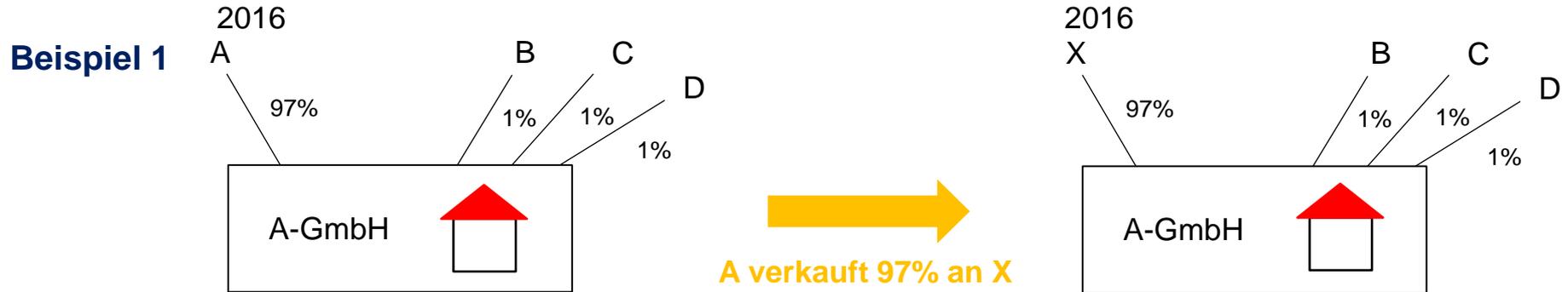
## Überblick (2/2)

### Neue Rechtslage StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2015 (cont'ed)

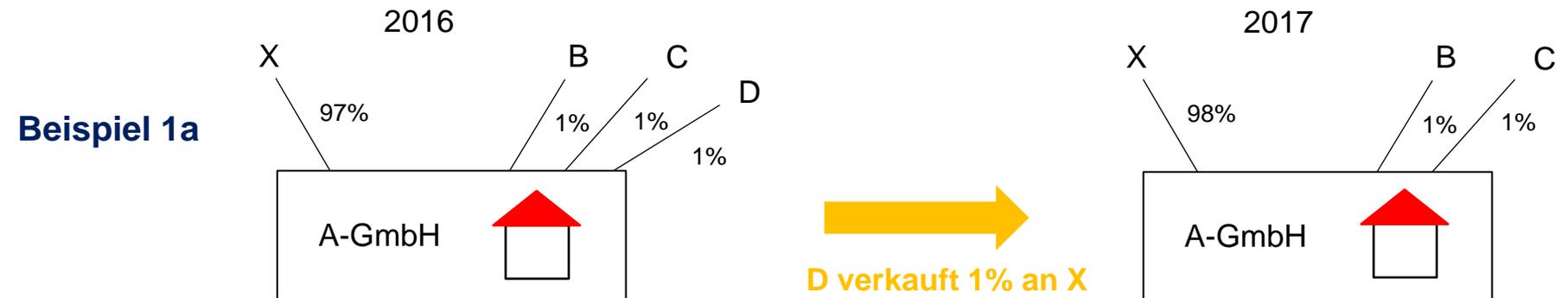
- Erwerbe in einer Hand
  - Zusammenrechnung von Gesellschaften in einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG
  - Streichung des Organschaftstatbestandes iSd iS § 2 Abs 2 UStG
  - § 1 Abs 5 GrEStG: „Differenzbesteuerung“ bei Anteilsvereinigungen in der Unternehmensgruppe, denen bereits Anteilsvereinigungen (in der selben Gruppe) vorausgegangen sind
- § 1 Abs 2a GrEStG neu: Anteilsvereinigung künftig auch bei Personengesellschaften
  - Mit 5-Jahres Frist (95% innerhalb von 5 Jahren Übergang auf *neue* Gesellschafter)
- Anwendbar auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht werden
- Übergangsregelung für Auflösung Treuhandschaften bzw Zwerganteilsmodelle
  - Auflösung der Treuhandschaft und die damit verbundene zivilrechtliche Übertragung der Anteile an den Treugeber nach dem 31.12.2015 ist wie alle anderen Erwerbsvorgänge zu behandeln
  - Steuerpflicht für sämtliche Übertragungsvorgänge, dh Erwerbe und Veräußerungen aus Anteilsvereinigung, wenn
    - Person/Steuergruppe war bereits am 31.12.2015 mindestens 95%-Anteilsinhaber
    - Die Grenze von 95% wird durch die Transaktion nicht unterschritten

