

Klausur aus Unternehmenssteuerrecht

Vorlesung WS 2016/17

am Freitag, 20. Jänner 2017

1. Eine natürliche Person M kauft am 9. März 2016 eine Beteiligung von 10 % an einer KG (Fixkapital) um 15 Mio Euro. Die anteilige Haft- und Pflichteinlage in Höhe von 1 Mio Euro ist vom Veräußerer voll einbezahlt worden. Der anteilige Firmenwert beträgt 9 Mio Euro. Die anteiligen stillen Reserven in Sachanlagen betragen 5 Mio Euro.
Die KG erzielt hohe Gewinne. 2016, 2017 und 2018 werden M jeweils + 1 Mio Euro Gewinnanteil aus der KG zugewiesen. M lässt diese Gewinne in der KG stehen, weil sie von der KG mit 4 % Zinsen pa verzinst werden:
2017 + 40.000 Euro und 2018 + 80.000 Euro Zinsen auf stehengelassene Gewinne. M erzielt in seinem Sonderbetriebsvermögen aus Abschreibungen und Finanzierungskosten (Kredit zur Finanzierung der Anschaffung der KG-Beteiligung) jährlich 1,2 Mio Euro Verluste.
 - ☞ *Wie hoch ist das EK 1 von M?*
 - ☞ *Wie hoch ist der ertragsteuerliche Erfolg (Gewinn/Verlust) von M in den Jahren 2016, 2017 und 2018?*
 - ☞ *Kann M seine Verluste aus seinem Sonderbetriebsvermögen ausgleichen?*
-

2. Eine österreichische KG mit einem Gewerbebetrieb und einer einzigen Betriebsstätte in Kufstein bringt ihren Betrieb nach Art III UmgrStG in eine GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Kufstein ein. An der KG sind fünf Gesellschafter zu je einem Fünftel (je 20 % Anteil am Fixkapital) beteiligt. Die fünf Gesellschafter A, B, C, D und E sind natürliche Personen und in folgenden Staaten ansässig (Mittelpunkt der Lebensinteressen):
- A – in Österreich (Kufstein)
 - B – in Deutschland (München)
 - C – in GB (London)
 - D – in den USA (Boston)
 - E – in der Schweiz (Zürich)
- ☞ *Ist eine Einbringung zu Buchwerten zulässig?*
-

3. *Würdigen Sie die Anrechnungs- und die Befreiungsmethode im Licht einer konsistenten Einmalerfassung des weltweit erzielten Markteinkommens.*
-

Begründen Sie Ihre Antworten in ganzen Sätzen und geben Sie die entsprechenden Gesetzesstellen an!

Viel Erfolg

LÖSUNGEN

Frage 1:

Das EK 1 von M beträgt + 1 Mio Euro (= die einbezahlte Kommanditeinlage). Die stehen gelassenen Gewinne sind aus der Sicht der KG Verbindlichkeiten gegenüber M und erhöhen das EK 1 somit nicht.

2016:

+ 1 Mio Euro	Gewinntangente
- 1,2 Mio Euro	aus dem SBV
<hr/>	
- 0,2 Mio Euro	Verlust

Dieser Verlust ist voll ausgleichsfähig. Die Verlustausgleichssperre nach § 23a EStG erfasst Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen (SBV) nicht (§ 23a Abs 1 letzter Satz EStG).

2017:

+ 1.000.000 Euro	Gewinntangente aus der KG
+ 40.000 Euro	Zinsen (Forderung im SBV)
- 1.200.000 Euro	Verlust aus dem SBV
<hr/>	
- 160.000 Euro	Verlust

Dieser Verlust ist nach § 23a Abs 1 letzter Satz EStG voll ausgleichsfähig.

2018:

+ 1.000.000 Euro	Gewinntangente aus der KG
+ 80.000 Euro	Zinsen (Forderung im SBV)
- 1.200.000 Euro	Verlust aus dem SBV
<hr/>	
- 120.000 Euro	Verlust

Dieser Verlust ist nach § 23a Abs 1 letzter Satz EStG voll ausgleichsfähig.

Frage 2:

Bringt eine Mitunternehmerschaft (hier: eine Kufsteiner KG) ihren Betrieb in eine Kufsteiner GmbH ein, so gelten für die Frage der Zurechnung des Einbringungsvermögens „auch die Mitunternehmer als Einbringende“ (§ 13 Abs 2 UmgrStG). Daraus ergibt sich eine differenzierte Beurteilung für die fünf einbringenden Mitunternehmer je nach ihrer Ansässigkeit:

1. Buchwerteinbringung für in Österreich Ansässige

A ist in Österreich ansässig. A kann nach § 16 Abs 1 UmgrStG zu Buchwerten einbringen.

2. Tauschregel für Drittlandsansässige

D ist in den USA ansässig. Für D greift die Tauschregel nach § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG iVm § 6 Z 14 EStG (Gewinnrealisierung auf Basis der Verkehrswerte). Zur Unionsrechtswidrigkeit siehe unten Punkt 4.

