

Ordinariat für Finanzrecht

**VK Sonderfragen des
Unternehmenssteuerrechts**

Vorwort

Das vorliegende Skriptum dient als Arbeitsunterlage für den Kurs „*Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts*“ am betriebswirtschaftlichen Zentrum der Universität Wien. Ziel des Skriptums ist es, den Studenten sowohl den theoretischen als auch praktischen Inhalt des Kurses leicht verständlich zu vermitteln. Es wird vorausgesetzt, dass die Studenten das Fach „Einführung Finanzrecht“ bereits absolviert haben, da der Kurs aus „*Sonderfragen des Unternehmenssteuerrechts*“ auf dem Einführungsfach aufbaut.

Das Skriptum besteht aus drei Teilen. Teil A beschäftigt sich mit "den steuerlichen Folgen der Betriebs- und Anteilsveräußerung (asset und share deal)", Teil B mit der "Gewinnermittlung von Mitunternehmerschaften" und Teil C mit ausgewählten Umgründungsarten des "Umgründungssteuerrechts". Die großen Teile sind wiederum in Kapitel untergliedert, an deren Schluss Beispiele gestellt sind. Diese Beispiele werden im Kurs besprochen, um den theoretischen Inhalt besser verarbeiten zu können. Der Theorieteil dient zur Vorbereitung auf die einzelnen Kurseinheiten und ist zum besseren Verständnis auch mit Beispielen illustriert.

Die 14. Auflage basiert auf dem Stand des Abgabenänderungsgesetzes 2012 (AbgÄG 2012). Es berücksichtigt die tiefgreifenden Neuerungen bei der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Immobilien, indem Veräußerungsgewinne aus Immobilien unabhängig von der Behaltdauer im Privatvermögen der Einkommenbesteuerung unterliegen. Zur Sicherung der Abfuhr der Einkommenbesteuerung auf veräußerte Immobilien wurden auch Regeln über die Abfuhr einer eigenen Immobilienertragsteuer eingeführt, die Rechtsanwälte, Notare uä zur Steuerabfuhr verpflichtet.

Wien, im September 2013

Peter Haunold

INHALTSVERZEICHNIS

| | |
|--|-----------|
| A. STEUERLICHE FOLGEN DER BETRIEBS- UND ANTEILSVERÄÜBERUNG (ASSET UND SHARE DEAL) | 4 |
| I. BETRIEBSVERÄÜBERUNG BZW -AUFGABE | 4 |
| 1. Allgemeines..... | 4 |
| 2. Betriebsveräußerung | 5 |
| a) Begriff der Betriebsveräußerung..... | 5 |
| b) Ermittlung des Veräußerungsgewinns..... | 6 |
| c) Begünstigungen | 8 |
| d) Steuerliche Folgen beim Erwerber | 11 |
| 3. Betriebsaufgabe | 12 |
| a) Begriff der Betriebsaufgabe..... | 12 |
| b) Ermittlung des Aufgabegewinns..... | 13 |
| c) Begünstigungen | 15 |
| 4. Betriebsveräußerung bzw -aufgabe durch Einnahmen/Ausgaben-Rechner..... | 16 |
| a) Zwingender Wechsel der Gewinnermittlung | 16 |
| b) Behandlung des Übergangsgewinns bzw -verlusts | 17 |
| 5. Betriebsveräußerung gegen Rente | 18 |
| a) Kaufpreis-, Versorgungs- und Unterhaltsrente..... | 18 |
| b) Steuerliche Folgen der Kaufpreisrente | 18 |
| c) Steuerliche Folgen der Versorgungsrente..... | 20 |
| d) Steuerliche Folgen der Unterhaltsrente | 21 |
| BEISPIELE ZU KAPITEL I..... | 22 |
| II. ANTEILSVERÄÜBERUNG..... | 28 |
| 1. Allgemeines..... | 28 |
| 2. Anteilsveräußerung durch natürliche Personen | 28 |
| a) Veräußerung aus dem Betriebsvermögen | 28 |
| b) Veräußerung aus dem Privatvermögen..... | 29 |
| 3. Anteilsveräußerung durch Kapitalgesellschaften..... | 32 |
| 4. Anteilsveräußerung durch Privatstiftungen..... | 37 |
| 5. Verkehrsteuerliche Aspekte | 37 |
| BEISPIELE ZU KAPITEL II | 39 |
| B. GEWINNERMITTLUNG BEI MITUNTERNEHMERSCHAFTEN | 42 |
| I. THEORIEN ZUR GEWINNERMITTLUNG DER MITUNTERNEHMERSCHAFTEN | 42 |
| 1. Allgemeines..... | 42 |
| 2. Der Begriff der Mitunternehmerschaft | 42 |
| 3. Bilanzbündeltheorie..... | 44 |
| 4. Theorie der Alleininhaberschaft | 45 |
| 5. Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung | 47 |
| BEISPIELE ZU KAPITEL I..... | 49 |
| II. GEWINNERMITTLUNG..... | 51 |
| 1. Allgemeines..... | 51 |
| 2. Ermittlung des unternehmensrechtlichen und steuerlichen Bilanzgewinns..... | 52 |
| 3. Ermittlung der Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen | 53 |
| a) Sonderbilanzen und Sonder-G&V | 53 |
| b) Ergänzungsbilanzen und Ergänzungs-G&V | 59 |
| BEISPIELE ZU KAPITEL II | 62 |
| III. LEISTUNGSBEZIEHUNGEN ZWISCHEN GESELLSCHAFT UND GESELLSCHAFTER | 65 |
| 1. Allgemeines..... | 65 |
| 2. Tätigkeitsvergütungen | 66 |
| 3. Gewährung von Darlehen | 66 |
| 4. Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern..... | 67 |
| 5. Anschaffungsvorgänge zwischen Gesellschafter und Gesellschaft..... | 68 |
| 6. Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb eines Gesellschafters und der Gesellschaft..... | 69 |
| BEISPIELE ZU KAPITEL III | 71 |

| | |
|--|-----------|
| C. UMGRÜNDUNGSSTEUERRECHT | 73 |
| I. VERSCHMELZUNGEN | 77 |
| 1. Anwendungsbereich von Verschmelzungen nach dem UmgrStG | 77 |
| 2. Der Verschmelzungsstichtag..... | 83 |
| 3. Gewinnermittlung bei der übertragenden Körperschaft..... | 84 |
| 4. Rechtsfolgen bei der übernehmenden Körperschaft..... | 85 |
| 5. Verlustabzug | 91 |
| 6. Behandlung der Anteilsinhaber | 92 |
| 7. Sonstige Rechtsfolgen der Verschmelzung | 95 |
| BEISPIELE ZU KAPITEL I..... | 97 |
| II. UMWANDLUNGEN | 101 |
| 1. Anwendungsbereich von Umwandlungen nach dem UmgrStG..... | 101 |
| a) Verschmelzende Umwandlung | 101 |
| b) Errichtende Umwandlung | 102 |
| c) Vergleichbare Umwandlungen im Ausland..... | 103 |
| 2. Der Umwandlungsstichtag | 103 |
| 3. Bewertung des Vermögens bei der umgewandelten Gesellschaft..... | 104 |
| 4. Rechtsfolgen beim Rechtsnachfolger..... | 105 |
| 5. Verlustabzug..... | 112 |
| 6. Sonstige Rechtsfolgen der Umwandlung | 113 |
| BEISPIELE ZU KAPITEL II | 115 |
| III. EINBRINGUNGEN..... | 118 |
| 1. Anwendungsbereich von Einbringungen nach dem UmgrStG..... | 118 |
| 2. Der Einbringungsstichtag..... | 123 |
| 3. Bewertung des Vermögens beim Einbringenden | 125 |
| 4. Die übernehmende Körperschaft..... | 136 |
| 5. Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft | 140 |
| 6. Verlustabzug | 145 |
| 7. Sonstige Rechtsfolgen der Einbringung..... | 146 |
| BEISPIELE ZU KAPITEL III | 148 |
| IV. SPALTUNGEN | 155 |
| 1. Anwendungsbereich von Spaltungen nach dem UmgrStG | 155 |
| a) Aufspaltungen zur Neugründung und Aufnahme | 155 |
| b) Abspaltungen zur Neugründung und Aufnahme | 157 |
| c) Konzernspaltungen..... | 158 |
| d) Spaltungen im Ausland | 160 |
| e) Übertragung qualifizierten Vermögens | 160 |
| f) keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich..... | 161 |
| 2. Der Spaltungsstichtag..... | 162 |
| 3. Bewertung des Vermögens bei der spaltenden Körperschaft | 163 |
| 4. Rechtsfolgen bei der neuen bzw übernehmenden Körperschaft | 165 |
| 5. Verlustabzug | 167 |
| 6. Behandlung der Anteilsinhaber | 168 |
| a) Verhältniswahrende Spaltung..... | 168 |
| b) Nicht verhältniswahrende Spaltung..... | 171 |
| 7. Sonstige Rechtsfolgen der Spaltung..... | 173 |
| BEISPIELE ZU KAPITEL IV | 175 |

A. Steuerliche Folgen der Betriebs- und Anteilsveräußerung (asset und share deal)

I. Betriebsveräußerung bzw -aufgabe

1. Allgemeines

Die **Betriebsveräußerung bzw –aufgabe** stellt den **letzten Akt** betrieblicher Tätigkeit dar. Anlässlich der Betriebsveräußerung bzw –aufgabe kommt es aus steuerlicher Sicht zur letztmaligen Erfassung der im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven. Dies ist auch notwendig, denn die Einkünfteermittlung im außerbetrieblichen Bereich folgt anderen Besteuerungsgrundsätzen als im betrieblichen Bereich. Insbesondere werden Veräußerungsgewinne im außerbetrieblichen Bereich nur in bestimmten Fällen und im Bereich des Kapitalvermögens (sowie künftig wohl auch im Bereich der Veräußerung von Immobilien) mit einem besonderen Steuersatz von 25% erfasst, während sie im betrieblichen Bereich – mit wenigen Ausnahmen – grundsätzlich zum normalen Tarif besteuert werden. Um eine übermäßige Besteuerung der bei einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe anfallenden zusammengeballten Einkünfte zu vermeiden, stehen unter bestimmten Voraussetzungen Begünstigungen zu, auf die später im Detail eingegangen wird.

Gewinne bzw Verluste aus der Betriebsveräußerung bzw –aufgabe zählen zu jener betrieblichen Einkunftsart, der der veräußerte oder aufgegebene Betrieb angehört hat (vgl die Verweise in § 21 Abs 2 Z 3, § 22 Z 5 und § 23 Z 3 EStG auf § 24 EStG). Allerdings wurden mit § 24 EStG sowie den besonderen Tarifvorschriften in § 37 EStG **Sonderbestimmungen** vorgesehen, die für die Betriebsveräußerung bzw –aufgabe von den allgemeinen Gewinnermittlungs- und Tarifvorschriften abweichende Bestimmungen vorsehen. Damit sollen die Besonderheiten der Gewinnermittlung bei diesen Vorgängen berücksichtigt werden. Die Gewinnermittlungsvorschrift des § 24 EStG hat gleichermaßen für natürliche Personen als auch für Körperschaften mit betrieblichen Einkünften Bedeutung. Die Tarifvorschrift des § 37 EStG ist allerdings nur für natürliche Personen anwendbar. Für Körperschaften kommt auch in den Fällen der Betriebsveräußerung bzw –aufgabe der allgemeine Tarif von 25% zum Tragen.

Einer **besonderen Tarifvorschrift** für natürliche Personen bedarf es deshalb, weil es durch die Betriebsveräußerung bzw –aufgabe regelmäßig zu einem zusammengeballten Anfall von Einkünften in einem Veranlagungszeitraum kommt. Durch den progressiven Tarif würden Veräußerungs- bzw Aufgabegewinne einer überdurchschnittlich hohen Besteuerung unterliegen. Zur Mäßigung der Progressionswirkung sieht § 24 EStG einen Freibetrag von

EUR 7.300,- vor, der auch für Körperschaften anwendbar ist. Alternativ sieht § 37 EStG eine Progressionsermäßigung bzw in bestimmten Fällen die Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes vor. Die jeweiligen Tarifbegünstigungen schließen einander aus.

Im Folgenden wird zunächst auf die **steuerlichen Folgen der Betriebsveräußerung** eingegangen. In weiterer Folge werden die **steuerlichen Folgen der Betriebsaufgabe** beschrieben. Daran schließt die Darstellung der **Besonderheiten** der Betriebsveräußerung bzw -aufgabe bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG (**Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen**) an. Zuletzt wird die **Betriebsveräußerung gegen Rente** behandelt. Durchwegs werden auch die **umsatzsteuerlichen Aspekte** mitberücksichtigt.

2. Betriebsveräußerung

a) Begriff der Betriebsveräußerung

§ 24 EStG ist ua auf die Veräußerung eines ganzen Betriebes sowie eines Teilbetriebes anwendbar. Als Veräußerung ist die **entgeltliche Übertragung** des Eigentums am Betrieb bzw Teilbetrieb zu verstehen. § 24 EStG ist damit nicht auf die unentgeltliche Übertragung von Betrieben bzw Teilbetrieben anwendbar (zB Betriebschenkung). In diesen Fällen kommt es zu keiner Aufdeckung der im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven, sondern es sind nach § 6 Z 9 lit a EStG vom Übernehmer die Buchwerte des Übertragenden fortzuführen. Bei teilentgeltlichen Vorgängen wird idR auf das Überwiegen abgestellt. Erreicht das Entgelt des Erwerbers nicht einmal die Hälfte des Verkehrswertes des übertragenen Vermögens, dann wird insgesamt von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen sein. Dabei wird aber auch das Verhältnis zwischen dem Übertragenden und dem Übernehmenden zu berücksichtigen sein. Unentgeltliche Übertragungen werden häufig bei Betriebsübertragungen zwischen nahen Angehörigen auftreten, während unter Fremden grundsätzlich davon auszugehen ist, dass Entgeltlichkeit vorliegt. Besonderheiten gelten bei der Übertragung gegen Renten.

Betriebsveräußerungen liegen nur dann vor, wenn die **wesentlichen Betriebsgrundlagen** übertragen werden. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen bei der Betriebsveräußerung in einem einheitlichen Vorgang an den Erwerber entgeltlich übertragen werden. Welche Betriebsmittel zu wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Abzustellen ist auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus. Eine Betriebsveräußerung wird dann vorliegen, wenn es dem Erwerber mit den übertragenen Betriebsmitteln möglich ist, die betriebliche Tätigkeit fortzusetzen. Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter an verschiedene Erwerber erfüllt

daher nicht den Tatbestand der Betriebsveräußerung. In diesem Fall kann eine Betriebsaufgabe vorliegen, wenn mit Verkauf einzelner Wirtschaftsgüter die betriebliche Tätigkeit eingestellt wird. Hingegen ist es für den Tatbestand der Betriebsveräußerung nicht schädlich, wenn einzelne Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übernommen werden, sofern die wesentlichen Betriebsgrundlagen entgeltlich übertragen werden.

Eine Teilbetriebsveräußerung liegt vor, wenn alle **wesentlichen Grundlagen eines Teilbetriebs** in einem einheitlichen Vorgang entgeltlich übertragen werden. Bei einem Teilbetrieb handelt es sich um einen organisch in sich geschlossenen Betriebsteil, der mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet ist und es durch seine organische Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzuführen. Wesentliches Kriterium für die Teilbetriebseigenschaft ist somit die eigenständige Lebensfähigkeit des übertragenen Betriebsteils, wobei bei der Qualifikation auf die Verhältnisse beim Veräußerer und nicht beim Erwerber abzustellen ist.

b) Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Nach § 24 Abs 2 EStG ist der **Veräußerungsgewinn** der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG zu ermitteln. Der Veräußerungsgewinn wird daher immer nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs ermittelt. Daher ist bei der Veräußerung eines Betriebes, dessen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelt wurde, immer eine Übergangsgewinnermittlung vorgeschaltet (vgl dazu unten 4.).

In technischer Hinsicht bestehen zwei Möglichkeiten der Ermittlung des Veräußerungsgewinns (**Brutto- und Nettomethode**). Bei der Nettomethode wird dem Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten der Buchwert des Eigenkapitals des veräußerten (Teil-) Betriebs gegenübergestellt. Bei der Bruttomethode werden dem Veräußerungserlös zunächst die vom Erwerber übernommenen Verbindlichkeiten und Rückstellungen zu Buchwerten hinzugerechnet (=Gesamterlös für den veräußerten Betrieb). Danach werden die Veräußerungskosten sowie der Buchwert der übertragenen Aktiva abgezogen. Beide Methoden führen zum selben Ergebnis. Hinsichtlich der ins Privatvermögen übernommenen Einzelwirtschaftsgüter ist folgendermaßen vorzugehen: Bei beiden Methoden ist grundsätzlich der gemeine Wert der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter dem Veräußerungserlös hinzuzurechnen. Zu beachten ist allerdings, dass § 24 Abs 3 iVm § 6 Z 4 EStG **Grund und Boden mit dem Buchwert** entnommen wird, sofern

sich dieser weder im Umlaufvermögen des Betriebs befindet noch der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt (zB bei Immobilienleasinggesellschaften oder Immobilienprojektentwicklungsgesellschaften der Fall). Ins Privatvermögen überführte **Gebäude** sind hingegen mit ihrem **gemeinen Wert** anzusetzen. Vom Veräußerer **nicht übertragene Verbindlichkeiten** sind **nur bei der Nettomethode** mit ihrem Buchwert abzuziehen.

Hinsichtlich der im veräußerten (Teil-)Betrieb gebildeten **unversteuerten Rücklagen** ist festzuhalten, dass diese anlässlich der Veräußerung in den letzten laufenden Gewinn steuerwirksam aufzulösen sind, womit steuerliche Begünstigungen für Veräußerungsgewinne für die Auflösung der unversteuerten Rücklagen nicht wirksam werden können. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Anwendung der Nettomethode ist darauf zu achten, dass das buchmäßige Eigenkapital um die anlässlich der Veräußerung aufgelösten unversteuerten Rücklagen zu erhöhen ist, um eine zweimalige Nachversteuerung zu verhindern.

Aus dem oben Gesagten ergeben sich folgende **Schemen für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns**:

Nettomethode:

$$\begin{array}{l}
 \text{Veräußerungserlös} \\
 + \text{ gemeiner Wert der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter} \\
 - \text{ Buchwert der nicht vom Erwerber übernommenen Verbindlichkeiten} \\
 - \text{ Veräußerungskosten} \\
 - \text{ Buchwert des Eigenkapitals (inkl anlässlich der Veräußerung aufzulösender} \\
 \text{unversteuerter Rücklagen)} \\
 \hline
 = \text{ Veräußerungsgewinn}
 \end{array}$$

Bruttomethode:

$$\begin{array}{l}
 \text{Veräußerungserlös} \\
 + \text{ gemeiner Wert der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter} \\
 + \text{ zu Buchwerten übernommene Verbindlichkeiten bzw Rückstellungen} \\
 - \text{ Veräußerungskosten} \\
 - \text{ Buchwert der Aktiva} \\
 \hline
 = \text{ Veräußerungsgewinn}
 \end{array}$$

Weitere Besonderheiten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns gelten für § 4 Abs 1 bzw 3 EStG-Ermittler, denn nach § 4 Abs 1 EStG blieben bis zum 31.3.2012 bei der Gewinnermittlung **Wertänderungen des Grund und Bodens**, der zum Anlagevermögen gehört, außer Ansatz. Waren stille Reserven aus solchem Grund und Boden am 31.3.2012 nicht mehr steuerhängig, weil zu diesem Zeitpunkt auch die meist 10-jährige Spekulationsfrist nach § 30 EStG aF bereits abgelaufen war, kann nach § 4 Abs 3a Z 3 lit a iVm § 30 Abs 4 EStG jeweils idgF der Veräußerungsgewinn für den Grund und Boden pauschal ermittelt werden, indem dieser mit 14% des Veräußerungserlöses angenommen wird (bei nach dem 31.12.1987 umgewidmetem Grund und Boden mit 60% des Veräußerungserlöses). Weiters kann sich eine Steuerpflicht aus § 29 Z 1 EStG ergeben, wenn der (Teil-)Betrieb gegen Rente veräußert wird.

Aus **umsatzsteuerlicher Sicht** ist die Betriebsveräußerung eine Leistung, die grundsätzlich Umsatzsteuerpflicht auslöst. Diesbezüglich ist § 4 Abs 7 UStG über die **Geschäftsveräußerung** zu beachten. Danach ist als Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten) heranzuziehen. Die Befreiungsvorschriften bleiben unberührt. Die vom Erwerber übernommenen Schulden können nicht abgezogen werden. Das umsatzsteuerliche Entgelt besteht somit nicht nur aus dem empfangenen Veräußerungserlös, sondern auch aus den übernommenen Verbindlichkeiten und Rückstellungen. In weiterer Folge ist das so ermittelte Entgelt auf die übertragenen Wirtschaftsgüter (Aktiva) aufzuteilen, wobei sowohl Steuerbefreiungen, der ermäßigte Steuersatz als auch der Normalsteuersatz zur Anwendung kommen können. Werden zB Forderungen oder Bargeld übertragen, dann besteht Umsatzsteuerfreiheit. Der ermäßigte Steuersatz kommt zB bei der Übertragung von Lebensmittelvorräten zur Anwendung. Nach § 17 Abs 7 UStG ist bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen zwingend die Sollbesteuerung anzuwenden (Versteuerung nach vereinbarten Entgelten).

c) Begünstigungen

Wie bereits einleitend erwähnt, sieht § 24 Abs 4 EStG einen **Freibetrag** von EUR 7.300,- bei der Veräußerung eines ganzen Betriebes vor. Wird nur ein Teilbetrieb veräußert, steht ein entsprechender Teil des Freibetrages zu. Nach Rz 5691 der EStR 2000 bildet das Verhältnis der Teilwerte des Teilbetriebes zu den Teilwerten des gesamten Betriebs den Aufteilungsmaßstab. Hilfsweise kann auch das Verhältnis der Buchwerte herangezogen werden. Der Freibetrag wird vom ermittelten Veräußerungsgewinn abgezogen und kürzt somit die Einkünfte, die der Besteuerung unterliegen.

Der Freibetrag steht allerdings nur dann zu, wenn nicht von der Progressionsermäßigung bzw vom Halbsteuersatz des § 37 EStG Gebrauch gemacht wird, und der Veräußerungsgewinn in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen ist (zusammengeballtes Anfallen von Einkünften). Das ist idR der Fall, weil der Veräußerungsgewinn jedenfalls mittels Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist (Sollprinzip). Demnach führt auch eine **Veräußerung gegen Raten** zu einer Erfassung des Veräußerungsgewinns in einem Veranlagungszeitraum, wobei bei Unverzinslichkeit oder Niedrigverzinsung der Kaufpreisforderung diese allenfalls auf den Barwert abzuzinsen ist. Keine Erfassung in einem Veranlagungszeitraum findet allerdings statt, wenn der Betrieb gegen Leibrente veräußert wird, weil die Höhe des Veräußerungsgewinns von einem aleatorischen Element (Lebensdauer des Rentenberechtigten) abhängig ist.

Als Alternative hat der Veräußerer unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit von der **Progressionsermäßigung** des § 37 Abs 2 Z 1 EStG Gebrauch zu machen. Danach sind auf Antrag des Steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem die Veräußerung zuzurechnen ist, gleichmäßig auf drei Jahre verteilt anzusetzen, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang **sieben Jahre** verstrichen sind. Die Zielsetzung der Vorschrift besteht in einer Milderung der Progressionswirkung bei einem zusammengeballten Anfall von außerordentlichen Einkünften. Ob durch die Verteilung auf drei Veranlagungszeiträume tatsächlich eine merkliche Progressionsminderung eintritt, hängt von der Höhe der übrigen Einkünfte ab. Sie wird vor allem dann von Bedeutung sein, wenn der Veräußerer in den Folgejahren nach der Veräußerung keine oder nur vergleichsweise geringe Einkünfte bezieht. Was allerdings jedenfalls eintritt, ist ein Steuerstundungs- und damit ein Zinseffekt. Bei Inanspruchnahme der Progressionsermäßigung steht der Freibetrag des § 24 Abs 4 EStG nicht zu.

Nach § 37 Abs 5 EStG ist in bestimmten Fällen der **Veräußerungsgewinn** iSd § 24 EStG auf Antrag mit dem **halben Durchschnittssteuersatz zu versteuern**. Eine Antragstellung ist in folgenden Fällen möglich:

- Der Steuerpflichtige ist **gestorben** und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.
- Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß **erwerbsunfähig**, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Zum Nachweis dieser Voraussetzung ist entweder ein medizinisches Gutachten

oder eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger beizubringen.

- Der Steuerpflichtige hat das **60. Lebensjahr vollendet** und **stellt seine Erwerbstätigkeit ein**. Eine Erwerbstätigkeit iSd Bestimmung liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten EUR 22.000,- und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten EUR 730,- im Kalenderjahr nicht übersteigen. Im Erkenntnis des VwGH vom 4.6.2008 (2003/13/0077 RdW 2008, 477) kam dieser zum Ergebnis, dass ein lediglich vermögensbeteiligter unechter stiller Gesellschafter, der nicht an der Geschäftsführung der stillen Gesellschaft beteiligt ist, seine Erwerbstätigkeit in Bezug auf die unechte stille Beteiligung nicht einstellen kann und daher die Halbsatzbegünstigung nicht zusteht. Dieses Erkenntnis hat wohl auch Bedeutung für Kommanditisten, die nicht an der Geschäftsführung der KG beteiligt sind. Das Erkenntnis ist auf Kritik gestoßen, da dieses Ergebnis vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt war (vgl. *Doralt*, VwGH benachteiligt Kommanditgesellschaften, RdW 2008, 607 f).

In jedem der oa drei Fälle müssen seit der Eröffnung des Betriebs oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang mindestens **sieben Jahre** verstrichen sein.

Sind im Veräußerungs- oder Aufgabegewinn **Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken** (Grund und Boden, Gebäude) enthalten, dann ist zu beachten, dass diese nach § 30a Abs 3 EStG einer besonderen **Besteuerung von 25%** unterliegen, außer

- das Grundstück ist dem Umlaufvermögen zuzurechnen gewesen oder
- der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit lag oder liegt in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken oder
- soweit der Buchwert durch eine vor dem 1.4.2012 vorgenommene Teilwertabschreibung gemindert ist oder
- soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1.4.2012 aufgedeckt worden sind.

Ist auf den Grundstücksveräußerungsgewinn der besondere Steuersatz von 25% anzuwenden (auch bei Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs 4 EStG für Grund und Boden), ist dieser aus dem Veräußerungsgewinn auszuschneiden. Die Begünstigungen der §§ 24 Abs 4, 37 Abs 2 Z 1 und Abs 5 EStG erstrecken sich dann nur auf den um den Grundstücksveräußerungsgewinn reduzierten Veräußerungsgewinn. Auf die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% kann allerdings auch verzichtet werden und zur Regelbesteuerung optiert werden. In diesem Fall sind die Begünstigungen auf den gesamten Veräußerungsgewinn inkl Grundstücksveräußerungsgewinn anzuwenden (vgl. Rz 5691a und 7310a EStR 2000). Eine Option zur Regelbesteuerung wird sich in diesen Fällen

insbesondere dann empfehlen, wenn bei Anwendbarkeit des Halbesteuersatzes nach § 37 Abs 5 EStG der halbe Durchschnittssteuersatz geringer als 25% ist.

d) Steuerliche Folgen beim Erwerb

Bei einem entgeltlichen Erwerb eines (Teil-)Betriebes sind die erworbenen Wirtschaftsgüter vom Erwerber nach § 6 Z 8 lit b EStG mit den **Anschaffungskosten** anzusetzen. Da beim Betriebserwerb häufig nicht ein Preis für die einzelnen Wirtschaftsgüter angesetzt wird, sondern ein Gesamtpreis bezahlt wird, ergibt sich die Notwendigkeit der Aufteilung des Kaufpreises auf die Wirtschaftsgüter des erworbenen Betriebes. Die Aufteilung hat dabei nach Maßgabe der Teilwerte zu erfolgen.

In den meisten Fällen entspricht allerdings die Summe der Teilwerte der erworbenen Wirtschaftsgüter nicht dem Gesamtpreis. Sofern dieser höher ist, ist der nicht zuordenbare Teil des Kaufpreises als **Firmenwert (good will)** auszuweisen. Es sind allerdings auch Fälle denkbar, in denen der Kaufpreis niedriger ist als die Summe der Teilwerte. Dabei kommt es zu einem **negativen Firmenwert (bad will)**, der meist auf negative Ertragsprognosen des übernommenen Betriebes zurückzuführen ist.

Nach § 6 Z 1 EStG gilt der derivative **Firmenwert bei einem land- und forstwirtschaftlichen bzw bei einem Gewerbebetrieb** als abnutzbares Anlagevermögen und ist daher nicht bereits im Jahr des Erwerbs als Aufwand absetzbar, sondern zu aktivieren. Nach § 8 Abs 3 EStG ist der Firmenwert aus diesen Betrieben zwingend auf 15 Jahre abzuschreiben. Im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ist für den Firmenwert auch der Ausdruck Praxiswert gebräuchlich, wobei es für diesen keine gesetzlich festgelegte Nutzungsdauer gibt. Die Abnutzbarkeit des **Praxiswertes** hängt nach Ansicht der Finanzverwaltung davon ab, ob der bisherige Betriebsinhaber weiter im Betrieb beschäftigt ist. Sofern dies der Fall ist, soll keine Abnutzbarkeit gegeben sein, jedoch bestehen keine Bedenken, wenn eine Abschreibung auf 15 Jahre vorgenommen wird (vgl Rz 3190 EStR 2000). Sofern der bisherige Betriebsinhaber nicht weiter mitarbeitet, kann eine Abschreibung auf 3 bis 5 Jahre vorgenommen werden (vgl Rz 3189 EStR 2000).

Der **negative Firmenwert** darf nicht passiviert werden, sondern es ist eine entsprechende Kürzung der Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter vorzunehmen. Es sind die Teilwerte jener Wirtschaftsgüter, bei denen ein Bewertungsspielraum besteht und stille Reserven vermutet werden können, soweit zu kürzen, dass die Summe der Aktiven mit den tatsächlichen Anschaffungskosten übereinstimmt.

Das bilanzielle Schicksal der übrigen Wirtschaftsgüter hängt von deren Zweckbestimmung und Beschaffenheit ab. Abnutzbares Anlagevermögen ist auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben. Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen bleiben zunächst mit den Anschaffungskosten stehen. Lediglich bei Wertminderungen sind Abschreibungen auf den gesunkenen Teilwert möglich bzw bei § 5 EStG-Ermittlern entsprechend den unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften zwingend vorzunehmen. Gänzlich auszubuchen sind sie nur im Fall ihres Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen.

Sofern der Erwerber seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG durch **Einnahmen/Ausgaben-Rechnung** ermittelt, sind die auf das Umlaufvermögen entfallenden Anschaffungskosten sofort als Betriebsausgaben abzugsfähig. Lediglich das Anlagevermögen ist nicht sofort absetzbar, sondern zu „aktivieren“ und im Falle von abnutzbarem Anlagevermögen auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Eine **Übertragung stiller Reserven** iSd § 12 EStG auf die erworbenen Anlagegüter des (Teil-)Betriebes ist **nicht möglich**.

3. Betriebsaufgabe

a) Begriff der Betriebsaufgabe

Unter Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG versteht man die **Zerschlagung einer betrieblichen Einheit** in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört. Die Zerschlagung kann durch Stilllegung der betrieblichen Einheit mit der Überführung in das Privatvermögen, durch Übertragung des Betriebsvermögens an verschiedene Erwerber oder durch eine Mischung dieser Vorgänge erfolgen. Die Zerschlagung muss dabei die wesentlichen Grundlagen der betrieblichen Einheit treffen und in einem einheitlichen Vorgang vor sich gehen. Kein Fall der Aufgabe liegt im Falle der über längere Zeit erfolgenden Abwicklung eines Betriebes vor. Der Aufgabezeitraum beginnt mit dem Setzen der Aufgabehandlungen. Er endet mit dem Abschluss der Veräußerung bzw Überführung ins Privatvermögen der wesentlichen Betriebsgrundlagen, dh mit der Veräußerung bzw Überführung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlagen. Ob eine Betriebsaufgabe vorliegt, ist für die Anwendung der steuerlichen Begünstigung des § 24 Abs 4, § 37 Abs 2 Z 1 und § 37 Abs 5 EStG von Bedeutung. Die Unterscheidung zwischen Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung hat ausschließlich Bedeutung für die Anwendung des § 24 Abs 6 EStG (begünstigte Übernahme von Gebäuden in das Privatvermögen).

Entsprechendes gilt bei der Aufgabe eines Teilbetriebes. Hinsichtlich des Teilbetriebsbegriffs wird auf die Ausführungen unter 2.a) verwiesen.

b) Ermittlung des Aufgabegewinns

Wie bei der Betriebsaufgabe sind vor der Ermittlung des Aufgabegewinns zunächst die **unversteuerten Rücklagen** steuerwirksam aufzulösen und als Bestandteil des letzten laufenden Gewinns zu versteuern. Nach § 24 Abs 3 EStG sind die einzeln veräußerten Wirtschaftsgüter mit ihren Veräußerungserlösen anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Die Ermittlung des Aufgabegewinns setzt sich demnach aus folgenden Komponenten zusammen:

| | |
|---|--|
| Veräußerungserlös der veräußerten Wirtschaftsgüter | |
| + gemeiner Wert der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter | |
| - Buchwert der Aktiva | |
| - Aufgabekosten | |
| <hr style="border: 1px solid black;"/> | |
| = Aufgabegewinn | |

Hinsichtlich der **Erfassung von Gewinn aus der Veräußerung von Grundstücken** gelten die Ausführungen zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns sinngemäß. Zu beachten ist, dass bei einer Überführung von Grundstücken ins Privatvermögen anlässlich der Betriebsaufgabe der **Grund und Boden mit dem Buchwert** zu erfassen ist und es daher zu keiner steuerwirksamen Aufdeckung stiller Reserven im Grund und Boden kommt. **Gebäude** werden hingegen mit ihrem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Aufgabe ins Privatvermögen überführt, weshalb **stille Reserven in Gebäuden grundsätzlich steuerwirksam aufgedeckt werden**, wobei bei Vorliegen der Voraussetzungen der besondere Steuersatz von 25% angewendet werden kann.

Eine Besonderheit für bei der Überführung von Gebäuden bei Aufgabevorgängen beinhaltet die Bestimmung des § 24 Abs 6 EStG. Wird der **Betrieb aufgegeben** und werden aus diesem Anlass **Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen**, so **unterbleibt** auf Antrag die **Erfassung** der darauf entfallenden **stillen Reserven**. Voraussetzung ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebs der **Hauptwohnsitz** des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude **keine stillen Reserven übertragen** worden sind und **einer der folgenden Fälle** vorliegt:

- Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst.
- Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Zum Nachweis dieser Voraussetzung ist entweder ein medizinisches Gutachten oder eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger beizubringen.
- Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit iSd Bestimmung liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten EUR 22.000,- und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten EUR 730,- im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Wird das **Gebäude** (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger (zB Geschenknahmer, Erbe) **zur Erzielung von Einkünften verwendet**, ist sein **steuerlicher Wertansatz** um die **unversteuerten stillen Reserven zu kürzen**. Diese Kürzung hat zur Folge, dass die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung um die stille Reserve im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gekürzt wird und damit im Wege einer geringeren Abschreibung eine Nachversteuerung der stillen Reserve eintritt.

Wird das **Gebäude** (der Gebäudeteil) **innerhalb von fünf Jahren** nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger **veräußert**, gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO, das beim Steuerpflichtigen zur Erfassung der stillen Reserven höchstens im Umfang der im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bestehenden stillen Reserven führt. Die zu erfassenden **stillen Reserven sind als Aufgabegewinn zu versteuern**. Bei **Betriebsaufgaben nach dem 31.3.2012** sind die stillen Reserven mit dem **besonderen Steuersatz von 25%** nach zu erfassen (vgl Rz 5714 ff EStR 2000). Wurde das Gebäude (der Gebäudeteil) vor der Veräußerung bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven wieder zu erhöhen, damit keine Doppelbesteuerung von stillen Reserven eintritt. Liegt der Veräußerungserlös für das Gebäude über dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, dann gilt die Differenz zwischen Veräußerungserlös und gemeinem Wert als Gewinn aus einer privaten Grundstücksveräußerung, der nach nunmehr neuer Rechtslage jedenfalls steuerpflichtig ist, es sei denn, es kann zB die Hauptwohnsitzbefreiung angewendet werden. Besteht Steuerpflicht, kommt der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung.

§ 24 Abs 6 EStG hat vor allem für **gemischt genutzte Gebäude** Bedeutung, die während der betrieblichen Tätigkeit sowohl als Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen als auch als Betriebsgebäude gedient haben. Entsprechend dem Aufteilungsgebot bei Gebäuden in einen betrieblichen und privaten Teil, kommt die Ausnahme von der Erfassung stiller Reserven nur für den betrieblich genutzten Gebäudeteil in Betracht. Sofern die betriebliche Nutzung von untergeordneter Bedeutung ist (kleiner 20%), kann die Befreiung überhaupt nicht zum Zug kommen, weil das ganze Gebäude dem Privatvermögen zugehört. In den umgekehrten Fällen bei untergeordneter Privatnutzung kann die Befreiung für das gesamte Gebäude zur Anwendung kommen.

Aus **umsatzsteuerlicher Sicht** ist anzumerken, dass bei der Betriebsaufgabe eine Entnahme von Gegenständen des Unternehmens in die Privatsphäre erfolgt. Derartige Vorgänge sind nach § 3 Abs 2 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Dabei ist allerdings zu beachten, dass eine Besteuerung grundsätzlich nur dann ausgelöst wird, wenn die ins Privatvermögen überführten Gegenstände oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Als Bemessungsgrundlage sind nach § 4 Abs 8 UStG der Einkaufspreis samt Nebenkosten bzw die Selbstkosten (Wiederbeschaffungspreis) im Zeitpunkt der Entnahme heranzuziehen. Auch hier ist die Anwendung von Steuerbefreiungen bzw des ermäßigten und des normalen Steuersatzes je nach Art des Gegenstandes zu beachten. Für veräußerte Gegenstände bzw Rechte gelten die allgemeinen Grundsätze über die Besteuerung von Lieferungen bzw sonstigen Leistungen. Demnach bildet in diesen Fällen das Entgelt die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

c) Begünstigungen

Hinsichtlich der Begünstigungen wird auf die Ausführungen unter 2.c) verwiesen, die sinngemäß auch für Aufgabegewinne gelten.

Der **halbe Durchschnittssteuersatz** kommt nach § 37 Abs 5 EStG vor allem dann zur Anwendung, wenn der Betrieb aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist. Die 7-Jahresfrist gilt auch in diesen Fällen. Eine Betriebsaufgabe aus Anlass des Todes des Steuerpflichtigen kommt dann in Betracht, wenn es den Erben aufgrund der persönlichen Bindung des Betriebs an die Tätigkeit und die höchstpersönlichen Fähigkeiten des verstorbenen Steuerpflichtigen nicht möglich ist, den Betrieb fortzuführen. Dies wird vor allem bei den selbständigen Tätigkeiten iSd § 22 EStG der Fall sein (zB Schriftsteller).

4. Betriebsveräußerung bzw –aufgabe durch Einnahmen/Ausgaben-Rechner

a) Zwingender Wechsel der Gewinnermittlung

Wie bereits oben erwähnt, haben § 4 Abs 3 EStG-Gewinnermittler (Einnahmen/Ausgaben-Rechner) anlässlich der Betriebsveräußerung bzw -aufgabe auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich überzugehen, bevor der Veräußerungs- bzw Aufgabegewinn ermittelt wird. Der **Übergang der Gewinnermittlung** erfolgt dabei nach den Regeln des § 4 Abs 10 EStG. Danach ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht doppelt oder nicht berücksichtigt werden.

Beim Übergang von der Gewinnermittlung von § 4 Abs 3 auf § 4 Abs 1 EStG ist zu berücksichtigen, dass bei der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung das **Zufluss/Abfluss-Prinzip** zur Anwendung kommt, während beim Betriebsvermögensvergleich das Prinzip der **wirtschaftlichen Zurechnung** gilt. Die Anschaffung von Umlaufvermögen durch einen Einnahmen/Ausgaben-Rechner führt im Zeitpunkt des Abflusses zu einer Betriebsausgabe, während beim Betriebsvermögensvergleich eine Aktivierung vorzunehmen ist, die im Zeitpunkt der Anschaffung bzw Bezahlung zu keiner Gewinnauswirkung führt. Die Erbringung von Leistungen führt beim Einnahmen/Ausgaben-Rechner im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts zu einer Betriebseinnahme, während beim Betriebsvermögensvergleich bereits der Übergang der Preisgefahr eine Betriebseinnahme auslöst, auch wenn die Vereinnahmung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Im Bereich des Anlagevermögens bestehen zwischen Einnahmen/Ausgaben-Rechnung und Betriebsvermögensvergleich grundsätzlich keine Unterschiede, weil auch der Einnahmen/Ausgaben-Rechner die Anschaffung von Anlagevermögen nicht sofort als Betriebsausgabe geltend machen kann.

Zur Ermittlung des Übergangsgewinns bzw –verlusts ist es erforderlich, dass der Einnahmen/Ausgaben-Rechner ein **Inventar zum Übergangszeitpunkt** aufstellt und daraus eine Bilanz nach den Grundsätzen des § 4 Abs 1 EStG ableitet. Das Anlagevermögen ist aus dem auch von § 4 Abs 3 EStG-Ermittlern zu führenden Anlagespiegel ableitbar. Bei der Ermittlung des Übergangsgewinns bzw –verlusts ist das **Umlaufvermögen** als entsprechender **Zuschlag** zu berücksichtigen, weil sich die Anschaffung von Vorräten bereits gewinnmindernd niedergeschlagen hat bzw Forderungen aus erbrachten Leistungen noch nicht gewinnerhöhend ausgewirkt haben. **Verbindlichkeiten** sind hingegen als **Abschlag** zu berücksichtigen. Ausnahmen bestehen lediglich für die **Geldkonten**, wie gegebene und genomene Darlehen bzw Kredite, Bargeld, Bankguthaben etc, weil sich diese bei der

Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ebensowenig wie beim Betriebsvermögensvergleich auf den Gewinn ausgewirkt haben bzw werden.

Hinsichtlich der Berücksichtigung der **Umsatzsteuerzahllast bzw –gutschrift** beim Übergang ist zu unterscheiden, ob es sich beim Einnahmen/Ausgaben-Rechner um einen Brutto- oder Nettorechner gehandelt hat. Beim Bruttorechner sind die (Waren-)Forderungen und (Waren-)Schulden brutto anzusetzen und demnach die Umsatzsteuerzahllast als Abschlag und die Umsatzsteuergutschrift als Zuschlag zu berücksichtigen. Beim Nettorechner ist die Umsatzsteuer beim Übergang hingegen gänzlich außer Ansatz zu lassen. Forderungen und Schulden sind demnach netto als Zu- oder Abschlag zu berücksichtigen. Die Umsatzsteuerzahllast bzw –gutschrift verändert das Übergangsergebnis nicht.

Bilanzpositionen, die auch beim § 4 Abs 1 EStG-Ermittler wahlweise gebildet werden können, wie **Rückstellungen** und **Rechnungsabgrenzungsposten**, können beim Übergang als Zu- bzw Abschlag berücksichtigt werden, es besteht allerdings keine Verpflichtung dazu.

b) Behandlung des Übergangsgewinns bzw –verlusts

Nach § 4 Abs 10 Z 1 EStG sind Übergangsgewinne bzw –verluste anlässlich der Veräußerung oder Aufgabe eines (Teil-)Betriebs **beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraums** vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen. Gleiches gilt für offene Siebentel, die aus der Ermittlung eines Übergangsverlustes in einem früheren Gewinnermittlungszeitraum resultieren. Demnach sind Übergangsgewinne bzw –verluste anlässlich der (Teil-) Betriebsveräußerung oder –aufgabe dem letzten laufenden Gewinn bzw Verlust zuzuschlagen bzw von ihm abzuziehen.

Eine **Begünstigung für den Übergangsgewinn** anlässlich der Betriebsveräußerung bzw –aufgabe besteht nur dann, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des § 37 Abs 5 EStG erfüllt. Demnach ist der Übergangsgewinn auf Antrag mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu versteuern, wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt, oder gestorben oder wegen körperlicher oder geistiger Behinderung erwerbsunfähig wird. Zudem müssen seit der Eröffnung des Betriebs oder dem letzten entgeltlichen Erwerb sieben Jahre verstrichen sein.

5. Betriebsveräußerung gegen Rente

a) Kaufpreis-, Versorgungs- und Unterhaltsrente

Bei der Betriebsveräußerung gegen Rente ist für die steuerlichen Folgen zu unterscheiden, um welche Form der Rente es sich handelt. Im Steuerrecht unterscheidet man zwischen der Kaufpreisrente, der Versorgungsrente und der Unterhaltsrente.

Eine **Kaufpreisrente** liegt vor, wenn der versicherungsmathematische Wert der Rentenleistungen in einem angemessenen Verhältnis zum Wert des gegen Rente übertragenen Vermögens steht. Das Vorliegen einer Kaufpreisrente setzt somit eine Äquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Bei der Veräußerung eines Betriebs gegen Rente ist eine Kaufpreis- bzw Gegenleistungsrente anzunehmen, wenn der versicherungsmathematische Wert der Rente zwischen 75% und 125% des Verkehrswertes des Betriebsvermögens liegt.

Eine **Versorgungsrente** liegt vor, wenn der Wert der Rente weniger als 75% bzw mehr als 125% des Wertes des Betriebsvermögens entspricht. In diesen Fällen wird davon ausgegangen, dass Leistung und Gegenleistung nicht zu einem äquivalenten Austausch von Leistungen führen sollen, sondern die Versorgung des bisherigen Betriebsinhabers bzw des Erwerbers im Vordergrund steht.

Stehen der Wert der Rente und der Wert des Betriebes in einem so auffallenden Missverhältnis, dass der Wert des Betriebs nicht einmal mehr die Hälfte des Wertes der Rente erreicht, dann liegt eine **Unterhaltsrente** vor. Diese ist demnach immer dann gegeben, wenn der Wert der Rente mehr als 200% des Wertes des Betriebes erreicht.

b) Steuerliche Folgen der Kaufpreisrente

Die steuerlichen Folgen einer Kaufpreisrente orientieren sich an jenen über die Betriebsveräußerung. Da Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis stehen, liegt eine **entgeltliche Betriebsveräußerung** iSd § 24 EStG vor. Es ist demnach der Veräußerungserlös dem Buchwert des Betriebsvermögens gegenüberzustellen und das Veräußerungsergebnis zu ermitteln. Eine Besonderheit besteht allerdings darin, dass das Veräußerungsergebnis nicht in einem Veranlagungszeitraum, sondern in mehreren Veranlagungszeiträumen anfällt, weil eine Rente von der Lebensdauer des Rentenberechtigten abhängig ist und demnach erst bei dessen Tod die tatsächliche Höhe des Veräußerungsergebnisses feststeht. Steuerpflicht für die Veräußerung des Betriebes tritt

demnach erst in jenem Veranlagungszeitraum und in den Folgezeiträumen ein, in denen die Rentenzahlungen den Buchwert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Veräußerung übersteigen. Werden nicht nur Rentenzahlungen, sondern auch eine Einmalzahlung geleistet, dann sind Einmalzahlung und Rentenzahlungen bei der Ermittlung des Eintritts der Steuerpflicht zusammenzurechnen. Die den Buchwert übersteigenden Zahlungen sind als nachträgliche Betriebseinnahmen als Einkünfte aus der Einkunftsart, der der veräußerte Betrieb angehört hat, zu versteuern.

Begünstigungen sind für Veräußerungsgewinne, die sich aus Kaufpreisrentenzahlungen ergeben, nach § 37 Abs 7 EStG **nicht vorgesehen**, denn es fehlt in diesen Fällen an einem zusammengeballten Anfall von Einkünften. Es stehen weder der Freibetrag nach § 24 Abs 4 EStG noch die Progressionsermäßigung bzw der Halbsatz nach § 37 EStG zu.

Zu beachten ist zudem, dass bei einer Betriebsveräußerung gegen Rente, bei der im Veräußerungsgewinn auch Gewinne aus Grundstücksveräußerungen enthalten sind, nach § 30a Abs 4 EStG der **besondere Steuersatz von 25% auf den Grundstücksveräußerungsgewinn nicht angewendet werden kann**.

Der **Erwerber** hat die erworbenen Wirtschaftsgüter inklusive eines allfälligen Firmenwerts entsprechend der Regelung des § 6 Z 8 lit b EStG zu **Anschaffungskosten** zu bilanzieren. Die **Rentenverpflichtung** ist mit ihrem **versicherungsmathematischen Wert** als Betriebsschuld zu passivieren. Die laufenden Rentenzahlungen stellen Betriebsausgaben dar und mindern den Gewinn. Zu jedem Bilanzstichtag ist die passivierte Rentenverpflichtung neu zu bewerten und der Differenzbetrag zum Buchwert gewinnerhöhend aufzulösen bzw – bei einem ausnahmsweisen Anstieg der Rentenverpflichtung – gewinnmindernd zu erhöhen. Der Saldo aus den laufenden Rentenzahlungen und des Absinkens der Rentenverpflichtung stellt gleichsam die im Effekt gewinnmindernde Zinskomponente der Rentenzahlungen dar.

Sofern der **Erwerber** seinen **Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG** ermittelt, sind die Rentenzahlungen aufzuteilen. Jener Teil der Rentenzahlungen, der auf das erworbene Umlaufvermögen entfällt, ist im Zeitpunkt der Verausgabung als Betriebsausgabe abzugsfähig. Jener Teil der Rentenzahlungen, der auf die Anschaffung von Anlagevermögen entfällt, ist erst dann abzugsfähig, wenn die Rentenzahlungen den nach § 16 BewG kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtungen übersteigen.

Aus **umsatzsteuerlicher Sicht** stellt die Übertragung eines Betriebes gegen Kaufpreisrente einen entgeltlichen Vorgang dar, der nach dem Leistungstatbestand steuerbar ist. Die Versteuerung hat nach dem Sollprinzip zu erfolgen, wobei als Bemessungsgrundlage neben

den übernommenen Verbindlichkeiten der nach § 16 BewG kapitalisierte Wert der Rentenverpflichtung heranzuziehen ist. Ansonsten gelten die Ausführungen zur Betriebsveräußerung sinngemäß.

c) Steuerliche Folgen der Versorgungsrente

Im Fall des Vorliegens einer Versorgungsrente stehen Leistung und Gegenleistung bereits soweit in einem Missverhältnis, dass die Bestimmungen über die entgeltliche Betriebsveräußerung nicht mehr zur Anwendung kommen. Vielmehr ist von einem **unentgeltlichen Betriebsübergang** auszugehen, der beim Übertragenden zu keiner Gewinnrealisierung führt und beim Erwerber nach § 6 Z 9 lit a EStG die **Buchwertfortführung** zur Folge hat. § 24 EStG ist daher beim Übertragenden nicht anwendbar. Ebenso kann der Erwerber keine Neubewertung des übernommenen Betriebsvermögens vornehmen.

Jedoch bleiben in den Fällen der Übertragung eines Betriebes gegen Versorgungsrente die Rentenzahlungen steuerlich nicht unberücksichtigt. In den regelmäßigen Fällen des Vorliegens einer außerbetrieblich veranlassten Versorgungsrente kann der Erwerber die **Rentenzahlungen** sofort als **Sonderausgabe** nach § 18 Abs 1 Z 1 EStG absetzen. Beim Übertragenden liegen dagegen **sonstige Einkünfte** iSd § 29 Z 1 EStG vor.

In Ausnahmefällen können die Rentenzahlungen betrieblich veranlasst sein. Das ist zB dann der Fall, wenn die Renten einem besonders verdienstvollen Betriebsinhaber in Anerkennung seiner Leistungen gezahlt werden und ihnen damit ein pensionsähnlicher Charakter zukommt. Dann spricht man von einer **betrieblichen Versorgungsrente**. Die Rentenzahlungen führen in diesen Fällen zu Betriebsausgaben beim Erwerber und stellen beim Rentenberechtigten nachträgliche betriebliche Einkünfte iSd § 32 EStG dar.