# Gründerwerbsteuer: Anteilsvereinigung neu

## Allgemeine Beispiele



- Anwendung der Neuregelung, da Erwerbsvorgang nach dem 31.12.2015
- X erwirbt zumindest 95% der Anteile → Steuerpflichtige Anteilsvereinigung bei X



- Fortsetzung Beispiel: Erwerb von 97% durch X im Jahr 2016 war steuerpflichtige Anteilsvereinigung (vgl oben)
- Erwerb 1% auf 98% durch X im Jahr 2017
  - 95%-Grenze war bereits erreicht
  - Zuerwerb führt zu keinem wirtschaftlichem Eigentümerwechsel
  - Keine Steuerpflichtige Anteilsvereinigung bei X

# Gründerwerbsteuer: Anteilsvereinigung neu

## Beispiele zur Übergangsregelung (1/2)

### Beispiel 2



- Anwendung der Neuregelung, da Erwerbsvorgang nach dem 31.12.2015
- 95%-Grenze war bereits erreicht und wird durch einen weiteren Erwerbsvorgang nicht unterschritten
- Steuerpflichtige Anteilsvereinigung bei A

### Beispiel 3



- 95%-Grenze war bereits erreicht und wird durch einen weiteren Übertragungsvorgang nicht unterschritten
- Steuerpflichtige Anteilsvereinigung bei A lt AbgÄG 2015

# Gründerwerbsteuer: Anteilsvereinigung neu

## Beispiele zur Übergangsregelung (2/2)

### Beispiel 4



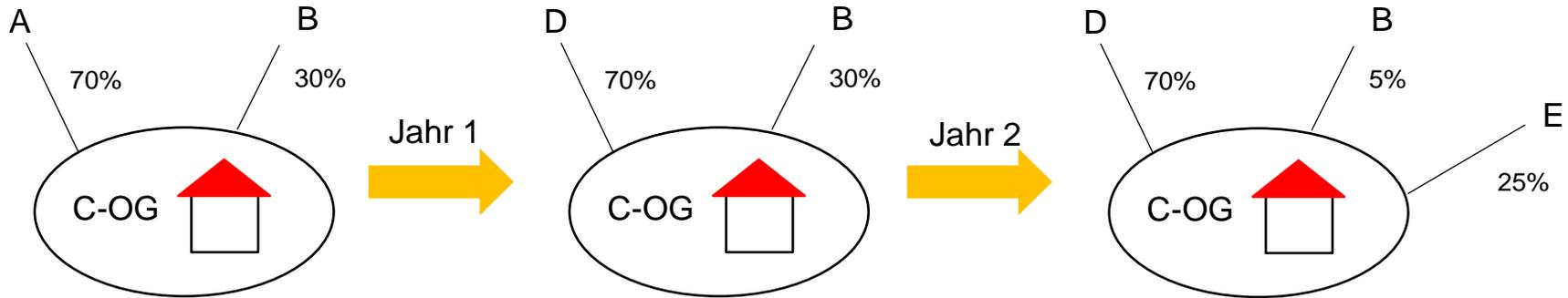
- Anwendung der Neuregelung, da Erwerbsvorgang nach dem 31.12.2015
- 95%-Grenze war bereits erreicht und wird durch einen weiteren Erwerbsvorgang aber unterschritten
- Keine Steuerpflichtige Anteilsvereinigung bei A lt AbÄG 2015

### Beispiel 5

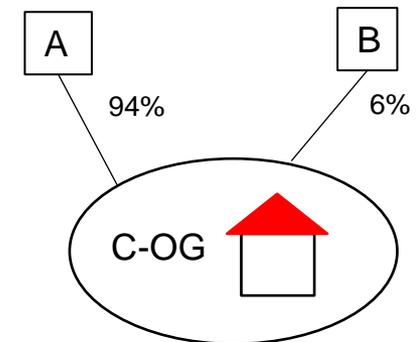


- 95%-Grenze war bereits erreicht und wird durch einen weiteren Übertragungsvorgang nicht unterschritten
- Übertragung bezieht sich aber *nicht* auf den mindestens 95%-Anteil, daher keine steuerpflichtige Anteilsvereinigung

# Grunderwerbsteuer: Anteilsvereinigung neu Personengesellschaften



- Innerhalb des 5-Jahres-Zeitraumes wurden mindestens 95% der Anteile übertragen
- Steuerpflichtige Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 2a GrEStG
- Steuerschuldner ist die Personengesellschaft (≠ § 1 Abs 3 GrEStG)
- 95%-Grenze stellt auf vermögensbeteiligte Gesellschafter ab. Anteile reiner Arbeitsgesellschafter sind irrelevant.
- Strengere Regelung für Personengesellschaften als für Kapitalgesellschaften
- Vermeidung durch 6%-Komplementär **vorab**. Bei Erwerb der Anteile von A an C-OG und an B (OG, KG, Kapitalgesellschaft), läge für Käufer keine Anteilsvereinigung vor.
  - Ansonsten Vermeidung durch Doppelstockstruktur