3. Sonderregel für einbringende Mitunternehmerschaften

Nach § 16 Abs 4 UmgrStG kann die KG den gesamten Betrieb zu Buchwerten einbringen. Soweit für die Einbringenden die Tauschregel nach § 6 Z 14 greift, kann die übernehmende GmbH die anteilige Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert als Firmenwert aktivieren (Firmenwert an Eigenkapital/Kapitalrücklagen der Einbringenden, die aufwerten) und nach § 8 Abs 3 EStG linear auf 15 Jahre abschreiben.

4. EU-Ansässigkeit/Deutschland

Die übernehmende GmbH hat die Buchwerte fortzuführen. Auf Gesellschafterebene sind jedoch stille Reserven und Firmenwert nach § 16 Abs 1 UmgrStG und § 6 Z 6 EStG mit 27,5 % ESt nach § 27a EStG zu versteuern.

Unionsrecht

Die Freiheit des Kapitalverkehrs verbietet eine Diskriminierung von Auslandsansässigen: Österreich hat in seinen DBA auf die Besteuerung von Beteiligungsveräußerungen ("capital gains") zu Gunsten des Ansässigkeitsstaates

der Gesellschafter (unabhängig von der Beteiligungshöhe) verzichtet. Dieser vertraglich vereinbarte Besteuerungsverzicht kann eine Schlechterstellung von Auslandsansässigen bei Umgründungen (ertragsteuerpflichtige Gewinnrealisierung statt ertragsteuerneutrale Buchwertfortführung) nach der Rechtsprechung des EuGH sachlich nicht rechtfertigen. Siehe dazu Beiser, Eine ausgewogene Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis im Licht der DBA, IStR 2016, ... und EuGH 17.9.2015, C-589/13 F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt sowie EuGH 23.1.2014, C-164/12 DMC und BFH 30.9.2015, I B 66/15, IStR 2015, 974.

5. EU-Ansässigkeit: GB (London) – Aufwertungsoption nach § 16 Abs 3 Z 1 UmgrStG

Die britische Finanzverwaltung besteuert die Einbringung als Tausch von KG-Anteilen gegen GmbH-Anteile. Art 24 DBA-Österreich/GB folgt der Anrechnungsmethode. C wird deshalb in der Regel nach § 16 Abs 3 Z 1 UmgrStG zur Aufwertung nach der Tauschregel des § 6 Z 14 EStG optieren (Aufwertungsoption). Die in Österreich durch diese Aufwertung ausgelöste ESt (bis zu 55 % nach § 33 EStG) ist in GB auf die britische ESt anrechenbar (gedeckt mit der britischen ESt auf den Einbringungsvorgang).

Auf Ebene der KG greift die Buchwerteinbringung nach § 16 Abs 2 Z 1 und Abs 1 und 4 UmgrStG. Die übernehmende Kufsteiner GmbH aktiviert die von C realisierte Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert als Firmenwert (Firmenwert an Kapitalrücklage von C) und schreibt diesen nach § 8 Abs 3 EStG linear auf 15 Jahre ab.

6. Ansässigkeit in der Schweiz

E ist in der Schweiz ansässig. Die Einbringung durch E fällt somit unter die Tauschregel des § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG iVm § 6 Z 14 EStG.

Die Grundfreiheiten des AEUV gelten nach den sieben sektoralen Abkommen zwischen der Schweiz und der EU auch im Verhältnis zwischen der EU und der Schweiz.

Die Diskriminierung von in der Schweiz Ansässigen ist somit unionsrechtswidrig.

7. Eine Lösungsalternative: Betriebsaufspaltung mit einer gewerblich tätigen Rest-KG

Um die Komplikationen durch Einbringende mit Auslandsansässigkeit in Grenzen zu halten, ist folgende Alternativlösung zu erwägen: Die einbringende KG bleibt gewerblich tätig (zB Verkaufsladen; zum Grundsatz der geringsten gewerblichen Tätigkeit nach § 2 Abs 4 EStG siehe Beiser, Steuern¹³ [2015] Rz 252) und hält so alle Anteile an der übernehmenden Kufsteiner GmbH in ihrem Betriebsvermögen. Das sichert die Zugehörigkeit der Anteile an der übernehmenden Kufsteiner GmbH zum Betriebsvermögen der österreichischen Betriebsstätte der Kufsteiner KG. Österreich behält so das Besteuerungsrecht für die Anteile an der übernehmenden Körperschaft nach dem Betriebsstättenprinzip der DBA. In Österreich greift somit die Buchwertfortführung nach § 16 Abs 1 UmgrStG (Buchwerteinbringung) für in Österreich und im Ausland Ansässige gleichermaßen.

Die Zugehörigkeit der GmbH-Anteile zum Betriebsvermögen der Kufsteiner KG ermöglicht Teilwertabschreibungen auf die GmbH-Anteile nach § 6 Z 2 lit c EStG. Bei Veräußerungen der GmbH-Anteile durch die KG oder bei Veräußerungen der KG-Anteile durch die Mitunternehmer (natürliche Personen) greift der lineare Steuersatz von 27,5 % für die Differenz zwischen Buchwert und Veräußerungserlös der GmbH-Anteile (§ 27a Abs 6 EStG iVm dem Durchgriffsprinzip beim wirtschaftlichen Eigentum nach § 24 Abs 1 lit e BAO).

Frage 3:

Beiser, Die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode im Licht des Gleichheitssatzes, SWI 2014, 52 ff.