Aus **umsatzsteuerlicher Sicht** wird ebenfalls von einer unentgeltlichen Betriebsübertragung auszugehen und daher eine Entnahme von Gegenständen des Unternehmens in die Privatsphäre anzunehmen sein. Es gelten die Ausführungen zur Betriebsaufgabe sinngemäß. Zu beachten ist, dass nach § 12 Abs 15 UStG der Übertragende die auf die Entnahme von Gegenständen entfallende Steuer dem Erwerber gesondert in Rechnung stellen kann, die der Erwerber unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen kann. Damit wird bei einem unentgeltlichen Betriebsübergang ermöglicht, dass die Umsatzsteuer nur Durchläufer bleibt und zu keiner Kostenbelastung wird, wenn die Unternehmenstätigkeit nahtlos fortgesetzt wird.

d) Steuerliche Folgen der Unterhaltsrente

In den Fällen der Übertragung eines Betriebes gegen Unterhaltsrente ist ebenso wie bei der Versorgungsrente von einem **unentgeltlichen Betriebsübergang** auszugehen. Es kommt daher auch in diesen Fällen zu keiner Veräußerungsgewinnbesteuerung beim Übertragenden und zur Buchwertfortführung beim Erwerber.

Der Unterschied zur Versorgungsrente besteht darin, dass aufgrund der unangemessen hohen Renten der Zusammenhang zwischen der Übertragung des Betriebes und Vereinbarung einer Rente wirtschaftlich bedeutungslos ist. Das hat zur Folge, dass sich die **Rentenzahlungen** weder beim Übertragenden noch beim Erwerber steuerlich auswirken. Der Erwerber kann demnach die Rentenzahlungen **weder als Sonderausgabe noch als Betriebsausgabe** geltend machen (Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG). Beim Übertragenden liegen **keine Einkünfte** vor.

Aus **umsatzsteuerlicher Sicht** wird ebenfalls von einer unentgeltlichen Betriebsübertragung auszugehen und daher eine Entnahme der Gegenstände des Unternehmens in die Privatsphäre anzunehmen sein. Es gelten die Ausführungen zur Betriebsaufgabe sinngemäß. Zu beachten ist, dass nach § 12 Abs 15 UStG der Übertragende die auf die Entnahme entfallende Steuer dem Erwerber gesondert in Rechnung stellen kann, die der Erwerber unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen kann. Damit wird bei einem unentgeltlichen Betriebsübergang ermöglicht, dass die Umsatzsteuer nur Durchläufer bleibt und zu keiner Kostenbelastung wird, wenn die Unternehmenstätigkeit nahtlos fortgesetzt wird.

Beispiele zu Kapitel I

1) Der nach dem UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende Anton Mayer, geboren 1971, veräußert am 30.11.2013 seinen Betrieb. Der Betrieb wurde 1992 entgeltlich erworben. Der bis zum Veräußerungstichtag erzielte vorläufige Gewinn vom 1.1. bis 30.11.2013 beträgt EUR 100.000,-, der in der Schlussbilanz per 30.11.2013 bereits Bestandteil des Kapitals ist. Die Schlussbilanz per 30.11.2013 hat folgendes Aussehen (Angaben in EUR):

| Aktiva | | Passiva | |
|-------------------|--------------------|----------------|--------------------|
| Grund und Boden | 120.000,- | Kapital | 770.000,- |
| Gebäude | 600.000,- | BewR § 12 | 80.000,- |
| PKW | 30.000,- | Bankverb. | 300.000,- |
| Sonstiges AV | 50.000,- | Lieferverb. | 120.000,- |
| Waren | 220.000,- | USt-Zahllast | 30.000,- |
| Lieferforderungen | 120.000,- | | |
| Kassa, Bank | 100.000,- | | |
| sonstiges UV | 60.000,- | | |
| Summe | 1.300.000,- | | 1.300.000,- |

Der Veräußerungspreis beträgt EUR 1.200.000,- (netto) und fließt im Jänner 2014 zu. Davon entfällt auf Grund und Boden ein Anteil von EUR 400.000,-. Die restlichen Teilwerte der veräußerten Wirtschaftsgüter entsprechen den Buchwerten. Es fielen für Mayer zu tragende Rechtsanwaltskosten für die Betriebsveräußerung von EUR 20.000,- an. Es wurden alle Wirtschaftsgüter mit Ausnahme des in das Privatvermögen überführten Kassenbestandes und Bankguthabens dem Betriebserwerber übertragen.

- Ermitteln Sie den letzten laufenden Gewinn von Mayer für 2013.
- Ermitteln Sie den Veräußerungsgewinn sowohl nach der Brutto- als auch nach der Nettomethode. Welche Begünstigungen kommen für den Veräußerungsgewinn in Betracht?
- Stellen Sie die Eröffnungsbilanz des Erwerbers per 1.12.2013 dar.

2) Der nach dem UGB rechnungslegungspflichtige Gemischtwarenhändler Harald Allerlei, geboren 1950, veräußerte zum 31.10.2013 seinen im Jahr 1981 eröffneten Betrieb. Der letzte laufende Gewinn bis zum Veräußerungszeitpunkt beträgt EUR 20.000,-, der in der unten stehenden Bilanz bereits auf dem Kapitalkonto verbucht ist. Nach der Betriebsveräußerung wird Allerlei nur mehr eine Pension iSd GSVG (2013: EUR 2.000,- monatlich) beziehen. Als

Kaufpreis für den Betrieb wurde ein Einmalbetrag von EUR 100.000,- (wurde noch 2013 vereinnahmt) und zwei Jahresraten a EUR 50.000,-, zahlbar am 31.12.2014 und am 31.12.2015 vereinbart. Zusätzlich ist eine Verzinsung von 9% des zum 30.12.2014 und zum 30.12.2015 aushaftenden Betrages vorgesehen.

Die Schlussbilanz zum 31.10.2013 hat folgendes Aussehen (Angaben in EUR):

| Aktiva | | Passiva | |
|----------------|-----------|-------------------|-----------|
| Anlagevermögen | 35.000,- | Kapital | 65.000,- |
| Umlaufvermögen | 65.000,- | § 12-RL | 9.000,- |
| | | Verbindlichkeiten | 26.000,- |
| | 100.000,- | | 100.000,- |

Sämtliche Wirtschaftsgüter wurden vom Erwerber übernommen. Im Betriebsvermögen sind keine Grundstücke enthalten.

a) Wie hoch ist der letzte laufende Gewinn und der Veräußerungsgewinn und in welchem Veranlagungsjahren sind sie zu erfassen?

b) Stehen zur Versteuerung zwei oder mehr Alternativen zur Auswahl?

c) Wie hoch ist der Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2013, wenn Allerlei neben seinem laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von EUR –35.000,- erzielt hat. Geben Sie auch an, wie sich allfällig anzuwendende Begünstigungen auf die Versteuerung des Einkommens auswirken.

d) Stellen Sie die Eröffnungsbilanz des Betriebserwerbers dar und gehen Sie davon aus, dass die Buchwerte des Veräußerers den Teilwerten entsprechen.

e) Im Jahr 2014 wird über das Vermögen des Betriebserwerbers ein Konkursverfahren eröffnet. Die beiden Raten sind nur mehr mit einem Betrag von insgesamt EUR 25.000,-, zahlbar in 2015, einbringlich. Für die vereinbarten Zinsen hat Allerlei einen Pauschalbetrag von EUR 2.000,- noch im Jahr 2014 vereinnahmt. Die restlichen Ratenforderungen und Zinsen sind uneinbringlich. Diese Tatsachen standen 2014 fest. Wie und in welchen Veranlagungsjahren wirkt sich der Ausfall der Restforderungen bzw Zinsen aus?

3) Josef Schuh, geboren 1951, betreibt seit 1986 als nicht rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender einen Sportwarenhandel als Einzelunternehmer. Schuh ermittelte für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1. bis 31.7.2013 einen laufenden Gewinn von EUR 35.000,-. Der

laufende Gewinn ist im Kapital laut Bilanz zum 31.7.2013 enthalten, nicht jedoch die ausgewiesenen Rücklagen. Schuh beschließt aufgrund der immer schlechter werdenden Auftragslage seinen Betrieb einzustellen. Die Aufgabebilanz zum 31.7.2013 hat folgendes Aussehen (Angaben in EUR):

| Aktiva | | Passiva | |
|-------------------|-----------|----------------|-----------|
| Grund und Boden | 100.000,- | Kapital | 92.100,- |
| Gebäude | 150.000,- | BewR § 12 | 10.000,- |
| PKW | 5.000,- | Bankverb. | 190.000,- |
| Sonstiges AV | 20.000,- | Lieferverb. | 10.000,- |
| Waren | 10.000,- | USt-Zahllast | 4.400,- |
| Lieferforderungen | 20.000,- | | |
| Kassa, Bank | 1.500,- | | |
| | 306.500,- | | 306.500,- |

Im Jahr 1986 erwarb Schuh ein unbebautes Grundstück und errichtete darauf ein Gebäude, das er seither zu 40% privat als Hauptwohnsitz nutzt. Bilanziert wurde seit jeher bloß der 60%-ige unmittelbar betrieblich genutzte Teil (entspricht den in der Bilanz ausgewiesenen Buchwerten für Grund und Boden und Gebäude). Auf den betrieblich genutzten Teil wurden keine stille Reserven nach § 12 EStG übertragen. Nach Betriebsaufgabe wird der bisher betrieblich genutzte Gebäudeteil vermietet. Zum Aufgabezeitpunkt beträgt der gemeine Wert des Grund und Bodens EUR 150.000,- und des Gebäudeteils EUR 200.000,-. Der PKW wird ins Privatvermögen überführt. Dessen gemeiner Wert beträgt EUR 7.000,-. Das sonstige Anlagevermögen wird um EUR 25.000,- (netto) und die Waren um EUR 12.000,- (netto) veräußert. Alle übrigen Aktiva und Passiva wurden ins Privatvermögen überführt, wobei die Buchwerte den gemeinen Werten entsprechen.

a) Ermitteln Sie den Aufgabegewinn für 2013 und geben Sie an, welche Möglichkeiten der Versteuerung des Aufgabegewinns bestehen.

b) Am 30.6.2017 veräußert Schuh durch Begründung von Wohnungseigentum jenen Teil der Liegenschaft, der seinerzeit auch betrieblich genutzt wurde, um einen Gesamtpreis von EUR 450.000 an den bisherigen Mieter.

4) Im Jahr 1991 wurde der Betrieb von Richard Leutner, geboren 1948, eröffnet. Seit der Betriebseröffnung hat Leutner seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung (Nettorechnung) ermittelt. Dieser Betrieb wird von Leutner am 30.6.2013 gegen einen Kaufpreis von EUR 90.000,- veräußert, wobei der Veräußerungserlös noch 2013 zufließt. Leutner stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1. bis 30.6.2013 wurde ein laufender Verlust von EUR 10.000,-

ermittelt. Das anlässlich der Betriebsveräußerung zum 30.6.2013 aufgestellte Inventar zeigt folgendes Bild (Angaben in EUR):

Aktiva:

| | |
|--------------------------------------|----------|
| Anlagevermögen lt Anlagenverzeichnis | 35.000,- |
| Vorräte lt Inventur | 25.000,- |
| Kassa, Bank | 1.400,- |
| Lieferforderungen (inkl 20% USt) | 18.000,- |
| FA-Gutschrift (USt-Veranlagung 2012) | 350,- |

Passiva:

| | |
|---|----------|
| Lieferverbindlichkeiten (inkl 20% USt) | 36.000,- |
| sonstige Verbindlichkeiten (Versicherung) | 700,- |
| Gewährleistungsrückstellung (anerkannt) | 1.000,- |
| FA-Umsatzsteuer (UVA 5 und 6/13) | 1.800,- |

Anlässlich der Betriebsveräußerung wurden Bargeld und Bankguthaben sowie die Forderungen und Verbindlichkeiten an das Finanzamt in das Privatvermögen überführt. An Veräußerungskosten fielen EUR 1.500,- (netto) an.

Zum Zeitpunkt der Veräußerung ergeben sich für das Anlagevermögen folgende Buchwerte und gemeine Werte (Angaben in EUR):

| | Buchwerte | gemeine Werte |
|----------------------|-----------------|-----------------|
| Grund und Boden | 3.600,- | 7.000,- |
| Gebäude | 17.000,- | 21.000,- |
| Büroeinrichtung | 3.600,- | 8.600,- |
| Geschäftseinrichtung | 7.500,- | 13.600,- |
| PKW-Kombi | 1.400,- | 5.000,- |
| Mietrecht Lokal | 1.900,- | 10.000,- |
| Summe | 35.000,- | 65.200,- |

Die gemeinen Werte der restlichen Wirtschaftsgüter entsprechen den Buchwerten. Der Grund und Boden samt Gebäude wurden im Jahr 1990 angeschafft.

a) Ermitteln Sie den Übergangsgewinn von Leutner anlässlich der Betriebsveräußerung und stellen sie die Veräußerungsbilanz auf. Wie wird der Übergangsgewinn besteuert?

b) Ermitteln Sie den Veräußerungsgewinn von Leutner und geben Sie dessen steuerliche Behandlung an.

c) Erstellen Sie die Eröffnungsbilanz des Erwerbers zum 1.7.2013, der seinen Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln möchte.

5) Der Unternehmer Peter Pan, geboren 1961, veräußert mit Stichtag 31.3.2013 seinen Gewerbebetrieb gegen eine monatliche Kaufpreisrente von EUR 600,- und eine Einmalzahlung von EUR 8.000,-. Der Gewinn wurde bisher gemäß § 4 Abs 3 EStG durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelt, wobei die Umsatzsteuer nach der Bruttomethode verrechnet wurde. Für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1. bis 31.3.2013 wurde ein vorläufiger Verlust von EUR 7.000,- ermittelt. Zum 31.3.2013 ergeben sich laut Inventur folgende Aktiva und Passiva (Angaben in EUR):

| Aktiva | | Passiva | |
|--------------------------------------|----------|-----------------------------|----------|
| Anlagevermögen (ohne Grundstücke) | 15.000,- | Bankverb. | 5.400,- |
| Warenlager | 11.000,- | Darlehen (Hyp.) | 7.000,- |
| Halbfabrikate | 3.600,- | Lieferverb. (inkl. 20% USt) | 12.000,- |
| Lieferforderungen (inkl. 20% USt) | 18.000,- | sonst. Verb. | 3.500,- |
| Kassa | 350,- | GewährleistungsRSt | 1.000,- |
| Bank | 3.500,- | FA-Verb. (UVA 2 u. 3/13) | 5.700,- |
| FA-Guthaben (USt-Veranl. 12) | 1.700,- | | |

Der Bargeldbestand, das Bankguthaben und die Bankverbindlichkeiten werden vom Veräußerer ins Privatvermögen übernommen, alle restlichen Vermögensgegenstände und Schulden werden vom Erwerber übernommen. Die Rentenzahlungen werden vereinbarungsgemäß jeweils am 1. jedes Monats bezahlt, Veräußerungskosten fallen keine an.

a) Ermitteln Sie den Übergangsgewinn anlässlich der Betriebsveräußerung für Peter Pan und geben Sie dessen steuerliche Behandlung an.

b) Ermitteln Sie den Veräußerungsgewinn für Peter Pan und geben Sie an, in welchen Veranlagungszeitraum Steuerpflicht für den Veräußerungsgewinn eintritt.

c) Ermitteln Sie den Gesamtbetrag der Einkünfte von Peter Pan für 2013, wenn ansonsten keine anderen Einkünfte erzielt wurden.

d) Erstellen Sie die Eröffnungsbilanz des Erwerbers per 1.4.2013, wenn die Buchwerte des Veräußerers den Teilwerten entsprechen. Der versicherungsmathematische Wert der Rentenverpflichtung beträgt per 1.4.2013 EUR 100.000,-.

6) Der nach dem UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende Werner Latzka, geboren am 8.4.1950, möchte seinen im Jahr 1981 eröffneten Betrieb per 30.6.2013 seinem Sohn übergeben. Der Steuerberater hat Latzka geraten, den Betrieb gegen Leibrente zu übertragen. Dementsprechend hat Latzka mit seinem Sohn eine monatliche Rentenzahlung bis zu seinem Lebensende von EUR 900,- vereinbart. Der versicherungsmathematische Wert der Rentenverpflichtung beträgt per 30.6.2013 EUR 134.000,-. Die Schlussbilanz von Latzka per 30.6.2013 hat folgendes Aussehen (Angaben in EUR):

| Aktiva | | Passiva | |
|-------------------|------------------|----------------|------------------|
| Grund und Boden | 70.000,- | Kapital | 135.500,- |
| Gebäude | 140.000,- | BewR § 12 | 50.000,- |
| sonstiges AV | 50.000,- | Bankverb. | 100.000,- |
| Vorräte | 35.000,- | Lieferverb. | 30.000,- |
| Lieferforderungen | 20.000,- | PRA | 10.000,- |
| Kassa, Bank | 3.500,- | | |
| ARA | 7.000,- | | |
| Summe | 325.500,- | | 325.500,- |

Latzka überträgt sämtliche in der Bilanz aufscheinende Vermögensgegenstände und Schulden auf seinen Sohn. Der Verkehrswert des gesamten Betriebes zum Übertragungszeitpunkt beträgt EUR 215.000,-.

Stellen Sie die steuerlichen Konsequenzen der Betriebsübertragung für Latzka und seinen Sohn dar.

II. Anteilsveräußerung

1. Allgemeines

Unter einer Anteilsveräußerung (**share deal**) versteht man die **entgeltliche Übertragung eines Anteils an einer Körperschaft** (meist Kapitalgesellschaft). Die Anteilsveräußerung spielt bei der Übertragung von betrieblichen Einheiten eine ebenso bedeutende Rolle wie die Betriebsveräußerung. Dies liegt zum einen daran, dass viele Betriebe nicht als Einzelunternehmen von natürlichen Personen, sondern in Form von Gesellschaften (meist Kapitalgesellschaften) geführt werden. Zum anderen können mit einer Anteilsveräußerung sowohl steuerliche als auch rechtliche Vorteile verbunden sein. Insbesondere ändert sich bei der Anteilsveräußerung nicht die Person des Betriebsinhabers, weil dieser die Gesellschaft bleibt, deren Anteile veräußert wurden. Das kann Vorteile beim Übergang von Vertragsverhältnissen bringen, die im Gegensatz zum asset deal nicht auf eine neue Person überbunden werden müssen. Wirtschaftlich wird mit einer Anteilsveräußerung aber de facto das gleiche Ergebnis wie bei einer Betriebsveräußerung erreicht, wenn 100% oder nahezu 100% der Anteile an einer Gesellschaft den Gesellschafter wechseln.

Bei den **steuerlichen Folgen** einer Anteilsveräußerung ist zu unterscheiden, ob die Veräußerung durch eine natürliche oder juristische Person erfolgt. Bei den natürlichen Personen ist weiters zu unterscheiden, ob die veräußerten Anteile Bestandteil des Betriebsvermögens waren oder im Privatvermögen gehalten wurden, wobei mit den Neuregelungen durch das BBG 2011 eine weitgehende Gleichstellung der steuerlichen Folgen einer Anteilsveräußerung im Betriebs- und Privatvermögen hergestellt wurde. Unterschiede bestehen bei der Berücksichtigung von Verlusten aus Kapitalvermögen und bei der Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten. Bei den juristischen Personen nimmt die Privatstiftung bei der Anteilsveräußerung eine Sonderstellung ein. Entsprechend dieser Unterteilung werden die steuerlichen Folgen der Anteilsveräußerung dargestellt.

2. Anteilsveräußerung durch natürliche Personen

a) Veräußerung aus dem Betriebsvermögen

Sofern Anteile an einer Gesellschaft aus dem **Betriebsvermögen** veräußert werden, besteht unabhängig von der prozentuellen Höhe des veräußerten Anteils Einkommensteuerpflicht. Die Höhe des Veräußerungsergebnisses ergibt sich aus der Differenz des Veräußerungserlöses und der Anschaffungskosten der veräußerten Anteile im Zeitpunkt der

Veräußerung. Abschreibungen und Veräußerungsverluste sind nach § 6 Z 2 lit c EStG vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG zu verrechnen. Ein danach verbleibender **Verlustüberhang** darf **nur zur Hälfte** mit den anderen betrieblichen Einkünften **ausgeglichen** werden. Ein danach verbleibender Verlustüberhang kann vorgetragen werden. Realisierte Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG sind Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs 2 EStG sind (wie zB Anteile an einer AG, GmbH oder Genossenschaft, Genussrechte, verzinsliche Forderungen, Beteiligung als echter stiller Gesellschafter) sowie Einkünfte aus Derivaten (wie zB der Differenzausgleich, die Stillhalterprämie sowie Einkünfte aus der Veräußerung und sonstigen Abwicklung bei Termingeschäften, wie Optionen, Futures, Swaps, sowie bei sonstigen derivativen Finanzinstrumenten).

Sofern bei einer **Beteiligungsveräußerung stille Reserven iSd § 12 EStG** aufgedeckt werden, sind diese grundsätzlich auf andere unkörperliche Wirtschaftsgüter übertragbar. Zu beachten ist allerdings, dass nach § 12 Abs 3 EStG eine Übertragung stiller Reserven auf Finanzanlagen nicht möglich ist. Die Übertragung stiller Reserven von einer veräußerten Beteiligung auf eine neu erworbene Beteiligung ist demnach nicht möglich. Eine Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerungen käme demnach zB auf erworbene Lizenzen in Betracht.

Ein sich ergebender Veräußerungsgewinn unterliegt nach § 27a Abs 6 EStG einem **besonderen Steuersatz von 25%**. Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Tarif angewendet werden (**Regelbesteuerungsoption**). Diese Option kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz nach § 27a Abs 1 EStG unterliegen, ausgeübt werden.

Die neu eingeführten Bestimmungen treten mit 1.4.2012 in Kraft und betreffen Anteile an Körperschaften, die nach dem 31.12.2010 angeschafft wurden. Für bereits vor dem 1.1.2011 angeschaffte Anteile an Körperschaften, die nach dem 31.3.2012 veräußert werden, kommt bereits der besondere Steuersatz des § 27a Abs 1 EStG mit 25% zur Anwendung.

b) Veräußerung aus dem Privatvermögen

Im Geltungsbereich des EStG vor dem BBG 2011 wurde bei der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften aus dem Privatvermögen natürlicher Personen danach unterschieden, ob diese innerhalb eines Jahres seit Anschaffung unabhängig vom Beteiligungsausmaß (Spekulationstatbestand nach § 30 EStG und Besteuerung zum Normaltarif) oder nach Ablauf

der Jahresfrist veräußert wurden. Nach Ablauf der Jahresfrist fand eine Besteuerung nur dann statt, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zumindestens zu 1% an der Körperschaft beteiligt war (Veräußerung von Beteiligungen nach § 31 EStG). In diesem Fall wurde der Veräußerungsgewinn mit dem halben durchschnittlichen Einkommensteuersatz (§ 37 Abs 4 Z 2 lit b EStG) besteuert.

Mit dem BBG 2011 wird diese Unterscheidung aufgegeben. Nach § 27 Abs 3 EStG idF BBG 2011 zählen nunmehr zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 1 EStG auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen unabhängig von der Behaltdauer. Darunter fallen Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs 2 EStG sind. Unter § 27 Abs 2 EStG fallen ua Aktien, GmbH-Anteile, Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie gleichartige Bezüge aus Genussrechten (sozietäre Genussrechte).

Nach § 27a Abs 3 Z 2 lit a EStG ist die **Differenz zwischen dem Veräußerungserlös, dem Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag** einerseits und **den Anschaffungskosten** andererseits steuerpflichtig. Die Anschaffungskosten sind nach § 27a Abs 4 Z 2 EStG ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen.

Nach § 27a Abs 1 EStG unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft einem besonderen Steuersatz von 25%. Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann nach § 27a Abs 5 EStG auf Antrag der allgemeine Tarif angewendet werden (**Regelbesteuerungsoption**). Diese Option kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz nach § 27a Abs 1 EStG unterliegen, ausgeübt werden.

Die Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz von 25% ist iZm der Besteuerung von Körperschaften zu sehen. Diese unterliegen mit ihren Gewinnen einer Körperschaftsteuer von 25%. Gewinnausschüttungen an natürliche Personen als Anteilseigner werden noch einmal mit 25% besteuert, ebenso wie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, die wirtschaftlich nichts anderes darstellen, als die künftig ausgeschütteten Gewinne der Körperschaft. Gewinne von Körperschaften unterliegen daher auf Ebene der Körperschaft sowie auf der Ebene ihrer Anteilsinhaber einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Eine Besteuerung von Ausschüttungen und Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Körperschaften mit dem Normaltarif würde daher zu einer unverhältnismäßigen Überbesteuerung von Gewinnen von Körperschaften führen. Um diese abzumildern, besteht auf Ebene der Anteilsinhaber eine Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz von 25%.

Veräußerungsverluste können grundsätzlich nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen im Rahmen der Veranlagung ausgeglichen werden und zwar auch dann, wenn von der Regelbesteuerungsoption Gebrauch gemacht wird. Kein Verlustausgleich steht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie mit Zuwendungen von Privatstiftungen zu. Überdies steht ein Verlustausgleich nur mit jenen Einkünften aus Kapitalvermögen zu, die ebenfalls dem besonderen Steuersatz nach § 27a Abs 1 EStG unterliegen. Keinem besonderen Steuersatz unterliegen folgende Einkünfte aus Kapitalvermögen:

- Einkünfte aus Privatdarlehen und sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zugrunde liegt
- Einkünfte aus Forderungswertpapieren und Anteilsscheinen an einem in- oder ausländischen Immobilienfonds, wenn diese bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht keinem unbestimmten Personenkreis angeboten werden
- Gewinnanteile aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter
- Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen
- Ausgleichszahlungen und Leihgebühren, wenn es sich beim Entleiher (Pensionsnehmer) um kein Kreditinstitut handelt
- Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung iSd § 27 Abs 5 Z 3 EStG oder die realisierte Wertsteigerung aus der Veräußerung des Anspruchs aus dem Versicherungsvertrag
- Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten

Ein Verlustüberhang ist im Privatvermögen nicht vortragsfähig.

Die neu eingeführten Bestimmungen treten grundsätzlich mit 1.4.2011 in Kraft und gelten für Anteile an Körperschaften, die nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworben wurden. Für vor dem 1.1.2011 erworbene Anteile an Körperschaften im Privatvermögen bleibt der Spekulationstatbestand des § 30 EStG noch bestehen, dh eine Einkommensteuerpflicht ergibt sich nur bei Veräußerung der Anteile innerhalb eines Jahres seit Anschaffung. Anteile, die nach dem 31.12.2010 angeschafft, aber noch vor dem 1.4.2012 veräußert werden, fallen jedenfalls unter den Spekulationstatbestand des § 30 EStG, womit sich im Extremfall eine Verlängerung der Spekulationsfrist von 12 auf 15 Monate ergibt. Die Anwendung von § 31 EStG läuft mit 31.3.2012 aus. Für zum 31.3.2012 bestehende Anteile an Körperschaften, die zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen des § 31 EStG erfüllen, sind die Neuregelungen für Veräußerungen ab dem 1.4.2012 anzuwenden.

Exkurs: KESt-Abzug bei Veräußerung von Anteilen an Körperschaften

Mit dem BBG 2011 werden Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften auch in die Abzugspflicht nach § 93 EStG einbezogen (Kapitalertragsteuer).

Nach § 93 Abs 2 Z 2 EStG idF BBG 2011 **liegen inländischen kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte auch dann vor**, wenn es sich um **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen** von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG handelt, wenn eine **inländische depotführende Stelle** oder eine inländische auszahlende Stelle vorliegt und diese die Realisierung abwickelt. Werden daher zB Aktien auf dem Depot einer inländischen Bank gehalten und wickelt diese Bank die Veräußerung der Aktien ab, dann ist sie verpflichtet, auf die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten der betreffenden Aktien 25% KESt einzubehalten und an das zuständige Betriebsfinanzamt abzuführen. Die Abzugspflicht besteht dabei unabhängig davon, ob die veräußerten Anteile im Betriebsvermögen oder Privatvermögen der betreffenden natürlichen Person gehalten wurden.

Mit dem Abzug der KESt gilt die Einkommensteuer nach § 97 Abs 1 EStG abgegolten (**Endbesteuerungswirkung**), es sei denn, die Anteile werden im Betriebsvermögen gehalten. Der betreffende Steuerpflichtige ist daher nicht mehr verpflichtet, die Veräußerungsgewinne in seine Einkommensteuererklärung aufzunehmen, sofern sie zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen. Es besteht aber – wie bereits oben ausgeführt – die Möglichkeit zur Regelbesteuerung zu optieren. Für auf einem Depot erzielte Gewinne und Verluste wurde in § 93 Abs 6 EStG nunmehr vorgesehen, dass die depotführende Stelle einen **Verlustausgleich für Zwecke des KESt-Abzugs** vornehmen muss, sodass eine Veranlagung der Einkünfte aus Kapitalvermögen zur Geltendmachung des Verlustausgleichs nicht mehr erforderlich wäre.

Die neuen Bestimmungen zum KESt-Abzug bei Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Körperschaften treten mit 1.4.2012 in Kraft und sind auf Anteile anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 angeschafft wurden.

3. Anteilsveräußerung durch Kapitalgesellschaften

Sofern eine **Kapitalgesellschaft** einen Anteil veräußert, besteht grundsätzlich **Körperschaftsteuerpflicht**. Dies deshalb, weil Kapitalgesellschaften nach § 7 Abs 3 KStG immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben und daher eine Anteilsveräußerung nur aus dem Betriebsvermögen erfolgen kann. Das Veräußerungsergebnis ergibt sich aus der Differenz

zwischen Veräußerungserlös und Buchwert des veräußerten Anteils im Zeitpunkt der Veräußerung. Veräußerungsgewinne sind zum **Normalsteuersatz** von 25% körperschaftsteuerpflichtig. Ein KESt-Abzug auf Veräußerungsgewinne von Aktien, die auf dem Depot einer inländischen Bank gehalten werden, entfällt dann, wenn die veräußernde Kapitalgesellschaft bei der betreffenden Bank eine Befreiungserklärung gemäß § 94 Z 5 EStG abgegeben hat.

Für **Veräußerungsverluste** bestehen ebenso wie für **Beteiligungsabschreibungen** Sonderregelungen in § 12 Abs 3 KStG. Nach § 12 Abs 3 Z 1 KStG sind Veräußerungsverluste bzw Beteiligungsabschreibungen nur insoweit abzugsfähig, als nachgewiesen wird, dass der Verlust nicht mit Einkommensverwendungen iSd § 8 Abs 2 und 3 KStG der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in ursächlichem Zusammenhang steht (**ausschüttungsbedingter Verlust bzw ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung**).

Weiters ist in § 12 Abs 3 Z 2 KStG vorgesehen, dass Verluste aus der Abschreibung bzw der Veräußerung von Beteiligungen, die zum Anlagevermögen gehören, im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem **Siebentel** zu berücksichtigen sind. Eine vorzeitige Gegenverrechnung des Verlustes kommt nur in Betracht, wenn im Wirtschaftsjahr der Abschreibung bzw der Veräußerung eine andere zum Anlagevermögen gehörende Beteiligung mit Gewinn veräußert wird. Eine Gegenverrechnung eines Veräußerungsgewinns aus einer Beteiligung mit offenen Siebentelabsetzungen findet statt, wenn eine teilwertberichtigte Beteiligung in einem späteren Wirtschaftsjahr mit Gewinn veräußert oder zugeschrieben wird.

Nach § 12 Abs 3 Z 3 KStG darf im Falle von Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften bei den Zwischenkörperschaften insoweit der niedrigere Teilwert nicht angesetzt werden bzw ist ein Veräußerungsverlust insoweit nicht steuerwirksam, es sei denn, ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einlagen und Ansatz des niedrigeren Teilwerts bzw dem Veräußerungsverlust ist nachweislich nicht gegeben. Dasselbe gilt auch für unmittelbare Einlagen in Zwischenkörperschaften mit nachfolgender mittelbarer oder unmittelbarer Durchleitung an die Zielkörperschaft. Die Vorschrift soll die mehrfache Verlustverwertung bei Gewährung von Großmuttereinlagen und -zuschüssen auf mehreren Ebenen vermeiden (**Einschränkung des Kaskadeneffekts**).

Beispiel:

Die A AG ist zu 100% an der B GmbH beteiligt, die wiederum 100% der Anteile an der C-GmbH hält. A AG, B GmbH und C GmbH bilden keine steuerliche Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG. Die C-GmbH hat im Jahr 2013 einen großen Verlust erlitten und ist sanierungsbedürftig. Daher leistet die A AG einen Großmutterzuschuss direkt in die C-GmbH, der zunächst ihren Beteiligungsansatz an der B GmbH erhöht. Bei der B GmbH erhöht sich im selben Ausmaß der Beteiligungsansatz an der C GmbH (Durchbuchung des Großmutterzuschusses). Weist die Beteiligung der A AG an der B GmbH nicht genügend stille Reserven auf, kann die A AG die Beteiligung an der B GmbH im Jahr 2013 abschreiben (Verteilung der Abschreibung auf sieben Wirtschaftsjahre nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG). Die B GmbH kann ihre Beteiligung an der C GmbH hingegen nach § 12 Abs 3 Z 3 KStG nicht steuerwirksam abschreiben. Damit wird vermieden, dass derselbe Zuschuss Anlass für zwei steuerwirksame Beteiligungsabschreibungen wird.

Seit Inkrafttreten der Gruppenbesteuerung durch das StRefG 2005 ist weiters zu beachten, dass **Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste aus Beteiligungen an Gruppenmitgliedern** nach § 9 Abs 7 KStG generell steuerlich **nicht abzugsfähig** sind. Dies soll eine mehrfache Verlustwertung innerhalb einer steuerlichen Unternehmensgruppe verhindern, da der steuerliche Verlust eines Gruppenmitglieds ohnehin mit Gewinnen anderer Gruppenangehöriger ausgeglichen bzw – im Falle, dass der zugewiesene Verlust mangels positivem Gruppenergebnis nicht im Jahr der Entstehung verwertet werden kann – beim Gruppenträger vorgetragen werden kann und damit eine einmalige Verlustberücksichtigung stattfindet. Nicht abzugsfähige Teilwertabschreibungen führen aber trotzdem zu einer Verminderung des steuerlichen Beteiligungsbuchwertes. Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen an Gruppenmitgliedern sind dagegen voll körperschaftsteuerpflichtig. Ob dies auch für Zuschreibungen für Beteiligungen an Gruppenmitgliedern gilt, ist umstritten, weil die einer Zuschreibung vorangegangene Teilwertabschreibung nicht steuerwirksam war.

Eine **Befreiung für Beteiligungsveräußerungsgewinne** von Kapitalgesellschaften ist nur in § 10 Abs 3 KStG für die Veräußerung von **internationalen Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG** vorgesehen. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende oder eine sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft, die einem inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar ist, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr mindestens zu 10% an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar (Typenvergleich) oder die eine ausländische EU-Gesellschaft ist. Bei Vorliegen einer

internationalen Schachtelbeteiligung sind nicht nur die darauf entfallenden Gewinnanteile steuerbefreit, sondern es bleiben nach § 10 Abs 3 KStG auch **sämtliche Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen außer Ansatz**. Steuerwirksam sind lediglich endgültige Vermögensverluste, die durch den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft veranlasst sind, wobei der zu berücksichtigende Verlust um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintritts der Insolvenz angefallen sind, zu kürzen ist. Durch diese Vorschrift wird sichergestellt, dass bei Liquidation oder Insolvenz der ausländischen Körperschaft zumindest jener Betrag steuerwirksam geltend gemacht werden kann, der einer (nicht ausschüttungsbedingten) Teilwertabschreibung der Beteiligung entspricht.

Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen internationaler Schachtelbeteiligungen sind allerdings steuerwirksam, wenn die beteiligte Körperschaft bei der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung erklärt, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen steuerwirksam sein sollen (**Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung**). Die einmal getroffene Wahl erstreckt sich auch auf die spätere Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen und kann nicht widerrufen werden. Wird eine bestehende internationale Schachtelbeteiligung durch Veräußerung oder Umgründung auf eine andere unmittelbar bzw mittelbar konzernzugehörige Körperschaft übertragen, ist die erwerbende Körperschaft an die Option zur Steuerwirksamkeit gebunden, auch wenn sie selbst eine internationale Schachtelbeteiligung an derselben ausländischen Körperschaft hält, für die sie von der Option nicht Gebrauch gemacht hat. Die erworbene Beteiligungsquote bleibt somit steuerverfangen.

Demnach sind **Veräußerungsgewinne aus einer internationalen Schachtelbeteiligung** nur dann steuerpflichtig, wenn die veräußernde Körperschaft zur Steuerwirksamkeit von Wertänderungen optiert hat. Bei Inanspruchnahme der Option sind Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste aus internationalen Schachtelbeteiligungen steuerlich abzugsfähig, wobei die Einschränkungen des § 12 Abs 3 KStG (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung bzw Verluste, Siebentelung von Beteiligungsabschreibungen) sowie die Nichtabzugsfähigkeit von Beteiligungsabschreibungen an Gruppenmitgliedern nach § 9 Abs 7 KStG zu beachten sind. Hat die beteiligte Körperschaft von der Option nicht Gebrauch gemacht, bleiben Veräußerungsgewinne bzw –verluste sowie Wertminderungen steuerunwirksam.

Entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung durch die **Sitzverlegung der Körperschaft**, an der die Beteiligung besteht, **vom Inland in das Ausland**, erstreckt sich nach § 10 Abs 3 Z 5 KStG die Steuerneutralität nicht auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem höheren Teilwert zum Zeitpunkt der Sitzverlegung. Damit sollen bisher in Österreich steuerhängige stille Reserven aus der Beteiligung an einer bis zur Sitzverlegung inländischen Körperschaft auch dann steuerverhangen bleiben, wenn durch die Sitzverlegung eine grundsätzlich steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung entsteht.

Geht im umgekehrten Fall der Sitzverlegung einer Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, vom Ausland in das Inland die Eigenschaft einer internationalen Schachtelbeteiligung unter und wurde für diese bisherige internationale Schachtelbeteiligung nicht zur Steuerwirksamkeit optiert, gilt der höhere Teilwert im Zeitpunkt der Sitzverlegung als Buchwert. Damit soll vermieden werden, dass bisher nicht steuerhängige stille Reserven durch die Sitzverlegung steuerhängig werden, weil die Eigenschaft einer internationalen Schachtelbeteiligung nicht mehr gegeben ist.

Die Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne aus internationalen Schachtelbeteiligungen ist bei Vorliegen der **Verdachtsgründe des § 10 Abs 4 KStG** ausnahmsweise nicht anzuwenden. Zu den kumulativen Verdachtsgründen des § 10 Abs 4 KStG zählen:

- Der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft besteht unmittelbar oder mittelbar darin, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erzielen.
- Das Einkommen der ausländischen Gesellschaft unterliegt hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Besteuerung (Steuerbelastung beträgt 15% oder weniger).

Die Bestimmung des § 10 Abs 4 KStG soll verhindern, dass durch die **Einschaltung von ausländischen Gesellschaften in Niedrigsteuerrändern** Einkünfte der österreichischen Besteuerung entzogen und durch Dividendenausschüttungen bzw Veräußerungsgewinne steuerfrei nach Österreich zurückgeführt werden.

4. Anteilsveräußerung durch Privatstiftungen

Die Besonderheit bei der Veräußerung von Beteiligungen durch Privatstiftungen besteht darin, dass in § 13 Abs 3 Z 2 KStG eine **Zwischenbesteuerung für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG mit 25%**, die durch Privatstiftungen erzielt werden, vorgesehen ist, insofern es im selben Veranlagungsjahr zu keinen KEST-pflichtigen Zuwendungen kommt. Zwar ist die Zwischensteuer durch die Anhebung von 12,5% auf 25% durch das BBG 2011 mittlerweile genauso hoch wie die Körperschaftsteuer, die Zwischensteuer kann allerdings im Gegensatz zur normalen Körperschaftsteuer auf die KEST, die bei späteren Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte anfällt, angerechnet werden. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung ist, dass die Stifter gegenüber dem Finanzamt direkt auftreten bzw eine bestehende Treuhandenschaft aufdecken und die Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung dem zuständigen Finanzamt vorliegen.

Ein KEST-Abzug auf Veräußerungsgewinne von Aktien, die auf dem Depot einer inländischen Bank gehalten werden, entfällt dann, wenn die veräußernde Privatstiftung bei der betreffenden Bank eine Befreiungserklärung gemäß § 94 Z 12 EStG abgegeben hat.

Die Zwischenbesteuerung kann aber nach § 13 Abs 4 KStG dadurch hinausgeschoben werden, dass die bei der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft, an der die Privatstiftung oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger in den letzten fünf Jahren zu mindestens 1% beteiligt war, **aufgedeckten stillen Reserven** auf die Anschaffungskosten einer neu angeschafften bzw erweiterten Beteiligung **übertragen werden**, deren Ausmaß mehr als 10% erreicht. Von einer Übertragung stiller Reserven ausgenommen sind Anschaffungen von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20% beteiligt sind. Für die Übertragung steht insgesamt ein Zeitraum von zwölf Monaten zur Verfügung. Übertragene stille Reserven kürzen die Anschaffungskosten der Beteiligung, sodass die aufgedeckte stille Reserve steuerhängig bleibt.

5. Verkehrsteuerliche Aspekte

Aus verkehrsteuerlicher Sicht ist bei Anteilsveräußerungen zunächst anzumerken, dass nach § 6 Abs 1 Z 8 lit f UStG die Umsätze mit Wertpapieren von der **Umsatzsteuer befreit** sind. Gleiches gilt nach § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG für die Umsätze mit Anteilen an Gesellschaften

und anderen Vereinigungen. Demnach sind Anteilsveräußerungen von der Umsatzsteuer unecht befreit.

Aus verkehrssteuerlicher Sicht ist bei Anteilsveräußerung § 1 Abs 3 GrEStG zu beachten. Beim Erwerb aller Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft in einer Hand (**Anteilsvereinigung**) wird für die Grundstücke, die sich im Besitz der Gesellschaft befinden, Grunderwerbsteuer ausgelöst. Als Bemessungsgrundlage wird der dreifache Einheitswert der Grundstücke herangezogen. Der Steuersatz beträgt idR 3,5%. Allerdings kann die grunderwerbsteuerliche Anteilsvereinigung dadurch verhindert werden, indem ein Zwerganteil zurückbehalten oder von einer anderen Person erworben wird, die sich allerdings nicht in einer umsatzsteuerlichen Organschaft mit dem Erwerber des Hauptanteils befindet, andernfalls die Anteile für grunderwerbsteuerliche Zwecke zusammengerechnet werden.

Beispiele zu Kapitel II

1) *Andreas Schlau, rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender, hält seit 1.2.2013 in seinem Betrieb eine 100%-ige Beteiligung an der A-GmbH. Die Anschaffungskosten für die Beteiligung betragen EUR 35.000,-. Im Jahr 2015 hat er ein Angebot erhalten, die Beteiligung zu einem Preis von EUR 100.000,- zu veräußern. Abschreibungen auf die Beteiligungen wurden bis dahin nicht vorgenommen. Schlau beschließt, die Beteiligung am 5.11.2015 um den angebotenen Preis von EUR 100.000 zu veräußern. Welche ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus dieser Beteiligungsveräußerung? Besteht für den Veräußerungsgewinn eine Verpflichtung zum KEST-Abzug? Was würden Sie Schlau raten, wenn er im Veranlagungszeitraum 2015 – abgesehen vom Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung – in seinem Betrieb einen Verlust von EUR 150.000 erzielt hat und er ansonsten über keine positiven Einkünfte verfügt?*

2) *Fortsetzung zu Bsp 1): Welche verkehrsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus dem obigen Sachverhalt, wenn die A-GmbH über Grundstücke (Verkehrswert EUR 350.000,-, Buchwert EUR 150.000,-, Einheitswert EUR 35.000,-) verfügt?*

3) *Herbert H. hält in seinem Betriebsvermögen am 10.1.2013 angeschaffte Aktien an der börsennotierten Libertas AG. Die Anschaffungskosten der Aktien betragen EUR 150.000,-. Die Libertas AG hat am 15.11.2013 Insolvenz angemeldet. Daraufhin verkauft Herbert H. seine Aktien an der Libertas AG um EUR 10.000,-. Im Dezember 2013 hat Herbert H. darüber hinaus in seinem Betriebsvermögen Aktien mit einem Gewinn von EUR 100.000,- veräußert, die er ebenfalls am 10.1.2013 angeschafft hat. Welche ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich für Herbert H. aus diesem Sachverhalt im Jahr 2013?*

4) *Christian Imo hat am 3.4.2013 Aktien der Biotech AG um EUR 20.000,- in seinem Privatvermögen erworben. Die Anschaffungsnebenkosten (Kommission für die Bank) betragen EUR 200,-. Die Aktien werden auf einem Wertpapierdepot von Christian Imo bei einer österreichischen Bank gehalten. Da sich der Kurswert der Aktien der Biotech AG günstig entwickelt, verkauft Christian Imo die Aktien am 23.12.2013 um einen Preis von EUR 30.000,-. Welche ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus diesem Sachverhalt für Christian Imo im Jahr 2013?*

5) *Variante zu Beispiel 4): Welche ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich für die Christian Imo, wenn er die Aktien an der Biotech AG auf einen Wertpapierdepot einer Luxemburger Bank gehalten hat?*

6) Variante zu Beispiel 4): Christian Imo hat im Jahr 2013 außerdem einen Verlust aus der Veräußerung von Aktien, die er am 1.2.2013 erworben und am 15.12.2013 wieder veräußert hat, von EUR 15.000,- erlitten. Die mit Verlust veräußerten Aktien befinden sich auf demselben Wertpapierdepot wie die Aktien an der Biotech AG. Außerdem hat er im Jahr 2013 Zinsen aus Bankeinlagen iHv EUR 3.000,- und Zinsen aus einem Privatdarlehen iHv EUR 4.000,- erzielt. Welche ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich für Christian Imo aus diesem Sachverhalt für das Jahr 2013?

7) Die S-AG hält an der X-GmbH eine 100%-ige Beteiligung. Die Anschaffungskosten der Beteiligung, die dem Buchwert entsprechen, betragen EUR 35 Mio. Die S-AG beabsichtigt, ihre Beteiligung an der X-GmbH um EUR 70 Mio im Wirtschaftsjahr 2013 zu veräußern. Im selben Wirtschaftsjahr wird mit der Abschreibung der Beteiligung an der Y-GmbH iHv EUR 59,5 Mio gerechnet, weil diese aufgrund eines Preisverfalls am Absatzmarkt mit hohen Verlusten rechnet. Sie werden als Mitarbeiter der Steuerabteilung der S-AG gebeten, zu den steuerlichen Konsequenzen dieser beabsichtigten Beteiligungsveräußerung Stellung zu nehmen.

8) Die S-AG hält weiters eine 50%-ige Beteiligung an der deutschen B-GmbH. Die Anschaffungskosten der Beteiligung im Jahr 2013 betragen EUR 35 Mio. Aufgrund der anfänglich schlechten Entwicklung der Gesellschaft wurde die Beteiligung 2016 um EUR 21 Mio abgeschrieben. Der Buchwert der Beteiligung ist seither unverändert. Im Jahr 2017 bietet ein chinesischer Interessent für den Erwerb der Beteiligung einen Preis von EUR 19 Mio, weil die Gesellschaft einer der wenigen Konkurrenten in der Branche ist. Die S-AG beschließt, das Kaufangebot anzunehmen, da sie in den nächsten Jahren nicht mit einer Verbesserung der Ertragslage rechnet. Sie werden als Mitarbeiter der Steuerabteilung gebeten, zu den steuerlichen Konsequenzen der Beteiligungsveräußerung Stellung zu nehmen. Berücksichtigen Sie dabei, dass die S-AG in ihrer Körperschaftsteuererklärung 2013 für die Steuerwirksamkeit der Beteiligung nach § 10 Abs 3 KStG optiert hat.

9) Variante zu Beispiel 8): Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich, wenn die S-AG hinsichtlich ihrer Beteiligung an der B-GmbH die Option nach § 10 Abs 3 KStG in der Körperschaftsteuererklärung 2013 nicht ausgeübt hat.

10) Der Industrielle Albrecht Breitenstein hat seinen 30%-igen Anteil an der Breitenstein AG am 7.9.2013 der Breitenstein Privatstiftung gestiftet. Albrecht Breitenstein hat den gestifteten Anteil im Jahr 1964 von seinem Vater geerbt, der diesen 1932 bei der Gründung der Breitenstein AG erworben hat. Die steuerlich relevanten Anschaffungskosten des Anteils betragen EUR 3.500,-. Zum Zeitpunkt der Zuwendung der Aktien an die Privatstiftung haben

diese einen gemeinen Wert von EUR 35 Mio. Die Privatstiftung veräußert im August 2015 die Aktien an der Breitenstein AG um einen Preis von EUR 40 Mio an einen deutschen Großkonzern. Welche steuerlichen Konsequenzen sind mit dieser Anteilsveräußerung verbunden?

11) Fortsetzung zu Beispiel 10): Ändert sich an den steuerlichen Konsequenzen etwas, wenn die Breitenstein Privatstiftung im Jahr 2015 mit dem erhaltenen Veräußerungserlös von EUR 40 Mio eine Tochtergesellschaft in Österreich gründet und dafür sämtliche Anteile an dieser Gesellschaft in 2015 erhält?

B. Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften

I. Theorien zur Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaften

1. Allgemeines

Die Einkommensteuer erfasst gemäß § 1 Abs 1 EStG nur das Einkommen natürlicher Personen. Daraus folgt, dass nicht- oder nur teilrechtsfähige **Personengesellschaften** oder **Personenvereinigungen**, wie die OG, KG, GesBR, etc **nicht als solche Steuersubjekt der Einkommensteuer** sind.

Das Körperschaftsteuergesetz erfasst hingegen das Einkommen von Körperschaften iSd des KStG. Zu den Körperschaften zählen auch die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen, jedoch unterbleibt gemäß § 3 KStG eine Erfassung des Einkommens durch die Körperschaftsteuer in jenen Fällen, in denen eine **Zurechnung des Einkommens** nach dem KStG oder dem EStG **bei einem anderen Steuerpflichtigen** zu erfolgen hat. Eine solche Zurechnung des Einkommens bei anderen Personen ist aber die Regel. Gemäß **§ 23 Z 2 EStG** zählen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Gewinnanteile von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere die OG und die KG). Weiters zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Sinngemäße Vorschriften finden sich auch in **§ 21 Abs 2 Z 2 EStG** und in **§ 22 Z 3 EStG** für jene Fälle, in denen es sich um eine land- oder forstwirtschaftliche oder um eine freiberufliche Mitunternehmerschaft handelt. Als Gesellschafter kommen sowohl natürliche als auch juristische Personen in Betracht. Natürliche Personen unterliegen der Einkommensteuer und juristische Personen der Körperschaftsteuer (Einkommensteuer der juristischen Personen). Aus dem Zusammenspiel dieser Vorschriften ergibt sich, dass idR nicht- oder nur teilrechtsfähige Personengesellschaften oder Personenvereinigungen als solche nicht steuerpflichtig sind. Vielmehr erfolgt eine Zurechnung des Einkommens in Form von Gewinnanteilen bei den dahinter stehenden Gesellschaftern.

2. Der Begriff der Mitunternehmerschaft

Zunächst ist der Begriff der Mitunternehmerschaft zu klären. § 23 Z 2 EStG führt als Mitunternehmerschaften beispielhaft die OG und KG an, woraus abgeleitet werden kann, dass diese Gesellschaftsformen in ihrer typischen Ausprägung, wie sie im Unternehmensrecht

vorgezeichnet ist, als Mitunternehmerschaften gelten. Die lediglich beispielhafte Anführung dieser Gesellschaftsformen im Klammerausdruck weist zudem darauf hin, dass auch andere Formen der gesellschaftsrechtlichen Verbindung zu Mitunternehmerschaften führen können. Der Mitunternehmerbegriff ist somit ein **Typusbegriff**. Um den Begriff näher zu definieren, bedarf es der Herausarbeitung von Merkmalen, die diesen Typusbegriff prägen. Die Judikatur des VwGH nennt als Kriterien die Unternehmerinitiative und das Unternehmerrisiko. **Unternehmerinitiative** entfaltet ein Gesellschafter, wenn er auf das **betriebliche Geschehen Einfluss** nehmen kann. **Unternehmerrisiko** trägt ein Gesellschafter, wenn er an **den wirtschaftlichen Risiken der Betriebsführung** teilnimmt, somit sowohl die Chance auf Gewinn hat als auch das Risiko bei Verlust trägt. Beide Kriterien sind bei der OG in ihrer typischen Erscheinungsform voll ausgeprägt. Gesellschafter einer OG entfalten Unternehmerinitiative, weil sie idR an der Geschäftsführung der Gesellschaft beteiligt sind. Die Gesellschafter einer OG tragen aber auch Unternehmerrisiko, weil sie sowohl am Gewinn als auch am Verlust der Gesellschaft beteiligt sind.