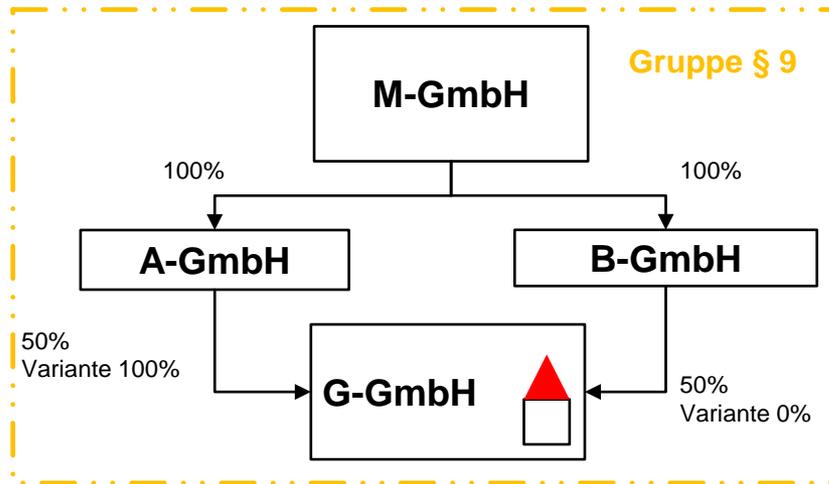


# Grunderwerbsteuer: Anteilsvereinigung neu Gruppe

- Anteilsvereinigung stellt künftig auf Erwerbe in einer Hand bzw innerhalb einer Unternehmensgruppe des § 9 KStG ab
- „Cherry picking“ möglich. Betreffende Gesellschaften müssen wirklich Gruppenmitglieder sein, bloße Erfüllung der Aufnahmevoraussetzungen (ohne Antrag) reicht nicht
- Streichung von USt-Organschaften
- Gruppe wird wohl analog zur bisherigen Sichtweise zum USt-Organschaftsbegriff aber nicht zur „grunderwerbsteuerlichen Einheit“, dh „die Gruppe“ und „der Erwerber in einer Hand“ sind zwei verschiedene Rechtsträger
  - Übertragungen mit Änderung des Zurechnungssubjekts können steuerpflichtig sein.
- Anrechnung von Vorerwerben gemäß § 1 Abs 5 GrEStG
  - Jede Anteilsvereinigung löst neu GrESt aus, bei Erwerben innerhalb der gleichen Unternehmensgruppe nach § 1 Abs 3 GrEStG (nicht § 1 Abs 2a GrEStG) wird jedoch Steuer nur insoweit erhoben, als Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang jene für den früheren übersteigt.
- Rückwirkende Änderungen in der Gruppe relevant für GrESt?!
  - Rückwirkende Bildung/Zerfall der Gruppe nach Erfüllung eines Erwerbsvorganges

# Grunderwerbsteuer: Anteilsvereinigung neu

## Beispiel Gruppe (1/2)

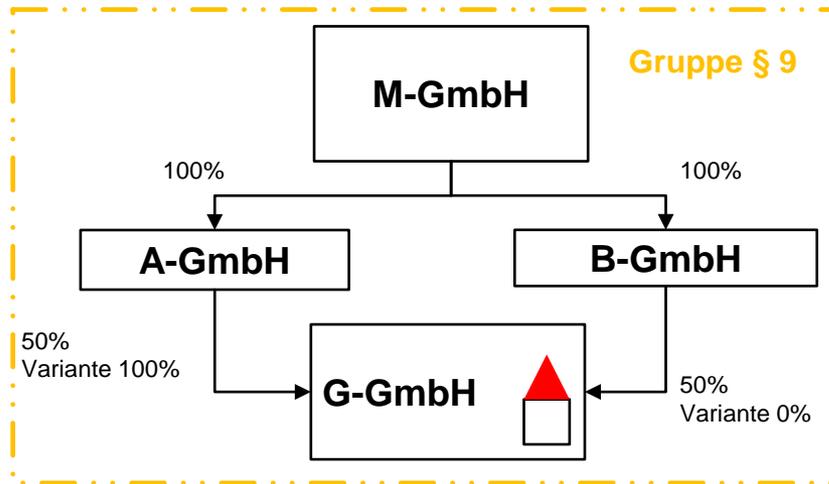


- A-GmbH und B-GmbH erwerben Anteile an G-GmbH
  - 2015: keine steuerpflichtige Anteilsvereinigung
  - 2016: Steuerpflichtige Anteilsvereinigung
- A-GmbH verkauft 2017 Anteile an G-GmbH
  - Fall 1: 5% an B-GmbH
  - Fall 2: 3% an GF-GmbH (gruppenfremd)
  - Fall 3: 6% an GF-GmbH (gruppenfremd)