Da im Gesetz aber auch die KG als Mitunternehmerschaft angeführt ist, ist insbesondere die Stellung des **Kommanditisten** zu untersuchen, um den Mitunternehmerbegriff zu konkretisieren (die Stellung des Komplementärs erscheint insofern unproblematisch, als sie sich mit jener eines offenen Gesellschafters deckt). Der Kommanditist nimmt zwar nach den Regelungen des Unternehmensrechts nicht aktiv an der Geschäftsführung der KG teil, jedoch räumt ihm das Gesetz ein **Widerspruchsrecht** bei außergewöhnlichen Geschäften ein. Er hat also die Möglichkeit, zumindest passiv an der Geschäftsführung teilzunehmen. Offenbar reicht diese Form des Widerspruchsrechts aus, um das Kriterium der Unternehmerinitiative zu erfüllen. Ferner nimmt der Kommanditist auch **am Gewinn und am Verlust** der Gesellschaft teil. Er ist zwar nicht verpflichtet, mehr als die vereinbarte Einlage zu leisten, also insbesondere nicht verpflichtet, auf ihn entfallende Verlustanteile abzudecken, jedoch muss er Verlustanteile aus späteren Gewinnanteilen wieder auffüllen. Gewinnanteile, die er nicht zur Verlustabdeckung benötigt, darf der Kommanditist entnehmen. Bei Ausscheiden des Kommanditisten aus der KG ist er nicht zur Auffüllung eines negativen Kapitalkontos verpflichtet. Diese Teilnahme des Kommanditisten am Gewinn und Verlust der KG, wie sie im UGB vorgezeichnet ist, reicht also für das Vorliegen des Kriteriums Unternehmerrisiko aus. Die Teilnahme am Unternehmerrisiko kann sich aber auch in einer Teilnahme an den **stillen Reserven** und am **Firmenwert** oder in einer **Haftung für Gesellschaftsschulden** manifestieren.

Der **Unternehmerinitiative** kommt bei der Prüfung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, weniger Bedeutung zu. Viel mehr Gewicht wird auf das Vorliegen der **Beteiligung am Unternehmerrisiko** gelegt. Außerdem darf die Beschreibung der Rechte eines

Kommanditisten nicht schematisch angewendet werden. Vielmehr ist von einem beweglichen System auszugehen, wonach die stärkere Ausprägung eines Kriteriums die schwächere Ausprägung des anderen aufwiegen kann.

Keine Mitunternehmerschaft liegt vor, wenn die Gesellschaft oder Personenvereinigung lediglich **vermögensverwaltend** tätig wird. In einem solchen Fall liegen keine betrieblichen Einkünfte vor, die aber Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft sind. Die geringste gewerbliche Tätigkeit reicht jedoch aus, um insgesamt einen Gewerbebetrieb annehmen zu können (siehe § 2 Abs 4 EStG).

Neben der OG und der KG in ihren typischen Erscheinungsformen zählen zu den Mitunternehmerschaften auch die GesBR, sofern sie betriebliche Einkünfte erzielt.

Eine Mitunternehmerschaft liegt auch bei der **atypisch stillen Gesellschaft** vor. Von einer atypisch stillen Gesellschaft spricht man, wenn der stille Gesellschafter so gestellt ist, als wäre er Kommanditist. Er muss also an den **stillen Reserven** und am **Firmenwert** teilnehmen. Nach Ansicht des VwGH und der Finanzverwaltung muss der stille Gesellschafter allerdings keine **Unternehmerinitiative** entfalten, um als Mitunternehmer eingestuft zu werden, wenn er ausreichendes Unternehmerrisiko trägt. Das ist dann der Fall, wenn er bei Auflösung der Gesellschaft oder Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses an den stillen Reserven und dem Firmenwert des Geschäftsherrn beteiligt ist und keine Pauschalabfindung für den Fall der Abschichtung vereinbart wurde. Eine Abschichtung zwischen 90 und 150% der Kapitaleinlage gilt nicht als Pauschalabfindung (vgl Rz 5816 EStR 2000). Rechtsfolge der Einstufung einer stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft ist, dass der Unternehmer den Gewinnanteil des Stillen nicht als Betriebsausgabe absetzen kann und beim Stillen in Form des Gewinnanteils betriebliche Einkünfte vorliegen. Fehlt es bei der stillen Gesellschaft an den Voraussetzungen für eine Mitunternehmerschaft, dann liegen gemäß § 27 Abs 2 Z 4 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. In diesem Fall kann der Unternehmer den Gewinnanteil des Stillen als Betriebsausgabe abziehen.

3. Bilanzbündeltheorie

Zur Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften haben sich mehrere Theorien herausgebildet. Die älteste von allen ist die Bilanzbündeltheorie. Nach dieser Theorie ist **der Betrieb der Personengesellschaft das Bündel fiktiver Einzelbetriebe der Gesellschafter und ist die Bilanz der Personengesellschaft das Bündel der Einzelbilanzen der Gesellschafter**. Begründet wird diese Theorie mit § 23 Z 2 EStG, wonach

Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter negiert würden. Damit würde jeder Gesellschafter so behandelt, als hätte er einen eigenen fiktiven Betrieb.

Die Bilanzbündeltheorie ist jedoch auf Kritik gestoßen. Sie lasse sich aus § 23 Z 2 EStG nicht ableiten, weil bei strenger Bündelbetrachtung Leistungsbeziehungen zwischen einem Gesellschafter und den fiktiven Betrieben der übrigen Gesellschafter zulässig sein müssten, was aber von der Judikatur verneint wurde.

Beispiel:

A und B sind Gesellschafter der A&B OG mit Sitz in Wien. A und B haben beide ein gültiges Dienstverhältnis zur OG und erhalten dafür monatlich ein Gehalt von EUR 5.000,-. Bei strenger Bündelbetrachtung hätte A ein zur Hälfte anzuerkennendes Dienstverhältnis zum Bündelbetrieb von B und B ein zur Hälfte anzuerkennendes Dienstverhältnis zum Bündelbetrieb von A. Rechtsfolge wäre, dass jeweils die Hälfte des Gehalts von A und B (EUR 2.500,- monatlich) als Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung abzugsfähig wäre.

§ 23 Z 2 EStG bestimmt aber ausdrücklich, dass die gesamte Vergütung dem Gewinnanteil des Gesellschafters zuzurechnen ist. Die Judikatur des VwGH, die zwar grundsätzlich noch von der Bilanzbündeltheorie spricht, muss immer mehr Abstriche von dieser Theorie machen. Immer wieder wird die Ansicht vertreten, die Bilanzbündeltheorie dürfe "nicht überspitzt" werden. Die Bilanzbündeltheorie ist daher abzulehnen, weil sie nicht in Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben zu bringen ist.

4. Theorie der Alleininhaberschaft

Die von *Stoll* entwickelte Theorie der Alleininhaberschaft geht von folgender Überlegung aus: Das Ertragsteuerrecht kennt nur zwei Typen der Einordnung unternehmerischer Aktivitäten. Entweder ist eine natürliche oder eine juristische Person Träger der unternehmerischen Tätigkeit. Ist der Träger eine natürliche Person, fällt die Tätigkeit unter die Einkommensteuer. Ist der Träger eine juristische Person, fällt die Tätigkeit unter die Körperschaftsteuer. Auf diese Überlegung aufbauend kommt *Stoll* zum Schluss, dass § 23 Z 2 EStG anordnet, dass **der Gesellschafter** einer nicht- oder nur teilrechtsfähigen Personengesellschaft bzw -vereinigung **so gestellt wird**, als wäre er der **alleinige Inhaber** des von der Personengesellschaft bzw Personenvereinigung geführten Betriebes. Nur so lasse sich die Anordnung des § 23 Z 2 EStG, die Vergütungen der Gesellschaft an den

Gesellschafter für von ihm erbrachte Leistungen an die Gesellschaft zu dessen Gewinnanteil zählt, erklären. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern sind nur dann anzuerkennen, wenn sie

- zu **fremdüblichen Konditionen** erfolgen und
- **zwischen dem Betrieb eines Gesellschafters und der Gesellschaft** erfolgen.

Fehlt eine der beiden Voraussetzungen oder sind beide nicht gegeben, dann sind die Leistungsbeziehungen zu negieren. Vielmehr ist von einem **Einlage- bzw Entnahmevorgang** auszugehen.

Beispiele:

1) Der Gesellschafter A der A&B OG verkauft der Gesellschaft einen bisher im Privatvermögen des A befindlichen Computer, um damit die Lagerbuchführung zu organisieren. Der Kaufpreis beträgt EUR 2.000,- und entspricht fremdüblichen Konditionen. Da der Computer sich bisher im Privatvermögen des A befunden hat, ist dieser Leistungsaustausch nach der Theorie der Alleininhaberschaft trotz Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen. Vielmehr ist von einer Entnahme des Bargelds (EUR 2.000,-) und von einer Einlage des Computers, die nach § 6 Z 5 EStG zum Teilwert zu bewerten ist, auszugehen.

2) Angabe wie 1, jedoch betreibt A neben seiner Tätigkeit als Gesellschafter der A&B OG auch einen Computerhandel. Aus diesem Einzelunternehmen verkauft er der OG den Computer zu fremdüblichen Konditionen. Aufgrund der Fremdüblichkeit liegt sowohl beim Einzelunternehmen des A als auch bei der OG eine betriebliche Veranlassung des Veräußerungs- bzw Anschaffungsvorganges vor. Die Leistungsbeziehung ist nach der Theorie der Alleininhaberschaft daher anzuerkennen, weil diese Leistungsbeziehung auch zwischen zwei Betrieben desselben Steuerpflichtigen anzuerkennen wäre. Beim Einzelunternehmen des A liegt folglich eine Veräußerung des Computers vor und bei der OG eine Anschaffung. Rechtsfolge der Anerkennung ist va, dass der OG bei Vorliegen aller anderen Voraussetzungen Investitionsbegünstigungen aus dem Anschaffungsgeschäft (zB Übertragung stiller Reserven nach § 12 EStG) zustehen.

Der VwGH folgt in seiner Judikatur im Ergebnis der Theorie der Alleininhaberschaft, obwohl er sich noch immer auf die Bilanzbündeltheorie beruft. Die Theorie der Alleininhaberschaft hat im Ergebnis auch Eingang in die EStR 2000 gefunden (vgl Rz 5860 ff).

Jedoch blieb auch diese Theorie nicht unumstritten. § 23 Z 2 EStG soll im Hinblick auf die unmittelbare Steuerpflicht der Gesellschafter verhindern, dass der Gewinnanteil durch besondere Gestaltungen in seine einzelnen Komponenten wie Unternehmerlohn und Kapitalverzinsung aufgespalten wird. Würde man sämtliche Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter anerkennen, dann käme es zu einer Transformation von Einkünften in andere Einkunftsarten (zB wäre der Unternehmerlohn bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren). Dies hatte vor allem noch in einer Zeit Bedeutung, als in Österreich neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer noch eine Gewerbesteuer erhoben wurde, die allerdings nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb umfasste und daher darauf geachtet werden musste, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht ohne weiteres in andere Einkünfte transformiert werden können. Seit Abschaffung der Gewerbesteuer mit Beginn des Jahres 1994 hat dieser Aspekt stark an Bedeutung verloren. Aus § 23 Z 2 EStG jedoch eine generelle Negierung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter abzuleiten, geht nach Ansicht der Kritiker der Theorie der Alleininhaberschaft zu weit. Jedoch ändert diese Kritik nichts an der Bedeutung dieser Theorie, da sie – wie oben bereits erwähnt – der VwGH im Ergebnis übernommen hat.

5. Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung

Als letzte Theorie zur Gewinnermittlung von Personengesellschaften bzw Personenvereinigungen ist die vom BFH entwickelte und auch von *Quantschnigg* vertretene Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung zu nennen. Danach ist der **Betrieb einer Personengesellschaft** bzw Personenvereinigung das **Objekt der steuerlichen Gewinnermittlung**. Dh, dass der **Gewinn** zunächst **einheitlich** für die Personengesellschaft bzw Personenvereinigung **zu ermitteln ist**. § 23 Z 2 EStG ist lediglich eine **persönliche Zurechnungsvorschrift**, wonach die Gewinnanteile den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Neben dem Gewinnanteil sind auch die in § 23 Z 2 EStG genannten **Vergütungen**, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben, **dem Gesellschafter als gewerbliche Einkünfte zuzurechnen**. Die Zurechnungsvorschrift für Vergütungen wird somit als Ausnahmenvorschrift gesehen. Ein darüber hinausgehender Anwendungsbereich des § 23 Z 2 EStG lässt sich nach Ansicht der Vertreter der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung nicht ableiten. Diese Ausnahmenvorschrift stellt lediglich sicher, dass der Gewinnanteil nicht in seine Bestandteile, wie Unternehmerlohn, Kapitalverzinsung und Mieteinnahmen aufgespalten und damit in andere Einkunftsarten transformiert wird.

Beispiele:

1) Der Gesellschafter A der A&B OG verkauft der Gesellschaft einen bisher im Privatvermögen des A befindlichen Computer, um damit die Lagerbuchführung zu organisieren. Der Kaufpreis beträgt EUR 2.000,- und entspricht fremdüblichen Konditionen. Da der Kauf durch die OG zu fremdüblichen Konditionen erfolgt und auch nicht die Ausnahmevorschrift des § 23 Z 2 EStG greift, ist der Kauf des Computers nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung steuerlich anzuerkennen. Bei der OG liegt ein Anschaffungsgeschäft über den Computer vor und A hat mit steuerlicher Wirksamkeit veräußert. Liegt die Anschaffung des Computers für ihn weniger als ein Jahr zurück, ist der Tatbestand des Spekulationsgeschäftes gemäß § 31 EStG erfüllt.

2) Angabe wie 1, jedoch betreibt A neben seiner Tätigkeit als Gesellschafter der A&B OG auch einen Computerhandel. Aus diesem Einzelunternehmen verkauft er der OG den Computer zu fremdüblichen Konditionen. Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ist auch dieser Vorgang steuerlich anzuerkennen, weil er zu fremdüblichen Konditionen erfolgt und nicht von § 23 Z 2 EStG erfasst wird.

Die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung hat vor allem für sich, dass sie sich streng an den Gesetzeswortlaut und an die Systematik des EStG hält. Es ist zutreffend, dass der Gewinn für jeden Betrieb einheitlich zu ermitteln ist und dass es im Gesetz keinerlei Anhaltspunkte gibt, den Betrieb einer Personengesellschaft in mehrere fiktive Einzelbetriebe der Gesellschafter aufzuspalten, wie dies die Bilanzbündeltheorie versucht. Durch die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung wird gewährleistet, dass für den Betrieb einer Personengesellschaft ein einheitlicher Bilanzstichtag gewählt wird und dass Wahlrechte bei der Gewinnermittlung einheitlich ausgeübt werden. Aus systematischen Erwägungen spricht vieles dafür, § 23 Z 2 EStG lediglich als persönliche Zurechnungsvorschrift zu verstehen. Der Begriff Gewinnanteil setzt nämlich einen einheitlich ermittelten Gesamtgewinn geradezu voraus. Die Zurechnungsvorschrift für Vergütungen ist dabei als Ausnahmevorschrift zu verstehen, die es als berechtigt erscheinen lässt, den Anwendungsbereich der Vorschrift streng am Wortlaut der Bestimmung zu orientieren. Somit erscheint die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung die überzeugendste Theorie zur Gewinnermittlung von Mitunternehmenschaften zu sein. Sie hat aber bisher nicht Eingang in die Verwaltungspraxis gefunden, die in den EStR 2000 im Ergebnis (entsprechend der Judikatur des VwGH) der Theorie der Alleininhaberschaft folgt.

Beispiele zu Kapitel I

1) A, B und C sind Gesellschafter der A & Co OG mit Sitz in Wien. A ist zu 50%, B ist zu 30% und C ist zu 20% an der OG beteiligt. Alle drei Gesellschafter sind an der Geschäftsführung der OG beteiligt. Gewinne und Verluste werden nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse verteilt. Der Gewinn der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr 2012/13 (Bilanzstichtag 30.6.) beträgt EUR 400.000,-. Wem und in welcher Höhe ist der Gewinn der OG zuzurechnen? Geben Sie auch das Kalenderjahr an, für das dieser Gewinn besteuert wird.

2) Angabe wie 1, jedoch sind A, B und C nicht Gesellschafter einer OG, sondern der A GmbH mit Sitz in Wien. A, B und C sind Geschäftsführer der GmbH. Wem und in welcher Höhe ist der Gewinn der GmbH zuzurechnen? Geben Sie auch das Kalenderjahr an, für das dieser Gewinn besteuert wird.

3) Die Rechtsanwälte A und B haben sich entschlossen, sich zu einer Kanzleigemeinschaft zusammenzuschließen. Ins Firmenbuch lassen sie sich allerdings nicht eintragen. Im ersten Jahr ihrer Tätigkeit erzielen sie einen gemeinsamen Gewinn von EUR 100.000,-. Wem und in welcher Höhe ist der Gewinn zuzurechnen?

4) A, B und C sind Gesellschafter der A, B & C OG mit Sitz in Klagenfurt. A ist mit 40%, B und C sind mit je 30% beteiligt. Die A, B & C OG selbst ist wiederum Gesellschafter (Kommanditist) der D-KG, an der neben der A, B & C OG noch D als Komplementär beteiligt ist. Beide Gesellschafter sind zu je 50% an der KG beteiligt. Der Gewinn der KG wird nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse aufgeteilt. Der steuerliche Gewinn der KG betrug im Wirtschaftsjahr 2013 EUR 1 Mio. Die A, B & C OG erzielte im Jahr 2013 selbst einen Verlust iHv EUR 0,4 Mio. Wem und in welcher Höhe ist der Gewinn der KG bzw der Verlust der OG zuzurechnen?

5) Johann Kraft ist an der Y GmbH als stiller Gesellschafter beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag ist bestimmt, dass Kraft als Stiller eine Einlage von EUR 100.000,- zu leisten hat, die er auch vollständig in die GmbH einbezahlt hat. Ferner bestimmt der Vertrag, dass Kraft am Gewinn und Verlust der GmbH teilnimmt. Sein Gewinn- bzw Verlustanteil berechnet sich jeweils im Verhältnis seiner Einlage zum buchmäßigen Eigenkapital der GmbH. Gewinnanteile darf Kraft entnehmen, sofern er sie nicht zur Verlustauffüllung verwenden muss. Bei Ausscheiden des Stillen erhält Kraft seine Einlage in Höhe von EUR 100.000,- wieder zurück. An der Geschäftsführung der GmbH ist Kraft nicht beteiligt.

Wie ist dieser Vertrag über die stille Gesellschaft steuerlich einzustufen und welche Rechtsfolgen ergeben sich daraus?

6) Angabe wie 5, jedoch ist im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass Kraft bei Ausscheiden als Abschichtung nicht nur seine Einlage zurückerhält, sondern auch die seit Begründung der stillen Gesellschaft angesammelten stillen Reserven und einen Firmenwert anteilig abgegolten bekommt. Ergibt sich aus diesen Vertragsklauseln eine andere steuerliche Beurteilung der stillen Gesellschaft?

7) Die beiden Bauunternehmen Bau Universale AG und die Part AG haben sich zu einer Arbeitsgemeinschaft (ARGE) zusammengeschlossen, um einen gemeinsamen Bauauftrag in Österreich durchzuführen. Sie bringen in diese Arbeitsgemeinschaft Geräte und Material ein. Der Aufwand und der Ertrag aus der Abwicklung des Auftrages werden je zur Hälfte von den beiden Unternehmen getragen. Im Wirtschaftsjahr 2013 resultierte aus der Auftragsabwicklung ein Gewinn von insgesamt EUR 3 Mio. Wem sind die Wirtschaftsgüter und der Gewinn der ARGE zuzurechnen?

II. Gewinnermittlung

1. Allgemeines

Die Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften hat in mehreren Stufen zu erfolgen. Folgendes Schema soll als Hilfe dienen:

- Ermittlung des **Bilanzgewinnes nach UGB** der Gesellschaft (sofern die Gesellschaft nach Unternehmensrecht zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtet ist, siehe dazu § 189 UGB).
- Ermittlung des **Steuerbilanzgewinnes** der Gesellschaft. Leistungsvergütungen gemäß § 23 Z 2 EStG werden noch als Betriebsausgabe berücksichtigt.
- Ermittlung der **Ergebnisse** aus den **Ergänzungsbilanzen** und aus den **Sonderbilanzen** einschließlich Leistungsvergütungen gemäß § 23 Z 2 EStG.
- Ermittlung des **steuerlichen Gesamtergebnisses** durch Addition des Steuerbilanzgewinnes und der Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen einschließlich der Leistungsvergütungen gemäß § 23 Z 2 EStG.

Verfahrensrechtlich wird der Gewinn einer Mitunternehmerschaft durch einen Gewinnfeststellungsbescheid rechtskräftig ermittelt. Gesetzliche Grundlage dafür ist die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO. Der Gewinn wird einerseits einheitlich für die gesamte Mitunternehmerschaft und andererseits gesondert für jeden Gesellschafter ermittelt. Der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO ist für alle Gesellschafter bindend und bildet die Grundlage für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheide der einzelnen Gesellschafter. Dabei ist zu beachten, dass eine **Berufung gegen den von der Behörde festgestellten Gewinn/Verlust nur für den Feststellungsbescheid, nicht aber für den jeweiligen Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid zulässig ist**. Will man als Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft gegen die Feststellung der Finanzbehörde berufen, so ist der Feststellungsbescheid zu bekämpfen. Wird die Berufung hingegen für den jeweiligen Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid eingebracht, so ist diese Berufung von der Behörde als unzulässig zurückzuweisen.

Im Folgenden werden die einzelnen Schritte bei der Gewinnermittlung von Mitunternehmerschaften näher erläutert.

2. Ermittlung des unternehmensrechtlichen und steuerlichen Bilanzgewinns

Ist die Mitunternehmerschaft nach Unternehmensrecht zur Buchführung verpflichtet (was zB für die OG und KG zutrifft, wenn sie die maßgebliche Umsatzschwelle von EUR 700.000,- überschreitet oder kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist), ist im ersten Schritt der Gewinn nach UGB zu ermitteln. Für jene Fälle wird steuerlich meist die Gewinnermittlung nach § 5 EStG (Maßgeblichkeit des Jahresabschlusses nach UGB für die Steuerbilanz) anwendbar sein. Jedoch ist Voraussetzung dafür, dass die Mitunternehmerschaft einen Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG unterhält. Es genügt bereits die geringste gewerbliche Tätigkeit, um bei der Mitunternehmerschaft einen Gewerbebetrieb annehmen zu können (EB zu § 2 Abs 4 EStG). Ist die steuerliche Gewinnermittlung trotz Vorliegens einer Bilanz nach UGB nicht nach § 5 EStG vorzunehmen (weil zB kein Gewerbebetrieb – wie bei der Wirtschaftstreuhand-OG – vorliegt), so ist der Jahresabschluss nach UGB für die steuerliche Gewinnermittlung nicht maßgeblich. Es kann aber der Jahresabschluss nach UGB freiwillig als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung herangezogen werden, was aus Praktikabilitäts Gesichtspunkten auch ratsam erscheint.

Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden (zB als atypisch stiller Gesellschafter), so gilt gemäß § 5 Abs 1 letzter Satz EStG auch diese Gesellschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender. Diese Bestimmung hat vor allem für die unechte stille Gesellschaft Bedeutung, die steuerlich als Mitunternehmerschaft eingestuft wird. Auch die stille Gesellschaft muss ihren Gewinn nach § 5 EStG (Maßgeblichkeit) ermitteln.

Liegt überhaupt kein Jahresabschluss nach UGB vor, so ist die Gewinnermittlung nach rein steuerlichen Grundsätzen vorzunehmen. In diesem Fall entfällt Schritt 1 bei der Ermittlung des Gesamtgewinnes einer Mitunternehmerschaft. Es kommen die Gewinnermittlungsarten des § 4 Abs 1 und des § 4 Abs 3 EStG in Betracht.

Jedenfalls hat die **Gewinnermittlung** nach **einheitlichen Grundsätzen** zu erfolgen. Dies deshalb, weil der Betrieb der Mitunternehmerschaft, als kleinste Einheit bei der Ermittlung von betrieblichen Einkünften, als Gewinnermittlungsobjekt anzusehen ist. Es ist **derselbe Bilanzstichtag** für die Mitunternehmerschaft zu wählen, steuerliche **Wahlrechte** sind **einheitlich** für die gesamte Mitunternehmerschaft **auszuüben**. Dies gilt auch für die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen. Leistungsvergütungen an die Gesellschafter iSd § 23 Z 2 EStG sind bei diesem Schritt der Gewinnermittlung noch nicht zu

berücksichtigen, sondern als Betriebsausgabe vom Gewinn der Mitunternehmerschaft abzuziehen. Insofern ergeben sich keine Besonderheiten gegenüber der Gewinnermittlung bei Einzelunternehmen.

3. Ermittlung der Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen

a) Sonderbilanzen und Sonder-G&V

Neben der Gesellschaftsbilanz gibt es im Bereich der Gewinnermittlung von Mitunternehmerschaften auch Sonderbilanzen, in denen Umstände dargestellt werden, die einen einzelnen Gesellschafter und nicht die Gesellschaft betreffen. In den **Sonderbilanzen** wird das sogenannte **Sonderbetriebsvermögen** des Gesellschafters, bestehend aus aktiven und passiven Wirtschaftsgütern, abgebildet. In den **Sonder-G&V** werden die **Sonderbetriebseinnahmen** den **Sonderbetriebsausgaben** des einzelnen Gesellschafters gegenübergestellt. Die Art der Gewinnermittlung im Bereich der Sonderbilanzen und Sonder-G&V richtet sich nach der Art der Gewinnermittlung bei der Gesellschaft. Ermittelt die Gesellschaft beispielsweise ihren Gewinn nach § 5 EStG, so hat auch die Sondergewinnermittlung der einzelnen Gesellschafter nach § 5 EStG zu erfolgen. Dies ergibt sich daraus, dass der steuerliche Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nach einheitlichen Grundsätzen zu erfolgen hat.

Zum Sonderbetriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter, die sich im (Mit-)Eigentum eines Gesellschafters befinden und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen. Die Nutzungsüberlassung an die Personengesellschaft kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen. Unternehmensrechtlich sind diese Wirtschaftsgüter nicht in der Bilanz der Personengesellschaft abzubilden, weil sie nicht im Gesamthand Eigentum aller Gesellschafter stehen. Vielmehr haben die Gesellschafter Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zurückbehalten und nicht in die Personengesellschaft eingebracht. Sie erklären sich lediglich bereit, die betreffenden Wirtschaftsgüter der Gesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Steuerlich zählen solche Wirtschaftsgüter aufgrund der Betriebsvermögensdefinition trotzdem zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. Betriebsvermögen sind nämlich alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen. Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob die Wirtschaftsgüter im Eigentum der Gesellschaft oder der Gesellschafter stehen. Das lässt sich aus § 23 Z 2 EStG ableiten, wonach Leistungsvergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Mitunternehmerschaft durch einen Mitunternehmer zu seinem Gewinnanteil zählen. Konsequenterweise müssen daher auch die dem Betrieb zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter eines Gesellschafters zum Betriebsvermögen und zur Abgrenzung der

Sphären zwischen den Gesellschaftern zum Sonderbetriebsvermögen des nutzungsüberlassenden Gesellschafters gehören.

Beispiel:

Der Gesellschafter A der A&B OG ist Eigentümer eines Grundstücks, das er der OG gegen ein monatliches Entgelt von EUR 2.500,- als Betriebsgrundstück zur Verfügung stellt. Da das Grundstück Eigentum des Gesellschafters A ist, aber trotzdem dem Betrieb der OG dient, ist das Grundstück Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A. Dieser hat das Grundstück entweder mit den Anschaffungskosten zu aktivieren, wenn die Anschaffung bereits für den Betrieb erfolgt ist, oder er hat das Grundstück als Einlage gemäß § 6 Z 5 EStG zu bewerten, wenn er das Grundstück zuerst im Privatvermögen hatte und es später der Gesellschaft zur Verfügung stellt. Nach § 6 Z 5 lit b EStG sind Grundstücke grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Wurde das Grundstück im Privatvermögen zur Einkünfteerzielung (zB aus Vermietung und Verpachtung) verwendet, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die bisher abgesetzte Absetzung für Abnutzung zu vermindern (fortgeschriebene Anschaffungs- oder Herstellungskosten). Ist der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage niedriger, ist dieser anzusetzen. Davon abweichend sieht § 6 Z 5 lit c EStG vor, dass Gebäude und grundstücksgleiche Rechte, die zum 31.3.2012 nicht steuerverhangen waren (weil die bis dahin geltende meist 10-jährige Spekulationsfrist bereits abgelaufen war), mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage anzusetzen sind. Die monatlichen Mieteinnahmen, die A für das Grundstück von der OG erhält, zählen zu den Sonderbetriebseinnahmen und erhöhen den Gewinnanteil des Gesellschafters A. Die Mieteinnahmen zählen nämlich zu den Leistungsvergütungen iSd § 23 Z 2 EStG (Überlassung von Wirtschaftsgütern). Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Grundstück kann A als Sonderbetriebsausgaben geltend machen.

Eine andere Beurteilung kann sich lediglich ergeben, wenn die Nutzungsüberlassung derart gestaltet ist, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht mehr beim Gesellschafter, sondern bei der Gesellschaft liegt (zB verdeckter Kauf). In solchen Fällen wird man sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerrechtlich davon ausgehen müssen, dass das betreffende Wirtschaftsgut zum Vermögen der Gesellschaft zählt. Die Bildung von Sonderbetriebsvermögen kommt insofern nicht in Betracht.

Auch negative Wirtschaftsgüter (Verbindlichkeiten) können Sonderbetriebsvermögen sein. Im Sinne der Betriebsvermögensdefinition müssen negative Wirtschaftsgüter dem Betrieb dienen. Um Sonderbetriebsvermögen sein zu können, darf es sich nicht um Verbindlichkeiten der Gesellschaft, sondern des Gesellschafters handeln.

Beispiel (Fortsetzung zum vorhergehenden Beispiel):

A hat das Grundstück, bevor er Gesellschafter der A&B OG wurde, im Jahr 2011 um EUR 300.000,- erworben. Zur Finanzierung des Grundstücks hat er einen Kredit in Höhe von EUR 200.000,- aufgenommen. Die Zinsen für den Kredit belaufen sich auf 6% p.a. Als er am 1.1.2013 gemeinsam mit B die A&B OG gründet, erklärt er sich bereit, das Grundstück der OG zu vermieten. Mit dem Zeitpunkt der Vermietung wird das Grundstück Sonderbetriebsvermögen des A (Einlage gemäß § 6 Z 5 lit b EStG mit den Anschaffungskosten zu bewerten). Da der Kredit mit dem Grundstück, das fortan Sonderbetriebsvermögen ist, in Verbindung steht, wird die Verbindlichkeit miteingelegt und ebenfalls zu Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A. Die für den Kredit zu zahlenden Zinsen zählen nunmehr zu den Sonderbetriebsausgaben des A und vermindern seinen Gewinnanteil. Die Sonderbilanz und die Sonder-G&V des A haben folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz zum Zeitpunkt der Einlage des Grundstücks

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|------------|-----------------|------------|
| Grundstück | 300 | Kapital | 100 |
| | | Verbindlichkeit | 200 |
| Summe | 300 | Summe | 300 |

Sonder-G&V am Ende des ersten Wirtschaftsjahres

| Aufwand | | Ertrag | |
|----------------|-----------|---------------|-----------|
| Zinsaufwand | 12 | Mietertrag | 30 |
| Gewinn | 18 | | |
| Summe | 30 | Summe | 30 |

Sonder-Bilanz am Ende des ersten Wirtschaftsjahres

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|------------|-----------------|------------|
| Grundstück | 300 | Kapital | 118 |
| Bank | 18 | Verbindlichkeit | 200 |
| Summe | 318 | Summe | 318 |

Auch die **Verbindlichkeit**, die zum **Zweck des Erwerbs der Beteiligung** an der Gesellschaft aufgenommen wurde, zählt beim Gesellschafter zum Sonderbetriebsvermögen. Die laufenden Zinszahlungen für diese Verbindlichkeit zählen zu den Sonderbetriebsausgaben und mindern den Gewinnanteil des Gesellschafters.

Selbstverständlich können zum Sonderbetriebsvermögen auch **Gebäude, Maschinen und maschinelle Anlagen** zählen, soweit sie im Eigentum eines Gesellschafters stehen und der Gesellschaft zur Nutzung überlassen werden. Da es sich in diesen Fällen um abnutzbares Anlagevermögen handelt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der relevante Einlagewert auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Absetzung für Abnutzung für diese Anlagegüter hat der Gesellschafter als Sonderbetriebsausgabe geltend zu machen.

Wird ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens veräußert, so ist der Restbuchwert Sonderbetriebsausgabe und der Veräußerungserlös Sonderbetriebseinnahme. Ein allfälliger Veräußerungsgewinn erhöht somit den Gewinnanteil des jeweiligen Gesellschafters, ein allfälliger Veräußerungsverlust vermindert ihn. Veräußert der Gesellschafter ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens an die Gesellschaft, so führt dieser Vorgang zur Gewinnrealisierung. Bei Buchwertfortführung käme es zu einer unzulässigen Verschiebung stiller Reserven, weil der Gesellschafter vor der Veräußerung 100% Anteil an den stillen Reserven hat und nach der Veräußerung nur mehr nach Maßgabe seines Anteils am Gesellschaftsvermögen an den stillen Reserven beteiligt ist. Erfolgt die Veräußerung zu fremdüblichen Konditionen, so liegt im Bereich des Sonderbetriebsvermögens eine Veräußerung und im Bereich des Gesellschaftsvermögens eine Anschaffung vor. Erfolgt die Veräußerung zu nicht fremdüblichen Konditionen oder überhaupt unentgeltlich, so liegt im Bereich des Sonderbetriebsvermögens eine Entnahme und im Bereich des Gesellschaftsvermögens eine Einlage vor.

Endet die Nutzung eines Wirtschaftsgutes, das sich im Sonderbetriebsvermögen befindet, durch die Gesellschaft (zB Ablauf eines befristet geschlossenen Mietvertrages über ein Verwaltungsgebäude eines Gesellschafters ohne Verlängerung des Vertrages), so liegt für den Gesellschafter eine **Entnahme** des betreffenden Wirtschaftsgutes vor, weil es nicht mehr betrieblichen Zwecken dient. Entnahmen sind im Zeitpunkt der Entnahme nach § 6 Z 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten, entnommener Grund und Boden hingegen mit dem Buchwert (es sei denn, es liegt eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz nach § 30a Abs 3 EStG vor), da die stillen Reserven im Privatvermögen steuerverfangen bleiben.

Der Gesellschafter kann im Bereich des Sonderbetriebsvermögens auch **Investitionsbegünstigungen** geltend machen, sofern die Voraussetzungen dafür gegeben sind. Er kann von der Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 EStG und von der Sofortabschreibung gemäß § 13 EStG Gebrauch machen. Der Gesellschafter ist jedenfalls berechtigt, bei Aufdeckung stiller Reserven im Sonderbetriebsvermögen eine

Übertragungsrücklage zu bilden, sofern im selben Wirtschaftsjahr keine Übertragung auf ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut vorgenommen wird. Bezüglich der **Reservenübertragung im Verhältnis Gesellschaftsvermögen zum Sonderbetriebsvermögen** gelten folgende Grundsätze:

Im **Gesellschaftsvermögen** aufgedeckte stille Reserven

- sind **primär** auf **Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens** zu übertragen;
- insoweit im Gesellschaftsvermögen keine Übertragung möglich ist, kann eine Übertragung des auf den betreffenden Gesellschafter entfallenden Reservaumaßes auf Investitionen in dessen Sonderbetriebsvermögen vorgenommen werden.

Im **Sonderbetriebsvermögen** aufgedeckte stille Reserven

- sind **primär** auf **Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens** zu übertragen;
- insoweit im Sonderbetriebsvermögen eine Reservenübertragung nicht möglich ist, kann eine Übertragung auf Investitionen im Gesellschaftsvermögen vorgenommen werden. Da die Übertragung in diesem Fall nur für einen Gesellschafter steuerwirksam erfolgt, ist in der Sonderbilanz ein entsprechender passiver Ausgleichsposten zu bilden.

Beispiel:

Der Gesellschafter C der C&D OG, an der er zu 50% beteiligt ist, hat der OG eine Maschine zur Nutzung überlassen. Ansonsten hat C kein Sonderbetriebsvermögen. Die Restnutzungsdauer der Maschine beträgt zum 1.1.2013 fünf Jahre. Die Sonderbilanz hat zum 1.1.2013 folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|-----|----------------|-----|
| Maschine | 350 | Kapital | 350 |
| Summe | 350 | Summe | 350 |

Am 3.9.2013 verkauft C die Maschine um EUR 400.000,- an eine Leasinggesellschaft, die es fortan der C&D OG vermietet. Dabei werden stille Reserven aufgedeckt, die die Voraussetzungen des § 12 EStG erfüllen. C bildet eine Übertragungsrücklage. Die Sonder-G&V und die Sonderbilanz von C zum 31.12.2013 haben folgendes Aussehen:

Sonder G&V zum 31.12.2013

| Aufwand | | Ertrag | |
|------------------------|------------|----------------|------------|
| Abschreibung Maschine | 70 | Verkaufserlöse | 400 |
| BW abgeg. Anlagen | 280 | Sonderverlust | 70 |
| Dotierung RL § 12 EStG | 120 | | |
| Summe | 470 | Summe | 470 |

Sonderbilanz zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|------------|----------------|------------|
| Bank | 400 | Kapital | 280 |
| | | RL § 12 EStG | 120 |
| Summe | 400 | Summe | 400 |

Am 24.1.2014 schafft die OG eine große Produktionsmaschine um EUR 700.000,- an. Die Nutzungsdauer der Maschine beträgt zehn Jahre. Da C im Sonderbetriebsvermögen keine Anlagegüter angeschafft hat, möchte er seine Übertragungsrücklage im Sonderbetriebsvermögen auf die Maschine übertragen. Da er zu 50% an der OG beteiligt ist, betragen die anteiligen Anschaffungskosten für ihn EUR 350.000,-. Er kann daher die gesamte Rücklage von EUR 120.000,- übertragen. In der Gesellschaftsbilanz wirkt sich diese Reservenübertragung nicht aus, da hier für alle Gesellschafter einheitlich vorzugehen ist. In der Sonderbilanz ist daher eine passive Ausgleichspost ähnlich einer Bewertungsreserve zu bilden. Die Sonderbilanz des C hat am 24.1.2014 folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Sonderbilanz zum 24.1.2014

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|------------|----------------|------------|
| Bank | 400 | Kapital | 280 |
| | | AP Maschine | 120 |
| Summe | 400 | Summe | 400 |

Für C vermindern sich durch die Übertragung der § 12-Rücklage die anteiligen Anschaffungskosten der Maschine von EUR 350.000,- auf EUR 230.000,-. Damit reduziert sich für C auch die anteilige jährliche Absetzung für Abnutzung. Da in der Gesellschaftsbilanz die Absetzung für Abnutzung von den vollen Anschaffungskosten verbucht wird, ist in der Sonder-G&V des C der passive Ausgleichsposten gleichmäßig verteilt über die Nutzungsdauer der Maschine aufzulösen. Die Sonderbilanz und Sonder-G&V des C haben zum 31.12.2014 folgendes Aussehen:

Sonder-G&V zum 31.12.2014

| Aufwand | | Ertrag | |
|----------------|----|---------------|----|
| Gewinn | 12 | Auflösung AP | 12 |
| Summe | 12 | Summe | 12 |

Sonderbilanz zum 31.12.2014

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|-----|----------------|-----|
| Bank | 400 | Kapital | 292 |
| | | AP Maschine | 108 |
| Summe | 400 | Summe | 400 |

Der Gewinn von EUR 12.000,- für das Wirtschaftsjahr 2014 gleicht beim Gesellschafter C die in der Gesellschafts-G&V zu hoch verbuchte Absetzung für Abnutzung von EUR 12.000,- wieder aus. EUR 12.000,- erhöhen den Gewinnanteil des C im Jahre 2014. In den Folgejahren ist analog vorzugehen.

b) Ergänzungsbilanzen und Ergänzungs-G&V

In den Ergänzungsbilanzen von Gesellschaftern von Mitunternehmerschaften sind **Wertkorrekturen** zu den auf den Gesellschafter entfallenden Ansätzen in der Steuerbilanz der Personengesellschaft vorzunehmen. Diese Wertkorrekturen ergeben sich daraus, dass ein einzelner Gesellschafter andere Bilanzwerte anzusetzen hat als seine Mitgesellschafter. Der häufigste Fall, bei dem derartige Wertkorrekturen notwendig werden, ist der nachträgliche Erwerb eines Gesellschaftsanteils. Erwirbt ein neu hinzutretender Gesellschafter einen Mitunternehmeranteil, so hat er dem oder den Rechtsvorgängern nicht nur die anteiligen Buchwerte des Gesellschaftsvermögens abzugelten, sondern wird idR auch anteilige stille Reserven und einen allfälligen Firmenwert zu bezahlen haben. Daraus ergeben sich für den erwerbenden Gesellschafter von den Buchwerten der Gesellschaft abweichende Anschaffungskosten, die in einer Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen sind.

Beispiel:

Gesellschafter der A&B OG sind A und B, die beide zu je 50% an der OG beteiligt sind. Die Bilanz der OG zum 31.12.2014 hat folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz der OG zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| Grundstück | 5.000 | Kapital A | 2.000 |
| sonstiges AV | 1.000 | Kapital B | 2.000 |
| UV | 3.000 | RL § 12 EStG | 500 |
| | | Verbindlichkeiten | 4.500 |
| Summe | 9.000 | Summe | 9.000 |

B möchte mit 31.12.2013 aus der OG ausscheiden und verkauft seinen Mitunternehmeranteil an C. Der Kaufpreis für den Anteil wird mit EUR 3,7 Mio vereinbart. Die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zum 31.12.2013 betragen wie folgt:

Teilwerte zum 31.12.2013

| | |
|--|-------|
| Grundstück | 6.000 |
| sonstiges AV (Restnutzungsdauer 5 J.) | 1.500 |
| UV | 3.000 |
| Verbindlichkeiten | 4.500 |

Durch den Verkauf des Mitunternehmeranteils ändert sich an der Gesellschaftsbilanz nichts. C tritt in die Stellung des B ein. Da der Kaufpreis für den Anteil nicht dem anteiligen Buchwert entspricht, ist für C eine Ergänzungsbilanz zu erstellen. Das Ergänzungskapital entspricht dabei der Differenz zwischen dem Kaufpreis für den Mitunternehmeranteil und dem Buchwert des Kapitalkontos des Verkäufers im Zeitpunkt des Verkaufs. Weiters ist zu beachten, dass Investitionsbegünstigungen bei Ausscheiden des B anteilig aufzulösen sind. Für sie hat C in der Ergänzungsbilanz einen entsprechenden Ausgleichsposten zu bilden. Die Ergänzungsbilanz zum 1.1.2014 hat folgendes Aussehen:

Ergänzungsbilanz von C zum 1.1.2014

| Aktiva | | Passiva | |
|-----------------|--------------|-------------------|--------------|
| Grundstück | 500 | Ergänzungskapital | 1.700 |
| sonstiges AV | 250 | | |
| Firmenwert | 700 | | |
| AP RL § 12 EStG | 250 | | |
| Summe | 1.700 | Summe | 1.700 |

Die Positionen "Grundstück" und "sonstiges Anlagevermögen" in der Ergänzungsbilanz ergeben sich durch die beim Kauf anteilig aufgelösten stillen Reserven. Die stillen Reserven des sonstigen Anlagevermögens betreffen abnutzbares Anlagevermögen und sind auf die Restnutzungsdauer der betreffenden Wirtschaftsgüter abzuschreiben. Der Firmenwert ergibt

sich aus der Differenz des anteiligen Betriebsvermögens zu Teilwerten und dem Kaufpreis. Der Firmenwert ist gemäß § 8 Abs 3 EStG auf 15 Jahre abzuschreiben. Muss die Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG in der Gesellschaftsbilanz aufgelöst werden, so hat eine aufwandswirksame Auflösung des Ausgleichpostens in der Ergänzungsbilanz zu erfolgen. Wird die Rücklage in der Gesellschaftsbilanz hingegen auf ein neu angeschafftes Anlagegut übertragen, so ist der Ausgleichsposten erfolgsneutral umzubuchen. Handelt es sich um ein abnutzbares Anlagegut, so ist der neue Ausgleichsposten über die Nutzungsdauer des betreffenden Anlageguts gleichmäßig verteilt aufwandswirksam aufzulösen. In der Fortsetzung des Beispiels wird davon ausgegangen, dass die Übertragungsrücklage in der Gesellschaft auf ein im Jahr 2014 angeschafftes Anlagegut übertragen wurde, das eine Nutzungsdauer von fünf Jahren hat.

Die Ergänzungsbilanz und die Ergänzungs-G&V des C zum 31.12.2014 haben folgendes Aussehen:

Ergänzungs-G&V zum 31.12.2014

| Aufwand | | Ertrag | |
|----------------------|------------|---------------|------------|
| Abschreibung so. AV | 50 | Verlust | 147 |
| Abschreibung FW | 47 | | |
| Auflösung AP § 12 RL | 50 | | |
| Summe | 147 | Summe | 147 |

Ergänzungsbilanz zum 31.12.2014

| Aktiva | | Passiva | |
|-----------------|--------------|-------------------|--------------|
| Grundstück | 500 | Ergänzungskapital | 1.553 |
| sonstiges AV | 200 | | |
| Firmenwert | 653 | | |
| AP RL § 12 EStG | 200 | | |
| Summe | 1.553 | Summe | 1.553 |

Beispiele zu Kapitel II

1) A ist Gesellschafter der A&Co KG mit Sitz in Wien. Außerdem ist er Eigentümer eines Miethauses, das er am 14.2.2009 um EUR 700.000,- (Wertverhältnis Grund:Gebäude = 30:70) erworben und seither an Private vermietet hat. Mit 1.11.2013 vermietet er das gesamte Gebäude an die A&Co KG, die es fortan als Verwaltungsgebäude nutzt. Die Mietdauer beträgt 10 Jahre. Der Teilwert des Grundstücks zu diesem Zeitpunkt beträgt EUR 800.000,- (Grundanteil = EUR 300.000,-, Gebäudeanteil = EUR 500.000,-). Der monatliche Mietzins, den A erhält, beträgt EUR 3.500,- (inkl Betriebskosten). Die monatlichen Betriebskosten für A betragen EUR 300,-. Beurteilen Sie die steuerlichen Konsequenzen dieses Sachverhalts für das Jahr 2013. Erstellen Sie etwaige Sonderbilanzen und Sonder-G&V für den Gesellschafter A.

2) Angabe wie 1, jedoch hat A beim Kauf des Miethauses einen Kredit in Höhe von EUR 400.000,- aufgenommen. Zum 1.11.2013 haftet dieser Kredit noch mit EUR 300.000,- aus. Dieser Stand hat während des ganzen Jahres 2013 bestanden. Die Kreditzinsen betragen 5%. Ergibt sich aus diesem Sachverhalt eine abweichende Beurteilung? Berücksichtigen Sie sämtliche steuerliche Konsequenzen.

3) Fortsetzung zu Beispiel 1) und 2). Mit 31.10.2023 endet der Mietvertrag zwischen A und der A&Co KG. Der Vertrag wird nicht verlängert, weil die KG mittlerweile ein anderes Gebäude, das den Anforderungen besser entspricht, gekauft hat. A hat den Kredit bereits zur Gänze zurückbezahlt. Das Gebäude hat zum 31.10.2023 einen Teilwert von EUR 400.000,- und der Grund hat einen Teilwert von EUR 300.000,-. A möchte das Gebäude mit 1.1.2024 wieder an Private vermieten. Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus diesem Sachverhalt für A im Jahr 2023? Gehen Sie bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2023 davon aus, dass die am 31.12.2022 vorhandenen Barmittel im Sonderbetriebsvermögen zur Gänze entnommen wurden.

4) C ist zu 50% Gesellschafter der C&D OG. Am 5.3.2013 kauft C eine Maschine um EUR 100.000,-, die er fortan an die OG vermietet. Das monatliche Entgelt für die Vermietung beträgt EUR 1.700,-. Die Nutzungsdauer der Maschine beträgt fünf Jahre. Der Mietvertrag wird auf drei Jahre abgeschlossen. Ab 1.4.2013 hat die OG die Maschine in Betrieb genommen. Welche steuerlichen Konsequenzen hat dieser Sachverhalt für C im Jahr 2013? Erstellen Sie auch etwaige Sonderbilanzen und Sonder-G&V für C.

5) Fortsetzung zu Beispiel 4). Am 30.9.2015 wird die Maschine durch einen Brand vernichtet. C erhält als Versicherungsentschädigung EUR 52.000,-. Die OG schafft als Ersatz eine neue Maschine um EUR 120.000,- an. Die Nutzungsdauer beträgt sechs Jahre. Welche steuerlichen Konsequenzen hat dieser Sachverhalt für C im Jahr 2015? Erstellen Sie etwaige Sonderbilanzen und Sonder-G&V für C. Prüfen Sie auch die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen durch C und stellen Sie die Auswirkungen in der Sonderbilanz und Sonder-G&V des C dar. Gehen Sie bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2015 davon aus, dass die am 31.12.2014 vorhandenen Barmittel im Sonderbetriebsvermögen zur Gänze entnommen wurden.

6) An der X&Y OG sind die Gesellschafter X und Y zu je 50% seit 1992 beteiligt. Die Bilanz der OG zum 31.12.2013 hat folgendes Aussehen (in TEUR):

Bilanz der OG zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|---------------|-------------------|---------------|
| Grundstück | 3.000 | Kapital X | 2.500 |
| Gebäude | 2.000 | Kapital Y | 2.500 |
| sonstiges AV | 2.000 | BewR § 12 EStG | 600 |
| UV | 5.000 | Verbindlichkeiten | 6.400 |
| Summe | 12.000 | Summe | 12.000 |

Mit Ende des Wirtschaftsjahres 2013 möchte Y aus der OG aus Altersgründen (er hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein) ausscheiden und verkauft seinen Anteil an Z um EUR 3,9 Mio. Die Teilwerte der Wirtschaftsgüter der OG setzen sich zum 31.12.2013 wie folgt zusammen (Angaben in TEUR):

Teilwerte zum 31.12.2013

| | | |
|-------------------|-------|------------------------------|
| Grundstück | 4.000 | |
| Gebäude | 2.200 | (Restnutzungsdauer 40 Jahre) |
| sonstiges AV | 2.100 | (Restnutzungsdauer 5 Jahre) |
| UV | 5.000 | |
| Verbindlichkeiten | 6.400 | |

Das Grundstück sowie das darauf stehende Gebäude hat die OG 1993 erworben. Die in der Bilanz der OG zum 31.12.2013 ausgewiesene Bewertungsreserve nach § 12 EStG betrifft eine Übertragung stiller Reserven auf das Gebäude.

Errechnen Sie auch den Veräußerungsgewinn von Y gemäß § 24 EStG und geben Sie an, welche Begünstigungen Y in Anspruch nehmen kann. Stellen Sie die Bilanz der OG und eine

etwaige Ergänzungsbilanz für Z dar. Stellen Sie auch die Ergänzungsbilanz und die Ergänzungs-G&V von Z zum 31.12.2014 dar.

III. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

1. Allgemeines

Unter dem Begriff Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden nicht nur jene verstanden, die unter § 23 Z 2 EStG fallen, sondern alle. Zivilrechtlich sind derartige Vorgänge grundsätzlich wie Leistungsbeziehungen unter Fremden zu beurteilen. Steuerlich kommt es aber in manchen Fällen zu einer anderen Beurteilung. Die folgenden Ausführungen behandeln daher **nur steuerliches Sonderrecht**.

Innerhalb des Steuerrechts hängt die Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wiederum davon ab, welche Theorie man zur Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften vertritt.

Nach der **Bilanzbündeltheorie** ordnet § 23 Z 2 EStG an, dass **sämtliche Leistungsbeziehungen** zwischen Gesellschaft und Gesellschafter **negiert** werden. Da die Bilanzbündeltheorie in ihrer klassischen Form nicht mehr vertreten wird, wird sie im Folgenden in diesem Zusammenhang nicht behandelt.

Nach der **Theorie der Alleininhaberschaft** ist zunächst zu unterscheiden, ob die Leistungsbeziehungen unter fremdüblichen Bedingungen ablaufen oder nicht. Ist die Fremdüblichkeit nicht gegeben, dann werden nach dieser Theorie Leistungsbeziehungen nicht anerkannt. Liegt Fremdüblichkeit vor, ist weiters zu unterscheiden, ob die Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb eines Gesellschafters und der Gesellschaft oder zwischen der Privatsphäre des Gesellschafters und der Gesellschaft stattfinden. Leistungsbeziehungen zwischen einem Betrieb eines Gesellschafters und der Gesellschaft werden nach der Theorie der Alleininhaberschaft anerkannt, weil sie nach *Stoll* – im Gegensatz zum VwGH – zwischen zwei Betrieben desselben Steuerpflichtigen auch anzuerkennen wären. Finden die Leistungsbeziehungen aber zwischen der Privatsphäre eines Gesellschafters und der Gesellschaft statt, dann sind sie auch bei Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen, weil auch Leistungsbeziehungen zwischen der Privatsphäre eines Steuerpflichtigen und seines Betriebes nicht anerkannt werden. Vielmehr ist von einem Einlage- bzw Entnahmevergange auszugehen.

Nach der **Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung** sind Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft grundsätzlich immer dann anzuerkennen, wenn sie unter fremdüblichen Bedingungen abgewickelt werden. Eine Nichtanerkennung bei Fremdüblichkeit erfolgt nur dann, wenn die Leistungsbeziehung unter die ausdrückliche

Anordnung des § 23 Z 2 EStG fällt. Diese Anordnung betrifft Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern beziehen. Dies deshalb, weil nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung der Betrieb der Personengesellschaft Gewinnermittlungsobjekt ist, der Gewinn der Personengesellschaft daher nach einheitlichen Grundsätzen ermittelt wird und § 23 Z 2 EStG nur eine Ausnahmegvorschrift darstellt, die die einheitliche Gewinnermittlung durchbricht. Daher sind Leistungsbeziehungen aus der Umkehrung des § 23 Z 2 EStG (zB Gesellschaft gewährt Gesellschafter ein Darlehen) anzuerkennen, sofern sie unter fremdüblichen Bedingungen ablaufen.

Im Folgenden werden die häufigsten Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nach der Theorie der Alleininhaberschaft und nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung untersucht.

2. Tätigkeitsvergütungen

Erhält ein Gesellschafter Vergütungen für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft (zB Geschäftsführungsentgelt), so sind diese **Vergütungen** sowohl nach der Theorie der Alleininhaberschaft als auch nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung dem Gewinnanteil des Gesellschafters **hinzuzurechnen**. Dies kommt einer Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses gleich. Nach der Theorie der Alleininhaberschaft werden Entlohnungen der Gesellschaft für den Gesellschafter deshalb nicht anerkannt, weil beim Einzelunternehmer derartige Entlohnungen zu seinem Gewinn zählen. Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ergibt sich die Nichtanerkennung aus der ausdrücklichen Anordnung des § 23 Z 2 EStG, wonach dem Gewinnanteil eines Gesellschafters auch die Vergütungen für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft hinzuzurechnen sind. Zu den Tätigkeitsvergütungen zählen auch Abfertigungs- und Pensionszahlungen. Die Bildung von Rückstellungen für Pensionen und Abfertigungen für Gesellschafter ist daher steuerlich ebenfalls nicht anzuerkennen.

3. Gewährung von Darlehen

Gewährt ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehen aus dem Privatvermögen und bezieht er für die Hingabe von Kapital Zinsen, so zählen sowohl nach der Theorie der Alleininhaberschaft als auch nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung die **Zinsen** zum **Gewinnanteil** des Gesellschafters. Nach der Theorie der Alleininhaberschaft deshalb,

weil auch ein Einzelunternehmer seinem Betrieb kein Fremdkapital gewähren kann. Vielmehr ist die Hingabe von zusätzlichem Kapital als Einlage zu werten und die dafür bezahlten "Zinsen" Teil des Gewinnanteils. Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ergibt sich die Zurechnung aus der ausdrücklichen Anordnung des § 23 Z 2 EStG, wonach Vergütungen für die Hingabe von Darlehen dem Gewinnanteil des Gesellschafters hinzuzurechnen sind. Unter den **Begriff Darlehen iSd § 23 Z 2 EStG** fallen nicht nur Darlehen im zivilrechtlichen Sinn, sondern **jede Hingabe von Kapital zur Nutzung**, wie partiarische Darlehen, Kredite, typische stille Beteiligungen, Stundung von Forderungen, Eingehen von Bürgschaften, Kontokorrentvereinbarungen etc.

Gewährt die Gesellschaft einem Gesellschafter ein Privatdarlehen, so ergibt sich eine unterschiedliche Beurteilung, je nachdem, welche Theorie der Gewinnermittlung von Mitunternehmerschaften man vertritt. Nach der Theorie der Alleininhaberschaft werden solche Darlehen steuerlich generell nicht anerkannt, gleichgültig ob Fremdüblichkeit gegeben ist oder nicht. Vielmehr stellt die Gewährung des Darlehens durch die Gesellschaft eine Entnahme der Darlehensvaluta durch den Gesellschafter dar. Zahlt der Gesellschafter laufend Zinsen an die Gesellschaft, so stellen diese Zahlungen Einlagen dar.

Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ist die Darlehensgewährung der Gesellschaft an einen Gesellschafter dann anzuerkennen, wenn Fremdüblichkeit des Vorgangs gegeben ist. Liegt Fremdüblichkeit nicht vor, dann ergibt sich die gleiche Beurteilung wie nach der Theorie der Alleininhaberschaft. Die Darlehensgewährung ist eine Entnahme und die Zahlung der laufenden Zinsen eine Einlage.

4. Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern

Überlässt ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens zur Nutzung entgeltlich der Gesellschaft, so zählen die laufenden Zahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter sowohl nach der Theorie der Alleininhaberschaft als auch nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung zum Gewinnanteil des Gesellschafters. Nach der Theorie der Alleininhaberschaft deshalb, weil auch ein Einzelunternehmer seinem Betrieb Wirtschaftsgüter nicht entgeltlich überlassen kann. Vielmehr stellt die betriebliche Verwendung eines Wirtschaftsgutes eine Einlage in das (Sonder-)Betriebsvermögen dar und sind die laufenden Zahlungen Teil des Gewinns des betreffenden Gesellschafters. Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ergibt sich die Zurechnung aus der ausdrücklichen Anordnung des § 23 Z 2 EStG, wonach Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern dem Gewinnanteil des Gesellschafters hinzuzurechnen sind.

Überlässt die Gesellschaft einem Gesellschafter Wirtschaftsgüter zur privaten Nutzung, ist danach zu differenzieren, welche Theorie der Gewinnermittlung von Mitunternehmenschaften man vertritt. Nach der Theorie der Alleininhaberschaft ist die entgeltliche Überlassung nicht anzuerkennen, weil auch ein Einzelunternehmer keine Wirtschaftsgüter aus seinem eigenen Betrieb mieten kann. Vielmehr stellt die private Nutzung eines bisher betrieblich genutzten Wirtschaftsgutes eine Entnahme und die laufenden Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft stellen Einlagen dar.

Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ist zu unterscheiden, ob die Überlassung des Wirtschaftsgutes zu fremdüblichen Konditionen erfolgt oder nicht. Ist Fremdüblichkeit gegeben, dann ist die Nutzungsüberlassung anzuerkennen. Liegt Fremdüblichkeit nicht vor, ergibt sich die gleiche Beurteilung wie nach der Theorie der Alleininhaberschaft. Die private Nutzung des bisher betrieblich genutzten Wirtschaftsgutes stellt eine Entnahme und die laufenden Zahlungen stellen Einlagen dar.

5. Anschaffungsvorgänge zwischen Gesellschafter und Gesellschaft

Verkauft ein Gesellschafter aus seinem Privatvermögen Wirtschaftsgüter an die Gesellschaft, so ist für die steuerliche Beurteilung zu differenzieren, welche Theorie zur Gewinnermittlung von Mitunternehmenschaften man vertritt. Nach der Theorie der Alleininhaberschaft stellt dieser Vorgang – gleichgültig ob Fremdüblichkeit gegeben ist oder nicht – eine Einlage des Wirtschaftsgutes und eine Entnahme des Kaufpreises dar, weil auch ein Einzelunternehmer seinem Betrieb keine Wirtschaftsgüter des Privatvermögens verkaufen kann.

Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ist zu unterscheiden, ob der Anschaffungsvorgang durch die Gesellschaft fremdüblich ist oder nicht. Bei Fremdüblichkeit ist der Vorgang wie eine Anschaffung durch die Gesellschaft und eine Veräußerung durch den Gesellschafter zu werten. Liegt Fremdüblichkeit nicht vor, dann ist der Vorgang auch nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung steuerlich nicht anzuerkennen. Es ergibt sich dieselbe Beurteilung wie nach der Theorie der Alleininhaberschaft.

Verkauft die Gesellschaft einem Gesellschafter ein Wirtschaftsgut, das dieser privat nutzt, so stellt dieser Vorgang nach der Theorie der Alleininhaberschaft eine Entnahme des Wirtschaftsgutes und eine Einlage des Kaufpreises dar, weil auch ein Einzelunternehmer keine Wirtschaftsgüter aus seinem Betrieb kaufen kann. Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung wird der Vorgang bei Fremdüblichkeit steuerlich anerkannt. Ist

Fremdüblichkeit nicht gegeben, ergibt sich die gleiche Beurteilung wie nach der Theorie der Alleininhaberschaft.

6. Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb eines Gesellschafters und der Gesellschaft

Nach der Theorie der Alleininhaberschaft hängt die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb eines Gesellschafters und der Gesellschaft davon ab, ob der Vorgang fremdüblich ist oder nicht. Bei Fremdüblichkeit werden derartige Leistungsbeziehungen anerkannt, weil auch fremdübliche Leistungsbeziehungen zwischen zwei Betrieben desselben Steuerpflichtigen anerkannt werden. Dies ergibt sich aus der Überlegung, dass unter fremdüblichen Bedingungen beim Betrieb des Gesellschafters und beim Betrieb der Gesellschaft eine entsprechende betriebliche Veranlassung gegeben ist. Liegt diese betriebliche Veranlassung vor, so kommt es bei beiden Betrieben zu Betriebseinnahmen bzw Betriebsausgaben. Daher ist die Annahme eines Einlage- bzw Entnahmeverganges ausgeschlossen. Werden die Leistungsbeziehungen nicht unter fremdüblichen Bedingungen abgewickelt, fehlt es an der betrieblichen Veranlassung. Daher ist für solche Fälle von einem Einlage- bzw Entnahmevergang bei beiden Betrieben auszugehen.

Beispiele:

1) A ist Inhaber einer Maschinenfabrik und Gesellschafter der A&Co KG. Er verkauft der Gesellschaft aus einem Betrieb eine Produktionsmaschine um EUR 300.000,-. Der Kaufvertrag über die Maschine entspricht fremdüblichen Konditionen. Nach der Theorie der Alleininhaberschaft liegt beim Betrieb von A eine steuerlich anzuerkennende Veräußerung und bei der A&Co KG eine steuerlich anzuerkennende Anschaffung der Produktionsmaschine vor.

2) Angabe wie 1, jedoch beträgt der Kaufpreis der Maschine nur EUR 100.000,-. Der Teilwert der Maschine beträgt EUR 280.000,-. In diesem Fall ist der Vorgang nicht fremdüblich. Der Verkauf der Maschine stellt beim Betrieb von A eine Entnahme (Bewertung mit dem Teilwert von EUR 280.000,- nach § 6 Z 4 EStG) und bei der A&Co KG eine Einlage der Maschine (Bewertung mit dem Teilwert nach § 6 Z 5 EStG) durch A dar. Gleichzeitig entnimmt A den Kaufpreis von EUR 100.000,- aus der A&Co KG und legt ihn in seinen Betrieb ein.

Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ergibt sich für Fälle der Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb eines Gesellschafters und der Gesellschaft die gleiche steuerliche Beurteilung wie nach der Theorie der Alleininhaberschaft. Bei Fremdüblichkeit wird der Vorgang steuerlich anerkannt, bei Fremdunüblichkeit ist von entsprechenden Einlage- bzw Entnahmevorgängen auszugehen.

Beispiele zu Kapitel III

Beurteilen Sie die folgenden Sachverhalte sowohl nach der Theorie der Alleininhaberschaft und geben Sie die Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft an.

1) A ist Komplementär, B und C sind Kommanditisten der A&Co KG. A führt die Geschäfte der KG allein. Im Gesellschaftsvertrag wurde vereinbart, dass er für seine Geschäftsführertätigkeit monatlich ein Gehalt von EUR 7.000,- erhält. Im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss der KG wurden diese Beträge aufwandswirksam verbucht. Beurteilen Sie diese Tätigkeitsvergütung aus steuerlicher Sicht.

2) Ferner hat A der KG ein Darlehen in Höhe von EUR 100.000,- gewährt. Als Zinssatz wurden 6% p.a. vereinbart. Die Zinsaufwendungen wurden im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss der KG aufwandswirksam verbucht. Beurteilen Sie diese Darlehensgewährung aus steuerlicher Sicht.

3) B besitzt ein Wochenendhaus in Langenlois, das er mit einem Kredit der KG finanziert hat. Die Kreditsumme beträgt EUR 350.000,-. Als Zinssatz wurde 3% p.a. vereinbart. Bei der RAIKA Langenlois müsste er 6% Zinsen zahlen. Die Zinserträge wurden im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss der KG ertragswirksam verbucht. Beurteilen Sie diese Darlehensgewährung aus steuerlicher Sicht.

4) Angabe wie 3), jedoch ist kein Zinssatz von 3%, sondern von 6% zwischen der KG und B vereinbart. Beurteilen Sie diese Darlehensgewährung aus steuerlicher Sicht.

5) Die KG vermietet seit 2004 ein Gebäude an C, das dieser als Wohnhaus benutzt. Die monatlichen Mietzahlungen betragen EUR 3.000,-, was fremdüblichen Konditionen entspricht. Die Mieteinnahmen wurden im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss der KG ertragswirksam verbucht. Beurteilen Sie diese Vermietung aus steuerlicher Sicht.

6) Die KG hat A einen drei Jahre alten PKW um EUR 20.000,- verkauft, was fremdüblichen Bedingungen entspricht. Der Teilwert des PKW beträgt EUR 18.000,-. Der Restbuchwert im Zeitpunkt des Verkaufs betrug EUR 15.000,-. Im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss der KG ist ein Veräußerungsgewinn iHv EUR 5.000,- erfasst. Beurteilen Sie diesen Sachverhalt aus steuerlicher Sicht.

7) Angabe wie 6), jedoch beträgt der Kaufpreis lediglich EUR 10.000,-. Dementsprechend ist im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss der KG ein Veräußerungsverlust iHv EUR 5.000,- erfasst. Beurteilen Sie diesen Sachverhalt aus steuerlicher Sicht.

8) Die A&Co KG produziert Werkbänke aller Art. C kauft für seinen eigenen Produktionsbetrieb eine Werkbank von der KG um EUR 150.000,-, was fremdüblichen Konditionen entspricht. Der Teilwert für die Werkbank beträgt EUR 120.000,-. Beurteilen Sie diesen Sachverhalt aus steuerlicher Sicht.

9) Angabe wie 8), jedoch beträgt der Preis für die Werkbank nur EUR 70.000,-. Beurteilen Sie diesen Sachverhalt aus steuerlicher Sicht.

C. Umgründungssteuerrecht

Unter **Umgründungen** werden bestimmte **Vermögensübertragungen** (Betriebe, Teilbetriebe, Unternehmensanteile) **auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage** verstanden, ohne dass das unternehmerische Engagement als solches aufgegeben wird. Die Möglichkeiten, die rechtliche Organisation eines Unternehmens zu ändern, sind vielfältig. Das UmgrStG sieht sechs Arten von Umgründungen vor. Dies sind:

- Verschmelzungen von bestimmten Körperschaften (Art I)
- Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz oder vergleichbaren ausländischen Vorschriften (Art II)
- Einbringungen (Art III)
- Zusammenschlüsse zu einer Mitunternehmerschaft (Art IV)
- Realteilungen von Mitunternehmerschaften (Art V)
- Spaltungen von bestimmten Körperschaften (Art VI)

In allen Umgründungsfällen kommt es zur Übertragung von Vermögen von einer Person auf eine andere Person, gleichgültig ob diese Personen natürliche oder juristische sind.

Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Bestimmungen des EStG und des KStG käme es bei derartigen Vermögensübertragungen zur Realisierung der im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven. In diesem Zusammenhang sind insbesondere zwei Bestimmungen von Bedeutung: Einerseits § 6 Z 14 EStG, der beim Tausch von Wirtschaftsgütern die Bewertung des empfangenen Wirtschaftsgutes mit dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes vorsieht, und andererseits § 20 KStG, der bei Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen und Spaltungen von Körperschaften grundsätzlich eine Liquidationsbesteuerung nach § 19 KStG vorsieht. Dabei wird zur Besteuerung der Wert der gewährten Gegenleistung bzw der Teilwert der übertragenen Wirtschaftsgüter herangezogen.

Diese ertragsteuerlichen Konsequenzen könnten uU zu erheblichen Steuerbelastungen führen, was zur Folge haben könnte, dass Umgründungen aufgrund der zu erwartenden steuerlichen Belastungen unterbleiben. Diese mögliche Folge ist aber aus wirtschaftspolitischer Sicht nicht begrüßenswert. Die notwendigen Strukturänderungen in der österreichischen Wirtschaft und die Erhaltung ihrer Konkurrenzfähigkeit erfordern es, Umgründungen nicht durch steuerliche Belastungen zu verhindern.

Aus diesem Grund hat sich der Gesetzgeber entschlossen, für Umgründungen steuerliche Spezialregelungen zu treffen, die es ermöglichen sollen, derartige Vorgänge bei weitgehender **Steuerneutralität** durchführen zu können. Dabei wird durch die im UmgrStG angeordnete **Buchwertfortführung** grundsätzlich auf die Besteuerung der im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven im Zeitpunkt der Umgründung verzichtet, jedoch wird begleitend sichergestellt, dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht verloren geht. Sollte bei Umgründungen das Besteuerungsrecht der Republik verloren gehen, kommt es abweichend zur Buchwertfortführung grundsätzlich zur Aufwertung des übertragenen Vermögens bzw wird bei Verlust des Besteuerungsrechts gegenüber anderen EU-Mitgliedstaaten bzw bestimmten EWR-Mitgliedsländern ein Besteuerungsaufschub bis zur tatsächlichen Veräußerung des umgegründeten Vermögens bzw Teilen davon auf Antrag ermöglicht.

Weiters sieht das UmgrStG bei Erfüllung bestimmter **Voraussetzungen Erleichterungen bei der verkehrsteuerlichen Behandlung** von Umgründungen vor.

Mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union (EU) musste das UmgrStG an die Bestimmungen der **Fusions-Richtlinie** der EU angepasst werden. Der Anpassungsbedarf war allerdings nicht allzu groß, weil das UmgrStG im Wesentlichen den Bestimmungen der Fusions-RL entsprach. Die wichtigsten Änderungen erfolgten im Bereich der Bestimmungen über Einbringungen (Art III).

Ein weiteres Anpassungserfordernis im UmgrStG ergab sich durch das Inkrafttreten der EU-Verordnung über das Statut der Europäischen Gesellschaft (Société Européenne; **SE**) mit 8. Oktober 2004. Dabei handelt es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Typus einer Aktiengesellschaft, die durch eigens in der SE-VO definierte, meist grenzüberschreitende Gründungsakte entsteht. Eine SE kann folgendermaßen gegründet werden:

- **Verschmelzung** von Aktiengesellschaften, wovon mindestens zwei dem Recht verschiedener Mitgliedstaaten unterliegen (zB Verschmelzung einer österreichischen AG mit einer französischen SA)
- Gründung einer **Holding-SE** durch Einbringung der Mehrheit der Anteile an Aktiengesellschaften bzw Gesellschaften mit beschränkter Haftung in die Holding-SE, sofern mindestens zwei von ihnen dem Recht verschiedener Mitgliedstaaten unterliegen oder seit mindestens zwei Jahren eine dem Recht eines anderen Mitgliedstaates unterliegende Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat haben (zB Einbringung sämtlicher Anteile an einer österreichischen und deutschen Aktiengesellschaft in eine dadurch gegründete Holding-SE)

- Gründung einer **Tochter-SE** durch Gesellschaften oder andere juristische Personen des öffentlichen oder privaten Rechts, sofern mindestens zwei von ihnen dem Recht verschiedener Mitgliedstaaten unterliegen oder seit mindestens zwei Jahren eine dem Recht eines anderen Mitgliedstaates unterliegende Tochtergesellschaft oder eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat haben (zB Gründung einer SE durch eine österreichische GmbH und eine britische plc)
- **Umwandlung** einer Aktiengesellschaft, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates gegründet worden ist, in eine SE, wenn sie seit mindestens zwei Jahren eine dem Recht eines anderen Mitgliedstaates unterliegende Tochtergesellschaft hat (zB Umwandlung einer deutschen Aktiengesellschaft mit einer österreichischen Aktiengesellschaft als Tochter in eine SE)
- Eine bereits **bestehende SE** kann beliebig viele weitere **Tochter-SE** gründen.

Während es sich bei der Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine SE um eine bloß formwechselnde Umwandlung handelt, die idR keinen Verlust von Besteuerungsrechten im Verhältnis zu anderen Staaten bewirkt, führen die anderen Gründungsakte von SE meist zu einer grenzüberschreitenden Übertragung von Vermögen, woraus sich ein Verlust von Besteuerungsrechten im Verhältnis zu anderen Staaten ergeben kann. Wird zB eine österreichische Aktiengesellschaft, die nur über Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaft verfügt (Holding), auf eine deutsche Aktiengesellschaft als künftige SE verschmolzen, verliert Österreich durch diesen Vorgang sein Besteuerungsrecht an den von der österreichischen Aktiengesellschaft gehaltenen Beteiligungen, da nach Art 13 Abs 5 DBA Deutschland/Österreich ausschließlich der Ansässigkeitsstaat der SE (Deutschland) berechtigt ist, Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen zu besteuern. Die **Gründung einer SE** muss nach der Fusions-RL aber trotz des etwaigen Verlusts von Besteuerungsrechten **steuerneutral** erfolgen können. Um das sicherzustellen, hat das AbgÄG 2004 einige Neuerungen im UmgrStG gebracht, die mit dem AbgÄG 2005, dem BBG 2007 und dem AbgÄG 2010 nochmals legislativ verfeinert wurden.

Mit 15.12.2007 ist in Österreich das **EU-Verschmelzungsgesetz** in Kraft getreten, das es ermöglicht, innerhalb der EU Kapitalgesellschaften miteinander grenzüberschreitend zu verschmelzen. Die dabei auftretenden steuerlichen Fragen sind vergleichbar mit der Gründung einer SE durch Verschmelzung, weshalb daraus kein weiterer Anpassungsbedarf im UmgrStG besteht.

Unternehmensrechtlich gewährt § 202 Abs 2 HGB bei Umgründungen ein **Wahlrecht zwischen Buchwertfortführung und Neubewertung**. Die unternehmensrechtliche Bewertung ist jedoch für die steuerliche Bewertung **nicht maßgeblich**, weil das UmgrStG

zwingende Regeln für die steuerliche Bewertung enthält. Erfolgt unternehmensrechtlich eine Aufwertung und müssen steuerrechtlich die Buchwerte fortgeführt werden, kommt es zu einem nachhaltigen Auseinanderklaffen von Unternehmens- und Steuerbilanz.

I. Verschmelzungen

1. Anwendungsbereich von Verschmelzungen nach dem UmgrStG

§ 1 Abs 1 UmgrStG bestimmt, was als Verschmelzung iSd UmgrStG gilt. Das UmgrStG knüpft diesbezüglich an gesellschaftsrechtliche Bestimmungen an. Danach sind Verschmelzungen iSd UmgrStG sämtliche Verschmelzungen aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften. Folgende Verschmelzungen aufgrund inländischer Vorschriften (**Inlandsverschmelzungen**) fallen unter das UmgrStG:

- Verschmelzung von Aktiengesellschaften gemäß §§ 219 ff AktG
- Verschmelzung einer GmbH (übertragende Gesellschaft) mit einer AG (übernehmende Gesellschaft) gemäß § 234 AktG
- Verschmelzung einer AG (übertragende Gesellschaft) mit einer GmbH (übernehmende Gesellschaft) (mit Inkrafttreten des EU-Verschmelzungsgesetzes erstmals möglich)
- Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung gemäß § 96 ff GmbHG
- Vermögensübertragungen iSd § 236 AktG, wonach Vermögen einer AG auf einen Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit übertragen wird
- Vermögensübertragungen gemäß §§ 59, 60, und 72 VAG, wonach ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit Vermögen auf eine AG überträgt
- Verschmelzung von Genossenschaften gemäß § 1 GenVG
- Verschmelzung von Sparkassen gemäß § 25 SpKG
- Verschmelzungen aufgrund der SE-VO
- Verschmelzungen aufgrund des EU-Verschmelzungsgesetzes
- Verschmelzungen aufgrund anderer Gesetze

Verschmelzungen sind durch **drei Merkmale** zu charakterisieren:

- **Vereinigung von Körperschaften** mit eigener Rechtspersönlichkeit (juristische Personen)
- **Ausschluss der Abwicklung**
- Vereinigung im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge**

Folgende Formen der Verschmelzung lassen sich unterscheiden:

a) Verschmelzung zur Aufnahme

Bei der **Verschmelzung zur Aufnahme** übertragen eine oder mehrere übertragende Körperschaften ihr Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Ausschluss der

Abwicklung auf eine bereits vor Verschmelzung bestehende übernehmende Körperschaft. Die **übertragenden Körperschaften gehen** durch die Verschmelzung **unter**, die **übernehmende Körperschaft bleibt bestehen** und nimmt das Vermögen der übertragenden Körperschaften auf.

Aus dem Blickwinkel der **Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaften** ist anzumerken, dass durch die Verschmelzung ihre Anteile an den übertragenden Körperschaften untergehen. Als Ersatz für die untergehenden Anteile **erhalten** sie **Anteile an der übernehmenden Körperschaft**. Diese muss daher grundsätzlich eine Kapitalerhöhung durchführen, um neue Anteile an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft gewähren zu können. In welchem Ausmaß neue Anteile durch die übernehmende Körperschaft zu gewähren sind, bestimmt das im Verschmelzungsvertrag festgelegte Umtauschverhältnis, das sich aus einer Bewertung der Anteile der an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften ergibt. Ausnahmsweise können die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft(en) auch mit bestehenden Anteilen an der übernehmenden Körperschaft abfinden, wodurch eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft insoweit unterbleiben kann.

b) Verschmelzung zur Neugründung

Bei der **Verschmelzung zur Neugründung** übertragen mehrere übertragende Körperschaften ihr Vermögen durch Gesamtrechtsnachfolge unter Ausschluss der Abwicklung auf eine durch die Verschmelzung **neu gegründete Körperschaft**. Die **übertragenden Körperschaften gehen** durch die Verschmelzung **unter**. Nach Verschmelzung existiert nur mehr die neu gegründete Körperschaft, die das Vermögen der übertragenden Körperschaften in sich vereinigt.

Die Anteile an den übertragenden Körperschaften gehen durch eine Verschmelzung zur Neugründung unter. Als Ersatz für ihre untergehenden Anteile erhalten die **Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaften** die **Anteile an der neu gegründeten Körperschaft**. In welchem Verhältnis die einzelnen Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaften an der neu gegründeten Körperschaft beteiligt sind, bestimmt wiederum das Umtauschverhältnis der Anteile, das sich aus dem Wert der übertragenden Körperschaften ergibt.

Die Verschmelzung zur Neugründung kommt in der Praxis selten vor.

c) Konzernverschmelzungen

Die häufigsten Verschmelzungen finden innerhalb eines Konzerns statt. Von einer Konzernverschmelzung spricht man, wenn die an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften miteinander innerhalb eines Konzerns verbunden sind. Bei den Konzernverschmelzungen unterbleibt meist die Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Eine Anteilsgewährung **muss** unterbleiben, soweit die übernehmende Gesellschaft Anteile der übertragenden Gesellschaft besitzt, wie dies bei der Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft der Fall ist. Eine Anteilsgewährung **kann** unterbleiben, soweit die Gesellschafter sowohl an der übernehmenden als auch an der übertragenden Gesellschaft im gleichen Verhältnis unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind (zB Verschmelzung von Schwestergesellschaften), es sei denn, dass dies dem Verbot der Rückgewähr der Einlagen und der Befreiung von Einlagenverpflichtungen widerspricht (daher ist zB die Verschmelzung einer Enkelgesellschaft auf ihre Tantengesellschaft gesellschaftsrechtlich unzulässig, weil dadurch die Muttergesellschaft der Enkelgesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung entreichert wird).

Bei den Konzernverschmelzungen kommen folgende Grundarten in Betracht:

- side-stream-Verschmelzung
- up-stream-Verschmelzung
- down-stream-Verschmelzung

Bei der **side-stream-Verschmelzung** wird eine Konzerngesellschaft mit einer Schwestergesellschaft verschmolzen. Eine Gewährung neuer Anteile unterbleibt idR, weil die gemeinsame Muttergesellschaft sowohl an der übertragenden als auch an der übernehmenden Gesellschaft im gleichen Verhältnis (zu 100%) beteiligt ist.

Bei der **up-stream-Verschmelzung** wird eine Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft verschmolzen. Eine Gewährung neuer Anteile muss unterbleiben, weil die Muttergesellschaft durch die Verschmelzung nicht mehr Vermögen erhält, als sie vor Verschmelzung (indirekt durch ihre 100%-ige Beteiligung an der Tochtergesellschaft) schon besessen hat. An die Stelle sämtlicher Anteile an der Tochtergesellschaft tritt das gesamte Vermögen der Tochtergesellschaft.

Bei der **down-stream-Verschmelzung** wird eine Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft verschmolzen. Durch die Verschmelzung erhält die Tochtergesellschaft

gleichsam für eine juristische Sekunde sämtliche ihrer eigenen Anteile, die sie aber sofort an die Anteilsinhaber der übertragenden Muttergesellschaft als Ersatz für ihre untergehenden Anteile auskehren muss (Durchgangserwerb eigener Anteile bei der übernehmenden Tochtergesellschaft; § 224 Abs 3 AktG). Bei down-stream-Verschmelzungen unterbleibt idR die Gewährung neuer Anteile durch die übernehmende Tochtergesellschaft, da die Anteilsinhaber der übertragenden Muttergesellschaft ausschließlich mit den bestehenden Anteilen an der Tochtergesellschaft abgefunden werden. Die übernehmende Tochtergesellschaft kann aber auch zusätzlich neue Anteile gewähren, hat dabei aber das Verbot der unter-pari-Emission zu beachten. Zusätzliches Vermögen erhält die übernehmende Tochtergesellschaft nämlich nur in Form von Aktiva, die nicht ihre eigenen Anteile darstellen, abzüglich der übergehenden Schulden.

d) Verschmelzungen im Ausland

Vom Anwendungsbereich des Art I UmgrStG sind nicht nur Verschmelzungen aufgrund inländischer Vorschriften erfasst. Auch Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland aufgrund vergleichbarer Vorschriften (**Auslandsverschmelzungen**) fallen unter den Anwendungsbereich des Art I.

e) keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich

Bei sämtlichen Verschmelzungsvorgängen darf die **Möglichkeit der Besteuerung stiller Reserven sowie eines allfälligen Firmenwertes** beim Rechtsnachfolger grundsätzlich **nicht eingeschränkt werden**. Erfolgt beispielsweise eine Verschmelzung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf eine steuerbefreite Körperschaft, so fällt dieser Vorgang nicht unter das UmgrStG, da in einem solchen Fall die Besteuerung der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger nicht möglich ist. Fällt eine Verschmelzung aus diesem oder anderen Gründen nicht unter das UmgrStG, dann hat bei der übertragenden Körperschaft eine Liquidationsbesteuerung gemäß § 19 KStG zu erfolgen.

Exportverschmelzungen (Verschmelzung einer inländischen Körperschaft auf eine ausländische Körperschaft) führen dann zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich, wenn die inländische Körperschaft über Vermögen verfügt, das nach der Verschmelzung der österreichischen Besteuerungshoheit entzogen ist. Eine **Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts** wird idR dann nicht eintreten, wenn die übertragende Körperschaft ausschließlich über inländisches Betriebsvermögen verfügt, denn nach den von Österreich abgeschlossenen DBA dürfen Betriebsstättengewinne im Betriebsstättenstaat besteuert werden. Gleiches gilt, wenn die übertragende Körperschaft nur

über inländisches Grundvermögen verfügt, da nach den von Österreich abgeschlossenen DBA das Besteuerungsrecht für Grundvermögen durchwegs dem Belegenheitsstaat der Liegenschaft zugewiesen wird. Anderes gilt, wenn die übertragende Körperschaft über eine ausländische Betriebsstätte in einem Staat verfügt, mit dem Österreich ein DBA mit Anrechnungsmethode abgeschlossen hat. In diesen Fällen ist Österreich vor der Verschmelzung berechtigt, die Gewinne der ausländischen Betriebsstätte zu besteuern. Nach der Verschmelzung auf eine ausländische Körperschaft besteht dieses Recht allerdings nicht mehr, womit es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts kommt. Liegt die ausländische Betriebsstätte hingegen in einem Staat, mit dem Österreich ein DBA mit Befreiungsmethode abgeschlossen hat, dann hat Österreich schon vor der Verschmelzung kein Besteuerungsrecht, womit einer Anwendung des Art I UmgrStG auch bei Verschmelzung auf eine ausländische Körperschaft nichts entgegensteht, weil Österreich durch die Verschmelzung kein Besteuerungsrecht verliert, weil schon vor Verschmelzung hinsichtlich der ausländischen Betriebsstätte kein solches bestand.

Grundsätzlich nicht unter den Anwendungsbereich des Art I UmgrStG fällt die **Exportverschmelzung von reinen Holdinggesellschaften**, weil durchwegs nach den von Österreich abgeschlossenen DBA das Besteuerungsrecht für die Veräußerung von Beteiligungen sowie sonstigem Vermögen (außer Betriebsstätte und Liegenschaften) nur dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird. Das bedeutet, dass nach Verschmelzung nur der Ansässigkeitsstaat der übernehmenden ausländischen Körperschaft ein Besteuerungsrecht für jene Beteiligungen und sonstiges Vermögen hat, die bis zur Verschmelzung der österreichischen Holdinggesellschaft über die Grenze nur in Österreich besteuert werden durften. Damit tritt durch die Verschmelzung ein Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich ein, was eine Anwendung von Art I UmgrStG ausschließt.

Bei der **Verschmelzung** auf eine **EU-Gesellschaft** oder auf eine in einem **EWR-Mitgliedstaat**, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, **ansässige Kapitalgesellschaft (trifft derzeit nur für Norwegen zu)**, bei der eine Einschränkung des Besteuerungsrechts eintritt, kommt es auf Antrag zunächst zu einem **Besteuerungsaufschub** hinsichtlich jener stiller Reserven und eines Firmenwertes, an denen Österreich durch die Verschmelzung das Besteuerungsrecht verliert. Der Antrag auf Besteuerungsaufschub ist in der letzten Körperschaftsteuererklärung der übertragenden Körperschaft zu stellen. Eine Festsetzung der Steuer in Österreich findet erst dann statt, wenn das betreffende Vermögen, hinsichtlich dessen es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes gekommen ist, veräußert wird oder sonstwie bei der übernehmenden Körperschaft ausscheidet. Die Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden gilt als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO.

Die Vorschrift hat vor allem **Bedeutung für grenzüberschreitende Verschmelzungen nach dem EU-VerschG und für SE-Gründungen** durch Verschmelzung. Wird zB eine österreichische Aktiengesellschaft als übertragende Gesellschaft mit einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Aktiengesellschaft verschmolzen und geht anlässlich dieser Verschmelzung ein Besteuerungsrecht Österreichs am Vermögen der übertragenden Gesellschaft (zB Beteiligungen) verloren, dann führt die Verschmelzung zwar zu einer Steuerentstrickung, jedoch wird auf Antrag die daraus resultierende Körperschaftsteuer auf die stillen Reserven sowie eines allfälligen Firmenwerts (noch) nicht festgesetzt. Erst ein Veräußern oder sonstiges Ausscheiden dieses Vermögens würde rückwirkend zu einer Festsetzung der Körperschaftsteuer in Österreich führen. Nach Ablauf der absoluten Verjährung von zehn Jahren seit der Verschmelzung entfällt eine Besteuerung in Österreich endgültig.

Eine **Ausnahme vom Bestenungsaufrschub** besteht für **nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** (zB selbst erstellte Patente, Marken), die die übertragende Körperschaft hält. Für diese Wirtschaftsgüter besteht nach § 4 Abs 1 EStG ein Aktivierungsverbot, sodass sich Aufwendungen zur Herstellung solcher Wirtschaftsgüter sofort als abzugsfähige Betriebsausgabe ausgewirkt haben. Wird für diese Wirtschaftsgüter im Ausland ein Aktivposten angesetzt, ist die Steuerschuld von den Aufwendungen festzusetzen, die bereits als Betriebsausgaben bei der übertragenden Körperschaft berücksichtigt waren. Weist die übertragende Körperschaft die tatsächlichen Aufwendungen nicht nach, sind 65% des Verkehrswertes, höchstens jedoch der im Ausland angesetzte Aktivposten als steuerwirksam aufgedeckte stille Reserve für die ins Ausland überführten nicht entgeltlich erworbenen unkörperlichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anzusetzen. Die Vorschrift bezweckt, dass stille Reserven von selbst erstellten unkörperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens durch eine grenzüberschreitende Umgründung nicht gänzlich unverteuert bleiben, indem im Ausland für steuerliche Zwecke ein Aktivposten angesetzt wird, der mit steuerlicher Wirkung abgeschrieben werden kann.

Beispiel:

Die in Österreich ansässige M-GmbH ist eine reine Markenverwertungsgesellschaft, die ausschließlich über selbst erstellte Marken verfügt. Die M-GmbH unterhält keine Betriebsstätte in Österreich. Die M-GmbH soll per 31.12.2013 grenzüberschreitend auf ihre in Zypern ansässige Schwestergesellschaft Z-Ltd. nach dem EU-VerschG verschmolzen werden. Mit der Verschmelzung verliert Österreich sein Besteuerungsrecht an den der M-GmbH gehörigen Marken. Obwohl die Z-Ltd. eine Gesellschaft mit Ort der Geschäftsleitung

innerhalb der EU ist, kann die M-GmbH keinen Besteuerungsaufschub für die auf die Z-Ltd. übertragenen Marken beantragen, wenn die Z-Ltd. für die erhaltenen Marken einen Aktivposten ansetzen kann. Kann die M-GmbH die mit der Erstellung der Marken verbundenen Aufwendungen nicht nachweisen, dann kommt es zum Ansatz von 65% des Verkehrswertes der Marken, höchstens jedoch der in Zypern angesetzte Aktivposten für die Marken.

2. Der Verschmelzungstichtag

Jede Verschmelzung hat auf einen bestimmten Stichtag zu erfolgen. **Verschmelzungstichtag** ist der Tag, von dem an die **Handlungen der übertragenden Körperschaft als für Rechnung der übernehmenden Körperschaft vorgenommen gelten**. Jede an einer Verschmelzung beteiligte übertragende Körperschaft hat auf den Verschmelzungstichtag eine **Schlussbilanz** aufzustellen. Diese Schlussbilanz muss auf einen höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung ins Firmenbuch liegenden Stichtag aufgestellt werden. Aus dieser Neun-Monats-Frist ergibt sich, dass Verschmelzungen bis zu neun Monate rückwirkend zur Anmeldung ins Firmenbuch erfolgen können.

Beispiel:

Die B-AG, eine 100%ige Tochter der A-AG, soll auf die A-AG verschmolzen werden. Der Bilanzstichtag beider Gesellschaften ist der 31.12. Am 4.4.2014 wird in der ordentlichen Hauptversammlung der B-AG der Verschmelzung zugestimmt. Eine Zustimmung durch die Hauptversammlung der A-AG ist für die up-stream-Verschmelzung nicht erforderlich. Am 6.4.2014 wird die Verschmelzung beim Firmenbuchgericht angemeldet. Als Verschmelzungstichtag kann der 31.12.2013 gewählt werden. Dieser erscheint aus unternehmensrechtlicher Sicht günstig, weil zu diesem Stichtag eine Bilanz der übertragenden Gesellschaft (B-AG) vorliegt und diese nicht älter als neun Monate – gerechnet vom Zeitpunkt der Anmeldung – ist. Soll die Bilanz vom 31.12.2013 als Schlussbilanz der Verschmelzung zugrunde gelegt werden, hat die Anmeldung spätestens am 30.9.2014 zu erfolgen.

In **ertragsteuerlicher Hinsicht** ist der Verschmelzungstichtag insofern von Bedeutung, als das Einkommen der übertragenden Körperschaft nach § 2 Abs 3 UmgrStG so zu ermitteln ist, als ob der Vermögensübergang auf die übernehmende Körperschaft mit Ablauf des Verschmelzungstichtages erfolgt wäre. Das **Vermögen** sowie die **Einkünfte** der

übertragenden Körperschaft sind nach § 3 Abs 1 Z 4 UmgrStG **ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag** ertragsteuerlich bereits der **übernehmenden Körperschaft zuzurechnen**. Verschmelzungen können also auch steuerlich rückwirkend erfolgen. Auf den Verschmelzungstichtag hat die übertragende Körperschaft nach § 2 Abs 5 UmgrStG eine **Verschmelzungsbilanz** aufzustellen, in der die steuerlich maßgebenden Werte und das sich daraus ergebende Verschmelzungskapital darzustellen sind.

3. Gewinnermittlung bei der übertragenden Körperschaft

Bei der Ermittlung des letzten Gewinnes der übertragenden Körperschaft ist für das mit dem Verschmelzungstichtag endende Wirtschaftsjahr **das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt**. Daraus ergibt sich vor allem, dass es zu **keiner steuerlichen Aufwertung** des Betriebsvermögens der übertragenden Körperschaft kommt und damit eine Besteuerung der stillen Reserven anlässlich der Verschmelzung unterbleibt. Jedoch ist in § 2 Abs 2 UmgrStG wahlweise eine Aufwertung entweder für das ausländische Vermögen bei Inlandsverschmelzungen oder für das inländische Vermögen bei Auslandsverschmelzungen vorgesehen, wenn die Verschmelzung im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein DBA besteht, das die Anrechnungsmethode vorsieht, oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde. Diese Aufwertungsoption ist deshalb vorgesehen, da bei einer Besteuerung der stillen Reserven im Ausland die Anrechnungsmethode nur dann wirksam werden kann, wenn es auch in Österreich zur Aufwertung des Vermögens oder zumindest von Teilen hiervon und damit zur Besteuerung der stillen Reserven kommt. Auf diese Steuer kann dann die ausländische Steuer angerechnet werden.

§ 2 Abs 3 UmgrStG enthält die Fiktion, dass steuerlich der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungstichtages erfolgt. Wurde nun als Verschmelzungstichtag ein bereits vergangener Zeitpunkt gewählt, bewirkt § 2 Abs 3 UmgrStG eine gesetzliche Rückwirkung für steuerliche Zwecke. Zu diesem Stichtag ermittelt die übertragende Körperschaft ihren letzten steuerlichen Gewinn. Sämtliche Geschäftsvorgänge, die nach diesem Stichtag von der übertragenden Körperschaft bewirkt werden, sind **steuerlich** bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen.

§ 2 Abs 4 UmgrStG enthält eine Ausnahme von der in Abs 3 verankerten Rückwirkungsfiktion. Demnach können **Gewinnausschüttungen** der übertragenden

Körperschaft, **Einlagen** in die übertragende Körperschaft und **Einlagenrückzahlungen** durch die übertragende Körperschaft, die in der Zeit **zwischen Verschmelzungstichtag und dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages erfolgen**, noch mit steuerlicher Wirkung durchgeführt werden, obwohl die übertragende Körperschaft mit Eintragung der Verschmelzung ertragsteuerlich mit Ablauf des Verschmelzungstichtages untergeht. Derartige Vorgänge sind in der auf den Verschmelzungstichtag aufzustellenden steuerlichen Verschmelzungsbilanz durch Ansatz entsprechender Aktiv- bzw. Passivposten zu berücksichtigen (zB Ansatz einer Ausschüttungsverbindlichkeit).

4. Rechtsfolgen bei der übernehmenden Körperschaft

§ 3 Abs 1 Z 1 UmgrStG bestimmt, dass die übernehmende Körperschaft mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages die steuerlich maßgebenden Buchwerte der übertragenden Körperschaft fortzuführen hat (**Prinzip der Wertverknüpfung**). Die steuerlich maßgebenden Buchwerte, die die übernehmende Körperschaft fortzuführen hat, decken sich damit mit jenen, die die übertragende Körperschaft bei ihrer letzten steuerlichen Gewinnermittlung zum Verschmelzungstichtag angesetzt hat. Das werden idR die Buchwerte sein, jedoch kann es sich in bestimmten Fällen auch um aufgewertete Beträge handeln, sofern eine Verschmelzung mit Auslandsbezug erfolgt ist und vom Aufwertungswahlrecht des § 2 Abs 2 UmgrStG Gebrauch gemacht wurde. § 2 Abs 1 und § 3 Abs 1 Z 1 UmgrStG bewirken damit grundsätzlich die **Buchwertfortführung** bei Verschmelzungen und ermöglichen damit eine steuerneutrale Umgründung. Dies hat folgende Konsequenzen:

- Fortführung der steuerlichen Ansätze aller aktiven und passiven Wirtschaftsgüter
- Beibehaltung der Abschreibungsmethoden, Abschreibungssätze und Gesamtnutzungsdauer
- Fortführung der un versteuerten Rücklagen
- Eintritt in die Behaltefristen
- Beibehaltung der Wertpapierdeckungspflicht gemäß § 14 EStG

Im Fall einer **Hereinverschmelzung** einer ausländischen Körperschaft auf eine inländische Körperschaft mit der Folge, dass hinsichtlich des übernommenen Vermögens ein Besteuerungsanspruch Österreichs entsteht, sieht § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG grundsätzlich den **Ansatz des übernommenen Vermögens mit dem gemeinen Wert** (Verkehrswert iS eines Einzelveräußerungswertes) vor. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft auf eine österreichische Aktiengesellschaft nach dem EU-VerschG grenzüberschreitend verschmolzen wird. Abweichendes gilt nur dann,

wenn die Republik Österreich für das herein verschmolzene Vermögen ein Besteuerungsrecht wieder erlangt, für das in der Vergangenheit ein Besteuerungsaufschub beantragt wurde und deshalb keine Steuerfestsetzung erfolgte. In diesen Fällen sind grundsätzlich die fortgeschriebenen Buchwerte vor der Verlegung bzw Umgründung des betreffenden Vermögens in das Ausland anzusetzen, wobei nachgewiesene Wertsteigerungen im Ausland von einem späteren Veräußerungserlös in Abzug gebracht werden, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Gemäß § 3 Abs 2 UmgrStG bleiben **Buchgewinne** und **Buchverluste**, die bei der Verschmelzung entstehen, grundsätzlich **außer Ansatz**, dh sie sind nicht steuerwirksam. Buchgewinne bzw Buchverluste sind buchmäßige Korrekturposten, die bei Umgründungen entstehen können. Die Ursachen für Buchgewinne bzw Buchverluste können vielfältig sein. ZB entsteht bei einer Verschmelzung ein Buchverlust, wenn der Wert der von der übernehmenden Körperschaft gewährten Anteile über dem Buchwert des übertragenen Vermögens liegt. Weitere Ursachen für Buchgewinne bzw Buchverluste können Rechtsbeziehungen zwischen übertragender und übernehmender Körperschaft sein.

Beispiele:

1) Die B-AG soll auf die A-AG verschmolzen werden. Die beiden AG sind beteiligungsmäßig nicht miteinander verflochten. Die Bilanzen der beiden Gesellschaften zum Verschmelzungstichtag haben folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz der A-AG

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 1.000 | Grundkapital | 1.000 |
| UV | 2.000 | Kapitalrücklagen | 100 |
| | | Verbindlichkeiten | 1.900 |
| Summe | 3.000 | Summe | 3.000 |

Bilanz der B-AG

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 500 | Grundkapital | 1.000 |
| UV | 3.000 | Kapitalrücklagen | 500 |
| | | Verbindlichkeiten | 2.000 |
| Summe | 3.500 | Summe | 3.500 |

a) Die Aktionäre der B-AG erhalten laut Verschmelzungsvertrag für eine 1,- EUR-Aktie der B AG eine 1,- EUR-Aktie der A-AG. Da das Grundkapital der B-AG EUR 1 Mio beträgt, muss

die A-AG eine Kapitalerhöhung von ebenfalls EUR 1 Mio durchführen, um den Altaktionären der B-AG Aktien in entsprechendem Ausmaß gewähren zu können. Die Bilanz der A-AG nach der Verschmelzung hat daher folgendes Aussehen (in TEUR):

Bilanz der A-AG nach Verschmelzung

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 1.500 | Grundkapital | 2.000 |
| UV | 5.000 | Kapitalrücklagen | 600 |
| | | Verbindlichkeiten | 3.900 |
| Summe | 6.500 | Summe | 6.500 |

Aus der Verschmelzung ergibt sich ein Buchgewinn von EUR 500.000,-, wie aus der Kapitalrücklage der Verschmelzungsbilanz ersichtlich ist. Dieser Buchgewinn ergibt sich daraus, dass der Nominalwert der gewährten Aktien (EUR 1 Mio) um genau EUR 500.000,- kleiner ist als das buchmäßige Eigenkapital der B-AG (EUR 1,5 Mio). Dieser Differenzbetrag ist in der Bilanz der A-AG in die (gebundene) Kapitalrücklage einzustellen. Der Buchgewinn ist steuerlich zur Gänze neutral.

b) Die Aktionäre der B-AG erhalten laut Verschmelzungsvertrag für eine 1,- EUR-Aktie der B-AG zwei 1,- EUR-Aktien der A-AG. Da das Grundkapital der B-AG EUR 1 Mio beträgt, muss die A-AG eine Kapitalerhöhung von EUR 2 Mio durchführen, um den Altaktionären der B-AG Aktien in entsprechendem Ausmaß gewähren zu können. Die Bilanz der A-AG nach der Verschmelzung hat daher folgendes Aussehen (in TEUR):

Bilanz der A-AG nach Verschmelzung

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 1.500 | Grundkapital | 3.000 |
| UV | 5.000 | Kapitalrücklagen | 100 |
| Umgründungsmehrwert | 500 | Verbindlichkeiten | 3.900 |
| Summe | 7.000 | Summe | 7.000 |

In diesem Fall entsteht durch die Verschmelzung ein Buchverlust von EUR 500.000,-. Dieser ergibt sich daraus, dass der Nominalwert der gewährten Aktien (EUR 2 Mio) das buchmäßige Eigenkapital der B-AG (EUR 1,5 Mio) um EUR 500.000,- übersteigt.

2) Die B-AG soll auf die A-AG verschmolzen werden. Zu diesem Zweck hat die A-AG am 23.9.2013 sämtliche Anteile der B-AG erworben. Der Kaufpreis für die Aktien betrug EUR 2 Mio. Das buchmäßige Eigenkapital der B-AG beträgt EUR 1,5 Mio. Mit dem Kaufpreis wurden neben dem buchmäßigen Eigenkapital auch stille Reserven in Höhe von

EUR 200.000,- und ein Firmenwert in Höhe von EUR 300.000,- abgegolten. Die Verschmelzung der beiden AG wird im Frühjahr des Jahres 2014 beschlossen. Als Verschmelzungstichtag wurde der 31.12.2013 gewählt. Zu diesem Zeitpunkt haben die Bilanzen der beiden AG folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz der A-AG

| Aktiva | | Passiva | |
|------------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 700 | Grundkapital | 1.000 |
| Beteiligung B-AG | 2.000 | Kapitalrücklagen | 1.500 |
| UV | 4.300 | Verbindlichkeiten | 4.500 |
| Summe | 7.000 | Summe | 7.000 |

Bilanz der B-AG

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 2.000 | Grundkapital | 1.000 |
| UV | 2.500 | Kapitalrücklagen | 500 |
| | | Verbindlichkeiten | 3.000 |
| Summe | 4.500 | Summe | 4.500 |

Bei der Verschmelzung muss unternehmensrechtlich die Gewährung von Anteilen unterbleiben, weil die A-AG, auf die die B-AG verschmolzen werden soll, sämtliche Anteile an der B-AG hält. Jedoch fällt bei der Verschmelzung die Beteiligung an der B-AG bei der A-AG weg, da die B-AG als Gesellschaft untergeht. Aus der Differenz des Buchwertes der Beteiligung (EUR 2 Mio) und dem buchmäßigen Eigenkapital der B-AG (EUR 1,5 Mio) ergibt sich ein Buchverlust von EUR 500.000,-. Die Bilanz der A-AG nach der Verschmelzung hat folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz der A-AG nach Verschmelzung

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------------------------------|---------------|-------------------|---------------|
| AV | 2.700 | Grundkapital | 1.000 |
| UV | 6.800 | Kapitalrücklagen | 1.500 |
| Umgründungsmehrwert (davon 300 FW) | 500 | Verbindlichkeiten | 7.500 |
| Summe | 10.000 | Summe | 10.000 |

Im Buchverlust von EUR 500.000,- findet der beim Anteilserwerb abgegoltene Firmenwert von EUR 300.000,- Deckung. Steuerlich ist der gesamte Buchverlust steuerneutral.