- Beteiligungsumschichtungen innerhalb der Gruppe lösen keine Anteilsvereinigung aus, soweit nicht ein Gruppenmitglied für sich alleine eine mindestens 95%-Beteiligung erwirbt
- Entscheidend ist v.a., ob es zu einer „Zurechnungsänderung“ kommt
- Fall 1: keine GrESt, weiterhin Zurechnung an „fiktiven“ Eigentümer Steuergruppe. Auch nach Übergangsregelung keine Grunderwerbsteuer.
- Fall 2: Keine Änderung des Zurechnungssubjekts Gruppe, daher keine steuerpflichtige Anteilsvereinigung. Bestand aber bereits am 31.12.2015 die 95%-Grenze wird GrESt nach der Übergangsregelung ausgelöst, da die 95%-Grenze nicht unterschritten wird.

# Grunderwerbsteuer: Anteilsvereinigung neu

## Beispiel Gruppe (2/2)



- A-GmbH und B-GmbH erwerben Anteile an G-GmbH
  - 2015: keine Steuerpflicht
  - 2016: Steuerpflicht
- A-GmbH verkauft 2017 Anteile an G-GmbH
  - Fall 3: 6% an GF-GmbH (gruppenfremd)
  - Fall 4: 45% an B-GmbH
  - Fall 5: 50% an das Gruppenmitglied C-GmbH
  - Fall 6 (Variante): A-GmbH hat 100% und verkauft 5% an B-GmbH

- Falle 3: Keine GrEST, da 95%-Grenze nach Verkauf unterschritten wird. Daher auch nach Übergangsregelung keine steuerpflichtige Anteilsvereinigung.
- Fall 4: Änderung des Zurechnungssubjekts. B-GmbH hat 95% der Anteile und wird daher statt der Gruppe zum Zurechnungssubjekt. Steuerpflichtige Anteilsvereinigung.
- Fall 5: Gruppe bleibt Zurechnungssubjekt, daher keine steuerpflichtige Anteilsvereinigung.
- Fall 6 (Variante): Bisher war A-GmbH Zurechnungssubjekt. In weiterer Folge wird die B-GmbH Zurechnungssubjekt, daher liegt eine steuerpflichtige Anteilsvereinigung vor.

# Grunderwerbsteuer: Anteilsvereinigung neu / sonstiges

## *Sonstiges*

- Steuersatz für Anteilsvereinigung
  - Bisher: 3,5% vom 3fachen Einheitswert
  - Neu: 0,5% vom Grundstückswert (Bestimmung nach der GrundstückswertVO)
- „Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Übertragungen künftig generell Grundstückswert
- Tarifreform
- Betriebsfreibetrag

- Erhöhung der Forschungsprämie von 10% auf **12%**
- Gegenfinanzierung insbesondere durch „Betrugsbekämpfung“
  - Registrierkassenpflicht
  - Einzelaufzeichnungspflicht
  - Belegerteilungspflicht für jeden Geschäftsfall
  - Barzahlungsverbote in der Baubranche
  - Abzugsverbot für Barzahlungen für Bauleistungen über EUR 500
  - Eindämmung des USt-Karussellbetrugs durch speziell geschulte Teams
  - Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz
- „Bankenpaket“
  - Zentrales Kontenregister (Durchführungs-VO ist aktuell in Begutachtung)
  - Konteneinschau / Abschaffung Bankgeheimnis
  - Kapitalabflussmeldegesetz (Durchführungs-VO ist aktuell in Begutachtung)



*cutting through complexity*

**Vielen Dank!**

**Dr. Markus Vaishor**

Senior Manager

Prokurist

KPMG Alpen-Treuhand GmbH

Wirtschaftsprüfungs- und

Steuerberatungsgesellschaft

Porzellangasse 51

1090 Wien

[mvaishor@kpmg.at](mailto:mvaishor@kpmg.at)

kpmg.at



*cutting through complexity*

© 2016 KPMG Alpen-Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft,  
österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks  
unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International  
Cooperative („KPMG International“), einer juristischen  
Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind.

Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria.  
KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene  
Markenzeichen von KPMG International.