3) Angabe wie 2), jedoch soll nicht die B-AG auf die A-AG verschmolzen werden, sondern die A-AG auf die B-AG (Muttergesellschaft auf Tochtergesellschaft). Die Bilanz der B-AG nach Verschmelzung hat folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz der B-AG nach Verschmelzung

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|------------------------|--------------|
| AV | 2.700 | Grundkapital | 1.000 |
| UV | 6.800 | Kapitalrücklagen | 1.000 |
| | | (davon Buchgewinn 500) | |
| | | Verbindlichkeiten | 7.500 |
| Summe | 9.500 | Summe | 9.500 |

In diesem Fall ergibt sich durch die Verschmelzung kein Buchverlust, sondern ein Buchgewinn von EUR 500.000,-. Dieser ergibt sich aus der Differenz des Buchwertes der Beteiligung an der B-AG (EUR 2 Mio) und dem buchmäßigen Eigenkapital der A-AG (EUR 2,5 Mio). Das Entstehen eines Buchgewinnes oder Buchverlustes ist hier also davon abhängig, ob das buchmäßige Eigenkapital der Muttergesellschaft höher bzw niedriger als der Buchwert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft ist. Ist das buchmäßige Eigenkapital höher, ergibt sich ein Buchgewinn, ist das buchmäßige Eigenkapital niedriger, ergibt sich ein Buchverlust.

Mit dem AbgÄG 2010 wurde in § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG eine neue Bestimmung aufgenommen, die mit dem AbgÄG 2012 neu gefasst wurde. Ist die übernehmende Körperschaft oder ein konzernzugehöriges Unternehmen der übernehmenden Körperschaft am Verschmelzungstichtag an der übertragenden ausländischen Körperschaft beteiligt und würden die Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft oder dem konzernzugehörigen Unternehmen am Verschmelzungstichtag § 10 Abs 4 oder Abs 5 KStG unterliegen, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verschmelzungskapital iSd § 2 Abs 5 UmgrStG und den vorhandenen Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG zum Verschmelzungstichtag mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages als offen ausgeschüttet. Der Steuerpflichtige hat nachzuweisen, dass die Einlagen nicht aus Gesellschaftsmitteln stammen. Mit dieser Vorschrift sollen Umgehungen der Steuerpflicht von Gewinnausschüttungen durch Auslandsgesellschaften nach § 10 Abs 4 und 5 KStG durch Verschmelzung vermieden werden.

Beispiel:

Die in Österreich ansässige A-AG ist zu 100% an der in Irland ansässigen Finance Ltd. beteiligt. Die Finance Ltd. fungiert als Finanzierungsgesellschaft im Konzern der A-AG und

hat in der Vergangenheit Zinserträge erzielt, die in Irland einer Körperschaftsteuerbelastung von 12,5% unterlegen haben. Bei der Finance Ltd. handelt es sich daher um eine ausländische Tochtergesellschaft mit niedrig besteuerten Passiveinkünften (Zinseinkünfte, die im Ausland einer Besteuerung von 15% oder weniger unterliegen). Würde die Finance Ltd. Gewinne an die A-AG ausschütten, käme auf Ebene der A-AG § 10 Abs 4 KStG zur Anwendung, was bedeuten würde, dass die Gewinnausschüttungen bei der A-AG körperschaftsteuerpflichtig wären und die A-AG die in Irland entrichtete Körperschaftsteuer lediglich auf die in Österreich anfallende Körperschaftsteuer auf die Gewinnausschüttungen anrechnen könnte. Wird nun anstelle einer Gewinnausschüttung die Finance Ltd. auf die A-AG grenzüberschreitend verschmolzen, dann wäre der bei der A-AG dadurch entstehende Buchgewinn (Differenz zwischen dem Verschmelzungskapital der Finance Ltd. und dem Buchwert der Beteiligung der A-AG an der Finance Ltd.) nach § 3 Abs 2 UmgrStG steuerneutral. Damit könnten nicht ausgeschüttete Gewinne der Finance Ltd. ohne Anfall von österreichischer Körperschaftsteuer in das Vermögen der A-AG transferiert werden. Durch § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG wird allerdings bewirkt, dass der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verschmelzungskapital der Finance Ltd. und den eingezahlten Einlagen an die A-AG als ausgeschüttet gilt. Auf diese Ausschüttung ist wiederum § 10 Abs 4 KStG anwendbar, womit Steuerpflicht iHv 25% für diesen Differenzbetrag in Österreich eintritt und die irische Körperschaftsteuer lediglich auf die österreichische Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden kann.

Veränderungen des Betriebsvermögens, die aus der Vereinigung von Aktiven und Passiven (**Confusio**) stammen, sind gemäß § 3 Abs 3 UmgrStG in dem auf den Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen. Der Paradefall der Confusio ist, wenn zum Verschmelzungstichtag die übertragende Körperschaft eine Forderung gegen die übernehmende Körperschaft hat oder umgekehrt. Durch die Verschmelzung fallen Forderung und Verbindlichkeit weg. IdR wird sich daraus keine Veränderung des Betriebsvermögens ergeben, da sich der Buchwert der Forderung und der Verbindlichkeit decken wird. Wurde die Forderung hingegen abgewertet, ergibt sich aus der Confusio ein Gewinn in Höhe des Differenzbetrages zwischen Forderung und Verbindlichkeit, der im auf den Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu versteuern ist.

Entsteht durch die Verschmelzung bei der übernehmenden Körperschaft eine **internationale Schachtelbeteiligung** iSd § 10 Abs 2 KStG oder wird ihr Ausmaß erweitert, ist hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs 3 Satz 1 KStG nicht anzuwenden. Dies bedeutet, dass spätere Veräußerungsgewinne dieser bisher nicht begünstigten

Beteiligungsquoten steuerwirksam sind, womit die stillen Reserven im Zeitpunkt der Umgründung steuerverfangen bleiben. Gäbe es diese Regelung nicht, könnten durch Verschmelzungen stille Reserven aus bisher nicht begünstigten Beteiligungsquoten der Steuerhängigkeit entzogen werden, wenn bei der Verschmelzung eine begünstigte Beteiligung entsteht oder ihr Ausmaß erweitert wird.

5. Verlustabzug

Das UmgrStG bestimmt in § 4, dass **Verlustvorträge** sowohl der **übertragenden** als auch **übernehmenden** Körperschaft grundsätzlich bei der übernehmenden Körperschaft in den Folgejahren als Sonderausgabe abzugsfähig bleiben. Dies gilt allerdings nur für jene Fälle, bei denen kein Mantelkauf vorliegt. Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist. Durch diese Bestimmung wird verhindert, dass im Zuge einer Verschmelzung die übernehmende Körperschaft vortragsfähige Verluste der übertragenden Körperschaft "einkauft", ohne dass der Betrieb, der diese Verluste verursacht hat, mitübertragen wird.

Im Falle der Verschmelzung **verbundener Körperschaften** sind die vortragsfähigen Verluste der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht (Tochtergesellschaft), um in der Vergangenheit (nach dem 31.12.1990) auf die Beteiligung steuerwirksam vorgenommene Teilwertabschreibungen zu kürzen. Auf diese Weise soll eine **Doppelverwertung** der Verluste, die zur Teilwertabschreibung der Beteiligung bei der Muttergesellschaft einerseits sowie zum Verlustvortrag bei der Tochtergesellschaft andererseits geführt haben, verhindert werden. Bei einer Verschmelzung der Mutter- mit einer Enkelgesellschaft tritt die Kürzung des Verlustvortrags der Enkelgesellschaft insoweit ein, als eine Teilwertabschreibung der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Zwischengesellschaft auf die Verluste der Enkelgesellschaft zurückzuführen ist.

Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind. Durch diese Bestimmung wird verhindert, dass vortragsfähige Verluste der übernehmenden Körperschaft in den Folgejahren

als Sonderausgabe abgezogen werden, wenn die die Verluste verursachenden Vermögensteile am Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden sind. Das erscheint nur konsequent, weil die Verschmelzung auch in die entgegengesetzte Richtung erfolgen kann.

Ist der **Umfang der Betriebe, Teilbetriebe** oder **nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile** sowohl der übertragenden als auch der übernehmenden Körperschaft, die die vortragsfähigen Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine **Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben** ist, dann ist dieser Verlust vom Abzug als Sonderausgabe ausgeschlossen. Diese Bestimmung erfasst jene Fälle, bei denen entweder bei der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste und dem Verschmelzungstichtag das Vermögen derart verändert wurde, dass nicht mehr von demselben (Teil-)Betrieb gesprochen werden kann. Die Finanzverwaltung geht von einer mangelnden Vergleichbarkeit bei einer Reduktion des Vermögens gegenüber dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste von mehr als 75% aus. Ein Ausschluss vom Verlustabzug ist auch dann gegeben, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden Körperschaft und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Erfolgt diese Strukturänderungen hingegen zum Zwecke der Sanierung mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teils betrieblicher Arbeitsplätze, so steht der Verlustabzug weiterhin zu.

6. Behandlung der Anteilsinhaber

Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG gilt der Austausch von Anteilen an der übertragenden Körperschaft aufgrund der Verschmelzung nicht als Tausch. Die im Zuge der Verschmelzung erhaltenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelten mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages als erworben. Damit werden jene Fälle erfasst, bei denen die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft mit Anteilen an der übernehmenden Körperschaft abgefunden werden. Nach allgemeinem Steuerrecht wäre dieser Vorgang als Tausch der Anteile der übertragenden Körperschaft gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu werten. Gemäß § 6 Z 14 lit a EStG käme es damit zur Aufdeckung stiller Reserven. Durch § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG wird verhindert, dass es im Zuge der Verschmelzung zur Aufdeckung der in den Anteilen an der übertragenden Körperschaft enthaltenen stillen Reserven kommt, da der Vorgang nicht als Tausch gilt. **Vielmehr sind für die neuen Anteile die steuerlich maßgeblichen Werte der Altanteile fortzuführen.** Das sind bei betrieblich gehaltenen Anteilen die Buchwerte und bei außerbetrieblich gehaltenen Anteilen die Anschaffungskosten der Altanteile. Bare Zuzahlungen auf Grund

unternehmensrechtlicher Vorschriften kürzen nach § 5 Abs 1 Z 2 UmgrStG die Anschaffungskosten bzw Buchwerte. Somit gilt auch auf der Ebene der Anteilseigner, dass Verschmelzungen steuerneutral durchgeführt werden können.

Kommt es zB im Zuge einer grenzüberschreitenden Verschmelzung zu einer **Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich** (zB Exportverschmelzung einer in Österreich ansässigen Holdinggesellschaft), dann ist Art I UmgrStG nicht anwendbar. Dies hätte für die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft eine Steuerentstrickung der von ihnen gehaltenen Anteile an der übertragenden Körperschaft zur Folge, da § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG mangels Anwendbarkeit des gesamten Art I UmgrStG ebenfalls nicht anwendbar wäre. Um die **Steuerneutralität auf Anteilseignerebene innerhalb der EU und im Verhältnis zu Norwegen** auch in diesen Fällen zu gewährleisten, sieht § 5 Abs 1 Z 3 UmgrStG vor, dass die Unterdrückung der Tauschgrundsätze nach § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG für Anteilsinhaber gilt, die in der EU oder in Norwegen ansässig sind.

Beispiel:

Die in Österreich ansässige Holdinggesellschaft A-GmbH wird grenzüberschreitend auf die in Zypern ansässige Z Ltd. verschmolzen. Die in Österreich ansässige X-AG hält 10% der Anteile an der A-GmbH und erhält im Zuge der Verschmelzung 7% an der Z Ltd. Durch die Verschmelzung wird das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der von der A-GmbH gehaltenen Beteiligungen eingeschränkt. Die Verschmelzung fällt daher nicht unter den Anwendungsbereich von Art I UmgrStG, jedoch kann die A-GmbH einen Besteuerungsaufschub beantragen. Für die X-AG ist der Anteilstausch aufgrund von § 5 Abs 1 Z 3 UmgrStG hingegen steuerneutral, weil sie in der EU ansässig ist. Sie hat den Buchwert der Beteiligung an der A-GmbH fortzuführen und den Anteilen an der Z Ltd. zuzuordnen.

§ 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG bestimmt schließlich, dass eine **Steuerentstrickung auf Anteilseignerebene** dann stattzufinden hat, soweit das **Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft** aufgrund des Anteilstausches **eingeschränkt wird**, wobei die Bestimmungen über den Besteuerungsaufschub im Verhältnis zu anderen EU-Staaten und Norwegen anzuwenden sind.

Beispiel:

Die in Österreich ansässige A-GmbH hält ihrerseits 100% der Anteile an der in Österreich ansässigen B-GmbH. An der A-GmbH ist die in Holland ansässige NL BV zu 100% beteiligt.

Die A-GmbH wird down stream auf die B-GmbH verschmolzen. Durch diese Verschmelzung werden die Anteile an der B-GmbH zum Ersatz der untergehenden Beteiligung an der A-GmbH an die NL BV ausgekehrt (Anteilsdurchschleusung aufgrund einer down stream-Verschmelzung). Durch diesen Vorgang geht das Besteuerungsrechts Österreichs an den Anteilen an der B-GmbH verloren, weil diese nach der Verschmelzung von der NL BV gehalten werden und nach dem DBA Österreich/Niederlande nur der Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen besteuern darf. Die Verschmelzung führt daher grundsätzlich zu einer steuerwirksamen Aufdeckung von stillen Reserven der Beteiligung an der B-GmbH. Da die NL BV in einem EU-Staat ansässig ist, kann ein Besteuerungsaufschub beantragt werden. Dieser besteht allerdings nur solange, bis die NL BV ihre Beteiligung an der B-GmbH veräußert. Nach Ablauf der absoluten Verjährung von zehn Jahren wandelt sich der Besteuerungsaufschub wiederum eine endgültige Steuerfreiheit.

Werden **ausländische Anteilsinhaber** bei einer Verschmelzung von der übernehmenden Körperschaft **mit eigenen Anteilen abgefunden**, kommt es nach § 5 Abs 1 Z 5 UmgrStG ebenfalls zu einer Steuerentstrickung. Dies deshalb, weil die eigenen Anteile der übernehmenden Körperschaft bei dieser steuerhängig waren und durch die Übertragung an ausländische Anteilsinhaber dieses Besteuerungsrecht meist verloren geht. Die in den eigenen Anteilen enthaltenen stillen Reserven sind demnach von der übernehmenden Körperschaft zu versteuern.

§ 5 Abs 2 UmgrStG bestimmt, dass **für neue Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind**. Dies hat insbesondere Bedeutung für Altanteile, die zum 31.12.2010 nicht steuerverhangen waren und daher deren Veräußerungsgewinn keiner Steuerpflicht unterliegt. An dieser Steuerfreiheit ändert sich auch durch eine Verschmelzung nichts, bei der die bislang nicht steuerverhangenen Altanteile an der übertragenden Körperschaft durch neue Anteile an der übernehmenden Körperschaft ausgetauscht werden.

Unterbleibt die Gewährung von Anteilen, weil die **Beteiligungsverhältnisse an der übertragenden und an der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen** (§ 224 Abs 2 Z 1 AktG), sind nach § 5 Abs 5 UmgrStG die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten bzw Buchwerte der Anteile an der übertragenden Körperschaft den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Die Vorschrift hat vor allem für Verschmelzungen von Schwestergesellschaften Bedeutung. Danach hat die gemeinsame Muttergesellschaft bei Unterbleiben der Anteilsgewährung den Buchwert der Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft dem Buchwert der Anteile an der übernehmenden Tochtergesellschaft zuzurechnen. Die Verschmelzung führt daher für die gemeinsame

Muttergesellschaft lediglich zu einer Buchwertumschichtung bezüglich der Anteile an der übertragenden und übernehmenden Tochtergesellschaft.

Unterbleibt die Gewährung von Anteilen, weil Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft auf die **Anteilsgewährung verzichten** (§ 224 Abs 2 Z 2 AktG), ist der daraus entstehende Buchgewinn oder Buchverlust beim verzichtenden Anteilsinhaber nach § 5 Abs 6 UmgrStG steuerneutral.

Entsteht bei einer Körperschaft als Anteilseigner durch eine Verschmelzung eine **internationale Schachtelbeteiligung** iSd § 10 Abs 2 KStG oder wird ihr Ausmaß erweitert, so ist nach § 5 Abs 7 Z 1 UmgrStG auf den Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und höherem Teilwert von bisher nicht begünstigten Beteiligungsquoten § 10 Abs 3 Satz 1 KStG (Steuerneutralität von internationalen Schachtelbeteiligungen) nicht anzuwenden. Dadurch wird die Steuerhängigkeit von stillen Reserven bisher nicht begünstigter Beteiligungsquoten sichergestellt.

Geht durch eine Verschmelzung hingegen die **Eigenschaft einer Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung unter**, gilt nach § 5 Abs 7 Z 2 UmgrStG der höhere Teilwert zum Verschmelzungstichtag abzüglich aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG von der Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligung ausgenommener Beträge als Buchwert. Damit wird sichergestellt, dass bisher nicht steuerhängige stille Reserven einer Beteiligung durch eine Verschmelzung, die zum Verlust der Begünstigung für internationale Schachtelbeteiligungen führt, nicht steuerhängig werden. Aufgrund des umgründungsbedingten Entstehens oder Erweiterns einer internationalen Schachtelbeteiligung steuerhängige Beträge bleiben allerdings auch nach der Verschmelzung weiterhin steuerhängig.

7. Sonstige Rechtsfolgen der Verschmelzung

Bezüglich der sonstigen Rechtsfolgen bei Verschmelzungen sieht § 6 UmgrStG vor allem Befreiungen von Verkehrssteuern vor. Verschmelzungen gelten danach als **nicht steuerbare Umsätze iSd UStG**. Die übernehmende Körperschaft tritt für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Zu beachten ist, dass im Bereich der Umsatzsteuer keine Rückwirkungsfiktion vorgesehen ist, sodass die übertragende Körperschaft grundsätzlich bis zu ihrer Löschung im Firmenbuch Unternehmer iSd UStG bleibt.

Eine Befreiung von den **Kapitalverkehrsteuern und den Gebühren** ist vorgesehen, wenn die übertragende Körperschaft am Tag der Anmeldung der Verschmelzung zum Firmenbuch länger als zwei Jahre bestanden hat. Zu beachten ist allerdings, dass nach § 6 Abs 1 Z 3 KVG eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer besteht, wenn eine Kapitalgesellschaft ihr gesamtes Vermögen auf eine andere Kapitalgesellschaft überträgt, sodass auch ohne Einhaltung der Zwei-Jahres-Frist bei Verschmelzungen eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer besteht.

Weiters bestimmt § 6 UmgrStG, dass für Zwecke der Berechnung der **Grunderwerbsteuer** der zweifache Einheitswert heranzuziehen ist, falls durch die Verschmelzung Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs 1 oder 2 GrEStG verwirklicht werden.

Nehmen Gesellschafter einer übertragenden Körperschaft ein ihnen im Zuge der Verschmelzung gestelltes Barabfindungsangebot an, gilt dies als steuerwirksame Anteilsveräußerung.

Beispiele zu Kapitel I

1) Mit Stichtag 31.12.2013 soll die X-AG, mit Sitz in Linz, auf die Y-AG, mit Sitz in Wien, verschmolzen werden. Die X-AG besitzt kein ausländisches Vermögen. Die beiden Gesellschaften sind aneinander nicht beteiligt. Die Bilanzen zum 31.12.2013 haben folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz der X-AG

| Aktiva | | Passiva | |
|--------------------|--------------|----------------------|--------------|
| AV | 2.000 | Grundkapital | 2.000 |
| Forderung gg. Y-AG | 90 | geb. Kapitalrücklage | 500 |
| sonst. UV | 3.910 | unversteuerte RL | 150 |
| | | Verbindlichkeiten | 3.350 |
| Summe | 6.000 | Summe | 6.000 |

Bilanz der Y-AG

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|---------------|-----------------------|---------------|
| AV | 4.000 | Grundkapital | 3.000 |
| UV | 6.000 | geb. Kapitalrücklage | 300 |
| | | Verbindl. X-AG | 100 |
| | | so. Verbindlichkeiten | 6.600 |
| Summe | 10.000 | Summe | 10.000 |

Die Aktionäre der X-AG erhalten für eine 10,-EUR-Aktie eine 15,-EUR-Aktie der Y AG.

a) Ermitteln Sie, um welchen Betrag die Y-AG ihr Grundkapital anlässlich der Verschmelzung erhöhen muss, um die Aktionäre der X-AG mit neuen Aktien abfinden zu können.

b) Fällt die gegenständliche Verschmelzung unter Art I UmgrStG?

c) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der X-AG und erstellen Sie die Verschmelzungsbilanz zum 31.12.2013.

d) Erläutern Sie außerdem die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der Y-AG und erstellen sie die Bilanz der Y-AG zum 1.1.2014 nach Verschmelzung.

2) Die A-AG ist zu 100% an der B-AG beteiligt. Die Beteiligung wurde am 2.12.2013 erworben. Die Anschaffungskosten betragen EUR 3 Mio. Es wurden stille Reserven in Höhe

von EUR 550.000,- und ein Firmenwert von EUR 450.000,- abgegolten. Die B-AG soll auf die A-AG mit 31.12.2013 verschmolzen werden. Die Bilanzen der beiden Gesellschaften zum 31.12.2013 haben folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz der A-AG

| Aktiva | | Passiva | |
|------------------|--------------|-------------------|--------------|
| Beteiligung B-AG | 3.000 | Grundkapital | 1.500 |
| Beteiligung D-AG | 2.000 | Kapitalrücklage | 1.700 |
| | | Verbindlichkeiten | 1.800 |
| Summe | 5.000 | Summe | 5.000 |

Bilanz der B-AG

| Aktiva | | Passiva | |
|------------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 1.900 | Grundkapital | 1.500 |
| Beteiligung D-AG | 100 | Gewinnrücklage | 500 |
| UV | 3.000 | Verbindlichkeiten | 3.000 |
| Summe | 5.000 | Summe | 5.000 |

Die D-AG ist eine Gesellschaft mit Sitz in Stuttgart. Die Beteiligung der A-AG beträgt 25%, die der B-AG 2%. Der Teilwert der Beteiligung der B-AG an D-AG beträgt EUR 200.000,-.

Fällt die gegenständliche Verschmelzung unter Art I UmgrStG? Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der B-AG und erstellen Sie die Verschmelzungsbilanz zum 31.12.2013. Erläutern Sie außerdem die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der A-AG und erstellen sie die Bilanz der A-AG zum 1.1.2014 nach Verschmelzung.

3) Angabe wie 2, jedoch soll nicht die B-AG auf die A-AG verschmolzen werden, sondern die A-AG auf die B-AG. Anteilsgewährung soll keine erfolgen.

Fällt die gegenständliche Verschmelzung unter Art I UmgrStG? Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der A-AG und erstellen Sie die Verschmelzungsbilanz zum 31.12.2013. Erläutern Sie außerdem die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der B-AG und erstellen sie die Bilanz der B-AG zum 1.1.2014 nach Verschmelzung.

4) Die in Österreich ansässige A-AG ist zu 100% an der in Zypern ansässigen Z-Ltd. beteiligt. Die Geschäftstätigkeit der Z-Ltd. besteht im Halten und Verwerten der im Konzern der A-AG gehaltenen Markenrechte. Die von der Z-Ltd. erhaltenen Lizenzeinkünfte unterliegen in Zypern einer effektiven Besteuerung von 10%. Die Z-Ltd. soll mit Stichtag 31.12.2013 nach dem EU-VerschG auf die A-AG verschmolzen werden. Die Bilanz der Z-Ltd.

weist zum Verschmelzungstichtag ein Eigenkapital von EUR 80 Mio aus. Das eingezahlte Nennkapital der Z-Ltd. beträgt EUR 10 Mio. Außer dem Nennkapital wurde in die Z-Ltd. kein weiteres Vermögen eingelegt. Der Buchwert der Beteiligung der A-AG an der Z-Ltd. beträgt ebenfalls EUR 10 Mio und entspricht dem eingezahlten Nennkapital. Welche ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus dieser Verschmelzung auf Ebene der A-AG?

5) Die A-AG ist an der B-GmbH und an der C-GmbH zu je 100% beteiligt. Der Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH beträgt zum 31.12.2013 EUR 4 Mio. Der Buchwert der Beteiligung an der C-GmbH beträgt zum 31.12.2013 EUR 6 Mio. Mit Stichtag 31.12.2013 wird die B-GmbH auf die C-GmbH verschmolzen, wobei die Gewährung neuer Anteile aufgrund der Identität der Beteiligungsverhältnisse an der B-GmbH und an der C-GmbH unterbleibt. Welche steuerlichen Konsequenzen hat dieser Sachverhalt für die A-AG?

6) Die in Österreich ansässige A-GmbH ist zu 100% an der in Österreich ansässigen B-GmbH beteiligt. Der Buchwert der Beteiligung beträgt zum 31.12.2013 EUR 10 Mio, der gemeine Wert EUR 50 Mio. An der A-GmbH ist zu 100% die in Holland ansässige NL BV beteiligt. Mit Stichtag 31.12.2013 wird die A-GmbH down stream auf die B-GmbH verschmolzen, die Anteile an der B-GmbH werden zur Abfindung der untergehenden Anteile an der A-GmbH an die NL BV ausgekehrt. Welche Konsequenzen ergeben sich aus diesem Sachverhalt für die A-GmbH hinsichtlich ihrer Beteiligung an der B-GmbH?

7) Die in Deutschland ansässige D-GmbH ist zu 100% an der in Österreich ansässigen A-GmbH beteiligt. Die Beteiligung hat sie am 1.3.2014 erworben. Die A-GmbH verfügt ihrerseits über eine 20%-ige Beteiligung an der in Österreich ansässigen X-GmbH, die zum 31.12.2013 einen Teilwert von EUR 400 Mio aufweist, sowie über eine selbst erstellte Marke, die einen Verkehrswert von EUR 20 Mio hat. Die A-GmbH führt keinen eigenen Betrieb. Die A-GmbH wird auf die D-GmbH per 31.12.2013 nach den Bestimmungen des EU-VerschG verschmolzen. Die D-GmbH hat die Möglichkeit, die durch die Verschmelzung erhaltenen Wirtschaftsgüter mit ihrem Verkehrswert anzusetzen. Die Bilanz der A-GmbH hat zum 31.12.2013 folgendes Aussehen (Angaben in Mio EUR):

Bilanz der A-GmbH zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|------------|-----------------|------------|
| Bet. X-GmbH | 300 | Stammkapital | 10 |
| Forderungen | 10 | Kapitalrücklage | 275 |
| | | Bilanzgewinn | 5 |
| | | Rückstellungen | 20 |
| Summe | 310 | | 310 |

- a) *Fällt die gegenständliche Verschmelzung unter den Anwendungsbereich des Art I UmgrStG?*
- b) *Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen für die A-GmbH.*
- c) *Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen, wenn die D-GmbH die Beteiligung an der X-GmbH im Jahr 2014 um einen Betrag von EUR 420 Mio veräußert.*

II. Umwandlungen

1. Anwendungsbereich von Umwandlungen nach dem UmgrStG

Umwandlungen iSd Art II UmgrStG erfassen in erster Linie Umwandlungen iSd UmwG. Dabei werden Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf ihren Hauptgesellschafter (**verschmelzende Umwandlung**) oder in eine OG oder KG (**errichtende Umwandlung**) umgewandelt.

a) Verschmelzende Umwandlung

Bei der verschmelzenden Umwandlung werden das **Vermögen und die Schulden** der umgewandelten Kapitalgesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den **Hauptgesellschafter** der umgewandelten Kapitalgesellschaft **übertragen**. Hauptgesellschafter iSd § 2 Abs 1 UmwG ist ein Gesellschafter, der über mindestens 90% der Anteile am Grund- oder Stammkapital verfügt. Sofern der Hauptgesellschafter nicht über alle Anteile an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft verfügt, hat er den übrigen Gesellschaftern eine Barabfindung für den Verlust ihrer Anteile zu gewähren. Mit der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch geht die umgewandelte Kapitalgesellschaft ohne Abwicklung unter.

Seit dem Inkrafttreten des GesRÄG 2007 am 1.12.2007 ist eine **verschmelzende Umwandlung auf Hauptgesellschafter**, die eine **AG, GmbH** oder sonst eine **Kapitalgesellschaft iSd EU-VerschG** sind, **nicht mehr möglich**. Dies deshalb, weil Kapitalgesellschaften (nunmehr auch AG auf eine GmbH) ohnehin miteinander verschmolzen werden können, sodass es des Instruments einer verschmelzenden Umwandlung nicht bedarf. Sollen Minderheitsgesellschafter, die nicht zu mehr als 10% an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind, vor der Verschmelzung ausgeschlossen und bar abgefunden werden, kann die mit mindestens 90% hauptbeteiligte Kapitalgesellschaft einen Ausschluss der Minderheitsgesellschafter nach dem Gesellschafterausschlussgesetz (GesAG) beschließen. Im Ergebnis führen Gesellschaftsausschluss mit anschließender Verschmelzung zum selben Ergebnis wie eine verschmelzende Umwandlung. Der Ausschluss der Kapitalgesellschaften iSd EU-VerschG als Hauptgesellschafter bei einer verschmelzenden Umwandlung hat seine Ursache in dem am 15.12.2007 in Kraft getretenen EU-VerschG, wonach Kapitalgesellschaften mit Sitz innerhalb der EU miteinander grenzüberschreitend verschmolzen werden können.

Nach § 7 Abs 1 Z 2 UmgrStG fallen verschmelzende Umwandlungen iSd UmwG dann unter den Anwendungsbereich des Art II UmgrStG, wenn **am Umwandlungsstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist** oder **Hauptgesellschafter eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaft oder eine ausländische Gesellschaft eines Mitgliedstaates der EU** ist, die in der Anlage zum UmgrStG genannt ist (dies ist aber seit Änderung des UmwG, die EU-Kapitalgesellschaften als Hauptgesellschafter einer verschmelzenden Umwandlung ausschließen, mittlerweile de facto totes Recht). Da es sich beim Hauptgesellschafter auch um eine im Ausland ansässige Person handeln kann, sind verschmelzende Umwandlungen grundsätzlich auch über die Grenze möglich. Dabei ist allerdings zu beachten, dass Art II UmgrStG nur insoweit anwendbar ist, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwerts beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird. Der in § 7 Abs 2 UmgrStG vorgesehene Besteuerungsaufschub bei Umwandlungen auf EU-Kapitalgesellschaften und EWR-Gesellschaften, mit denen Österreich eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe abgeschlossen hat, ist seit dem Ausschluss von EU-Kapitalgesellschaften von verschmelzenden Umwandlungen nur mehr in ganz seltenen Fällen anwendbar und soll daher nicht näher beleuchtet werden.

b) Errichtende Umwandlung

Bei der errichtenden Umwandlung beschließt die Haupt- bzw Generalversammlung der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft die **Errichtung einer OG oder KG** und zugleich die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die errichtete OG oder KG. An diesen Personengesellschaften müssen Personen, deren Anteilsrechte zumindest 90% des Grund- oder Stammkapitals der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft umfassen, wieder als Gesellschafter beteiligt sein. Neue Gesellschafter dürfen höchstens im Umfang von 10% der Anteilsrechte am Grund- bzw Stammkapital hinzutreten. Der Umwandlungsbeschluss bedarf der Zustimmung von 90%, wenn ein Gesellschafter diese Anteile hält, andernfalls der Zustimmung aller Gesellschafter. Die Übertragung des Vermögens auf die errichtete Personengesellschaft erfolgt wiederum im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Ausschluss der Abwicklung. Die umgewandelte Kapitalgesellschaft geht mit der Eintragung der Umwandlung ins Firmenbuch unter.

Errichtende Umwandlungen iSd UmwG fallen nach § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG ausschließlich dann unter den Anwendungsbereich des Art II UmgrStG, wenn **am Umwandlungsstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist**. Dabei ist wiederum zu beachten, dass eine durch die Umwandlung bewirkte Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich zu einer Einschränkung der Anwendung des Art

II UmgrStG führen kann. Zählt zu den Gesellschaftern als Rechtsnachfolger der umgewandelten Kapitalgesellschaft eine im Ausland ansässige EU- bzw EWR-Gesellschaft, erfolgt nach § 7 Abs 2 UmgrStG auf Antrag wiederum ein Besteuerungsaufschub, wenn es durch die Umwandlung zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich kommt.

c) Vergleichbare Umwandlungen im Ausland

Nach § 7 Abs 1 Z 3 UmgrStG fallen schließlich **vergleichbare Umwandlungen ausländischer Körperschaften im Ausland** unter Art II UmgrStG. Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist gering, denn in den meisten Staaten ist eine dem UmwG vergleichbare Umwandlung ausländischer Kapitalgesellschaften nicht möglich. Dies liegt wohl auch daran, dass Umwandlungen Parallelen zu Verschmelzungen aufweisen und daher das Bedürfnis nach einem ähnlichen Umgründungstypus eher gering ist.

2. Der Umwandlungsstichtag

Die **steuerliche Vermögensübertragung** erfolgt auch bei Umwandlungen nach Art II UmgrStG mit dem **Ablauf des Umwandlungsstichtages**. Umwandlungsstichtag ist nach § 8 Abs 5 UmgrStG der Tag, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt ist, die der Umwandlung zugrunde gelegt wird. Die Schlussbilanz muss nach § 2 Abs 3 UmwG iVm § 220 Abs 3 AktG auf einen höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Umwandlung zur Eintragung ins Firmenbuch liegenden Stichtag aufgestellt werden. Ebenso wie bei Verschmelzungen ist es bei Umwandlungen iSd Art II UmgrStG möglich, den steuerlichen Vermögensübergang auf einen höchstens neun Monate zurückliegenden Stichtag rückzubeziehen.

Zum Umwandlungsstichtag ist nach § 8 Abs 5 UmgrStG eine **steuerliche Umwandlungsbilanz** neben der unternehmensrechtlichen Schlussbilanz aufzustellen, die voneinander abweichen können, wenn steuerliche Bilanzansätze von den unternehmensrechtlichen abweichen (zB steuerlich nicht anerkannte Rückstellungen). Außerdem sind Ausschüttungen der umgewandelten Kapitalgesellschaft, die nach dem Umwandlungsstichtag beschlossen werden, sowie Einlagen in der Zeit zwischen Umwandlungsstichtag und Umwandlungsbeschluss bereits in der steuerlichen Umwandlungsbilanz als Verrechnungsforderung bzw –verbindlichkeit zu berücksichtigen.

3. Bewertung des Vermögens bei der umgewandelten Gesellschaft

Bei der Ermittlung des Gewinns ist nach § 8 Abs 1 UmgrStG für das mit dem Umwandlungsstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Mit dieser Bestimmung wird – ähnlich wie bei Verschmelzungen – angeordnet, dass es anlässlich der Umwandlung zu **keiner Realisierung der** im Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft enthaltenen **stillen Reserven** kommt. Damit werden die Bestimmungen des § 20 KStG überlagert, die bei Umgründungen von Körperschaften grundsätzlich eine Gewinnrealisierung vorsehen. Es wird damit sichergestellt, dass Umwandlungen iSd Art II UmgrStG ertragsteuerneutral erfolgen können.

Abweichend von § 8 Abs 1 UmgrStG besteht bei Umwandlungen im Inland hinsichtlich des ausländischen Vermögens und bei Umwandlungen im Ausland für das inländische Betriebsvermögen und die sonstigen Vermögensteile im Inland ein **Wahlrecht zur Gewinnrealisierung**, wenn die Umwandlung im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein DBA besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht, oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde. Ebenso wie bei Verschmelzungen soll dieses Aufwertungswahlrecht die Möglichkeit der Anrechnung der in- bzw ausländischen Steuer ermöglichen, wenn anlässlich der Umwandlung eine Steuerentstrickung im Ausland erfolgt.

Das Einkommen der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft ist nach § 8 Abs 3 UmgrStG so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungsstichtages erfolgt wäre. Ertragsteuerlich endet somit mit Ablauf des Umwandlungsstichtages das **letzte Wirtschaftsjahr der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft**. Einkünfte, die nach dem Umwandlungsstichtag erzielt werden, sind bereits dem bzw den Rechtsnachfolger(n) zuzurechnen.

Die **Rückwirkungsfiktion** des § 8 Abs 3 UmgrStG **gilt** nach § 8 Abs 4 UmgrStG **nicht** für Gewinnausschüttungen der übertragenden Kapitalgesellschaft aufgrund von Beschlüssen nach dem Umwandlungsstichtag sowie für die Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs 12 EStG durch die übertragende Körperschaft und Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG in die übertragende Körperschaft in der Zeit zwischen dem Umwandlungsstichtag und dem Tag des Umwandlungsbeschlusses. Durch diese Bestimmung ist es möglich, Vermögensveränderungen bei der übertragenden Körperschaft auch noch in einer Zeit nach dem Umwandlungsstichtag vorzunehmen. In der steuerlichen Umwandlungsbilanz sind diese

Vermögensveränderungen bereits zu berücksichtigen, wobei Ausschüttungen bzw Einlagenrückzahlungen durch Ansatz entsprechender Passiva und Einlagen durch Ansatz entsprechender Aktiva bzw Passiva im Umwandlungskapital zu berücksichtigen sind.

4. Rechtsfolgen beim Rechtsnachfolger

Nach § 9 Abs 1 Z 1 UmgrStG haben der oder die Rechtsnachfolger die zum Umwandlungsstichtag maßgeblichen Buchwerte iSd § 8 UmgrStG fortzuführen. Das übertragene Vermögen sowie die von der umgewandelten Kapitalgesellschaft erzielten Einkünfte sind ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag den Rechtsnachfolgern zuzurechnen. Mit Ablauf des Umwandlungsstichtages geht somit das übertragene Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft nahtlos zu Buchwerten auf die Rechtsnachfolger über (**Buchwertfortführung**). Die Rechtsnachfolger haben somit grundsätzlich die Bilanzansätze der umgewandelten Kapitalgesellschaft zu übernehmen und treten in die maßgeblichen steuerlichen Fristen ein.

Soweit bei einer Umwandlung das **Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft eingeschränkt wird**, gilt dies nach § 9 Abs 1 Z 2 UmgrStG als **Tausch** iSd § 6 Z 14 lit a EStG an dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag. Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts zugunsten eines anderen EU-Mitgliedstaats oder Norwegen, kann wiederum ein **Besteuerungsaufschub** bis zum tatsächlichen Ausscheiden des betroffenen Vermögens beantragt werden (sinngemäße Anwendung von § 1 Abs 2 UmgrStG).

Beispiel:

Die in Österreich ansässigen natürlichen Personen A und B sind an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt, die in Deutschland einen Betrieb führt. Wird die deutsche Kapitalgesellschaft in eine deutsche Personengesellschaft umgewandelt, verliert Österreich das Besteuerungsrecht an den Anteilen an der deutschen Kapitalgesellschaft, weil nach der Umwandlung Mitunternehmeranteile an einer deutschen Betriebsstätte vorliegen, die nach dem DBA Deutschland/Österreich aufgrund der dort vorgesehenen Befreiungsmethode nur in Deutschland besteuert werden dürfen. Dies führt nach § 9 Abs 1 Z 2 UmgrStG bei A und B zu einer Aufdeckung der in den Anteilen an der deutschen Kapitalgesellschaft enthaltenen stillen Reserven, wobei diese einen Besteuerungsaufschub beantragen können, weil die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs im Verhältnis zu einem anderen EU-Staat (Deutschland) erfolgt.

Im Fall einer **Hereinumwandlung** von Vermögen einer ausländischen Körperschaft mit der Folge, dass hinsichtlich des übernommenen Vermögens ein Besteuerungsanspruch Österreichs entsteht, sieht § 9 Abs 1 Z 3 erster TS UmgrStG grundsätzlich den Ansatz des übernommenen Vermögens mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert iS eines Einzelveräußerungswertes) vor. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft auf einen österreichischen Hauptgesellschafter umgewandelt wird. Abweichendes gilt nur dann, wenn die Republik Österreich für das herein umgewandelte Vermögen ein Besteuerungsrecht wieder erlangt, für das in der Vergangenheit ein Besteuerungsaufschub beantragt wurde und deshalb keine Steuerfestsetzung erfolgte. In diesen Fällen sind grundsätzlich die fortgeschriebenen Buchwerte vor der Verlegung bzw Umgründung des betreffenden Vermögens in das Ausland anzusetzen, wobei nachgewiesene Wertsteigerungen im Ausland von einem späteren Veräußerungserlös in Abzug gebracht werden, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Soweit das **Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile** an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen **Personengesellschaft** entsteht, ist nach § 9 Abs 1 Z 3 dritter TS UmgrStG der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem **Buchwert** und dem **gemeinen Wert** der Anteile am Umwandlungstichtag bei einer späteren Realisierung der Anteile bei natürlichen Personen als Rechtsnachfolger mit einem **besonderen Steuersatz von 25%** zu besteuern. Dies gilt sinngemäß für verschmelzende Umwandlungen auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger.

Beispiel:

Die in Deutschland ansässigen natürlichen Personen C und D sind an einer österreichischen Kapitalgesellschaft beteiligt, die in Österreich einen Betrieb führt. Die österreichische Kapitalgesellschaft wird errichtend in eine OG umgewandelt, womit nach dem DBA Deutschland/Österreich Deutschland das Besteuerungsrecht an den Anteilen an der österreichischen Kapitalgesellschaft verliert. Vielmehr dürfen die Mitunternehmeranteile nach der Umwandlung nur mehr in Österreich besteuert werden. In diesem Fall sind nach § 9 Abs 1 Z 3 dritter TS UmgrStG bei einer späteren Veräußerung der Mitunternehmeranteile die am Umwandlungstichtag bestehenden stillen Reserven in den Mitunternehmeranteilen mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern. Damit soll berücksichtigt werden, dass bis zum Umwandlungstichtag Österreich die stillen Reserven im Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft nur auf Ebene der Kapitalgesellschaft mit 25% Körperschaftsteuer, nicht aber auf Ebene der Anteilsinhaber mit Einkommensteuer besteuern durfte, weil Österreich kein Besteuerungsrecht für die Anteile an der umgewandelten

Kapitalgesellschaft vor Umwandlung hatte. Durch die Umwandlung kommt es somit zu keiner Erweiterung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich.

Die durch die Umwandlung entstehenden **Buchgewinne bzw Buchverluste** sind nach § 9 Abs 2 UmgrStG steuerneutral. Buchgewinne können zB dann entstehen, wenn die wegfallende Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft kleiner als das buchmäßige Eigenkapital der umgewandelten Kapitalgesellschaft ist. Ein Buchverlust entsteht im umgekehrten Fall (Beteiligung größer als das buchmäßige Eigenkapital der umgewandelten Kapitalgesellschaft).

Eine durch die Umwandlung bewirkte Vereinigung von Aktiven und Passiven (**Confusio**) kann zu Aufwendungen oder Erträgen führen, wenn die Bilanzansätze der vereinigten Aktiven und Passiven unterschiedlich hoch waren. Daraus resultierende Confusioerträge bzw -verluste sind in dem auf den Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen.

Eine den **Confusiotatbestand ergänzende Bestimmung** enthält § 9 Abs 5 UmgrStG. Forderungen und Verbindlichkeiten eines Anteilsinhabers der übertragenden Kapitalgesellschaft aus Leistungsbeziehungen, die nicht unter den Confusiotatbestand fallen, gelten spätestens mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch im Rahmen der betreffenden Einkunftsart nach § 19 EStG (Zufluss-Abfluss-Prinzip) als vereinnahmt oder verausgabt. Die Bestimmung soll eine Nicht- oder Doppelbesteuerung durch die Anwendung unterschiedlicher Einkünfteermittlungsgrundsätze verhindern.

Beispiel:

A ist an der A-GmbH zu 100% beteiligt und vermietet der A-GmbH Büroräumlichkeiten. Mit 31.12.2013 wird die A-GmbH auf A als Hauptgesellschafter umgewandelt. Die Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses beim Firmenbuch erfolgt am 3.6.2014. Aus den Monaten Jänner bis Mai 2013 hat A eine Forderung aus der Vermietung der Büroräumlichkeiten an die A-GmbH, die diese bisher noch nicht bezahlt hat. Mit der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zum Firmenbuch kommt es nach § 9 Abs 5 UmgrStG zu einem fiktiven Zufluss dieser Forderung bei A, weil ansonsten durch die Eintragung der Umwandlung die Forderung untergehen würde und die entsprechenden Mieteinkünfte unversteuert blieben, denn Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des A werden nach dem Zufluss/Abfluss-Prinzip erfasst. Bei der A-GmbH sind keine Korrekturen notwendig, weil die Mietaufwendungen beim Betriebsvermögensvergleich bereits in den Monaten der Nutzung

der Büroräumlichkeiten als Verbindlichkeiten zu bilanzieren und daher bereits aufwandswirksam zu berücksichtigen waren.

Durch eine Umwandlung kann es bei den Rechtsnachfolgern zu einem **Wechsel der Gewinnermittlungsart** kommen. Nach § 7 Abs 3 KStG haben Kapitalgesellschaften nämlich stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermitteln ihren Gewinn aufgrund der Verpflichtung zur Rechnungslegung immer nach § 5 EStG. Die Umwandlung der Kapitalgesellschaft auf eine natürliche Person als Hauptgesellschafter oder auf eine Personengesellschaft kann dazu führen, dass die künftige Gewinnermittlung nicht nach § 5 EStG vorgenommen wird. Dies kann zB der Fall sein, wenn der Rechtsnachfolger keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt oder mangels Rechnungslegungspflicht seinen Gewinn nicht nach § 5 EStG ermittelt. Außerdem kann es zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart kommen, wenn beim Rechtsnachfolger keine Buchführungspflicht nach §§ 124 und 125 BAO besteht und daher eine Einnahmen/Ausgaben-Rechnung geführt wird.

§ 9 Abs 3 UmgrStG ordnet daher an, dass auf einen durch die Umwandlung bewirkten Wechsel der Gewinnermittlungsart § 4 Abs 10 EStG anzuwenden ist. Danach kommt es durch einen Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 auf § 4 Abs 1 oder 3 EStG zu einem **Ausscheiden des gewillkürten Betriebsvermögens** aus dem Betriebsvermögen (Gewinnrealisierung). Bei einem Übergang auf die Einnahmen/Ausgaben-Rechnung iSd § 4 Abs 3 EStG ist durch Zu- und Abschläge zu verhindern, dass es zu einer doppelten bzw zu keiner Erfassung von Betriebseinnahmen bzw Betriebsausgaben kommt. Daher führen in diesen Fällen zB Lieferforderungen zu Abschlägen und Lieferverbindlichkeiten zu Zuschlägen.

Die Grundsätze über den Wechsel der Gewinnermittlungsart gelten bei Umwandlungen auch für den Fall des durch die Umwandlung bewirkten Ausscheidens von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen und für Gewinnerhöhungen, die sich aus der Änderung der Besteuerungsgrundsätze ergeben. Diese Bestimmung hat insbesondere Auswirkungen für eine zwingende **Auflösung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen**, die bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft bis zum Umwandlungsstichtag für Dienstverhältnisse mit Rechtsnachfolgern gebildet wurden:

Beispiel:

An der X-GmbH sind die natürlichen Personen A, B, C und D zu je 25% beteiligt. A und B sind Geschäftsführer der X-GmbH, für deren Ansprüche in der X-GmbH Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen iSd § 14 EStG gebildet wurden. Dies ist auch zulässig, da nach § 25

Abs 1 Z 1 lit b EStG Dienstverhältnisse mit nicht mehr als 25% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern anerkannt werden und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vermitteln. Die X-GmbH wird nach Art II UmgrStG errichtend auf die A-OG umgewandelt, an der die bisherigen Gesellschafter der X-GmbH A, B, C und D zu je 25% beteiligt sind. Für Gesellschafter einer Personengesellschaft können bei der OG keine Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen mit steuerlicher Wirkung gebildet werden, weil nach § 23 Z 2 EStG Tätigkeitsvergütungen jeder Art zum Gewinnanteil des betreffenden Gesellschafters zählen. Daher sind die für die Ansprüche von A und B gebildeten Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen nach § 9 Abs 3 UmgrStG steuerwirksam aufzulösen.

Ein sich aufgrund der Bestimmung des § 9 Abs 3 UmgrStG insgesamt ergebender Gewinn ist in dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen (dh zu versteuern). Auf Antrag der Rechtsnachfolger ist der Gewinn einschließlich eines steuerwirksamen Confusioertrages in den dem Umwandlungsstichtag folgenden drei Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt zu berücksichtigen. Durch diese Verteilungsmöglichkeit besteht neben einem Steuerstundungseffekt uU die Möglichkeit einer **Progressionsermäßigung** durch die Verteilung des Übergangsgewinns auf drei Wirtschaftsjahre (ähnlich der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs 2 Z 1 EStG bei Veräußerungsgewinnen iSd § 24 EStG).

Entsteht durch die Umwandlung eine **internationale Schachtelbeteiligung** oder wird ihr Ausmaß erweitert, ist nach § 9 Abs 4 Z 1 UmgrStG hinsichtlich der bisher nicht begünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs 3 Satz 1 KStG nicht anzuwenden. Demnach ist die entstandene internationale Schachtelbeteiligung bzw die bisher nicht begünstigte Beteiligungsquote nicht steuerneutral, sondern zwingend steuerwirksam, womit bisher steuerhängige stille Reserven weiterhin steuerverfangen bleiben sollen.

Beispiel:

Die X-Gen ist zu 100% an der Y-GmbH und zu 20% an der deutschen Z-GmbH beteiligt. Die Y-GmbH ist zu 8% an der deutschen Z-GmbH beteiligt. Die Y-GmbH wird verschmelzend auf die X-Gen umgewandelt. Durch die Umwandlung kommt es zur Vereinigung der 20%-igen und der 8%-igen Beteiligung an der deutschen Z-GmbH, womit es durch die Umwandlung zur Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung kommt. Der Unterschiedsbetrag zwischen Teilwert und Buchwert der bisher nicht begünstigten Beteiligungsquote von 8% wird nicht steuerneutral behandelt, womit bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung eine Steuerhängigkeit der bisher steuerverfangenen stillen Reserven sichergestellt ist.

Geht durch eine Umwandlung hingegen die **Eigenschaft einer Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung unter**, gilt nach § 9 Abs 4 Z 2 UmgrStG der höhere Teilwert zum Umwandlungsstichtag abzüglich aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG von der Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligung ausgenommener Beträge als Buchwert. Damit wird sichergestellt, dass bisher nicht steuerhängige stille Reserven einer Beteiligung durch eine Umwandlung, die zum Verlust der Begünstigung für internationale Schachtelbeteiligungen führt, nicht steuerhängig werden. Aufgrund des umgründungsbedingten Entstehens oder Erweiterns einer internationalen Schachtelbeteiligung steuerhängige Beträge bleiben allerdings auch nach der Umwandlung weiterhin steuerhängig.

§ 9 Abs 6 UmgrStG sieht eine **Ausschüttungsfiktion** für Beträge vor, die bei Ausschüttung aus der umgewandelten Kapitalgesellschaft KESt auslösen würden, um eine Umgehung des Anfalls von KESt durch Umwandlung der Kapitalgesellschaft zu vermeiden. § 9 Abs 6 UmgrStG wurde zuletzt mit dem AbgÄG 2012 neu gefasst. Der Ausschüttungsfiktion unterliegt das **Gewinnkapital**, das mit dem Tag der Umwandlung zur Eintragung ins Firmenbuch als ausgeschüttet gilt. Gewinnkapital iSd § 9 Abs 6 UmgrStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem sich aus der steuerlichen Umwandlungsbilanz nach § 8 Abs 5 UmgrStG ergebenden Umwandlungskapital und den vorhandenen Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG zum Umwandlungsstichtag. Wurde im Zuge von Umgründungen innerhalb von zehn Jahren vor dem Umwandlungsstichtag Vermögen mit einem negativen Buchwert übernommen, erhöht sich das Gewinnkapital um diesen Betrag, soweit er nicht nach § 18 Abs 2 UmgrStG zwischenzeitig als ausgeschüttet gilt. Der Tag der Anmeldung der Umwandlung zur Eintragung ins Firmenbuch gilt auch als Zuflusstag nach § 95 Abs 3 Z 1 EStG für Zwecke der KESt, sodass die auf das Gewinnkapital entfallende KESt innerhalb einer Woche nach der Anmeldung an das Finanzamt abzuführen ist. Die Regelungen über die Endbesteuerung des § 97 EStG sind auch für die von der Ausschüttungsfiktion erfassten Eigenkapitalbestandteile anwendbar.

Beispiel:

B ist zu 100% an der B-GmbH beteiligt. Die B-GmbH soll per 31.12.2013 auf den Hauptgesellschafter B umgewandelt werden. Zum Umwandlungsstichtag am 31.12.2013 verfügt die B-GmbH über ein sich aus der steuerlichen Umwandlungsbilanz ergebendes Eigenkapital von EUR 1 Mio. Davon entfallen EUR 100.000,- auf das Nennkapital und EUR 500.000,- auf die Kapitalrücklagen (Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG). Das restliche Eigenkapital entfällt auf in der Vergangenheit gebildete Gewinnrücklagen iHv EUR

350.000,- und auf einen Bilanzgewinn iHv EUR 50.000,-. Am 4.5.2014 fasst B noch einen Gewinnausschüttungsbeschluss iHv EUR 40.000,-, wofür am 11.5.2014 KESt abgeführt wurde. Am 7.6.2014 wird der Umwandlungsbeschluss zur Eintragung ins Firmenbuch angemeldet. Mit diesem Tag gelten die Gewinnrücklagen und der verbleibende Gewinnvortrag iHv insgesamt EUR 360.000,- als offen ausgeschüttet (Ausschüttungsfiktion). Für diesen Betrag ist KESt innerhalb einer Woche abzuführen, wobei für B die Endbesteuerungswirkung des § 97 EStG eintritt.

In § 9 Abs 9 UmgrStG ist vorgesehen, dass durch den **umwandlungsbedingten Wegfall von KESt-Befreiungen** für Gewinnanteile (§ 94 Z 2 EStG) und Zinsen (§ 94 Z 5 EStG; KESt-Befreiungserklärung) rückwirkend KESt-Pflicht für Gewinnanteile und Zinsen eintritt, die zwischen dem Umwandlungsstichtag und Wirksamkeit der Umwandlung noch KESt-befreit zugeflossen sind. Demnach unterliegen etwa Zinsen auf Bankguthaben, die die umgewandelte Kapitalgesellschaft wegen Abgabe einer KESt-Befreiungserklärung noch KESt-frei vereinnahmt hat, mit der Umwandlung der KESt-Pflicht, wenn der Rechtsnachfolger zB eine natürliche Person ist, die eine KESt-Befreiungserklärung nicht wirksam abgeben kann. Damit treten auch für diese Kapitalerträge die Wirkungen der Endbesteuerung ein.

Nach § 24 Abs 4 KStG haben unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften für jedes volle Kalendervierteljahr eine **Mindestkörperschaftsteuer** iHv 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten. Die entrichtete Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld im selben oder in späteren Jahren übersteigt, wie eine Körperschaftsteuervorauszahlung anzurechnen. Durch die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine natürliche Person oder auf eine Personengesellschaft, an der nur natürliche Personen beteiligt sind, könnte es zu einem Verlust anrechenbarer Mindestkörperschaftsteuer kommen. Durch die Bestimmung des § 9 Abs 8 UmgrStG wird sichergestellt, dass die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer auch bei diesen Rechtsnachfolgern anrechenbar bleibt. Danach sind Mindeststeuern der übertragenden Kapitalgesellschaft iSd § 24 Abs 4 KStG, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber sind für diese Zwecke den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. Die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer kann jedenfalls solange erfolgen, als der durch die Umwandlung übertragene Betrieb noch vorhanden ist. Sollte der Betrieb nach Umwandlung veräußert werden, kann die übergegangene

Mindestkörperschaftsteuer auf Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG angerechnet werden.

5. Verlustabzug

§ 10 UmgrStG trifft eine umfassende Regelung für den Übergang von Verlustvorträgen der umgewandelten Kapitalgesellschaft, die noch nicht bis zum Umwandlungsstichtag verrechnet wurden. Dabei wird im Wesentlichen auf die Bestimmungen des § 4 UmgrStG zum **Übergang von Verlustvorträgen** bei Verschmelzungen verwiesen. Die diesbezüglichen Ausführungen gelten daher sinngemäß. Insbesondere ist es für den Übergang der Verlustvorträge erforderlich, dass am Umwandlungsstichtag das verlusterzeugende Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft noch vorhanden bzw nicht derart vermindert ist, dass eine Vergleichbarkeit mit dem Vermögen zum Zeitpunkt der Verlustentstehung nicht mehr gegeben ist, um das bloße "Einkaufen" von Verlustvorträgen durch Umwandlung zu verhindern.

Übergehende Verluste sind nach § 10 Z 1 lit b UmgrStG den Rechtsnachfolgern in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung ins Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. Die Bestimmung hat für jene Fälle Bedeutung, in denen eine Personengesellschaft Rechtsnachfolger ist, bei der steuerlich die Einkünfte den dahinterstehenden Gesellschaftern zugerechnet werden.

Eine zusätzliche Einschränkung übergehender Verlustvorträge ergibt sich aus § 10 Z 1 lit c UmgrStG. Das Ausmaß der maßgebenden Beteiligungen verringert sich um jene **Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben** worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben. Vom Ausschluss des Übergangs der Verlustvorträge sind allerdings nicht Anteilserwerbe betroffen, die durch eine Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechts, durch Erwerbe von Todes wegen und durch Erwerbe eines unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Hauptgesellschafters vor der verschmelzenden Umwandlung erfolgt sind.

Beispiel:

A ist an der Z-GmbH seit ihrer Gründung zu 100% beteiligt. Am 4.9.2013 erwirbt B von A 50% der Anteile an der Z-GmbH. Bis zum 31.12.2012 betragen die vortragsfähigen Verluste der Z-GmbH EUR 1.075.000,- Mio. Im Wirtschaftsjahr 2013 erzielt die Z-GmbH einen

Gewinn von EUR 100.000,- und verrechnet dementsprechend EUR 75.000,- ihres Verlustvortrags. In 2014 beschließen die Gesellschafter A und B die errichtende Umwandlung der Z-GmbH auf die A und B OG, an der sie zu je 50% beteiligt sind, per 31.12.2013. Die restlichen Verlustvorträge der Z-GmbH in Höhe von EUR 1 Mio gehen nur iHv EUR 500.000,- auf den Gesellschafter A über. Auf B gehen keine Verlustvorträge über, weil er seinen Anteil an der Z-GmbH zu einem Zeitpunkt durch Einzelrechtsnachfolge erworben hat, zu dem die vortragsfähigen Verluste der Z-GmbH bereits vorhanden waren.

Zur Gleichstellung der Rechtsfolgen mit der Verschmelzung ist in § 10 Z 1 lit c UmgrStG weiters vorgesehen, dass eine Kürzung der übergehenden Verlustvorträge bei Anteilserwerb nach Verlustentstehung dann nicht zu erfolgen hat, wenn **Rechtsnachfolger der umgewandelten Kapitalgesellschaft eine Personengesellschaft** ist, an der vermögensmäßig zu 100% eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaft und ein Arbeitsgesellschafter ohne Vermögensanteil beteiligt ist. Dies ist bei einer errichtenden Umwandlung auf eine Personengesellschaft, an der vermögensmäßig nur eine Kapitalgesellschaft beteiligt wird, oder bei einer verschmelzenden Umwandlung auf eine bestehende Personengesellschaft, an der vermögensmäßig nur eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, der Fall.

Sofern ein Rechtsnachfolger eine Körperschaft ist, gelten die Einschränkungen des § 4 UmgrStG für vortragsfähige Verluste auch für **eigene Verluste**, wenn die Körperschaft am Nennkapital der umgewandelten Kapitalgesellschaft am Tag der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Firmenbuch mindestens zu 25% beteiligt ist. Dementsprechend werden eigene Verluste der rechtsnachfolgenden Körperschaft durch die Umwandlung nicht berührt, wenn das verlusterzeugende Vermögen am Umwandlungsstichtag noch bzw im ausreichenden Umfang vorhanden ist. Andernfalls kommt es zum Untergang der vortragsfähigen eigenen Verluste.

6. Sonstige Rechtsfolgen der Umwandlung

Nach § 11 Abs 1 UmgrStG bleibt die übertragende Körperschaft **bis zu ihrem Erlöschen Arbeitgeber** iSd § 47 EStG. Dies gilt auch für die Beurteilung von Tätigkeitsvergütungen als solche iSd § 22 Z 2 EStG. Demnach bleibt die umgewandelte Kapitalgesellschaft bis zur Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch zum Lohnsteuerabzug verpflichtet. Dies stellt eine Ausnahme von der Rückwirkungsfiktion dar.

Die **Anteile abfindungsberechtigter Minderheitsgesellschafter** der umgewandelten Kapitalgesellschaft gelten nach § 11 Abs 2 UmgrStG am Tag der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch als veräußert.

Nach § 11 Abs 3 UmgrStG gelten Umwandlungen iSd Art II UmgrStG **nicht als steuerbare Umsätze iSd UStG**. Damit werden die umsatzsteuerlichen Folgen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen überlagert. Die Rechtsnachfolger treten für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung (allerdings ohne Rückwirkung) der übertragenden Kapitalgesellschaft ein.

Nach § 11 Abs 4 UmgrStG sind Umwandlungen iSd Art II UmgrStG von den **Kapitalverkehrssteuern** befreit, wenn die übertragende Kapitalgesellschaft am Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung ins Firmenbuch länger als zwei Jahre besteht. Im Bereich der Gesellschaftsteuer wird eine Befreiung zB bei der Errichtung einer GmbH (AG) & Co KG durch errichtende Umwandlung bewirkt. Diese ist aber bereits nach § 6 Abs 1 Z 3 KVG bei Übertragung des gesamten Vermögens von einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft iSd KVG gegeben, sodass § 11 Abs 4 UmgrStG hinsichtlich der Gesellschaftsteuer keine Bedeutung mehr zukommt. Seit der Abschaffung der Börsenumsatzsteuer mit 1.10.2000 dürfte die Befreiung daher redundant sein.

Werden aufgrund einer Umwandlung iSd Art II UmgrStG Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs 1 oder 2 GrEStG verwirklicht, dann ist nach § 11 Abs 5 UmgrStG die **Grunderwerbsteuer** nicht vom Verkehrswert, sondern vom **zweifachen Einheitswert** der übergehenden Liegenschaften zu berechnen.

Beispiele zu Kapitel II

1) An der X-GmbH ist Y zu 100% beteiligt. Die X-GmbH soll rückwirkend per 31.12.2013 auf Y umgewandelt werden, der den Betrieb der X-GmbH fortan als Einzelunternehmer fortführen will. Die Bilanz der X-GmbH hat am 31.12.2013 folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

| Aktiva | | Passiva | |
|--------------------|------------|-------------------|------------|
| Grundstücke | 60 | Stammkapital | 35 |
| technische Anlagen | 70 | Kapitalrücklage | 20 |
| Wertpapiere | 20 | Bilanzgewinn | 15 |
| Vorräte | 35 | unversteuerte RL | 12 |
| Forderungen | 20 | Rückstellungen | 60 |
| Kassa/Bank | 7 | Verbindlichkeiten | 70 |
| Summe | 212 | | 212 |

Y ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG, weil aufgrund der Umsatzzahlen der letzten Jahre des von der X-GmbH geführten Betriebs nach der Umwandlung bei Y keine Rechnungslegungspflicht besteht. In den Grundstücken ist ein unbebautes Grundstück mit einem Buchwert von EUR 20.000,- und einem Verkehrswert von 35.000,- enthalten, das gewillkürtes Betriebsvermögen darstellt. Das andere Grundstück stellt notwendiges Betriebsvermögen dar. Der Buchwert des Grund und Bodens beträgt EUR 30.000,-, der Verkehrswert EUR 60.000,-. Der Buchwert des Gebäudes beträgt EUR 10.000,-, der Verkehrswert EUR 20.000,-. Die Anschaffungskosten der Beteiligung betragen für Y EUR 55.000,-.

a) Fällt die gegenständliche Umwandlung unter den Anwendungsbereich von Art II UmgrStG?

b) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen für die X-GmbH und erstellen Sie die steuerliche Umwandlungsbilanz der X-GmbH per 31.12.2013.

c) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen für Y und erstellen Sie die Eröffnungsbilanz von Y per 1.1.2014.

2) Die A-GmbH, an der die beiden Gesellschafter X mit 25% und Y mit 75% beteiligt sind, soll per 31.12.2013 auf eine zu errichtende Personengesellschaft A-OG umgewandelt werden. Y ist seit 1996 an der A-GmbH beteiligt. X hat seine Beteiligung an der A-GmbH erst 2007

durch Kauf erworben. Zwischen dem Umgründungsstichtag und dem Tag des Umwandlungsbeschlusses beschließt die Generalversammlung der GmbH letztmalig eine Ausschüttung in Höhe von EUR 400.000,-. Die Bilanz der A-GmbH per 31.12.2013 hat folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|-------|-----------------|-------|
| AV | 2.000 | Stammkapital | 500 |
| Forderungen | 1.000 | Gewinnrücklagen | 500 |
| UV | 1.000 | Bilanzgewinn | 1.000 |
| | | Abf.RSt | 700 |
| | | Verb. gegen Y | 300 |
| | | sonst. Verb. | 1.000 |
| | 4.000 | | 4.000 |

Die Verbindlichkeit gegen Y betrifft eine ausstehende Mietzahlung der A-GmbH für ein angemietetes Verwaltungsgebäude. Die rückständige Miete wurde auch zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses noch nicht bezahlt. Darüber hinaus sind im Jahr 2014 weitere EUR 150.000,- an noch offenen Mietforderungen angefallen. Das von der A-GmbH genutzte Verwaltungsgebäude hat Y am 4.3.1996 erworben und sofort an die A-GmbH vermietet. Die Anschaffungskosten betragen EUR 10 Mio (Verhältnis Grund:Gebäude 3:7), der Teilwert des Grundstücks zum Umwandlungszeitpunkt beträgt EUR 11 Mio (Grund: EUR 6 Mio, Gebäude: EUR 5 Mio). Das Verwaltungsgebäude wird auch nach der Umwandlung weiterhin von der A-OG genutzt.

Die in der Bilanz ausgewiesenen Abfertigungsrückstellungen stellen den unternehmensrechtlichen Wert der Rückstellungen dar. Der steuerlich anerkannte Stand der Rückstellungen beträgt EUR 500.000,-. Darin ist eine Abfertigungsrückstellung für X in Höhe von EUR 100.000,- enthalten.

Die A-GmbH verfügt zum Umwandlungsstichtag über noch nicht verrechnete Verlustvorträge in Höhe von EUR 2 Mio. Die Verluste sind in den Jahren 2002 bis 2006 entstanden.

a) Fällt die gegenständliche Umwandlung unter den Anwendungsbereich von Art II UmgrStG?

b) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen für die A-GmbH und erstellen Sie die steuerliche Umwandlungsbilanz der A-GmbH per 31.12.2013.

c) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Umwandlung bei den Gesellschaftern X und Y und erstellen Sie die Bilanz der A-OG zum 1.1.2014 sowie allfällige Sonderbilanzen der Gesellschafter.

3) Der in Bad Reichenhall (Deutschland) ansässige Hinz und der in Salzburg ansässige Kunz sind an der in Österreich ansässigen Hinz&Kunz GmbH zu je 50% beteiligt. Die Hinz&Kunz GmbH führt einen in Salzburg belegenen Autohandel. Hinz und Kunz beschließen, die Hinz&Kunz GmbH in die Hinz&Kunz OG per 31.12.2013 nach den Vorschriften des UmwG umzuwandeln. Die Bilanz der Hinz&Kunz GmbH hat per 31.12.2013 folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|---------------|-------------------|---------------|
| AV | 2.000 | Stammkapital | 1.000 |
| UV | 10.000 | Gewinnrücklagen | 1.500 |
| | | Bilanzgewinn | 500 |
| | | Rückstellungen | 2.000 |
| | | Verbindlichkeiten | 7.000 |
| Summe | 12.000 | | 12.000 |

Der gemeine Wert von 100% der Anteile an der Hinz&Kunz GmbH beträgt nach einem Gutachten eines Wirtschaftstreuhänders per 31.12.2013 EUR 6 Mio.

a) Fällt die gegenständliche Umwandlung unter den Anwendungsbereich von Art II UmgrStG?

b) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen für die Hinz&Kunz GmbH und erstellen Sie die steuerliche Umwandlungsbilanz der Hinz&Kunz GmbH per 31.12.2013.

c) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Umwandlung bei den Gesellschaftern Hinz und Kunz und erstellen Sie die Bilanz der Hinz&Kunz OG zum 1.1.2014.

d) Am 24.3.2015 veräußert Hinz seinen Anteil an der Hinz&Kunz OG um einen Kaufpreis von EUR 3,5 Mio an den ebenfalls in Deutschland ansässigen Keinz. Zum Zeitpunkt der Veräußerung beträgt das steuerliche Kapital von Hinz EUR 1,6 Mio. Erläutern Sie, wie Hinz den sich aus der Veräußerung des OG-Anteils ergebenden Gewinn in Österreich zu versteuern hat.

III. Einbringungen

1. Anwendungsbereich von Einbringungen nach dem UmgrStG

Einbringungen sind im Gegensatz zu Verschmelzungen und Umwandlungen im Gesellschaftsrecht nicht eigens als Umgründungstypus geregelt. Das UmgrStG kann also im Fall von Einbringungen nicht an eine gesellschaftsrechtliche Umgründungsfigur anknüpfen. Es ist daher eine eigenständige steuerliche Definition der Einbringung erforderlich. § 12 Abs 1 UmgrStG regelt den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG. Danach liegen Einbringungen vor, wenn **einbringungsfähiges Vermögen** auf der Grundlage eines **schriftlichen Einbringungsvertrages** (Sacheinlagevertrages) und einer **Einbringungsbilanz** einer **übernehmenden Körperschaft** ausschließlich gegen **Gewährung von Anteilen** an dieser tatsächlich **übertragen** wird. Voraussetzung ist, dass das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages für sich allein (stand alone-Betrachtung) einen **positiven Verkehrswert** besitzt. Im Zweifel ist das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Als **einbringungsfähiges Vermögen** iSd Art III UmgrStG gelten nach § 12 Abs 2 UmgrStG nur:

- **Betriebe und Teilbetriebe**, die der Einkünfteerzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt
- **Mitunternehmeranteile**, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht
- **Kapitalanteile**, das sind Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften bzw an EU-Gesellschaften, die in der Anlage zum UmgrStG genannt sind, und an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Werts der Gesamtanteile umfassen. Einbringungsfähig sind ferner auch Anteile, wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Körperschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern. Zum einbringungsfähigen Vermögen zählt bei vertraglicher Einbeziehung auch der am Einbringungsstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteils augenommenes Fremdkapital. Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einlage im

Sinne des § 8 Abs 1 KStG in die Körperschaft, deren Anteile übertragen werden, zählen jedenfalls zum Begriff des Kapitalanteils, wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Einbringungsstichtag erfolgt ist.

Beispiele:

1) A hält 25% der Anteile an der A-AG. Er möchte seine Anteile an der A-AG in die B-GmbH einbringen. Da seine Anteile an der A-AG ein Viertel des gesamten Nennkapitals an der AG betragen, fällt die Einbringung seiner Anteile in die B-GmbH unter Art III UmgrStG.

2) A hält darüber hinaus 1 % der Anteile an der X-AG. Er möchte seinen Anteil an der X-AG in die Y GmbH einbringen, die ihrerseits 50% der Anteile an der X-AG hält. Die Einbringung des 1 %-igen Anteils fällt unter Art III UmgrStG, weil durch die Einbringung der Y GmbH Mehrheit der Stimmrechte an der X-AG vermittelt wird.

3) Angabe wie 2), jedoch hält die Y-GmbH vor der Einbringung durch A 99% der Anteile an der X-AG. Auch diese Einbringung fällt unter Art III UmgrStG, weil durch die Einbringung des 1 %-igen Anteils die bereits bestehende Stimmrechtsmehrheit der Y GmbH an der X-AG erweitert wird. In diesem Fall wäre grunderwerbsteuerlich darauf zu achten, ob durch die Einbringung eine grunderwerbsteuerliche Anteilsvereinigung eintritt, was dann der Fall wäre, wenn die X-AG inländische Grundstücke besitzt.

4) Angabe wie 2), jedoch hält die Y-GmbH vor der Einbringung durch A 30% der Anteile an der X-AG. Diese Einbringung fällt nicht unter Art III UmgrStG, weil durch die Einbringung des 1%-igen Anteils die Y-GmbH nicht die Mehrheit der Stimmrechte an der X-AG erlangt.

Übernehmende Körperschaften können nach § 12 Abs 3 UmgrStG sein:

- Unbeschränkt steuerpflichtige **Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.**
- **Ausländische Körperschaften**, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft **vergleichbar** sind, wenn mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein DBA besteht, **sowie andere ausländische Gesellschaften eines Mitgliedstaates der EU**, die die in der Anlage zum UmgrStG vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen.

Eine Einbringung stellt somit eine besondere Form der **Sacheinlage** in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft dar. Rechtliche Grundlage dieser Sacheinlage ist ein

schriftlicher Einbringungsvertrag. In diesem sind Leistung und Gegenleistung der Einbringung festzuhalten. Die am Vertrag Beteiligten sind die übernehmende Körperschaft und der/die Einbringende(n). Die Einbringung erfolgt im Wege der **Einzelrechtsnachfolge**. Sollen Vertragsverhältnisse mit Dritten auf die übernehmende Körperschaft übergehen, bedarf es grundsätzlich der Zustimmung des Dritten oder der Aufnahme von Treuhandklauseln in den Einbringungsvertrag. Weiters sind bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften die Sachgründungsvorschriften zu beachten, wenn die Sacheinlage bei Gründung der übernehmenden Körperschaft oder gegen Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft erfolgt. Sie haben den Zweck, die Kapitalaufbringung sicherzustellen. Dabei sind insbesondere die Vorschriften über die Prüfung des Wertes der Sacheinlage von Relevanz.

Nach § 6 Z 14 lit b EStG ist die Einlage in eine Körperschaft ein **Tausch**, bei dem das Vermögen gegen Gesellschaftsrechte getauscht wird. Durch diesen Vorgang käme es nach allgemeinem Steuerrecht zur Gewinnrealisierung, da beim Tausch eine Anschaffung und eine Veräußerung zugleich vorliegt, die jeweils mit dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes zu bewerten sind. Das Umgründungssteuerrecht verhindert grundsätzlich die Gewinnrealisierung bei Einbringungen, weil für derartige Vorgänge der Ansatz der **Buchwerte** zwingend vorgesehen ist. Nur in **Ausnahmefällen** kommt es bei Einbringungen zur **Aufwertung des eingebrachten Vermögens**. Damit wird eine steuerneutrale Verschiebung von Vermögen auf eine Körperschaft ermöglicht. Daraus ergibt sich weiters, dass jede Einbringung, die nicht unter Art III UmgrStG fällt, zur Gewinnrealisierung führt.

Weiters muss das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages einen **positiven Verkehrswert** besitzen. Bei der Feststellung des Verkehrswertes ist nicht auf die Buchwerte des übertragenen Vermögens abzustellen, sondern auf die Verkehrswerte. Danach sind Fälle denkbar, bei denen der Buchwert des eingebrachten Vermögens zwar negativ, aber der Verkehrswert positiv ist und damit die Anwendung des Art III UmgrStG nicht behindert wird.

Einbringungen setzen als Sacheinlagevorgang das Vorhandensein einer Gegenleistung voraus. § 19 Abs 1 UmgrStG bestimmt, dass **Einbringungen ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen müssen**, dh dass grundsätzlich eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft durchgeführt werden muss oder die übernehmende Körperschaft im Zuge der Einbringung neu gegründet wird und es zu einer Erstaussgabe von Anteilen kommt. Die Anteile müssen ausschließlich dem Einbringenden gewährt werden. Das schließt insbesondere aus, dass im Zuge der Einbringung keine Anteile, sondern Geld als Gegenleistung gewährt wird. Erfolgt

die Gegenleistung nicht ausschließlich in Anteilen an der übernehmenden Körperschaft, dann ist eine der Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG nicht erfüllt, was eine zwingende Aufwertung des eingebrachten Vermögens zur Folge hat.

§ 19 Abs 2 UmgrStG zählt jene Fälle auf, bei denen eine **Anteilsgewährung unterbleiben** kann, ohne die Anwendung von Art III UmgrStG zu gefährden. Sie sollen im Folgenden dargestellt werden:

Gemäß Z 1 kann die Anteilsgewährung unterbleiben, soweit die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit **eigenen Anteilen** abfindet. Dies deshalb, weil es sinnwidrig wäre, die übernehmende Körperschaft zu einer Kapitalerhöhung zu zwingen und damit neue Anteile zu schaffen, wenn die übernehmende Körperschaft ohnehin im Besitz eigener Anteile ist. Allerdings ist die Möglichkeit, eigene Anteile entgeltlich zu erwerben gemäß §§ 65 ff AktG äußerst beschränkt, womit dem Anwendungsbereich dieses Falles gesellschaftsrechtliche Schranken gesetzt sind. Nach den Bestimmungen des GmbHG ist der entgeltliche Erwerb eigener Geschäftsanteile generell unzulässig.

Gemäß Z 2 kann die Anteilsgewährung unterbleiben, soweit die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit **bestehenden Anteilen** an dieser abfinden. In diesem Fall reduzieren die bisherigen Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft ihre Beteiligung zugunsten des Einbringenden als Gegenleistung dafür, dass nach der Einbringung alle Anteilsinhaber (alte und neue) am eingebrachten Vermögen beteiligt sind. Auch in diesem Fall wäre eine Kapitalerhöhung widersinnig, wenn die bisherigen Anteilsinhaber bereit sind, einen Teil ihrer Anteile an den Einbringenden abzutreten. Diese Bestimmung kann auch in jenen Fällen angewendet werden, in denen zB zwei Mitunternehmer, die zu je 50% an einer Personengesellschaft und an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind, die Anteile an der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft einbringen wollen. § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG kann nicht angewendet werden, weil die Mitunternehmer nicht Alleingesellschafter der übernehmenden Kapitalgesellschaft sind.

Beispiel:

A und B sind zu je 50% an der A OG und an der A GmbH beteiligt. Sie möchten die A OG mit der A GmbH unter Gesamtrechtsnachfolge „verschmelzen“. Dies können sie dadurch erreichen, indem A und B jeweils ihren Anteil an der A OG in die A GmbH einbringen. Dadurch werden die Anteile an der A OG in der Hand der A GmbH vereinigt und es kommt nach § 142 UGB zur Anwachsung der A OG in der A GmbH unter Gesamtrechtsnachfolge.

Soll bei der Einbringung eine Anteilsgewährung durch die A GmbH unterbleiben, müssen sich A und B gegenseitig einen gleichwertigen Anteil an der A GmbH im Zuge der Einbringung nach § 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG abtreten. Dabei ist es ausreichend, wenn zB je ein Anteil mit einer Mindeststammeinlage von EUR 70 von A an B und von B an A abgetreten wird.

Gemäß Z 3 kann die Anteilsgewährung unterbleiben, soweit die übernehmende Körperschaft zum Zweck der Rundung auf volle Beteiligungsprozentsätze **bare Zuzahlungen** leistet, sofern diese 10% des Gesamtnennbetrages der neuen Anteile nicht übersteigen. In diesem Fall kommt es zwar im Zuge der Einbringung zu einer Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft, jedoch werden zum Zweck des Spitzenausgleichs bare Zuzahlungen geleistet. In diesem Fall wird ausnahmsweise Geld als Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen gewährt, jedoch dürfen die baren Zuzahlungen maximal 10% des Gesamtnennbetrages der neuen Anteile betragen.

Gemäß Z 4 kann die Anteilsgewährung unterbleiben, soweit die **übernehmende Körperschaft Anteile an der einbringenden Mitunternehmerschaft aufgibt**. In diesem Fall ist die übernehmende Körperschaft vor der Einbringung an der Mitunternehmerschaft, die den Betrieb einbringt, bereits beteiligt. In Höhe ihres Anteils erhält die übernehmende Körperschaft im Zuge der Einbringung nicht mehr als sie bereits besessen hat. Daher muss in Höhe ihres Anteils die Anteilsgewährung unterbleiben. Typischer Anwendungsfall ist die Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile an einer GmbH & Co KG in die Komplementär-GmbH. Die Komplementär-GmbH als Einbringender und übernehmende Körperschaft zugleich darf sich nicht selbst Anteile gewähren, weil der Erwerb eigener Anteile verboten ist.

Gemäß Z 5 kann die Anteilsgewährung unterbleiben,

- wenn der **Einbringende** unmittelbar oder mittelbar **Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft** ist (**down stream-Einbringung**) oder
- wenn die unmittelbaren oder mittelbaren **Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und an der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen** (**side bzw up stream-Einbringung**).

Auf die Anteilsgewährung kann jedoch auch bei Vorliegen mittelbarer Beteiligungsidentität iSv § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG nicht verzichtet werden, wenn es sich um die Einbringung eines Kapitalanteils in eine ausländische übernehmende Körperschaft handelt, es sei denn, an der

ausländischen übernehmenden Körperschaft sind ausschließlich Inländer beteiligt (§ 19 Abs 2 Z 5 letzter Satz UmgrStG).

Die Anwendungsvoraussetzungen für Art III UmgrStG lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Vorliegen einbringungsfähigen Vermögens (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile, qualifizierte Kapitalanteile; § 12 Abs 2 UmgrStG)
- qualifizierte übernehmende Körperschaft (§ 12 Abs 3 UmgrStG)
- schriftlicher Einbringungsvertrag (§ 12 Abs 1 UmgrStG)
- Einbringungsbilanz iSd § 15 UmgrStG, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder ein Kapitalanteil aus einem Betriebsvermögen eingebracht wird (§ 12 Abs 1 UmgrStG)
- positiver Verkehrswert des eingebrachten Vermögens (§ 12 Abs 1 UmgrStG)
- Gegenleistung besteht ausschließlich in der Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Körperschaft (§ 19 Abs 1 UmgrStG; Ausnahmen: § 19 Abs 2 UmgrStG)

2. Der Einbringungsstichtag

§ 13 UmgrStG beinhaltet die Bestimmungen über den Einbringungsstichtag. Danach ist der Einbringungsstichtag **jener Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll**. Grundsätzlich kann der Einbringungsstichtag frei gewählt werden. Insbesondere kann auch ein Zeitpunkt gewählt werden, der vor dem Abschluss des Einbringungsvertrages liegt, wenn innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des festgelegten Einbringungsstichtages

- die Einbringung im Wege der Sachgründung oder einer Kapitalerhöhung zur Eintragung ins Firmenbuch angemeldet (**Einbringungen mit Firmenbuchzuständigkeit**) oder
- in den übrigen Fällen die Einbringung dem nach § 58 BAO für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird (**Einbringungen ohne Firmenbuchzuständigkeit**).

IdR wird als Einbringungsstichtag ein Tag gewählt werden, an dem über das einzubringende Vermögen eine steuerliche Regelbilanz vorliegt, weil bei Einbringung von (Teil-)Betrieben und Mitunternehmeranteilen am Einbringungsstichtag eine Bilanz des Einbringenden bzw der Mitunternehmerschaft vorzulegen ist, die den steuerlichen Vorschriften entspricht. Soll der 31.12. als Einbringungsstichtag gewählt werden, so hat die Anmeldung bzw Meldung bis spätestens 30.9. des Folgejahres zu erfolgen.

Erfolgt die Anmeldung beim Firmenbuch oder die Meldung beim Finanzamt nach **Ablauf der genannten Frist**, gilt der **Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Einbringungsstichtag**, wenn dies innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages (§ 108 BAO) dem gemäß § 58 BAO für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird und die in § 12 Abs 1 UmgrStG genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen. In diesen Fällen ist der Einbringungsvertrag, die Bilanz des Einbringenden, die Einbringungsbilanz, der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens sowie die Gegenleistung auf den Ersatzstichtag zu beziehen. Meist wird zum Ersatzstichtag keine Regelbilanz des Einbringenden vorliegen, womit die Nutzung des Ersatzstichtages (außer bei der Einbringung von Kapitalanteilen) mit der Notwendigkeit der Erstellung einer Zwischenbilanz verbunden ist. Wird auch diese Meldung nicht rechtzeitig erstattet, dann führt dies zur Unanwendbarkeit des Art III UmgrStG.

Erfolgt die Einbringung in eine **im Ausland ansässige übernehmende Körperschaft**, für die bis zur Einbringung kein inländisches Finanzamt zuständig ist, muss die **Pflichtmeldung beim für den Einbringenden zuständigen Finanzamt** erfolgen.

Gemäß § 13 Abs 2 UmgrStG kann der **Einbringungsstichtag nur ein Tag** sein, zu dem das einzubringende **Vermögen dem Einbringenden ertragsteuerlich** (allenfalls auch rückwirkend durch vorhergehende Umgründung) **zuzurechnen** war. Im Falle der Einbringung durch eine Mitunternehmerschaft gelten für die Frage der Zurechnung auch die Mitunternehmer als Einbringende, womit in diesen Fällen die Mitunternehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages auch schon Mitunternehmer zum Einbringungsstichtag gewesen sein müssen. Wird hingegen ein Einbringungsstichtag gewählt, zu dem dem bzw den Einbringende(n) das einzubringende Vermögen noch nicht ertragsteuerlich zuzurechnen war, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wenn innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtages eine Meldung beim für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt erfolgt und die in § 12 Abs 1 UmgrStG genannten Voraussetzungen auf den Ersatzstichtag vorliegen (siehe oben). Wird diese Frist versäumt, fällt der Einbringungsverfahren nicht unter Art III UmgrStG. Das Zurechnungserfordernis zum Einbringungsstichtag besteht nur dann nicht, wenn das einzubringende Vermögen im Erbweg erworben wurde und eine Buchwerteinbringung erfolgt. Mit dieser Bestimmung soll es Erben ermöglicht werden, dass sie den letzten Bilanzstichtag vor dem Erbanfall als Einbringungsstichtag wählen können.

Beispiel:

X ist am 5.2.2014 verstorben. Seine Erben sind A, B und C. X vermacht ihnen einen Betrieb, dessen Bilanzstichtag der 31.12. ist. Die Einantwortung erfolgt am 5.5.2014. Wenn die Erben den Betrieb zB in eine GmbH einbringen wollen, dann können sie als Einbringungsstichtag den 31.12.2013 wählen, obwohl ihnen zu diesem Zeitpunkt das eingebrachte Vermögen ertragsteuerlich noch gar nicht zuzurechnen war.

3. Bewertung des Vermögens beim Einbringenden

Die §§ 14 bis 17 UmgrStG regeln die Bewertung des Vermögens beim Einbringenden. Gemäß § 14 Abs 1 UmgrStG endet bei Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben das Wirtschaftsjahr für das eingebrachte Vermögen mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das **Betriebsvermögen** mit jenem **Wert** anzusetzen, der sich **nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung** ergibt. Das gilt auch für einzubringende Kapitalanteile. Beteiligungserträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG sind dabei unabhängig von der Erfüllung der einjährigen Behaltefrist als körperschaftsteuerfrei zu behandeln. Damit wird klargestellt, dass die Besteuerungsgrundlage für das eingebrachte Vermögen durch die Einbringung nicht beeinflusst wird. Weicht der Einbringungsstichtag vom Regelbilanzstichtag des Einbringenden ab, so ist auf den Zeitpunkt des Einbringungsstichtages eine Bilanz zu erstellen und ein steuerlicher Gewinn zu ermitteln. Die letzte Gewinnermittlung für das eingebrachte Vermögen richtet sich dabei grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften über die Gewinnermittlung.

§ 15 UmgrStG bestimmt, dass bei Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und von Kapitalanteilen, die zu einem Betriebsvermögen gehören, zum Einbringungsstichtag eine **Einbringungsbilanz** aufzustellen ist. In der Einbringungsbilanz sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden darzustellen, die auf die übernehmende Körperschaft übertragen werden sollen. Die Einbringungsbilanz kann in bestimmten Fällen von der auf den Einbringungsstichtag zu erstellenden Steuerbilanz abweichen. Wird lediglich ein Teilbetrieb eingebracht, scheinen in der Einbringungsbilanz nur jene Wirtschaftsgüter auf, die dem Teilbetrieb zuzurechnen sind. Weiters kommt es zu Abweichungen, wenn im Zuge der Einbringung Wirtschaftsgüter zurückbehalten oder eingelegt werden. Die Wirtschaftsgüter in der Einbringungsbilanz sind mit jenen Werten anzusetzen, die sich aus den speziellen Bewertungsbestimmungen des § 16 UmgrStG ergeben. Bei Einbringung von Kapitalanteilen, die zum Privatvermögen gehören, kann die Erstellung einer Einbringungsbilanz unterbleiben.

Die Aufstellung einer Einbringungsbilanz ist **materiell-rechtliche Voraussetzung** für die Anwendung von Art III UmgrStG, sofern die steuerlich maßgebenden Werte und das sich daraus ergebende steuerliche Einbringungskapital nicht im Einbringungsvertrag selbst beschrieben werden. Sie muss dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorgelegt werden.

§ 16 UmgrStG regelt die Bewertung von Betriebsvermögen, das eingebracht werden soll. Gemäß Abs 1 hat der Einbringende das in der Einbringungsbilanz dargestellte Vermögen und einzubringende Kapitalanteile mit den Buchwerten des § 14 UmgrStG anzusetzen (**Buchwerteinbringung**). Damit kommt es grundsätzlich zu keiner Realisierung der im einzubringenden Vermögen enthaltenen stillen Reserven. Der Ansatz der Buchwerte ist **zwingend**.

Zu beachten ist allerdings, dass eine nach § 12 Abs 8 EStG gebildete **Übertragungsrücklage** aus der Aufdeckung stiller Reserven im Anlagevermögen nach § 12 Abs 10 zweiter TS EStG zwingend **gewinnerhöhend aufzulösen** ist, wenn sie nach einer Umgründung nach dem UmgrStG ganz oder teilweise einer Körperschaft zuzurechnen wäre. Diese zwingende vorzeitige Auflösung von Übertragungsrücklagen ist darin begründet, dass seit dem Inkrafttreten des StRefG 2005 aufgedeckte stille Reserven des Anlagevermögens nur mehr von natürlichen Personen auf andere neu angeschaffte Anlagegüter übertragen bzw einer Übertragungsrücklage zugeführt werden können. Körperschaften steht dieses Recht nicht mehr zu. Um eine Umgehung des Verbots der Übertragung stiller Reserven bei Körperschaften durch Umgründung zu verhindern, wurde in § 12 Abs 10 EStG ein eigener Nachversteuerungstatbestand verankert. Dieser kommt zB dann zum Tragen, wenn eine natürliche Person oder eine Mitunternehmerschaft, an der (auch) natürliche Personen beteiligt sind, ihren Betrieb in eine Körperschaft ausgliedert.

Davon abweichend ist bei der **Einbringung von Vermögen in eine in- oder ausländische Körperschaft** der **höhere gemeine Wert** anzusetzen, wenn das **Besteuerungsrecht** der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten durch die Einbringung **ingeschränkt wird**. Das ist zB dann der Fall, wenn durch die Einbringung ein inländischer Betrieb ins Ausland verlegt wird. Handelt es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine EU-Gesellschaft oder um eine Kapitalgesellschaft in einem EWR-Vertragsstaat, mit dem Österreich eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, kann der Einbringende einen **Besteuerungsaufschub** beantragen, bis das eingebrachte Vermögen oder Teile davon aus dem Vermögen der ausländischen Körperschaft ausscheiden. Derartige Vorgänge gelten als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. Nach Ablauf der absoluten Verjährung wandelt

sich der Besteuerungsaufschub in eine endgültige Steuerfreistellung. Kein Besteuerungsaufschub kann – wie bei Verschmelzungen – für im Zuge der Einbringung auf die ausländische Körperschaft überführten selbst erstellten unkörperlichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beantragt werden, wenn für diese im Ausland ein Aktivposten angesetzt wird.

Bei der **Einbringung von Kapitalanteilen** durch eine **unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine ausländische EU-Gesellschaft** erfolgt keine Aufwertung anlässlich der Einbringung, weil dies mit den Bestimmungen der Fusions-RL im Widerspruch stünde, sondern es sind die Buchwerte anzusetzen (Buchwerteinbringung). Entsteht durch die Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung oder wird ihr Ausmaß erweitert, kommt es im Inland dann zur Besteuerung der in den eingebrachten Kapitalanteilen zum Zeitpunkt der Einbringung bestehenden stillen Reserven, wenn die Kapitalanteile von der ausländischen übernehmenden Körperschaft veräußert werden oder sonst aus ihrem Vermögen ausscheiden. Zwischenzeitig eingetretene Wertminderungen werden maximal im Ausmaß der im Zeitpunkt der Einbringung bestehenden stillen Reserven berücksichtigt. Eine Ausnahme von dieser Nachversteuerung besteht nur dann, wenn vor Ausscheiden der eingebrachten Beteiligung aus dem Vermögen der ausländischen übernehmenden Körperschaft die Anteile an der übernehmenden Körperschaft selbst veräußert wurden, weil in diesen Fällen bereits die Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu einer Steuerpflicht nach § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG führt.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist zu 100% an der inländischen B-GmbH beteiligt. Die A-GmbH bringt ihre Anteile an der B-GmbH in die in Holland ansässige C-BV mit Stichtag 31.12.2013 ein, an der sie ebenfalls 100% der Anteile hält. Der Buchwert der eingebrachten Beteiligung beträgt zum Einbringungsstichtag 50, der Verkehrswert 200. Veräußert die C-BV die Anteile an der B-GmbH zB im Jahr 2014, entsteht zu diesem Zeitpunkt bei der A-GmbH ein steuerpflichtiger Gewinn von 150. Wird hingegen die Beteiligung an der C-BV von der A-GmbH zu einem Zeitpunkt veräußert, zu dem die C-BV die Anteile an der B-GmbH noch hält, dann löst bereits diese Veräußerung auf Ebene der A-GmbH eine Steuerpflicht nach § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStrG für 150 aus (Ausnahme von der Steuerneutralität beim einbringungsbedingten Entstehen oder Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung auf Ebene des Einbringenden). Eine spätere Veräußerung der Anteile an der B-GmbH durch die C-BV soll daher auf Ebene der A-GmbH nicht nochmals eine Steuerpflicht für die wirtschaftlich selbe stille Reserve auslösen.

§ 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG bestimmt weiters, dass Personen, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu Staaten, die nicht EU- oder EWR-Mitgliedstaaten (mit Amts- und Vollstreckungshilfe) sind, hinsichtlich der Gegenleistung iSd § 19 UmgrStG eingeschränkt ist, die nach § 6 Z 14 EStG maßgebenden Werte anzusetzen haben (**Zwangsaufwertung**). Ist also das Besteuerungsrecht Österreichs im Verhältnis zu Staaten, die nicht EU- oder EWR-Mitgliedstaaten (derzeit nur Norwegen) sind, hinsichtlich der Kapitalanteile an der übernehmenden Körperschaft eingeschränkt, dann hat die betroffene Person eine Zwangsaufwertung des einzubringenden Vermögens vorzunehmen. Das Besteuerungsrecht der Republik Österreich ist hinsichtlich der Anteile des Einbringenden an einer übernehmenden (in- oder ausländischen) Körperschaft in folgenden Fällen eingeschränkt:

Die Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft gehören **Steuerausländern**, für die

- ein anwendbares DBA das Besteuerungsrecht für die Anteile an der übernehmenden inländischen Körperschaft dem Ansässigkeitsstaat zuweist oder
- keine Steuerhängigkeit gemäß § 98 Z 5 lit e EStG gegeben ist, weil die übernehmende Körperschaft eine ausländische ist (und die Anteile an der übernehmenden ausländischen Körperschaft auch nicht zu einer inländischen Betriebsstätte des beschränkt steuerpflichtigen Einbringenden gehören).

Kommt es zu einer Zwangsaufwertung, unterliegt der Aufwertungsgewinn aus eingebrachten Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen bei natürlichen Personen nach § 37 EStG der Progressionsermäßigung bzw dem halben Einkommensteuersatz, wenn sämtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigungen erfüllt sind.

Der klassische Fall der Zwangsaufwertung ist Folgender: Ein Steuerausländer (nicht EU- oder EWR-ansässig) bringt inländisches Vermögen in eine inländische Körperschaft ein. Da Österreich nach innerstaatlichen Vorschriften die Kapitalanteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft der beschränkten Steuerpflicht unterwirft (sofern sie das Ausmaß von mindestens 1% erreichen), jedoch die meisten DBA eine Zuweisung des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat vornehmen, wird das Besteuerungsrecht Österreichs eingeschränkt. Ebenso kommt es zur Zwangsaufwertung, wenn zB ein Steuerausländer inländisches Vermögen in eine ausländische Körperschaft einbringt, weil Österreich schon nach innerstaatlichen Vorschriften Veräußerungsgewinne eines Anteils an einer ausländischen Körperschaft von Steuerausländern nicht der beschränkten Steuerpflicht unterwirft.

Die **Zwangsaufwertung** kommt aber nach § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG aufgrund der Bestimmungen der Fusions-RL **nicht** zum Tragen, wenn das Besteuerungsrecht für die einbringungsgeborenen **Anteile im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten der EU bzw des EWR**, mit denen eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, **eingeschränkt wird**. Diesfalls erfolgt grundsätzlich eine Buchwertfortführung.

Beispiel:

Der deutsche Unternehmer Zackig betreibt in Deutschland ein Einzelunternehmen mit Betriebsstätte in Österreich. Zackig möchte seine inländische Betriebsstätte in eine österreichische GmbH einbringen. Das DBA-Deutschland weist das Besteuerungsrecht von Anteilen an Kapitalgesellschaften dem Ansässigkeitsstaat zu. Österreich verliert daher das Besteuerungsrecht für die einbringungsgeborenen Anteile an der österreichischen GmbH, weil Zackig in Deutschland ansässig ist. Daher käme es grundsätzlich zur Zwangsaufwertung des Betriebsstättenvermögens im Zuge der Einbringung. Da aber Zackig in einem Mitgliedstaat der EU ansässig ist, unterbleibt die Zwangsaufwertung. Zackig kann und muss eine Buchwerteinbringung vornehmen.

Jedoch ist auch in diesen Fällen zu beachten, dass bei der Einbringung von Vermögen in in- oder ausländische Körperschaften, die zu einer **Einschränkung der Besteuerungsrechts** der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich des eingebrachten Vermögens führen, eine Steuerentstrickung entsprechend § 16 Abs 1 UmgrStG zu erfolgen hat.

§ 16 Abs 3 UmgrStG sieht in bestimmten Fällen ein **Wahlrecht zur Aufwertung** vor. Danach können Personen, für die keine Zwangsaufwertung geboten ist, ausländisches Vermögen mit dem nach § 6 Z 14 EStG maßgebenden Wert ansetzen, wenn die Einbringung im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden Staat ein DBA besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht, oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde. Als ausländisches Vermögen gelten ausländische Betriebe oder Teilbetriebe, Anteile an ausländischen Mitunternehmerschaften und Kapitalanteile an ausländischen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG. Die Aufwertungsoption besteht deshalb, weil bei Gewinnverwirklichung im Ausland die Anrechnungsmethode ins Leere gehen würde, wenn es in Österreich zur Buchwertfortführung kommt. Daher wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben, eine Aufwertung des ausländischen Vermögens vorzunehmen und damit die Anrechnungsmethode wirksam

werden zu lassen. Für EU-Ansässige besteht darüber hinaus in den gleichen Fällen auch eine Aufwertungsoption für das Inlandsvermögen. Paradefall der Aufwertungsoption ist, wenn ein Steuerinländer einen ausländischen Betrieb, eine ausländische Betriebsstätte oder einen Mitunternehmeranteil an einem ausländischen Betrieb in eine inländische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einbringt und im Ausland dieser Vorgang zur Besteuerung der stillen Reserven bezüglich des Auslandsvermögens führt, wobei im entsprechenden DBA die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehen ist.

§ 16 Abs 4 UmgrStG regelt die Bewertung in jenen Fällen, in denen **eine Mitunternehmerschaft Vermögen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einbringt**. Z 1 stellt sicher, dass die Bewertung des Vermögens in der Einbringungsbilanz nach einheitlichen Grundsätzen erfolgt. Danach ist der jeweils nach § 16 Abs 1 bis 3 UmgrStG in Betracht kommende Wertansatz für alle Mitunternehmer maßgebend. Z 2 berücksichtigt jene Fälle, bei denen nicht alle Mitunternehmer unter § 16 Abs 1 oder 2 Z 2 UmgrStG fallen bzw alle Mitunternehmer von der Aufwertungsoption des § 16 Abs 3 UmgrStG Gebrauch machen. Fallen nicht sämtliche Mitunternehmer unter Abs 1 oder 2 Z 2, sind für die Einbringungsbilanz die Buchwerte der Mitunternehmerschaft maßgebend. Für jene Mitunternehmer, die unter Abs 2 Z 2 fallen – das sind jene, bei denen hinsichtlich der Kapitalanteile an der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht der Republik Österreich gegenüber Drittländern eingeschränkt ist – ist für ihren Anteil am Vermögen außerbilanziell eine Aufwertung auf die gemeinen Werte gemäß § 6 Z 14 EStG vorzunehmen. Den Aufwertungsbetrag hat die übernehmende Körperschaft in dem auf den Einbringungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr außerbilanziell als Firmenwert abzusetzen. Die Absetzung erfolgt nach § 8 Abs 3 EStG auf 15 Jahre.

Beispiel:

An der A&Co OG sind die Gesellschafter A, B und C beteiligt. Die Beteiligung des A beträgt 40%, die von B und C beträgt jeweils 30%. A und C sind in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, B ist in Österreich beschränkt steuerpflichtig (in DBA-Staat, jedoch nicht EU- bzw EWR-ansässig). Mit Einbringungsstichtag 31.12.2013 wollen A, B und C den Betrieb der OG in eine inländische GmbH einbringen. Die Bilanz der OG hat zum 31.12.2013 folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz der OG zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|---------------|-------------------|---------------|
| AV | 10.000 | Kapital A | 4.000 |
| UV | 5.000 | Kapital B | 3.000 |
| | | Kapital C | 3.000 |
| | | Verbindlichkeiten | 5.000 |
| Summe | 15.000 | Summe | 15.000 |

Die gemeinen Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter betragen zum 31.12.2013:

| | <i>gemeiner Wert (in TEUR)</i> |
|-------------------|--------------------------------|
| AV | 13.000 |
| UV | 5.000 |
| Verbindlichkeiten | 5.000 |

Da nicht sämtliche Mitunternehmer unter § 16 Abs 1 UmgrStG fallen, ist die Einbringungsbilanz für sämtliche Gesellschafter einheitlich mit den Buchwerten der OG zu erstellen. Für den Gesellschafter B muss allerdings eine anteilige Aufwertung erfolgen, da dieser in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig ist und durch das DBA idR das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Kapitalanteile an der GmbH eingeschränkt ist. Die Einbringungsbilanz hat daher folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Einbringungsbilanz zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|---------------|---------------------|---------------|
| AV | 10.000 | Einbringungskapital | 10.000 |
| UV | 5.000 | Verbindlichkeiten | 5.000 |
| Summe | 15.000 | Summe | 15.000 |

Im Anlagevermögen sind stille Reserven von EUR 3 Mio enthalten. B hat 30% Anteil an diesen Reserven. Der außerbilanzielle Aufwertungsbetrag ist daher EUR 900.000,-. Diesen hat B zu versteuern, wobei bei Vorliegen aller Voraussetzungen die Begünstigungen des § 37 EStG in Anspruch genommen werden können. Die GmbH muss in dem auf den Einbringungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr diesen Aufwertungsbetrag als Firmenwert behandeln und ihn auf 15 Jahre abschreiben (EUR 60.000,- jährlich).

Besitzt die **Mitunternehmerschaft ausländisches Vermögen** und kommt es im Zuge der Einbringung zu einer Zwangsaufwertung im ausländischen Staat, mit dem ein DBA mit Anrechnungsmethode besteht oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde, dann haben **alle Mitunternehmer**

gemäß § 16 Abs 4 Z 2 UmgrStG einheitlich von der **Aufwertungsoption** Gebrauch zu machen. Jedoch kommt es auch in diesem Fall zur Fortführung der Buchwerte in der Einbringungsbilanz und der Aufwertungsbetrag hinsichtlich des ausländischen Vermögens ist von der übernehmenden Körperschaft als Firmenwert zu behandeln und außerbilanziell auf 15 Jahre abzuschreiben.

§ 16 Abs 5 UmgrStG ermöglicht es den Einbringenden bei Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben bzw Mitunternehmeranteilen, **Einlagen und Entnahmen** in das oder aus dem einzubringenden Vermögen, die zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, **auf den Einbringungstichtag zurückzubeziehen**. Mit Hilfe dieser Rückbeziehung kann zum einen erreicht werden, dass durch Einlagen einzubringende Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile am Einbringungstichtag einen positiven Verkehrswert aufweisen. Zum anderen wird damit die Möglichkeit eröffnet, dass durch Entnahmen nicht das gesamte Vermögen auf die übernehmende Körperschaft übertragen wird, sondern bestimmte Teile davon (zB Grundstücke) zurückbehalten werden. Die Entnahmen dürfen allerdings nicht soweit gehen, dass dadurch die Betriebs- bzw Teilbetriebseigenschaft oder das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens verloren geht, weil ansonsten Art III UmgrStG insgesamt nicht anwendbar wäre.

Zudem sieht § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG auch die Möglichkeit vor, eine **unbare Entnahme** (noch nicht tatsächlich durchgeführte, sondern für die Zukunft vorbehaltene Entnahme) durch den Ansatz einer Verrechnungsverbindlichkeit (Passivpost) in der Einbringungsbilanz auf den Einbringungstichtag rückzubeziehen. In diesem Fall dürfen allerdings die unbaren Entnahmen nicht mehr als 50% des Verkehrswertes des eingebrachten (Teil-)Betriebs bzw Mitunternehmeranteils am Einbringungstichtag nach Berücksichtigung sämtlicher sonstiger Vermögensänderungen bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages betragen. Derartige Vermögensänderungen werden für die Berechnung der 50%-Grenze aber nur dann berücksichtigt, wenn sie insgesamt zu einer Verminderung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens geführt haben. Werterhöhungen durch Vermögensänderungen im Rückwirkungszeitraum bleiben für die Berechnung der 50%-Grenze unberücksichtigt, womit eine unbare Entnahme jedenfalls mit 50% des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens zum Einbringungstichtag limitiert ist.

Beispiel:

Siegfried Köhler will seinen als Einzelunternehmen geführten Betrieb in eine GmbH per 31.12.2013 einbringen. Der Verkehrswert des Betriebes beträgt EUR 10 Mio. Vor

Einbringung entnimmt er eine Betriebsliegenschaft mit einem Wert von EUR 2 Mio und Bargeld iHv EUR 1 Mio. Für die Berechnung einer zusätzlichen unbaren Entnahme sind zunächst vom Verkehrswert iHv EUR 10 Mio der Wert der Betriebsliegenschaft und das Bargeld abzuziehen. Es verbleiben EUR 7 Mio, auf die die 50%-Grenze zu beziehen ist. Das ergibt einen Betrag von EUR 3,5 Mio. Demnach ist eine unbare Entnahme im Höchstausmaß von EUR 3,5 Mio möglich.

Entnimmt Köhler im Rückwirkungszeitraum nur die Betriebsliegenschaft im Wert von EUR 2 Mio und legt er – anstelle einer Entnahme – EUR 3 Mio in bar in den Betrieb ein, steigt der Wert des eingebrachten Vermögens auf EUR 11 Mio. Diese Wertsteigerung wird aber bei der Berechnung der 50%-Grenze nicht berücksichtigt, sodass eine unbare Entnahme mit 50% des Verkehrswertes am Einbringungstichtag begrenzt ist, ds EUR 5 Mio.

Übersteigen die unbaren Entnahmen die zulässige Grenze nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG, hat dies nicht die generelle Nichtanwendbarkeit von Art III UmgrStG zur Folge. Jener Teil der unbaren Entnahme, der die zulässige Grenze nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG überschreitet, gilt nach § 18 Abs 2 Z 2 UmgrStG als versteuerte Rücklage. Wird auch dieser Teil von der übernehmenden Körperschaft an den Einbringenden bezahlt, dann handelt es sich steuerlich um eine verdeckte Ausschüttung, die insbesondere bei natürlichen Personen als Einbringende einen KEST-Abzug in voller Höhe auslöst (siehe auch die Ausführungen unter Pkt 4. zu § 18 Abs 2 Z 2 UmgrStG).

Außerdem kann mit Hilfe der Rückbeziehung von Einlagen und Entnahmen ein Ausgleich zwischen den Anteilen bei Einbringung einer Mitunternehmerschaft erreicht werden. Einlagen und Entnahmen, die rückbezogen werden, gelten mit dem Ablauf des Einbringungstichtages als bewirkt und verändern damit das Aussehen der Einbringungsbilanz.

Nach § 16 Abs 6 UmgrStG kann abweichend von § 14 Abs 1 UmgrStG bei der **Einbringung** von Betrieben und Teilbetrieben der **zum Betriebsvermögen gehörende Grund und Boden** mit den nach § 6 Z 14 EStG maßgebenden Werten (**gemeiner Wert**) angesetzt werden, wenn im Falle einer Veräußerung am Einbringungstichtag § 30 Abs 4 EStG auf den Grund und Boden ganz oder teilweise anwendbar wäre. Diese im Zuge der Reform der Immobilienbesteuerung eingefügte Vorschrift soll insbesondere natürlichen Personen als Einbringende, die ihren Gewinn bisher nach § 4 Abs 1 oder 3 EStG ermittelt haben und zu deren eingebrachtem Betriebsvermögen auch Grund und Boden im Anlagevermögen gehört, der am 31.3.2012 aufgrund des Ablaufs der Spekulationsfrist nicht mehr steuerverhangen war, die **Möglichkeit** geben, den eingebrachten Grund und Boden steuerlich aufzuwerten und

von der **Pauschalbesteuerung** nach § 30 Abs 4 EStG (Ansatz der Anschaffungskosten idR mit 86% des Veräußerungserlöses bzw des gemeinen Wertes) Gebrauch zu machen. Diese Aufwertung hat zur Folge, dass der für den eingebrachten Grund und Boden angesetzte gemeine Wert auch in die Bewertung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft einfließt und daher die auf den Grund und Boden entfallenden stillen Reserven nicht in den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft steuerverhangen sind. Diese stillen Reserven werden daher im Fall einer späteren Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht mehr besteuert. Macht der Einbringende von dieser Möglichkeit Gebrauch, dann hat er die sich aus der Pauschalbesteuerung ergebende Einkommensteuer allerdings anlässlich der Einbringung zu bezahlen. Die Inanspruchnahme dieser Aufwertungsoption wird sich daher nur dann empfehlen, wenn die tatsächlichen Anschaffungskosten des eingebrachten Grund und Boden deutlich unter den pauschal angesetzten Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG liegen.

Alternativ zur Einbringung von Grund und Boden besteht auch die Möglichkeit, dass der **Einbringende Betriebsgrundstücke des Anlagevermögens** nach § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG **zurückbehält** und an die übernehmende Körperschaft vermietet, wenn dadurch das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens nicht gefährdet wird. Werden Grundstücke zurückbehalten, ist zu beachten, dass sie damit als aus dem Betriebsvermögen entnommen gelten. Für den entnommenen **Grund und Boden** hat dies nach § 6 Z 4 EStG keine negativen steuerlichen Konsequenzen, weil dessen **Entnahme zu Buchwerten** erfolgt, für entnommene Gebäude hingegen schon, weil diese zum Teilwert entnommen werden. Demnach müssten die auf das **zurückbehalten Gebäude entfallenden stillen Reserven mit 25% versteuert werden.**

§ 17 UmgrStG regelt **die Bewertung von Kapitalanteilen, die nicht zum Betriebsvermögen gehören.** Nach § 17 Abs 1 UmgrStG sind solche Anteile mit den nach § 27a Abs 3 Z 2 EStG maßgeblichen **Anschaffungskosten** anzusetzen. Da es bei Kapitalanteilen, die im Privatvermögen gehalten werden, keine Buchwerte gibt, können diese im Zuge von Einbringungen auch nicht fortgeführt werden. Stattdessen kommen die nach § 27a Abs 3 Z 2 EStG maßgeblichen Anschaffungskosten als Bewertungsmaßstab zur Anwendung. Damit wird verhindert, dass es bei Einbringungen zur Versteuerung stiller Reserven, die in den Anteilen enthalten sind und nach § 27 Abs 3 EStG als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen steuerpflichtig wären, kommt. Stille Reserven werden damit in die übernehmende Körperschaft verlagert.

Eine Aufwertung der eingebrachten Kapitalanteile hat in den Fällen des § 16 Abs 2 (Zwangsaufwertung) oder des § 16 Abs 3 (Aufwertungsoption) UmgrStG zu erfolgen. Zudem

hat eine Zwangsaufwertung (allenfalls mit Besteuerungsaufschub) zu erfolgen, wenn die Kapitalanteile in eine in- oder ausländische Körperschaft eingebracht werden und das Besteuerungsrecht Österreichs im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt wird.

Bei der **Einbringung von Kapitalanteilen aus dem Privatvermögen**, bei denen am Einbringungsstichtag ein **Besteuerungsrecht der Republik Österreich** im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist, sind die eingebrachten Anteile nach § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG mit dem höheren gemeinen Wert anzusetzen. Demnach haben insbesondere Steuerausländer, die Kapitalanteile in eine österreichische übernehmende Körperschaft einbringen, die **eingebrachten Anteile aufzuwerten**. Damit werden die vor der Einbringung im Ausland angesammelten stillen Reserven einer Steuerhängigkeit im Inland entzogen. Nach § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG besteht aber die Möglichkeit, im Einbringungsvertrag den Ansatz der niedrigeren Anschaffungskosten bzw Buchwerte für die eingebrachten Kapitalanteile festzulegen. Von dieser Wahlmöglichkeit wird man vor allem dann Gebrauch machen, wenn eine Steuerneutralität der Kapitalanteliseinbringung im Ausland davon abhängt, dass in Österreich die bisher im Ausland steuerlich maßgeblichen Werte fortgeführt werden.

Nach § 17 Abs 2 Z 2 UmgrStG hat ein Ansatz der eingebrachten Kapitalanteile mit dem gemeinen Wert außerdem dann zu erfolgen, wenn ein Besteuerungsrecht an den eingebrachten Kapitalanteilen aufgrund einer **Ausnahme von der unbeschränkten Steuerpflicht** bisher nicht bestanden hat. Dies hat Bedeutung für steuerbefreite Körperschaften, die Kapitalanteile nach Art III UmgrStG einbringen und verhindert, dass bisher nicht steuerhängige stille Reserven durch die Einbringung steuerhängig werden.

Beispiele:

- 1) *Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter A bringt folgende Kapitalanteile aus seinem Privatvermögen in eine österreichische GmbH ein:*
 - a) *Geschäftsanteil von 50% an der österreichischen A-GmbH. Bewertung mit den Anschaffungskosten.*
 - b) *Anteile in Höhe von 30% an der amerikanischen B-Corp. Aufwertungsoption im Falle der Zwangsaufwertung in den USA, weil das DBA-USA die Anrechnungsmethode vorsieht.*
 - c) *Aktien in Höhe von 20% an der österreichischen C-AG, an der die übernehmende GmbH bisher keine Anteile hält. Bewertung mit dem gemeinen Wert, weil Art III UmgrStG nicht anwendbar ist. Die Beteiligung beträgt unter 25% und vermittelt der übernehmenden GmbH auch nicht die Mehrheit der Stimmrechte an der C-AG.*

2) Angabe wie 1), jedoch ist A in einem Staat ansässig, mit dem das DBA die Befreiungsmethode vorsieht und das Besteuerungsrecht an Kapitalanteilen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zuweist. Da das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der in eingebrachten Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven im Verhältnis zu einem anderen Staat eingeschränkt ist, kommt es in den Fällen a) und b) nach § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG zur Aufwertung auf den gemeinen Wert, es sei denn, im Einbringungsvertrag wird der Ansatz mit den Anschaffungskosten oder Buchwerten festgelegt. Im Fall c) ist Art III UmgrStG nicht anwendbar und daher eine Zwangsaufwertung nach § 6 Z 14 lit b EStG geboten. Die Aufwertungen haben aber in Österreich keine steuerlichen Konsequenzen, weil Österreich vor Einbringung kein Besteuerungsrecht an den eingebrachten Kapitalanteilen hatte. Die Aufwertung führt aus österreichischer Sicht zur Steuerentstrickung bei der übernehmenden GmbH.

4. Die übernehmende Körperschaft

§ 18 Abs 1 UmgrStG regelt die Bewertung bei der übernehmenden Körperschaft. Nach § 18 Abs 1 Z 1 UmgrStG hat die übernehmende Körperschaft das eingebrachte Vermögen mit den für den Einbringenden nach § 16 UmgrStG maßgebenden Werten anzusetzen. Gleiches gilt nach § 18 Abs 1 Z 2 UmgrStG grundsätzlich für die Einbringung von Kapitalanteilen, die nicht aus einem Betriebsvermögen eingebracht werden. Diese sind mit den nach § 17 UmgrStG maßgebenden Werten, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert anzusetzen (**Prinzip der Wertverknüpfung**).

Soweit hinsichtlich eingebrachter **ausländischer Vermögensteile** ein **Besteuerungsrecht** der Republik Österreich **erstmalig entsteht**, sind diese Vermögensteile nach § 18 Abs 1 Z 3 UmgrStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen, es sei denn, dass bei der Einbringung von Kapitalanteilen nach § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG im Einbringungsvertrag die Anschaffungskosten oder Buchwerte festgelegt wurden. Eine Aufwertung kommt etwa dann zum Tragen, wenn im Rahmen einer Einbringung ein bisher im Ausland gelegener Betrieb in das Inland verlagert wird und Österreich erstmalig ein Besteuerungsrecht am Betriebsstättenvermögen erlangt. Wird Vermögen nach Österreich eingebracht, für das in der Vergangenheit ein Steuererbschub gewährt worden ist, der bisher zu keiner Steuerfestsetzung geführt hat, sind davon abweichend die fortgeschriebenen Buchwerte anzusetzen, wobei nachgewiesene Wertsteigerungen im Ausland von einem späteren Veräußerungserlös in Abzug gebracht werden, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Für Zwecke der Gewinnermittlung ist die **übernehmende Körperschaft** nach § 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG so zu behandeln, als ob sie **Gesamtrechtsnachfolger** wäre. Diese steuerliche Sonderregel ist lediglich als Klarstellung zu verstehen, weil die übernehmende Körperschaft aufgrund der Regeln des UmgrStG hinsichtlich des eingebrachten Vermögens ohnedies in die steuerrechtliche Stellung des Einbringenden eintritt. Dies hat va zur Folge, dass die übernehmende Körperschaft im Fall der Buchwertfortführung sämtliche Wertansätze, Abschreibungsmethoden, Investitionsbegünstigungen, Behaltefristen etc des eingebrachten Vermögens fortzuführen hat.

Die ertragsteuerliche **Zurechnung des eingebrachten Vermögens** und den daraus resultierenden **Einkünften zur übernehmenden Körperschaft** erfolgt nach § 18 Abs 1 Z 5 UmgrStG mit dem Einbringungsstichtag iSd § 13 UmgrStG folgenden Tag, soweit keine Ausnahmen von der Rückwirkungsfiktion bestehen.

Für **im Rückwirkungszeitraum getätigte tatsächliche oder unbare Entnahmen** iSd § 16 Abs 5 Z 1 und 2 UmgrStG gelten nach § 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG Besonderheiten. Soweit sich durch die Vornahme von Entnahmen ein negativer Buchwert des eingebrachten Vermögens ergibt oder sich ein solcher erhöht, **gelten** diese Entnahmen mit dem nach § 13 Abs 1 UmgrStG maßgebenden Tag der Anmeldung bzw Meldung der Einbringung **als an den Einbringenden ausgeschüttet**. Das löst grundsätzlich einen KESt-Abzug aus, sofern keine Befreiung von der KESt-Pflicht besteht. Die KESt ist binnen einer Woche nach dem nach § 13 Abs 1 UmgrStG maßgebenden Tag der Anmeldung bzw Meldung der Einbringung abzuführen. Bei unbaren Entnahmen ist die KESt binnen einer Woche erst dann abzuführen, wenn entweder die Entnahmeverbindlichkeit getilgt, ein Beschluss über die Auflösung der übernehmenden Körperschaft gefasst oder eine Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung der übernehmenden Körperschaft beschlossen wird. Zudem ist die KESt abzuführen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft einer Privatstiftung zugewendet wird.

Die **Ausschüttungsfiktion entfällt** allerdings in jenen Fällen, soweit Anteile an der übernehmenden Körperschaft vor den genannten Maßnahmen, die zu einer Ausschüttungsfiktion führen würden, entgeltlich übertragen worden sind. Dies ist erforderlich, um eine doppelte steuerliche Erfassung stiller Reserven in den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft zu vermeiden.

Zudem ordnet § 18 Abs 2 Z 2 UmgrStG nunmehr ausdrücklich an, wie **durch § 16 Abs 5 Z 1 und 2 UmgrStG nicht gedeckte Entnahmen** (zB eine die 50%-Grenze übersteigende unbare Entnahme) steuerlich zu behandeln sind. Ein nicht als rückwirkende Entnahme geltender

Betrag ist als versteuerte Rücklage zu behandeln. Dies hat insbesondere zur Folge, dass die Tilgung solcher Beträge als verdeckte Ausschüttung einzustufen ist, womit – unabhängig von dem Umstand, ob durch die unbare Entnahme ein buchmäßig negatives Einbringungskapital entsteht oder erhöht wird – KESt-Pflicht besteht, es sei denn, es besteht im Einzelfall eine Befreiung von der KESt-Pflicht.

§ 18 Abs 3 UmgrStG regelt die Steuerwirksamkeit **von Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft**. Danach sind Rechtsbeziehungen im Zusammenhang mit der Beschäftigung, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen. Dies gilt im Falle der Einbringung durch eine Mitunternehmerschaft auch für die Mitunternehmer. Hinsichtlich dieser Rechtsbeziehungen kommt die Rückwirkungsfiktion, falls der Einbringungsstichtag vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages liegt, nicht zum Tragen. Vielmehr sind solche Rechtsbeziehungen frühestens ab dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages steuerlich wirksam. Diese Ausnahme von der Rückwirkungsfiktion gilt allerdings nicht, wenn sich die Entgeltvereinbarung auf rückwirkende Vermögensveränderungen iSd § 16 Abs 5 Z 2 bis 4 UmgrStG bezieht, wenn die Entgeltvereinbarung am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getroffen wird. So kann etwa eine rückwirkende unbare Entnahme nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag mit steuerlicher Wirkung verzinst werden. Ebenso können Liegenschaften zurückbehalten werden und ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag mit steuerlicher Wirkung an die übernehmende Körperschaft vermietet werden.

Entsteht durch die Einbringung bei der übernehmenden Körperschaft eine **internationale Schachtelbeteiligung** iSd § 10 Abs 2 KStG oder wird ihr Ausmaß erweitert, ist nach § 18 Abs 4 Z 1 UmgrStG hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs 3 Satz 1 KStG nicht anzuwenden. Diese Vorschrift ist der Regelung des § 3 Abs 4 UmgrStG, die für Verschmelzungen gilt, nachgebildet. Dadurch wird sichergestellt, dass die in den bisher nicht begünstigten Beteiligungsquoten enthaltenen stillen Reserven weiterhin steuerhängig bleiben, indem die in § 10 Abs 3 KStG angeordnete Steuerneutralität von internationalen Schachtelbeteiligungen nicht anzuwenden ist.

Geht durch eine Einbringung hingegen die **Eigenschaft einer Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung unter**, gilt nach § 18 Abs 4 Z 2 UmgrStG – soweit keine Option zur Steuerpflicht der internationalen Schachtelbeteiligung ausgeübt wurde – der höhere Teilwert

zum Einbringungsstichtag abzüglich aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG von der Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligung ausgenommener Beträge als Buchwert. Damit wird sichergestellt, dass bisher nicht steuerhängige stille Reserven einer Beteiligung durch eine Einbringung, die zum Verlust der Begünstigung für internationale Schachtelbeteiligungen führt, nicht steuerhängig werden. Aufgrund des umgründungsbedingten Entstehens oder Erweiterns einer internationalen Schachtelbeteiligung steuerhängige Beträge bleiben allerdings auch nach der Verschmelzung weiterhin steuerhängig.

§ 18 Abs 5 UmgrStG enthält eine **Sondervorschrift** für mit einem Betrieb oder Teilbetrieb miteingebrachten **Grund und Boden**, der am 31.3.2012 **nicht mehr steuerverhangen war**, weil die maßgebliche Spekulationsfrist zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen war, und der **zum Buchwert eingebracht wurde**, weil der Einbringende von der Aufwertungsoption des § 16 Abs 6 UmgrStG nicht Gebrauch gemacht hat. In diesen Fällen ist der Teilwert des Grund und Bodens zum Einbringungsstichtag in Evidenz zu nehmen. Im Fall einer späteren **Veräußerung** des Grund und Bodens durch die übernehmende Körperschaft kann für jene Wertänderungen, die bis zum Einbringungsstichtag bereits entstanden waren, die **Pauschalbesteuerung** nach § 30 Abs 4 EStG angewendet werden (Ansatz der Anschaffungskosten pauschal mit 86% bzw bei Umwidmungen mit 40% des Teilwertes im Zeitpunkt der Einbringung). Der den **Teilwert zum Einbringungsstichtag übersteigende Veräußerungsgewinn** ist hingegen der **normalen Körperschaftsteuer** zu unterziehen, wobei für die Berechnung eines Inflationsabschlages auf den Einbringungsstichtag als Anschaffungszeitpunkt abzustellen ist.

Gemäß § 18 Abs 6 UmgrStG ist auf **Buchgewinne und Buchverluste** § 3 Abs 2 und Abs 3 UmgrStG anzuwenden. Damit gilt für Buchgewinne und Buchverluste, die bei Einbringungen entstehen, dasselbe wie für Verschmelzungen. Danach sind Buchgewinne und Buchverluste grundsätzlich steuerneutral. Eine Einbringung führt bei der übernehmenden Körperschaft idR zu einem Buchgewinn, wenn keine Kapitalerhöhung erfolgt oder wenn das erhöhte Nennkapital kleiner als der Buchwert des eingebrachten Vermögens ist. Der Buchgewinn ist in eine (allenfalls gebundene) Kapitalrücklage einzustellen. Ein Buchverlust entsteht, wenn der Buchwert des eingebrachten Vermögens negativ oder das erhöhte Nennkapital größer als der Buchwert des eingebrachten Vermögens ist. Bei der übernehmenden Körperschaft kann der Buchverlust unternehmensrechtlich als Umgründungsmehrwert ausgewiesen oder sofort aufwandswirksam geltend gemacht werden. Aus steuerlicher Sicht wirkt sich der Buchverlust auf das Einkommen der übernehmenden Körperschaft in beiden Fällen nicht aus.

Kommt es bei der Einbringung durch die Vereinigung von Aktiven und Passiven (**Confusio**) zu Veränderungen des Betriebsvermögens, sind diese in dem auf den Einbringungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr steuerlich zu erfassen.

5. Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft

Gemäß § 20 Abs 1 UmgrStG gelten **neue Anteile mit dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als angeschafft**. Damit knüpft der Zeitpunkt der Anschaffung einbringungsgeborener Anteile unmittelbar an den Einbringungsstichtag an.

Im Falle der Gewährung von Anteilen an den Einbringenden – unbeachtlich ob diese Anteile im Zuge einer Kapitalerhöhung geschaffen wurden oder die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit eigenen Anteilen abfindet oder Altgesellschafter der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen abfinden – gilt gemäß § 20 Abs 2 Z 1 UmgrStG **als deren Anschaffungskosten grundsätzlich der nach den §§ 16 und 17 UmgrStG maßgebende Wert der Sacheinlage**. Demnach knüpfen also auch die Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile grundsätzlich an den steuerlichen Einbringungswert der eingebrachten Sacheinlage an. Wird zB ein inländischer Betrieb durch einen Steuerinländer in eine inländische Kapitalgesellschaft eingebracht, so gilt der Buchwert des Betriebes zum Einbringungsstichtag als Anschaffungskosten der gewährten Anteile. Bei Buchwerteinbringungen kommt es somit zur **Verdoppelung der stillen Reserven**, weil sich diese einerseits im eingebrachten Vermögen und andererseits in den gewährten Anteilen widerspiegeln. Kommt es zur Aufwertung des eingebrachten Vermögens – sei es durch Zwangsaufwertung oder durch die Inanspruchnahme einer Aufwertungsoption – dann gelten die entsprechend aufgewerteten Beträge als Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile.

Werden **ausländische Einbringende** durch die übernehmende Körperschaft **mit bestehenden (eigenen) Anteilen abgefunden**, ist nach § 20 Abs 2 Z 2 UmgrStG § 6 Z 6 EStG über die Steuerentstrickung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in das Ausland sinngemäß anzuwenden. Damit soll das wegfallende Besteuerungsrecht Österreichs an den Anteilen sichergestellt werden. Ein Antrag auf Besteuerungsaufschub ist möglich, wenn der ausländische Einbringende in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder in einem EWR-Vertragsstaat, mit dem Österreich eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe abgeschlossen hat (derzeit nur Norwegen), ansässig ist.

Zuzahlungen zum Spitzenausgleich iSd § 19 Abs 2 Z 3 UmgrStG **kürzen** nach § 20 Abs 2 Z 3 UmgrStG beim Empfänger die **Anschaffungskosten bzw Buchwerte**.

Die nach § 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG **als ausgeschüttet geltenden Beträge** aus im Rückwirkungszeitraum getätigten tatsächlichen oder unbaren Entnahmen **erhöhen** nach § 20 Abs 2 Z 4 UmgrStG ab Eintritt der Fälligkeit die **Anschaffungskosten oder Buchwerte** der Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Dies ist eine logische Konsequenz der KESt-Pflicht solcher Beträge, weil ansonsten auf Ebene des Einbringenden insoweit eine zweifache Steuerhängigkeit der KESt-verhangenen Entnahmen eintreten würde.

Eine **Erhöhung der Anschaffungskosten bzw Buchwerte** der Anteile an der übernehmenden Körperschaft hat nach § 20 Abs 2 Z 5 UmgrStG auch dann stattzufinden, wenn in den **Fällen eines Besteuerungsaufschubs** nach § 16 Abs 1 bzw Abs 2 Z 1 UmgrStG bei der Einbringung von Vermögen in eine in- oder ausländische Körperschaft eine Besteuerung der im Zeitpunkt der Einbringung bestehenden stillen Reserven des eingebrachten Vermögens erfolgt, wenn dieses Vermögen oder Teile davon aus dem Vermögen der ausländischen Körperschaft ausscheiden.

Finden die Altgesellschafter der übernehmenden Körperschaft den **Einbringenden mit bestehenden Anteilen ab**, sind gemäß § 20 Abs 3 UmgrStG bei den abtretenden Gesellschaftern die Anschaffungskosten oder der Buchwert der bisherigen Anteile weiterhin maßgebend. Somit kommt es bei Abtretung von Anteilen durch Altgesellschafter ebenfalls zu keiner Änderung der bisherigen steuerlichen Verhältnisse bezüglich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Die Anschaffungskosten für sämtliche Anteile werden damit auf die nach der Einbringung verbleibenden Anteile aufgeteilt. Für den Einbringenden sind die Anschaffungskosten der gewährten Anteile grundsätzlich durch den Wert des eingebrachten Vermögens fixiert.

§ 20 Abs 4 UmgrStG regelt die **Bewertung von Anteilen** an der übernehmenden Körperschaft beim Einbringenden, wenn eine **Anteilsgewährung** nach 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG **unterbleibt**.

Gemäß Z 1 ist der nach den §§ 16 und 17 UmgrStG maßgebende Wert der Sacheinlage dem steuerlich maßgebenden Wert der bisherigen Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben oder von ihm abzuschreiben. Gehören die Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht zum Betriebsvermögen des Einbringenden, bleibt ein Buchgewinn oder Buchverlust bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der B-GmbH. Außerdem betreibt er ein Einzelunternehmen. Die Anschaffungskosten der im Privatvermögen gehaltenen Anteile an der B-GmbH betragen EUR 35.000,-. A bringt nun einen Teilbetrieb seines Einzelunternehmens, der einen Buchwert von EUR 800.000,- und einen Verkehrswert von EUR 1 Mio hat, in die GmbH ein. Gemäß § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG unterbleibt die Anteilsgewährung. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der B-GmbH betragen nach der Einbringung EUR 835.000,- (EUR 35.000,- Anschaffungskosten für die Anteile plus Buchwert des eingebrachten Teilbetriebes EUR 800.000,-). Beim Einzelunternehmen des A entsteht durch die Teilbetriebseinbringung ein Vermögensabgang, der einen Buchverlust in Höhe des Buchwertes des eingebrachten Teilbetriebes verursacht. Der Buchverlust von EUR 800.000,- bleibt bei der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen außer Ansatz.

Z 1 ist auch auf die Fälle der Ausgliederung von einbringungsfähigem Vermögen innerhalb von Konzernen anwendbar. Sie erfasst die typischen Ausgliederungen in Form von „**Mutter-Tochter-Einbringungen**“ (auch „**down-stream-Einbringungen**“ genannt), bei denen die Muttergesellschaft Vermögen auf eine Tochtergesellschaft überträgt.

Kommt es zur **KESt-Pflicht** von im Rückwirkungszeitraum getätigten **Entnahmen** oder erfolgt **im Rahmen eines vorläufigen Besteuerungsaufschubs** bei Einbringung von Vermögen in eine ausländische Körperschaft im nachhinein eine **Steuerfestsetzung**, weil das eingebrachte Vermögen oder Teile davon aus dem Vermögen der übernehmenden ausländischen Körperschaft ausgeschieden sind, erhöhen sich die Anschaffungskosten oder Buchwerte der Anteile an der übernehmenden Körperschaft entsprechend.

Z 2 erfasst den umgekehrten Fall der sogenannten "**Tochter-Mutter-Einbringung**" (auch "verschmelzende Einbringung" oder „**up-stream-Einbringung**“ genannt), bei der die Tochtergesellschaft Vermögen durch Einbringung auf ihre Muttergesellschaft überträgt. Der bei der einbringenden Körperschaft entstehende Buchgewinn oder Buchverlust bleibt bei der Gewinnermittlung außer Ansatz. Die übernehmende Muttergesellschaft hat den Buchwert ihrer Anteile an der einbringenden Tochtergesellschaft entsprechend dem verkehrswertmäßigen Vermögensabgang abzustocken und mit dem buchmäßigen Vermögenszugang gegenzurechnen. Der sich daraus ergebende Differenzbetrag ist als Buchgewinn oder –verlust ebenfalls steuerneutral, es sei denn, es entsteht ein Confusioertrag bzw –verlust, der entsprechend § 3 Abs 3 UmgrStG steuerwirksam ist.

Beispiel:

Die A-AG ist an der B-GmbH zu 100% beteiligt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der B-GmbH, die dem Buchwert entsprechen, betragen EUR 1 Mio. Die B-GmbH bringt einen Teilbetrieb mit einem Buchwert von EUR 0,5 Mio und einem Verkehrswert von EUR 0,7 Mio in die A-AG ein. Der gesamte Verkehrswert der B-GmbH vor Einbringung beträgt EUR 2 Mio. Die Anteilsgewährung unterbleibt gemäß § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG. Bei der B-GmbH entsteht ein Buchverlust in Höhe von EUR 0,5 Mio, der gemäß § 20 Abs 4 Z 2 UmgrStG bei der Gewinnermittlung außer Ansatz bleibt. Bei der A-AG entsteht durch die Einbringung ein Buchgewinn von EUR 150.000,-, da dem buchmäßigen Vermögenszugang von EUR 0,5 Mio eine Abstockung des Buchwerts der Beteiligung an der B-GmbH von EUR 350.000,- gegenübersteht. Der Abstockungsbetrag ergibt sich aus dem Verhältnis des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens zum Gesamtverkehrswert ($EUR\ 0,7/EUR\ 2 = 35\%$). Gemäß § 20 Abs 4 Z 2 UmgrStG bleibt auch dieser Buchgewinn bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.

Z 3 regelt die Anteilsbewertung für den Fall der sogenannten "**Schwesterneinbringung**" (auch „**side-stream-Einbringung**“ genannt). Unterbleibt die Anteilsgewährung, weil die Anteile an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft in einer Hand vereinigt sind, sind die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten oder Buchwerte an der einbringenden Körperschaft in dem Ausmaß zu vermindern und im gleichen Ausmaß bei den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben, in dem sich die Werte der Anteile durch die Einbringung verschieben. Der bei der einbringenden Körperschaft entstehende Buchgewinn oder Buchverlust bleibt bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.

Beispiel:

Die A-AG ist an der B-GmbH und an der C-GmbH zu je 100% beteiligt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der B-GmbH betragen EUR 2 Mio und die Anschaffungskosten der Beteiligung an der C-GmbH betragen EUR 1 Mio. Beide Beteiligungen wurden nicht auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben. Die B-GmbH bringt einen Teilbetrieb, der 45% ihres Gesamtvermögens repräsentiert und einen Buchwert von EUR 1,2 Mio hat, in die C-GmbH ein, wobei die Anteilsgewährung gemäß § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG unterbleibt. Bei der B-GmbH entsteht durch den Vermögensabgang ein steuerneutraler Buchverlust in Höhe von EUR 1,2 Mio. Bei der C-GmbH entsteht durch den Vermögenszugang ein steuerneutraler Buchgewinn von EUR 1,2 Mio. Bei der A-AG ist der Beteiligungsansatz an der B-GmbH um 45%, dh um EUR 0,9 Mio zu vermindern, woraus sich ein Buchwert von EUR 1,1 Mio ergibt. Der Betrag von EUR 0,9 Mio, um den die

Beteiligung an der B-GmbH vermindert wurde, ist der Beteiligung an der C GmbH zuzuschreiben, woraus sich ein Buchwert von EUR 1,9 Mio ergibt. Da bei der A-AG eine reine Buchwertumschichtung von der Beteiligung an der B-GmbH auf die Beteiligung an der C-GmbH stattfindet, ergibt sich bei der A-AG weder ein Buchgewinn noch –verlust.

Bei **up-stream-** und **side-stream-Einbringungen** ohne Anteilsgewährung an die einbringende Körperschaft ist aber unternehmensrechtlich darauf zu achten, dass es zu keiner **verbotenen Einlagenrückzahlung** kommt, da die einbringende Körperschaft Vermögen abgibt, ohne eine Gegenleistung dafür zu erhalten. Da dieser Vermögensabgang zugunsten der Anteilsinhaber der einbringenden Körperschaft erfolgt, ist der Tatbestand der verbotenen Einlagenrückzahlung erfüllt. Um dies zu verhindern, kann die Einbringung entweder mit einer **Sachausschüttung** oder **Kapitalherabsetzung** durch die einbringende Körperschaft verbunden bzw kann der Vermögensabgang bei der einbringenden Körperschaft durch einen **Zuschuss** ausgeglichen werden.

Wird ein Kapitalanteil eingebracht, bei dem die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven nach den Regelungen des EStG am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht gegeben ist, sind nach § 20 Abs 6 UmgrStG § 5 Abs 1 und 2 UmgrStG sinngemäß anzuwenden. Die Vorschrift hat Bedeutung für die **Einbringung von Kapitalanteilen**, die am 31.12.2010 nicht steuerverhangen waren und daher zum nicht steuerpflichtigen **Altbestand** von Kapitalanteilen gehören (zB Aktien von natürlichen Personen im Ausmaß von weniger als 1%, bei denen am 31.12.2010 die einjährige Spekulationsfrist bereits abgelaufen war). Werden solche Kapitalanteile eingebracht, dann gilt die Einbringung nicht als Tausch und die Anschaffungszeitpunkte der eingebrachten Altanteile gelten auch für die durch die Einbringung erhaltenen Anteile, die damit ebenfalls als nicht steuerpflichtiger Altbestand klassifiziert werden. Werden die einbringungsgeborenen Anteile in der Folge veräußert, dann unterliegen sie ebenso wie zuvor die eingebrachten Anteile keiner Steuerpflicht.

§ 20 Abs 7 UmgrStG regelt jene Fälle, bei denen durch die Einbringung bei der einbringenden Körperschaft eine **internationale Schachtelbeteiligung entsteht oder ihr Ausmaß erweitert wird**. Diese Bestimmung ist immer dann zu beachten, wenn Vermögen in eine ausländische übernehmende Körperschaft eingebracht wird. Eine Erweiterung ist dann gegeben, wenn die einbringende inländische Körperschaft an der übernehmenden ausländischen Körperschaft beteiligt ist und durch die einbringungsgeborenen Anteile eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht oder ihr Ausmaß erweitert wird. Hinsichtlich der bisher nicht begünstigten Beteiligungsquote ist auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs 3 Satz 1 KStG nicht anzuwenden, womit

eine Nachversteuerung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven gesichert ist. In den Fällen eines Besteuerungsaufschubs nach § 16 Abs 1 bzw Abs 2 Z 1 UmgrStG bei der Einbringung von Vermögen in eine ausländische Körperschaft (Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich hinsichtlich des eingebrachten Vermögens) endet die besondere Steuerhängigkeit von internationalen Schachtelbeteiligungen, wenn das eingebrachte Vermögen oder Teile davon aus dem Vermögen der ausländischen übernehmenden Körperschaft auscheiden und damit ohnehin eine Nachversteuerung beim Einbringenden in Österreich eintritt.

Geht durch eine Einbringung hingegen die **Eigenschaft einer Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung unter**, gilt nach § 20 Abs 7 Z 2 UmgrStG der höhere Teilwert zum Einbringungsstichtag abzüglich aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG von der Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligung ausgenommener Beträge als Buchwert. Damit wird sichergestellt, dass bisher nicht steuerhängige stille Reserven einer Beteiligung durch eine Einbringung, die zum Verlust der Begünstigung für internationale Schachtelbeteiligungen führt, nicht steuerhängig werden. Aufgrund des umgründungsbedingten Entstehens oder Erweiterns einer internationalen Schachtelbeteiligung steuerhängige Beträge bleiben allerdings auch nach der Einbringung weiterhin steuerhängig.

6. Verlustabzug

§ 21 UmgrStG regelt den **Übergang von Verlustabzügen**. Gemäß Z 1 gelten Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, im Rahmen der Buchwerteinbringung (§ 16 Abs 1 UmgrStG) ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr insoweit als abzugsfähige Verluste der übernehmenden Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist. Jedoch ist der Übergang der Verlustvorträge nur dann möglich, wenn am Einbringungsstichtag der Umfang des übertragenen Vermögens gegenüber dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste nicht derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist.

Hat die **übernehmende Körperschaft** in der Vergangenheit **abzugsfähige Teilwertabschreibungen** im Hinblick auf Verluste einer Tochtergesellschaft geltend gemacht und bringt die **Tochtergesellschaft nunmehr das verlustverursachende**

Vermögen in die Muttergesellschaft ein, so sind die übergehenden **Verlustvorträge** der Tochtergesellschaft um die seinerzeitigen Teilwertabschreibungen **zu kürzen**.

Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden aber noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit das die Verluste verursachende Vermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist und eine Vergleichbarkeit des Vermögens gegenüber dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste gegeben ist.

Die Bestimmungen über den Mantelkauf des § 4 Z 2 UmgrStG sind sinngemäß anzuwenden.

7. Sonstige Rechtsfolgen der Einbringung

§ 22 UmgrStG sieht gewisse Erleichterungen bezüglich der Verkehrsteuern vor. Gemäß Abs 3 gelten Einbringungen als nicht steuerbare Umsätze iSd UStG. Die übernehmende Körperschaft tritt für den Bereich der **Umsatzsteuer** in die Rechtsstellung des Einbringenden (ohne Rückwirkungsfiktion) ein. Gemäß Abs 4 sind Einbringungen nach § 12 UmgrStG und die dafür gewährte Gegenleistung nach § 19 UmgrStG von **Kapitalverkehrsteuern** und von der **Zessionsgebühr** befreit, wenn das einzubringende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestanden hat. Abs 5 bestimmt, dass für Zwecke der Bemessung der **Grunderwerbsteuer** der zweifache Einheitswert heranzuziehen ist, falls im Zuge der Einbringung Erwerbsvorgänge iSd § 1 Abs 1 oder 2 GrEStG verwirklicht werden.

Neben den verkehrsteuerlichen Erleichterungen sieht § 22 Abs 1 UmgrStG vor, dass bei Einbringungen, die zu einer **Äquivalenzverletzung** bei den Anteilshabern der übernehmenden Körperschaft führen, die Wertverschiebung als unentgeltliche Zuwendung vom Entreicherten an den Bereicherten gilt. Äquivalenzverletzungen führen daher nicht zur gänzlichen Unanwendbarkeit des Art III UmgrStG, sondern lösen nur meist schenkungssteuerliche Folgen auf Ebene der Anteilshaber aus. Seit Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit 1.8.2008 ist die Anzeigepflichtung für Schenkungen zu beachten.

Bringt ein Arbeitnehmer der übernehmenden Körperschaft Vermögen nach Art III UmgrStG in diese Körperschaft ein und entsteht durch diese Einbringung eine Beteiligung von mehr als 25%, fallen die Einkünfte des Arbeitnehmers fortan unter § 22 Z 2 EStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit). § 22 Abs 2 UmgrStG bestimmt, dass die vor Anmeldung bzw Meldung

der Einbringung vom einbringenden Arbeitnehmer erhaltenen Bezüge trotz Rückwirkungsfiktion weiterhin als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten.

Beispiele zu Kapitel III

1) A betreibt ein Einzelunternehmen in Wels. A ist Steuerinländer. A ist außerdem alleiniger Gesellschafter der D-GmbH mit Sitz in St. Pölten. Für A betragen die Anschaffungskosten der Beteiligung an der D-GmbH EUR 10.000,-. Er beschließt sein Einzelunternehmen in die GmbH einzubringen, wobei eine Kapitalerhöhung bei der GmbH unterbleiben soll. Als Einbringungsstichtag wird der 31.12.2013 gewählt. Die Bilanz des Einzelunternehmens und der D-GmbH haben zum 31.12.2013 folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

| <i>Bilanz des EU zum 31.12.2013</i> | | | |
|-------------------------------------|---------------|-------------------|---------------|
| Aktiva | | Passiva | |
| AV | 12.000 | Kapital A | 10.000 |
| UV | 13.000 | § 12-RL | 1.000 |
| | | Verbindlichkeiten | 14.000 |
| Summe | 25.000 | Summe | 25.000 |

| <i>Bilanz der D GmbH zum 31.12.2013</i> | | | |
|---|-----------|----------------|-----------|
| Aktiva | | Passiva | |
| UV | 10 | Stammkapital | 10 |
| Summe | 10 | Summe | 10 |

Die gemeinen Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens betragen zum 31.12.2013:

| | <i>gemeiner Wert (in TEUR)</i> |
|--|--------------------------------|
| AV (inkl Firmenwert, ohne Grundstücke) | 25.000 |
| UV | 14.000 |
| Verbindlichkeiten | 14.000 |

Fällt die gegenständliche Einbringung unter den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG? Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei A und stellen Sie die Einbringungsbilanz dar. Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der übernehmenden D-GmbH und stellen Sie die Bilanz der D-GmbH nach der Einbringung dar. Geben Sie auch den steuerlichen Wert des Anteils von A an der D-GmbH nach der Einbringung an.

2) Angabe wie 1), jedoch ist A Steuerausländer (nicht EU-oder EWR-ansässig in DBA-Staat).

Fällt die gegenständliche Einbringung unter den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG? Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei A und stellen Sie die

Einbringungsbilanz dar. Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der übernehmenden D-GmbH und stellen Sie die Bilanz der D-GmbH nach der Einbringung dar. Geben Sie auch den steuerlichen Wert des Anteils von A an der D-GmbH nach der Einbringung an.

3) Angabe wie 1), jedoch ist A Steuerausländer, jedoch in der EU ansässig.

Fällt die gegenständliche Einbringung unter den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG? Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei A und stellen Sie die Einbringungsbilanz dar. Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der übernehmenden D-GmbH und stellen Sie die Bilanz der D-GmbH nach der Einbringung dar. Geben Sie auch den steuerlichen Wert des Anteils von A an der D-GmbH nach der Einbringung an.

4) Gleiche Angabe wie 1), jedoch tätig A im Zeitraum zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Abschluss des Einbringungsvertrages bare Entnahmen aus seinem Einzelunternehmen iHv TEUR 1.000. Anlässlich der Einbringung tätig A eine unbare Entnahme in Höhe von TEUR 14.000, wobei die dadurch entstehende Entnahmeverbindlichkeit zunächst nicht getilgt wird. Bare und unbare Entnahmen werden auf den Einbringungsstichtag rückbezogen.

a) Fällt die gegenständliche Einbringung unter den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG?

b) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei A und stellen Sie die Einbringungsbilanz dar.

c) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der übernehmenden D-GmbH und stellen Sie die Bilanz der D-GmbH nach der Einbringung dar.

d) Geben Sie auch den steuerlichen Wert des Anteils von A an der D-GmbH nach der Einbringung an.

e) Am 15.12.2014 nimmt die D-GmbH einen Kredit iHv EUR 14.000 auf und tilgt damit die Entnahmeverbindlichkeit gegenüber A. Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus diesem Sachverhalt für A? Sind die Zinsen im Zusammenhang mit der Kreditaufnahme zur Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit steuerlich auf Ebene der D-GmbH abzugsfähig?

5) An der X-GmbH mit Sitz in Wien sind die Gesellschafter A (60%, Anschaffungskosten der Beteiligung EUR 600.000,-), B (20%, Anschaffungskosten der Beteiligung EUR 200.000,-) und C (20%, Anschaffungskosten der Beteiligung EUR 200.000,-) beteiligt. Mit Stichtag 31.12.2013 bringt D seinen Betrieb in Liezen (Steiermark) in die GmbH ein. D hat seinen Gewinn bislang nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt. A, B, C und D sind Steuerinländer. Die Bilanzen der GmbH und des Einzelunternehmens von D haben zum 31.12.2013 folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz der GmbH zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 1.500 | Stammkapital | 1.000 |
| UV | 4.500 | Gewinn-RL | 100 |
| | | Verbindlichkeiten | 4.900 |
| Summe | 6.000 | Summe | 6.000 |

Bilanz des EU zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 1.700 | Kapital | 1.200 |
| UV | 3.000 | § 12-RL | 100 |
| | | Verbindlichkeiten | 3.400 |
| Summe | 4.700 | Summe | 4.700 |

Der gemeine Wert des Betriebes der GmbH als auch des Betriebes von D beträgt zum 31.12.2013 laut Bewertungsgutachten je EUR 2 Mio. Daher erhöht die GmbH ihr Stammkapital anlässlich der Einbringung um EUR 1 Mio, wobei sämtliche neue Anteile D gewährt werden.

Im Betrieb des D befindet sich ein Betriebsgrundstück im Anlagevermögen. Der Buchwert für Grund und Boden beträgt zum 31.12.2013 TEUR 200, der gemeine Wert TEUR 500. Der Buchwert des darauf befindlichen Gebäudes beträgt TEUR 300, der Teilwert TEUR 350. D hat die Betriebsliegenschaft im Jahr 2000 erworben, die zu diesem Zeitpunkt bereits als Bauland gewidmet war.

a) Fällt die gegenständliche Einbringung unter den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG?

b) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei D und stellen Sie die Einbringungsbilanz dar. Prüfen Sie, ob D anlässlich der Einbringung von der Aufwertungsoption für Grund und Boden nach § 16 Abs 6 UmgrStG Gebrauch machen kann

und wenn ja, welche steuerlichen Konsequenzen sich aus der Ausübung der Aufwertungsoption ergeben.

c) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der übernehmenden X-GmbH und stellen Sie die Bilanz der X-GmbH nach der Einbringung dar.

d) Geben Sie auch den steuerlichen Wert der Anteile von A, B, C und D nach der Einbringung an.

6) Gleiche Angabe wie Bsp 5), jedoch behält D anlässlich der Einbringung das im Betriebsvermögen befindliche Betriebsgrundstück zurück.

a) Erläutern Sie, welche Konsequenzen sich aus der Zurückbehaltung des Betriebsgrundstückes für die Kapitalerhöhung bei der X-GmbH ergeben.

b) Fällt die gegenständliche Einbringung unter den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG?

c) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei D und stellen Sie die Einbringungsbilanz dar. Prüfen Sie, ob D anlässlich der Einbringung von der Aufwertungsoption für Grund und Boden nach § 16 Abs 6 UmgrStG Gebrauch machen kann und wenn ja, welche steuerlichen Konsequenzen sich aus der Ausübung der Aufwertungsoption ergeben.

d) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der übernehmenden X-GmbH und stellen Sie die Bilanz der X-GmbH nach der Einbringung dar.

e) Geben Sie auch den steuerlichen Wert der Anteile von A, B, C und D nach der Einbringung an.

7) Die A-AG ist an der B-GmbH und an der C-GmbH mit je 100% beteiligt. Alle Gesellschaften haben ihren Sitz in Österreich. Die A-AG beschließt, dass ein Teilbetrieb der B-GmbH in die C-GmbH mit Stichtag 31.12.2013 eingebracht werden soll, wobei die Anteilsgewährung unterbleibt. Der Teilbetrieb hat zu diesem Stichtag einen Verkehrswert von EUR 2 Mio; das entspricht 60% des Wertes des Gesamtbetriebs der B-GmbH. Die Einbringung durch die B-GmbH wird unternehmensrechtlich in eine Sachausschüttung gekleidet. Die Bilanzen der beiden GmbH zum 31.12.2013 zeigen folgendes Bild (Angaben in TEUR; in Klammer die anteiligen Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Teilbetriebs):

Bilanz der B-GmbH zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|------------------|-------------------|------------------|
| AV | 3.000 (1.000) | Stammkapital | 2.000 |
| UV | 6.000 (3.000) | Bilanzgewinn | 2.200 |
| | | unverst. RL | 100 (100) |
| | | Verbindlichkeiten | 4.700 (2.500) |
| Summe | 9.000 | Summe | 9.000 |

Bilanz der C-GmbH zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 2.000 | Stammkapital | 1.000 |
| UV | 3.500 | Kapitalrücklage | 500 |
| | | unverst. RL | 200 |
| | | Verbindlichkeiten | 3.800 |
| Summe | 5.500 | Summe | 5.500 |

Der Buchwert der A-AG der Beteiligung an der B-GmbH beträgt EUR 4,2 Mio und der an der C-GmbH EUR 1,5 Mio.

Fällt die gegenständliche Einbringung unter den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG? Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der B-GmbH und stellen Sie die Einbringungsbilanz sowie die Bilanz der B-GmbH nach der Einbringung dar. Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der übernehmenden C-GmbH und stellen Sie die Bilanz der C-GmbH nach der Einbringung dar. Geben Sie auch den steuerlichen Buchwert der Anteile der A-AG an der B-GmbH und an der C-GmbH nach Einbringung an.

8) Die A-AG, an der zur Gänze im Inland ansässige Personen beteiligt sind, ist an der B-GmbH zu 100% beteiligt. Die B-GmbH hält eine 80%-ige Beteiligung an der L-AG. Alle genannten Gesellschaften haben ihren Sitz und den Ort der Geschäftsleitung im Inland. Der Verkehrswert der B-GmbH beträgt zum 31.12.2013 EUR 400 Mio, der Verkehrswert der 80%-igen Beteiligung an der L-AG beträgt zum 31.12.2013 EUR 240 Mio. Die A-AG beschließt, dass die Beteiligung der B-GmbH an der L-AG per Stichtag 31.12.2013 in die A-AG eingebracht werden soll, wobei eine Anteilsgewährung an die B-GmbH aufgrund des Verbots des Erwerbs eigener Aktien unterbleiben muss. Daher löst die B-GmbH in ihrer Bilanz zum 31.12.2013 ausreichend Kapitalrücklagen auf, um den Vermögensabgang als Bilanzgewinn ausschütten zu können (in unten angeführter Bilanz der B-GmbH bereits

berücksichtigt). Die Bilanzen der A-AG und der B-GmbH haben zum 31.12.2013 folgendes Aussehen (Angaben in Mio EUR):

Bilanz der A-AG zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|--------------------|------------|-------------------|------------|
| Beteiligung B-GmbH | 250 | Grundkapital | 50 |
| Forderungen | 50 | Kapitalrücklagen | 80 |
| | | Bilanzgewinn | 20 |
| | | Rückstellungen | 10 |
| | | Verbindlichkeiten | 140 |
| | 300 | | 300 |

Bilanz der B-GmbH zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|--------------------|------------|-------------------|------------|
| Sachanlagevermögen | 300 | Stammkapital | 10 |
| Beteiligung L-AG | 100 | Kapitalrücklagen | 10 |
| Vorräte | 50 | Bilanzgewinn | 250 |
| Forderungen | 100 | unversteuerte RL | 30 |
| Kassa/Bank | 10 | Rückstellungen | 40 |
| | | Verbindlichkeiten | 220 |
| | 560 | | 560 |

a) Prüfen Sie, ob die gegenständliche Einbringung unter den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG fällt.

b) Erläutern Sie die steuerlichen Konsequenzen für die B-GmbH und erstellen Sie die Einbringungsbilanz zum 31.12.2013 der B-GmbH sowie die Bilanz zum 1.1.2014 der B-GmbH. Berücksichtigen Sie dabei, dass der Vermögensabgang bei der B-GmbH gegen den Bilanzgewinn gebucht wird.

c) Erläutern Sie die steuerlichen Konsequenzen für die A-AG und erstellen Sie die Bilanz zum 1.1.2014 der A-AG. Berücksichtigen Sie dabei, dass der sich bei der A-AG ergebende Einbringungsgewinn bzw –verlust gegen den Bilanzgewinn gebucht wird.

9) Die S-AG mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Wien hält eine 100%-ige Beteiligung an der M-GmbH, die ebenfalls in Wien ansässig ist. Der Buchwert der Beteiligung an der M-GmbH beträgt zum 31.12.2013 EUR 300 Mio, der Verkehrswert EUR 1 Mrd. Die S-AG bringt ihre Beteiligung an der M-GmbH per 31.12.2013 in die in den Niederlanden ansässige B-NV ein, wobei eine Anteilsgewährung unterbleibt, weil die B-NV eine 100%-ige Tochtergesellschaft der S-AG ist. Der Buchwert der Beteiligung der S-AG an der B-BV beträgt zum 31.12.2013 EUR 100 Mio.

- a) *Fällt die gegenständliche Einbringung unter den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG?*
- b) *Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der S-AG und stellen Sie die Einbringungsbilanz dar. Geben Sie auch den steuerlichen Wert des Anteils der S-AG an der B-NV nach der Einbringung an.*
- c) *Am 12.11.2014 veräußert die B-NV ihre Beteiligung an der M-GmbH um EUR 1,1 Mrd. Welche steuerliche Konsequenzen ergeben sich aus diesem Sachverhalt für die S-AG?*
- d) *Am 12.11.2014 werden nicht die Anteile an der M-GmbH durch die B-NV sondern die Anteile der S-AG an der B-NV um EUR 1,2 Mrd veräußert. Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus diesem Sachverhalt für die S-AG?*

IV. Spaltungen

1. Anwendungsbereich von Spaltungen nach dem UmgrStG

Nach § 32 Abs 1 UmgrStG sind Spaltungen iSd Art VI UmgrStG **Auf- und Abspaltungen zur Neugründung oder zur Aufnahme** aufgrund des SpaltG und Spaltungen ausländischer Körperschaften im Ausland aufgrund vergleichbarer Vorschriften, wenn nur Vermögen iSd § 12 Abs 2 oder § 32 Abs 3 UmgrStG auf die neuen oder übernehmenden Körperschaften tatsächlich übertragen wird und soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwerts beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird. Ebenso wie bei den Verschmelzungen und Umwandlungen iSd UmgrStG knüpfen die Regelungen über Spaltungen an die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften über Spaltungen an. Eine Spaltung iSd Art VI UmgrStG liegt demnach nur dann vor (sieht man von den befristeten Regelungen über Steuerspaltungen ab), wenn der Umgründungsvorgang unter das SpaltG fällt. Das SpaltG unterscheidet grundsätzlich zwischen zwei Formen der Spaltung, nämlich der Aufspaltung und der Abspaltung. Beide Formen der Spaltung können wiederum entweder durch Neugründung oder durch Aufnahme erfolgen. Die einzelnen Formen der Spaltungen nach dem SpaltG werden im Folgenden beschrieben.

a) Aufspaltungen zur Neugründung und Aufnahme

Nach § 1 Abs 1 SpaltG kann eine Kapitalgesellschaft ihr Vermögen spalten. Die Spaltung ist nach § 1 Abs 2 SpaltG möglich unter Beendigung ohne Abwicklung der übertragenden Gesellschaft durch gleichzeitige Übertragung aller ihrer Vermögensteile im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf andere dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaften (**Aufspaltung zur Neugründung**) oder auf übernehmende Kapitalgesellschaften (**Aufspaltung zur Aufnahme**).

Bei der **Aufspaltung** kommt es zur **Beendigung der spaltenden (übertragenden) Körperschaft**, indem sie ohne formelle Liquidation ihr Vermögen auf mindestens zwei Nachfolgekaptalgesellschaften überträgt. Die Nachfolgekaptalgesellschaften können neu gegründete oder bereits bestehende Kapitalgesellschaften sein. Je nachdem, ob es sich bei den Nachfolgekaptalgesellschaften um neu gegründete oder bereits bestehende Kapitalgesellschaften handelt, spricht man von Aufspaltungen zur Neugründung oder zur Aufnahme.

Aus der Sicht der Anteilseigner ist anzumerken, dass es bei der Aufspaltung zum Untergang der an der spaltenden Kapitalgesellschaft bestehenden Anteile kommt. Als Gegenleistung für den Untergang dieser Anteile erhalten die Anteilseigner der spaltenden Körperschaft Anteile an den neuen bzw übernehmenden Körperschaften. Sofern die Anteilsgewährung an die Anteilseigner der spaltenden Körperschaft entsprechend dem Beteiligungsverhältnis an der spaltenden Körperschaft erfolgt, handelt es sich um eine **verhältnismwahrende Spaltung**. Sofern es zu einer Verschiebung der Anteilsverhältnisse kommt, die bis zu einer vollkommenen Anteilsentflechtung führen kann, spricht man von einer **nicht verhältnismwahrenden Spaltung**.

Beispiel:

An der A-AG sind A zu 60% und B zu 40% beteiligt. Die A-AG wird zur Neugründung auf die X-GmbH und die Y-GmbH aufgespalten, wobei die X-GmbH Vermögen im Wert von 60% des Gesamtvermögens der A-AG und die Y-GmbH Vermögen im Wert von 40% des Gesamtvermögens der A-AG erhält. A soll nach der Spaltung zu 100% an der X-GmbH und B zu 100% an der Y-GmbH beteiligt sein. Es liegt eine nicht verhältnismwahrende Aufspaltung zur Neugründung vor. Eine verhältnismwahrende Spaltung würde hingegen vorliegen, wenn A und B an den beiden Nachfolgegesellschaften X-GmbH und Y-GmbH wiederum im Verhältnis 60% zu 40% beteiligt wären.

Bei der Aufspaltung zur Aufnahme handelt es sich um einen **verschmelzungsähnlichen Vorgang**, weil das Vermögen der spaltenden Kapitalgesellschaft auf bereits bestehende Kapitalgesellschaften übertragen wird. Die übernehmenden Kapitalgesellschaften haben idR durch Kapitalerhöhung als Abfindung für die untergehenden Anteile an der spaltenden Kapitalgesellschaft Anteile an die Gesellschafter der spaltenden Kapitalgesellschaft zu gewähren. Sofern diese wertäquivalent an den übernehmenden Kapitalgesellschaften beteiligt werden, liegt eine verhältnismwahrende Spaltung vor, auch wenn sie an den übernehmenden Kapitalgesellschaften nicht mehr im gleichen Ausmaß wie an der spaltenden Kapitalgesellschaft beteiligt sind. In allen anderen Fällen liegt eine nicht verhältnismwahrende Spaltung vor.

Beispiel:

A ist an der A-GmbH zu 100% beteiligt. Der Verkehrswert der A-GmbH beträgt EUR 1.000.000,-. Die A-GmbH wird auf die B-GmbH und C-GmbH aufgespalten, wobei auf die B-GmbH Vermögen im Wert von EUR 600.000,- und auf die C-GmbH Vermögen im Wert von EUR 400.000,- übertragen wird. Der Verkehrswert der B-GmbH vor Spaltung beträgt

EUR 600.000,- und der der C-GmbH EUR 1.200.000,-. A, der vor der Spaltung weder an der B-GmbH noch an der C-GmbH beteiligt ist, erhält durch Kapitalerhöhung 50% der Anteile an der B-GmbH und 25% an der C-GmbH. Da A nach der Spaltung wertadäquat sowohl an der B-GmbH als auch an der C-GmbH beteiligt ist, liegt eine verhältnismäßige Spaltung vor, obwohl er nur mehr zu 50% bzw 25% an den übernehmenden Kapitalgesellschaften beteiligt ist.

b) Abspaltungen zur Neugründung und Aufnahme

Bei der Abspaltung wird Vermögen der spaltenden Kapitalgesellschaft unter **Fortbestand der übertragenden Kapitalgesellschaft** im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere dadurch neu gegründete Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Neugründung) oder auf eine oder mehrere übernehmende Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Aufnahme) übertragen. Der Unterschied zur Aufspaltung besteht darin, dass bei der Abspaltung die spaltende Kapitalgesellschaft bestehen bleibt. Dabei kommt es zur Anteilsgewährung durch die neuen oder übernehmenden Kapitalgesellschaften an die Anteilseigner der spaltenden Körperschaft, da deren bestehende Anteile an der abspaltenden Körperschaft durch die Abspaltung von Vermögen an Wert verlieren. Auch in diesen Fällen kann aus der Sicht der Anteilseigner der spaltenden Kapitalgesellschaft eine verhältnismäßige oder eine nicht verhältnismäßige Spaltung erfolgen.

Beispiel:

An der P-GmbH sind A und B zu je 50% beteiligt. Der Verkehrswert der P-GmbH beträgt EUR 1.000.000,-. Von der P-GmbH soll ein Teilbetrieb, dessen Verkehrswert EUR 600.000,- beträgt, auf die Q-GmbH abgespalten werden. Der Verkehrswert der Q-GmbH beträgt ebenfalls EUR 600.000,-, an der ausschließlich C beteiligt ist. Die Q-GmbH erhöht daher ihr Stammkapital um 100% und gewährt A und B jeweils zu gleichen Teilen die neuen Anteile an der Q-GmbH, sodass A und B nach Abspaltung je zu 25% an der Q-GmbH beteiligt sind. Die Abspaltung des Teilbetriebs ist verhältnismäßig, weil A und B entsprechend der Verkehrswerte des übertragenen Teilbetriebs an der Q-GmbH beteiligt werden.

Wesentlicher Vorteil der Spaltung ist, dass die Übertragung des Vermögens auf die Nachfolgekapselgesellschaften – wie bei der Verschmelzung und der Umwandlung – im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** erfolgt. Die neuen bzw übernehmenden Kapitalgesellschaften treten hinsichtlich des durch Spaltung übertragenen Vermögens nahtlos in die Rechtsposition der spaltenden Kapitalgesellschaft ein, ohne dass es der Zustimmung von Dritten bedarf. Zum Schutz der Gläubiger sieht das SpaltG eine Reihe von Maßnahmen

vor, wie zB die Kapitalerhaltung und die solidarische Haftung der an der Spaltung beteiligten Kapitalgesellschaften. Zur Sicherstellung der Einhaltung dieser Vorschriften ist eine Reihe von Prüfungspflichten vorgesehen. So ist etwa bei der Abspaltung eine nicht verzichtbare Restvermögensprüfung durchzuführen. Diese hat den Zweck zu prüfen, ob der Wert des in der abspaltenden Kapitalgesellschaft verbleibenden Nettoaktivvermögens die Höhe des Nennkapitals zuzüglich gebundener Rücklagen erreicht. Bei der Spaltung zur Neugründung hat zudem zwingend eine Sacheinlageprüfung bei der durch Spaltung neu gegründeten Kapitalgesellschaft stattzufinden, bei der Spaltung zur Aufnahme hingegen nur dann, wenn bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft eine Kapitalerhöhung erfolgt. Außerdem ist grundsätzlich eine Spaltungsprüfung durchzuführen, die die Angemessenheit des bei der Spaltung festgelegten Umtauschverhältnisses für die Anteile an der spaltenden Kapitalgesellschaft durch die Anteile an der neuen oder übernehmenden Kapitalgesellschaft zum Gegenstand hat. Die Spaltung von Kapitalgesellschaften ist daher ein relativ zeitaufwendiger Vorgang.

c) Konzernspaltungen

Auf- und Abspaltungen zur Aufnahme können auch innerhalb eines Konzerns erfolgen und ermöglichen, **Vermögensteile von einer Kapitalgesellschaft des Konzerns auf eine andere zu übertragen**. Diesbezüglich besteht die Besonderheit, dass nach § 17 Z 5 SpaltG iVm § 224 Abs 2 Z 1 AktG bei Spaltungen zur Aufnahme eine Anteilsgewährung unterbleiben kann, wenn die Gesellschafter sowohl an der übertragenden als auch an der übernehmenden Gesellschaft im gleichen Verhältnis unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, es sei denn, dass dies dem Verbot der Einlagenrückgewähr oder der Befreiung von der Einlagenverpflichtung widerspricht.

Bei den Konzernspaltungen kommen folgende **Grundarten** in Betracht:

- side-stream-Spaltungen
- down-stream-Spaltungen
- up-stream-Spaltungen

Bei den **side-stream-Spaltungen** wird Vermögen von einer Konzerngesellschaft auf eine Schwestergesellschaft abgespalten.

Beispiel:

An der B-GmbH und an der C-GmbH ist die A-AG zu je 100% beteiligt. Von der B-GmbH soll eine Beteiligung an der X-GmbH auf die C-GmbH abgespalten werden. Es handelt sich um eine side-stream-Spaltung, weil Vermögen von einer Schwestergesellschaft auf eine andere übertragen wird. Bei der Spaltung kann die Gewährung von Anteilen an die Gesellschafter der B-GmbH unterbleiben, weil die A-AG sowohl an der spaltenden als auch an der übernehmenden Gesellschaft zu 100% beteiligt ist (Identität der Beteiligungsverhältnisse).

Bei den **down-stream-Spaltungen** wird Vermögen von der Muttergesellschaft auf eine Tochter- oder Enkelgesellschaft übertragen. Der Vorgang kommt somit im Effekt einer down-stream-Einbringung gleich. Der Unterschied besteht allerdings darin, dass Spaltungen im Gegensatz zu Einbringungen unter zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge erfolgen. Das kann für den Übergang von Vertragsverhältnissen von der übertragenden auf die übernehmende Kapitalgesellschaft von Bedeutung sein.

Beispiel:

An der B-GmbH ist die A-AG zu 100% beteiligt. Von der A-AG soll der gesamte Betrieb in die B-GmbH eingebracht werden, sodass die A-AG eine reine Holdinggesellschaft wird. Die Übertragung des Betriebes kann als Abspaltung zur Aufnahme erfolgen und stellt dann eine down-stream-Abspaltung dar. Eine Anteilsgewährung kann unterbleiben, weil die Gesellschafter der A-AG sowohl an der spaltenden als auch an der übernehmenden Gesellschaft unmittelbar bzw mittelbar zu 100% beteiligt sind.

Bei den **up-stream-Spaltungen** wird Vermögen von der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft übertragen. Der Vorgang kommt im Effekt einer Tochter-Mutter- bzw einer up-stream-Einbringung gleich. Der besondere Vorteil einer Spaltung besteht aber darin, dass es keinerlei Begleitmaßnahmen zur Verhinderung einer verbotenen Einlagenrückgewähr (Kapitalherabsetzung, Sachdividende, Zuschuss) bedarf. Es sind aber die Kapitalerhaltungsvorschriften des SpaltG zu beachten. Zudem erfolgt die Übertragung des Vermögens unter Gesamtrechtsnachfolge.

Beispiel:

An der B-GmbH ist die A-AG zu 100% beteiligt. Von der B-GmbH soll eine Beteiligung auf die Muttergesellschaft A-AG übertragen werden. Die Übertragung kann als up-stream-

Abspaltung zur Aufnahme erfolgen, ohne dass es zu einer verbotenen Einlagenrückzahlung an die A-AG kommt. Eine Anteilsgewährung kann unterbleiben, weil die Gesellschafter der A-AG sowohl an der spaltenden als auch an der übernehmenden Kapitalgesellschaft mittelbar bzw unmittelbar im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Zudem würde eine Anteilsgewährung durch die übernehmende Gesellschaft an die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft zu einem verbotenen Erwerb eigener Anteile führen, weil der Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft mit der übernehmenden Gesellschaft ident ist.

d) Spaltungen im Ausland

Nach § 32 Abs 1 Z 2 UmgrStG fallen **Spaltungen ausländischer Körperschaften im Ausland aufgrund vergleichbarer Vorschriften** ebenfalls unter Art VI UmgrStG. Bei den Vorschriften im Ausland muss es sich um dem SpaltG vergleichbare Vorschriften handeln. Die Bedeutung dieser Regelung liegt vor allem darin, dass Spaltungen im Ausland hinsichtlich inländischer Betriebsstätten, die Gegenstand der Übertragung sind, steuerneutral erfolgen können. Außerdem kommen die Regelungen über den steuerneutralen Anteilstausch auf Gesellschafterebene zur Anwendung. Dies bedeutet für im Inland steuerhängige Anteile an einer ausländischen spaltenden Körperschaft, dass diese ohne Gewinnrealisierung gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft getauscht werden können.

e) Übertragung qualifizierten Vermögens

Nach den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften über Spaltungen ist die Übertragung jeglichen Vermögens möglich. Nach § 32 Abs 1 UmgrStG fallen sowohl Inlands- als auch Auslandsspaltungen hingegen nur dann unter Art VI UmgrStG, wenn **nur Vermögen iSd § 32 Abs 2 und/oder § 32 Abs 3 UmgrStG** auf die neuen oder übernehmenden Körperschaften tatsächlich übertragen wird und durch die Spaltung **keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich** hinsichtlich der im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven eintritt. Nach § 32 Abs 2 UmgrStG zählen zum spaltungsfähigen Vermögen Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder Kapitalanteile iSd § 12 Abs 2 UmgrStG. Die Anwendung des Art VI UmgrStG setzt somit grundsätzlich die **Spaltung von einbringungsfähigem Vermögen** voraus. Zum einbringungsfähigen Vermögen zählen:

- (Teil-)Betriebe
- Mitunternehmeranteile

- Kapitalanteile, die ein Ausmaß von mindestens 25% erreichen oder der übernehmenden Körperschaft die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, verschaffen oder eine bereits bestehende Stimmrechtsmehrheit der übernehmenden Körperschaft erweitern

Nach § 32 Abs 3 UmgrStG **darf auch folgendes Vermögen steuerneutral** im Zuge einer Spaltung übertragen werden:

- Liegen bei einem Forstbetrieb keine Teilbetriebe iSd § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG vor, gilt als Teilbetrieb die Übertragung von Flächen, für die ein gesetzlicher Realteilungsanspruch besteht und die von der neuen oder übernehmenden Körperschaft für sich als Forstbetrieb geführt werden können.
- Liegen bei einem Betrieb, dessen wesentliche Grundlage der Klienten- oder Kundenstock ist, keine Teilbetriebe iSd § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG vor, gilt bei einer nicht verhältnismäßigen Auf- oder Abspaltung als Teilbetrieb die Übertragung jenes Teiles des Klienten- oder Kundenstocks, der in der spaltenden Körperschaft bereits vor der Spaltung von einem Anteilinhaber dauerhaft betreut worden ist und in der neuen oder übernehmenden Körperschaft für sich als Betrieb geführt werden kann. Damit wird zB die anteilsentflechtende Spaltung einer Rechtsanwalts- bzw einer Wirtschaftstreuhand-GmbH möglich, auch wenn die übertragenen Vermögensteile für sich keinen Teilbetrieb darstellen.

Die Auf- oder Abspaltung von Vermögen, das nicht zum spaltungsfähigen Vermögen zählt, schließt die Anwendung des Art VI UmgrStG aus. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn nur Bargeld oder Liegenschaftsvermögen, das kein Betriebsvermögen oder Forstflächen darstellt, im Zuge der Spaltung übertragen werden. Derartige Spaltungen würden demnach zur **Realisierung** der im übertragenen Vermögen enthaltenen **stillen Reserven** führen. Aus steuerlicher Sicht ist daher zu beachten, dass Gegenstand der Spaltung nur einbringungsfähiges Vermögen ist, um eine Gewinnrealisierung sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene zu vermeiden.

f) keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich

Weitere Voraussetzung für die Anwendung von Art VI UmgrStG ist, dass es durch die Spaltung zu **keinem Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten** kommt. Ein solcher **Verlust** des Besteuerungsrechts wird allerdings bei Spaltungen schon deshalb äußerst **selten** eintreten, weil Spaltungen nach dem SpaltG nur von einer inländischen auf andere inländische Kapitalgesellschaften erfolgen

können (keine grenzüberschreitenden Spaltungen zulässig) und inländische Kapitalgesellschaften schon aufgrund ihres Sitzes im Inland der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen.

Ein solcher Verlust des Besteuerungsrechts könnte daher etwa nur dann eintreten, wenn die neue oder übernehmende Kapitalgesellschaft ihren Sitz zwar im Inland, aber ihren Ort der Geschäftsleitung im Ausland hat und zB Kapitalanteile im Zuge der Spaltung übertragen werden, die bisher bei der spaltenden Kapitalgesellschaft im Inland steuerhängig waren. Hat Österreich mit dem Staat, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung der neuen oder übernehmenden Kapitalgesellschaft befindet, ein DBA abgeschlossen, das das Besteuerungsrecht für die Veräußerung von Kapitalanteilen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zuweist, würde in diesem Fall ein Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich eintreten, weil Gesellschaften nach den von Österreich abgeschlossenen DBA durchwegs in jenem Vertragsstaat als ansässig gelten, in dem sie ihren Ort der Geschäftsleitung haben.

2. Der Spaltungsstichtag

Ebenso wie bei den anderen Umgründungsvorgängen ist auch bei Spaltungen gesellschaftsrechtlich der Spaltungsstichtag festzulegen. Dabei besteht wiederum die Möglichkeit, den Spaltungsstichtag an einem Tag festzulegen, der innerhalb von neun Monaten vor der Anmeldung der Spaltung zur Eintragung ins Firmenbuch liegt, womit **rückwirkende Spaltungen** ermöglicht werden.

Aus steuerlicher Sicht ist der Spaltungsstichtag für den ertragsteuerlichen **Übergang des übertragenen Vermögens** von der spaltenden auf die übernehmende(-n) Körperschaft(-en) maßgeblich. Mit dem Spaltungsstichtag endet nach § 33 Abs 3 UmgrStG hinsichtlich des übertragenen Vermögens für die spaltende Körperschaft ein Wirtschaftsjahr. Mit dem auf den Spaltungsstichtag folgenden Tag sind das übertragene Vermögen sowie die daraus erzielten Einkünfte nach § 34 Abs 1 UmgrStG der neuen bzw übernehmenden Körperschaft zuzurechnen.

Nach § 33 Abs 6 UmgrStG ist aus steuerlicher Sicht Spaltungsstichtag der Tag, zu dem die unternehmensrechtliche **Schlussbilanz** aufgestellt ist, die der Spaltung zugrunde gelegt ist. Die spaltende Körperschaft hat zum Spaltungsstichtag weiters eine **Übertragungsbilanz** aufzustellen, in der das auf die neuen oder übernehmenden Körperschaften jeweils übertragene Vermögen mit den steuerlich maßgeblichen Buchwerten bzw Werten und das sich daraus ergebende Übertragungskapital darzustellen sind. Dabei sind Ausschüttungen,

Einlagenrückzahlungen bzw Einlagen zwischen Spaltungsstichtag und dem Spaltungsbeschluss bereits als Verrechnungsforderung bzw -verbindlichkeit zu berücksichtigen. Im Falle einer Abspaltung ist außerdem eine **Restbilanz** der spaltenden Körperschaft zum Spaltungsstichtag zu erstellen, in der das der spaltenden Körperschaft verbleibende Vermögen mit seinen steuerlichen Buchwerten dargestellt wird.

3. Bewertung des Vermögens bei der spaltenden Körperschaft

Nach § 33 Abs 1 UmgrStG ist bei der Ermittlung des Gewinns für das hinsichtlich des zu übertragenden Vermögens mit dem Spaltungsstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Demgemäß hat die spaltende Körperschaft am Spaltungsstichtag hinsichtlich des zu übertragenden Vermögens letztmalig eine Gewinnermittlung durchzuführen. Dabei kommt es zu **keiner Aufdeckung der im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven**. Das Einkommen (der Gewinn) der spaltenden Körperschaft ist dabei nach § 33 Abs 3 UmgrStG so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Spaltungsstichtages erfolgt wäre.

Nach § 33 Abs 2 UmgrStG besteht ein **Aufwertungswahlrecht** für ausländisches Vermögen, wenn die Spaltung im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein DBA besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht, oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde. Das Aufwertungswahlrecht hat wiederum den Sinn, dass in- bzw ausländische Steuern auf die Steuerschuld des jeweils anderen Staates anrechenbar sind. Eine solche Anrechnung würde ins Leere gehen, wenn im Inland die Buchwerte zwingend angesetzt werden müssten.

Nach § 33 Abs 4 UmgrStG sind bei Aufspaltungen **Gewinnausschüttungen** der spaltenden Körperschaft, **Einlagenrückzahlungen** iSd § 4 Abs 12 EStG der spaltenden Körperschaft sowie **Einlagen** iSd § 8 Abs 1 KStG in die spaltende Körperschaft in der Zeit zwischen Spaltungsstichtag und dem Tag des Spaltungsbeschlusses von der Rückwirkungsfiktion des § 33 Abs 3 UmgrStG ausgenommen. Dementsprechend sind sie auch in der Übertragungsbilanz zum Spaltungsstichtag bereits zu berücksichtigen.

Bei Abspaltungen können nach § 33 Abs 5 iVm § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG **Wirtschaftsgüter und mit diesen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital** im verbleibenden Betrieb der abspaltenden Körperschaft **zurückbehalten** oder demselben **zugeführt** werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw Einbeziehung in die Übertragungsbilanz als

mit Ablauf des Spaltungsstichtages getätigt. Zudem besteht bei Abspaltungen nach § 33 Abs 5 iVm § 16 Abs 5 Z 5 UmgrStG die Möglichkeit, Gewinnausschüttungen spaltender Körperschaften, Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG sowie Einlagenrückzahlungen nach § 4 Abs 12 EStG in der Zeit zwischen Spaltungsstichtag und Spaltungsbeschluss auf das abgespaltene Vermögen zu beziehen. Die Bestimmung ermöglicht somit Vermögensveränderungen hinsichtlich des abgespaltenen Vermögens zwischen Spaltungsstichtag und Spaltungsbeschluss, wobei diese in der Übertragungsbilanz zu berücksichtigen sind.

Nach § 33 Abs 7 UmgrStG bleiben bei einer Abspaltung **Buchgewinne** bzw **Buchverluste** bei der Gewinnermittlung außer Ansatz. Bei einer Abspaltung kommt es bei der abspaltenden Körperschaft regelmäßig zum Entstehen eines Buchverlustes, weil dem Vermögensabgang durch Abspaltung keine Gegenleistung gegenübersteht, denn die Anteilsgewährung durch die neue bzw übernehmende Körperschaft erfolgt nicht an die spaltende Körperschaft selbst, sondern an deren Anteilsinhaber. Ein Buchgewinn entsteht in jenen Fällen, in denen der Buchwert des abgespaltenen Vermögens negativ ist, jedoch ein positiver Verkehrswert vorliegt. In der G&V der abspaltenden Körperschaft werden diese Buchgewinne bzw Buchverluste als außerordentliche Erträge bzw Aufwendungen erfasst. Steuerlich sind diese Umgründungsgewinne bzw –verluste außer Ansatz zu lassen und wirken sich auf die Einkommensermittlung der abspaltenden Körperschaft nicht aus.

Für den Fall einer **down-stream-Abspaltung** (Abspaltung von Vermögen in eine Tochtergesellschaft) sieht § 33 Abs 7 UmgrStG die sinngemäße Anwendung des § 20 Abs 4 Z 1 UmgrStG vor. Danach ist der Buchwert des abgespaltenen Vermögens dem Buchwert der Anteile an der übernehmenden Körperschaft im Fall eines positiven Buchwerts zuzuschreiben bzw im Fall eines negativen Buchwerts von ihm abzuschreiben. Dadurch entsteht bei der abspaltenden Körperschaft weder ein Buchgewinn noch –verlust.

4. Rechtsfolgen bei der neuen bzw übernehmenden Körperschaft

Nach § 34 Abs 1 UmgrStG hat die neue bzw übernehmende Körperschaft die zum Spaltungsstichtag steuerlich maßgeblichen Buchwerte iSd § 33 UmgrStG fortzuführen. Das übertragene Vermögen sowie die von der spaltenden Körperschaft erzielten Einkünfte hinsichtlich des übertragenen Vermögens sind ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag der neuen bzw übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Auch im Bereich der Spaltungen ist somit ein nahtloser steuerlicher Übergang des übertragenen Vermögens auf die neue bzw übernehmende Körperschaft vorgesehen (**Buchwertfortführung**). Die neue bzw übernehmende Körperschaft hat somit die Bilanzansätze der spaltenden Körperschaft zu übernehmen und tritt in die maßgeblichen steuerlichen Fristen ein.

Nach § 34 Abs 1 UmgrStG ist § 18 Abs 3 UmgrStG sinngemäß anwendbar und regelt die Steuerwirksamkeit **von Rechtsbeziehungen der spaltenden zur übernehmenden Körperschaft**. Danach sind Rechtsbeziehungen im Zusammenhang mit der Beschäftigung, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern, soweit sie sich auf das übertragene Vermögen beziehen, ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach dem Spaltungsbeschluss beginnen. Hinsichtlich dieser Rechtsbeziehungen kommt die Rückwirkungsfiktion, falls der Spaltungsstichtag vor dem Tag des Spaltungsbeschlusses liegt, nicht zum Tragen. Vielmehr sind solche Rechtsbeziehungen frühestens ab dem Tag des Spaltungsbeschlusses steuerlich wirksam. In § 18 Abs 3 UmgrStG sind aber auch Ausnahmen vorgesehen, die eine rückwirkende Rechtsbeziehung steuerlich anerkennen.

Nach § 34 Abs 2 Z 1 UmgrStG bleiben **Buchgewinne** und **Buchverluste** der übernehmenden Körperschaft bei der Gewinnermittlung außer Ansatz. Das Entstehen eines Buchgewinnes oder –verlustes hängt von der Höhe des Buchwerts des übernommenen Vermögens und vom Ausmaß des Nennkapitals bzw der Kapitalerhöhung ab. Ist das Nennkapital bei der neuen Körperschaft bzw die Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft größer als der Buchwert des übernommenen Vermögens, ergibt sich ein Buchverlust; im umgekehrten Fall ein Buchgewinn. Sofern bei einer Spaltung zur Aufnahme eine Kapitalerhöhung unterbleibt, wird sich meist ein Buchgewinn ergeben, wenn der Buchwert des übernommenen Vermögens nicht negativ ist.

Besitzt die übernehmende Körperschaft Anteile an der abspaltenden Körperschaft, bleiben Buchgewinne und Buchverluste gemäß § 34 Abs 2 Z 2 UmgrStG nach der Maßgabe außer Ansatz, dass bei der Ermittlung des Buchgewinns bzw Buchverlustes der steuerlich maßgebliche Buchwert der Anteile an der abspaltenden Körperschaft in dem Verhältnis zu

vermindern ist, im dem sich der Wert der abspaltenden Körperschaft durch die Abspaltung vermindert hat. Die Vorschrift hat Bedeutung für die **up-stream-Abspaltung** (Abspaltung von Vermögen der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft). In diesen Fällen ist der Buchwert der Anteile an der abspaltenden Körperschaft bei der Muttergesellschaft in jenem Verhältnis abzustocken, der dem Vermögensabgang bewertet zu Verkehrswerten entspricht. Aus dem Saldo des Abstockungsbetrages und dem Buchgewinn/-verlust aus dem Vermögenszugang ergibt sich der insgesamt steuerunwirksame Buchgewinn bzw –verlust (ähnliche Regelung wie in § 20 Abs 4 Z 2 UmgrStG für die up-stream-Einbringung).

Beispiel:

An der B-GmbH ist zu 100% die A-GmbH beteiligt. Der Buchwert der Anteile der A-GmbH an der B-GmbH beträgt zum 31.12.2013 EUR 100.000,-. Der Verkehrswert der B-GmbH beträgt zum selben Stichtag EUR 1.000.000,-. Es wird ein Teilbetrieb der B-GmbH per 31.12.2013 mit einem Verkehrswert von EUR 400.000,- und einem Buchwert von EUR 300.000,- auf die A-GmbH abgespalten. Bei der A-GmbH kommt es durch die Abspaltung zunächst zu einem buchmäßigen Vermögenszugang in Höhe von EUR 300.000,-. Andererseits sind die Anteile an der B-GmbH verhältnismäßig abzustocken. Da 40% des Verkehrswertes des Gesamtvermögens vor Abspaltung abgespalten werden, ist der Buchwert der Anteile um 40% abzustocken. Das ergibt einen Abstockungsbetrag von EUR 40.000,-. Der sich insgesamt ergebende Buchgewinn beträgt somit EUR 260.000,- und bleibt bei der Gewinnermittlung der A-GmbH außer Ansatz.

Nach § 34 Abs 2 Z 3 UmgrStG sind unabhängig vom Vorliegen eines Buchgewinnes oder –verlustes Veränderungen des Betriebsvermögens, die sich aus der Vereinigung von Aktiven und Passiven (**Confusio**) ergeben, in dem dem Spaltungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen. Die Bestimmung entspricht den Regelungen bei Verschmelzungen. Die dortigen Ausführungen gelten sinngemäß.

Entsteht durch die Spaltung bei der übernehmenden Körperschaft eine **internationale Schachtelbeteiligung** oder wird ihr Ausmaß erweitert, ist nach § 34 Abs 3 Z 1 UmgrStG hinsichtlich der bisher nicht begünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs 3 Satz 1 KStG nicht anzuwenden. Mit dieser Bestimmung soll wiederum sichergestellt werden, dass durch das spaltungsbedingte Entstehen oder Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung bisher steuerverfangene stille Reserven nicht aus der Steuerhängigkeit herausfallen.

Geht hingegen durch die Spaltung die Eigenschaft einer Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung unter, gilt der höhere Teilwert zum Spaltungsstichtag, abzüglich vorgenommener Teilwertabschreibungen iSd § 6 Z 2 lit a EStG als Buchwert, soweit für die Beteiligung keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit erklärt worden ist. Dadurch wird sichergestellt, dass bisher nicht steuerhängige stille Reserven einer Auslandsbeteiligung durch einen spaltungsbedingten Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung nicht steuerhängig werden.

5. Verlustabzug

Hinsichtlich des Übergangs von bestehenden und noch nicht verrechneten Verlustvorträgen der spaltenden Körperschaft verweist § 35 UmgrStG auf § 21 UmgrStG, der den **Übergang von Verlustvorträgen** bei Einbringungen regelt. Demnach gehen Verlustvorträge der spaltenden Körperschaft, die dem übertragenen Vermögen objektbezogen zugerechnet werden können, auf die neue bzw. übernehmende Körperschaft grundsätzlich über. Voraussetzung ist, dass das verlusterzeugende Vermögen am Spaltungsstichtag noch vorhanden ist bzw in seinem Ausmaß nicht derart vermindert ist, dass eine Vergleichbarkeit mit dem Vermögen zum Zeitpunkt des Entstehens der Verluste nicht mehr gegeben ist. Die Verwaltungspraxis geht davon aus, dass bei einer Verminderung des Vermögens von 75% oder mehr eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist.

Hinsichtlich **eigener Verlustvorträge** der übernehmenden Körperschaft ist zu beachten, dass diese nach der Spaltung nur dann geltend gemacht werden können, wenn das verlusterzeugende Vermögen am Spaltungsstichtag noch vorhanden ist bzw in seinem Umfang nicht derart reduziert ist, dass eine Vergleichbarkeit mit dem Vermögen zum Zeitpunkt des Entstehens der Verluste nicht mehr gegeben ist.

Bei **up-stream-** und **down-stream-Spaltungen** ist § 4 Z 1 lit d UmgrStG sinngemäß anzuwenden, um Doppelverwertungen von Verlusten zu verhindern. Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift ist, dass es zu einem Zusammenfallen einer teilwertberechtigten Beteiligung mit dem verlusterzeugenden Vermögen der Tochtergesellschaft kommt. In diesem Fall sind die vortragsfähigen Verluste der Tochtergesellschaft um die abzugsfähigen Teilwertabschreibungen der Muttergesellschaft zu kürzen. Dabei kommt es zum Freiwerden von noch offenen Siebentelabsetzungen iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG aus Beteiligungsabschreibungen maximal in Höhe des Kürzungsbetrages.

Ein **Mantelkauf**, der den Abzug von Verlusten ausschließt, liegt auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen

Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft stehen Sanierungen iSd § 8 Abs 4 Z 2 dritter Satz KStG gleich und stehen auch bei einer Änderung der Struktur einer weiteren Geltendmachung von Verlustvorträgen nicht entgegen.

6. Behandlung der Anteilsinhaber

a) Verhältniswahrende Spaltung

Wie bereits erläutert, erhalten die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft bei der verhältnismäßigen Spaltung Anteile an der neuen bzw an der übernehmenden Körperschaft entsprechend dem Verhältnis der Verkehrswerte. Nach § 36 Abs 1 UmgrStG gilt der im Spaltungsplan (Spaltung zur Neugründung) oder im Spaltungs- und Übernahmevertrag (Spaltung zur Aufnahme) entsprechende Austausch von Anteilen bei den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft und im Falle der Spaltung zur Aufnahme auch bei den Anteilsinhabern übernehmender Körperschaften **nicht als Tausch**. Damit führt auf Gesellschafterebene der spaltenden und übernehmenden Körperschaft der spaltungsbedingte Tausch von Anteilen zu keiner Realisierung der in den ausgetauschten Anteilen enthaltenen stillen Reserven, die sich nach § 6 Z 14 EStG aufgrund der Geltung der allgemeinen Tauschgrundsätze ergeben würde. Spaltungen iSd Art VI UmgrStG sind demnach wie Verschmelzungen nicht nur auf Gesellschaftsebene, sondern auch auf Gesellschafterebene ertragsteuerneutral. Die Anteile an den neuen oder übernehmenden Körperschaften gelten mit Beginn des dem Spaltungstichtag folgenden Tages als erworben. Für neue Anteile sind die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich.

§ 36 Abs 3 UmgrStG sieht in bestimmten Fällen bei Spaltungen **Ausnahmen von der Steuerneutralität** auf Gesellschafterebene vor. Soweit das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft eingeschränkt wird, gilt dies nach § 36 Abs 3 Z 1 UmgrStG als Tausch iSd § 6 Z 14 lit b EStG an dem dem Spaltungstichtag folgenden Tag, wobei bei einer Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu einem anderen EU-Mitgliedstaat bzw zu einem EWR-Vertragsstaat, mit dem Österreich eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe abgeschlossen hat (gilt derzeit nur für Norwegen) ein Besteuerungsaufschub bis zur tatsächlichen Veräußerung der betreffenden Anteile beantragt werden kann. Nach Ablauf der absoluten Verjährung von zehn Jahren wandelt sich der Besteuerungsaufschub in eine endgültige Steuerfreiheit. Die Vorschrift hat – ähnlich wie bei der Verschmelzung –

Bedeutung bei der down-stream-Abspaltung von Anteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, sofern die abspaltende Körperschaft ausländische Anteilsinhaber hat.

Beispiel:

Die in Österreich ansässige A-GmbH ist zu 100% an der in Österreich ansässigen B-GmbH beteiligt. Die Anteile an der A-GmbH werden von der in den Niederlanden ansässigen NL-BV gehalten. Spaltet die A-GmbH sämtliche Anteile an der B-GmbH auf die B-GmbH als übernehmende Kapitalgesellschaft ab, dann erhält die B-GmbH im Zuge dieser down-stream-Abspaltung sämtliche ihrer eigenen Anteile. Diese eigenen Anteile muss sie nach gesellschaftsrechtlichen Vorschriften auf den Alleingesellschafter der A-GmbH, die NL-BV auskehren (Anteilsdurchschleusung bei einer down-stream-Abspaltung der eigenen Anteile der übernehmenden Körperschaft). Dadurch verliert Österreich im Verhältnis zu den Niederlanden das Besteuerungsrecht an den abgespaltenen Anteilen. Dies führt grundsätzlich zur steuerwirksamen Aufdeckung der in den Anteilen an der B-GmbH enthaltenen stillen Reserven, wobei ein Besteueraufschub beantragt werden kann, da das Besteuerungsrecht im Verhältnis zu einem anderen EU-Mitgliedstaat eingeschränkt wird. Wird ein solcher beantragt, tritt eine Besteuerung nur dann ein, wenn die NL-BV die Anteile an der B-GmbH innerhalb von zehn Jahren veräußert.

Zudem sieht § 36 Abs 3 Z 2 UmgrStG eine Steuerentstrickung auch in jenen Fällen vor, bei denen **ausländische Anteilsinhaber mit eigenen Anteile der übernehmenden Kapitalgesellschaft abgefunden werden**, weil auch in diesen Fällen das Besteuerungsrecht Österreichs an den eigenen Anteilen der übernehmenden Kapitalgesellschaft im Verhältnis zu anderen Staaten meist verloren geht.

Bei Spaltungen zur Neugründung ist zwischen der Auf- und Abspaltung zu unterscheiden. Bei einer **Aufspaltung zur Neugründung** haben die Anteilsinhaber nach § 36 Abs 2 Z 1 UmgrStG den Buchwert oder die Anschaffungskosten der Anteile an der spaltenden Körperschaft abzüglich erhaltener Zuzahlungen fortzuführen und den gewährten Anteilen an den neuen Körperschaften entsprechend den Wertverhältnissen zuzuordnen. Durch die Fortführung und Aufteilung der Buchwerte bzw der Anschaffungskosten der Anteile an der spaltenden Körperschaft wird sichergestellt, dass bisher steuerhängige stille Reserven nicht aus der Besteuerung ausscheiden, sondern in Form der Anteile an den neuen Körperschaften weiterhin steuerverfangen sind.

Bei einer **Abspaltung zur Neugründung** hat nach § 36 Abs 2 Z 2 iVm § 20 Abs 4 Z 3 UmgrStG eine Aufteilung der Buchwerte bzw der Anschaffungskosten der Anteile an der

spaltenden Körperschaft entsprechend dem Verhältnis der Verkehrswerte des abgespaltenen Vermögens und des Restvermögens zu erfolgen. Die Buchwerte bzw Anschaffungskosten der Anteile an der abspaltenden Körperschaft sind demnach im Verhältnis der Verkehrswerte des abgespaltenen Vermögens zum Gesamtvermögen abzustocken, wobei der Abstockungsbetrag den Anteilen an der neuen Körperschaft zuzurechnen ist. Auch damit wird sichergestellt, dass bisher steuerhängige stille Reserven in den Anteilen an der abspaltenden Körperschaft in Form der Anteile an der spaltenden und übernehmenden Körperschaft weiterhin steuerhängig bleiben.

Bei **Auf- und Abspaltungen zur Aufnahme** wird für die steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber in § 36 Abs 4 UmgrStG fingiert, dass es zunächst zu einer Auf- oder Abspaltung zur Neugründung kommt. Der Buchwert der Anteile an der fiktiven neuen Körperschaft bestimmt sich dabei nach den Vorschriften des § 36 Abs 2 UmgrStG. In weiterer Folge ist eine Verschmelzung der fiktiven neuen Körperschaft mit der übernehmenden Körperschaft zu unterstellen, wobei für diesen verschmelzungsbedingten Austausch von Anteilen die Vorschriften des § 5 UmgrStG über den Anteilstausch bei Verschmelzungen sinngemäß anzuwenden sind. Im Ergebnis kommt es ebenfalls zu einer Fortführung und Aufteilung der Anschaffungskosten bzw der Buchwerte der Anteile an der spaltenden Körperschaft in Form der Anteile an der übernehmenden Körperschaft.

Beispiel:

An der X-GmbH sind A zu 60% (Anschaffungskosten: EUR 300.000,-) und B zu 40% (Anschaffungskosten: EUR 200.000,-) beteiligt. Der Verkehrswert der X-GmbH beträgt zum 31.12.2013 EUR 1.000.000,-. Es soll eine Beteiligung der X-GmbH mit einem Verkehrswert von EUR 400.000,- auf die Y-GmbH durch Abspaltung zur Aufnahme übertragen werden. Bei der Behandlung von A und B ist zunächst eine Abspaltung zur Neugründung zu fingieren. Die Bewertung der Anteile an der fiktiven neuen Körperschaft hat durch Abstockung der Anschaffungskosten im Verhältnis der Verkehrswerte zu erfolgen. Die X-GmbH spaltet wertmäßig 40% ihres Gesamtvermögens auf die Y-GmbH ab. Dementsprechend sind die Anschaffungskosten der Anteile von A und B um 40% abzustocken und den Anteilen an der fiktiven neuen Körperschaft zuzuordnen. Der Abstockungsbetrag des A beträgt demnach EUR 120.000,- und der des B EUR 80.000,-. In weiterer Folge ist eine Verschmelzung zur Aufnahme der fiktiven neuen Körperschaft mit der Y-GmbH zu fingieren. Den dafür gewährten Anteilen an der Y-GmbH sind die Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden fiktiven Körperschaft unter sinngemäßer Anwendung des § 5 UmgrStG zuzuordnen. Demgemäß betragen die Anschaffungskosten des A für die Anteile an der Y-GmbH EUR 120.000,- und die des B

EUR 80.000,-. Die Anschaffungskosten der verbleibenden Anteile an der X-GmbH betragen für A EUR 180.000,- und für B EUR 120.000,-.

Entsteht bei einer Auslandsspaltung bei einer Körperschaft als Anteilsinhaber eine **internationale Schachtelbeteiligung** oder wird ihr Ausmaß durch neue Anteile oder durch Zurechnung zu bestehenden Anteilen verändert, ist nach § 36 Abs 5 Z 1 UmgrStG hinsichtlich der bisher nicht begünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs 3 Satz 1 KStG nicht anzuwenden. Durch die Nichtanwendbarkeit der in § 10 Abs 3 Satz 1 KStG angeordneten Steuerneutralität von internationalen Schachtelbeteiligungen wird hinsichtlich der bisher nicht begünstigten Beteiligungsquote damit eine weitere Steuerhängigkeit von stillen Reserven sichergestellt.

Geht durch eine Spaltung die **Eigenschaft einer Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung** unter, gilt der **höhere Teilwert** zum Zeitpunkt des Spaltungsstichtages, abzüglich aufgrund einer Umgründung nach dem UmgrStG ausgenommener Beträge als **Buchwert**. Damit wird wiederum gewährleistet, dass bisher nicht steuerhängige stille Reserven aufgrund eines spaltungsbedingten Untergangs einer internationalen Schachtelbeteiligung nicht steuerhängig werden.

b) Nicht verhältnismäßige Spaltung

Bei der nicht verhältnismäßigen Spaltung werden die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft nicht im gleichen Verhältnis an der neuen bzw übernehmenden Körperschaft wie an der spaltenden Körperschaft beteiligt. Das bedeutet aber nicht, dass es für die Anteilsinhaber zu Vermögenseinbußen oder –zuwachsen kommt. Vielmehr ist mit der Spaltung auch eine **Verschiebung der Anteilsverhältnisse** in der Form verbunden, dass die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft entweder an der spaltenden Körperschaft oder an der neuen oder übernehmenden Körperschaft mehr Anteile erhalten, sodass der Wert ihrer Anteile insgesamt unverändert bleibt. Zur Herstellung der gewünschten Beteiligungsverhältnisse nach der Spaltung können auch bare Zuzahlungen zum Ausgleich von Wertverlusten gewährt werden.

Bei der steuerlichen Behandlung der Anteilsinhaber ist nach § 37 Abs 1 UmgrStG zunächst fiktiv davon auszugehen, dass eine verhältnismäßige Zuordnung der Anteile an der spaltenden und an der neuen bzw übernehmenden Körperschaft nach den Grundsätzen des § 36 UmgrStG erfolgt. Danach ist davon auszugehen, dass die Anteilsinhaber der spaltenden und neuen bzw übernehmenden Körperschaft ihre Anteile so tauschen, dass sich daraus die

vereinbarten Beteiligungsverhältnisse entsprechend den Regelungen des Spaltungsplans bzw des Spaltungs- und Übernahmevertrags ergeben (**anteilsverschiebender Tausch**).

Nach § 37 Abs 2 UmgrStG gelten **anteilsverschiebende Tauschvorgänge** iSd § 37 Abs 1 UmgrStG, die **ohne oder ohne wesentliche Zuzahlungen** erfolgen, nicht als Veräußerung und Anschaffung. Die Anteile an den neuen oder übernehmenden Körperschaften gelten mit Beginn des dem Spaltungsstichtag folgenden Tages als erworben. Für neue Anteile sind die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich. Nach § 37 Abs 3 UmgrStG hat der Anteilsinhaber den Buchwert oder die Anschaffungskosten der hingegebenen Anteile fortzuführen und den eingetauschten Anteilen entsprechend den Wertverhältnissen zuzuordnen. § 5 UmgrStG, der den Anteilstausch bei Verschmelzungen regelt, ist entsprechend anzuwenden. Im Ergebnis führen nicht verhältnismäßige Spaltungen auf Anteilseignerebene dann nicht zu einer Realisierung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven, wenn die Anteilsentflechtung ohne oder ohne wesentliche Zuzahlungen erfolgt.

Ob eine Zuzahlung wesentlich ist oder nicht, bestimmt sich nach § 37 Abs 4 UmgrStG. Danach sind **Zuzahlungen von Anteilsinhabern nicht wesentlich**, wenn sie ein Drittel des gemeinen Werts der in Anteilen empfangenen Gegenleistung des Zahlungsempfängers nicht übersteigen. Demnach darf höchstens ein Viertel der Gesamtgegenleistung desjenigen, der die Zuzahlung erhält, in Geld bestehen. Bare Zuzahlungen innerhalb der Grenzen des § 37 Abs 4 UmgrStG gelten beim Empfänger als (meist steuerpflichtiges) Veräußerungsentgelt und beim Leistenden als Anschaffung. Sofern die Zuzahlungen höher sind, löst der anteilsentflechtende Tausch mangels Anwendbarkeit des § 37 Abs 2 UmgrStG einen steuerwirksamen Tauschvorgang aus, der nach § 6 Z 14 EStG zur Gewinnrealisierung für die an der Anteilsentflechtung Beteiligten führt.

Beispiel:

An der X-GmbH sind A und B zu je 50% (Anschaffungskosten je EUR 100.000,-) beteiligt. Der Verkehrswert der A-GmbH per 31.12.2013 beträgt EUR 1.000.000,-. Die X-GmbH verfügt über zwei Teilbetriebe (TB 1 und TB 2). Der TB 1 hat einen Verkehrswert von EUR 600.000,- und der TB 2 von EUR 400.000,-. Die X-GmbH soll ihren TB 2 auf die neugegründete Y-GmbH durch Abspaltung zur Neugründung übertragen, wobei nach der Spaltung an der X-GmbH ausschließlich A und an der Y-GmbH ausschließlich B beteiligt sein soll. Da der Wert des TB 2 nur einen Verkehrswert von EUR 400.000,- hat, leistet A als Ausgleich für den Wertverlust, den B erleidet, eine bare Zuzahlung von EUR 100.000,-. Nach der Regelung des § 37 Abs 1 UmgrStG ist zunächst von einer verhältnismäßigen Spaltung auszugehen. Demnach erhielten A und B je 50% der Anteile an der Y-GmbH, wobei die

Anschaffungskosten der Anteile an der X-GmbH entsprechend den Wertverhältnissen aufzuteilen wären. Da 40% des Vermögens von der X-GmbH abgespalten werden, sind die Anschaffungskosten um 40% abzustocken und den Anteilen an der Y-GmbH zuzuordnen. Demnach ergeben sich für die Anteile an der X-GmbH Anschaffungskosten von je EUR 60.000,- (Verkehrswert je EUR 300.000,-) und für die Anteile an der Y-GmbH von je EUR 40.000,- (Verkehrswert je EUR 200.000,-). In weiterer Folge tauscht A seine Anteile an der Y-GmbH gegen die Anteile des B an der X-GmbH und leistet eine Zuzahlung von EUR 100.000,-. B als Zahlungsempfänger der Zuzahlung erhält Anteile mit einem gemeinen Wert von insgesamt EUR 200.000,-. Die Zuzahlung von EUR 100.000,- übersteigt ein Drittel des gemeinen Werts der erhaltenen Anteile (EUR 66.666,-), womit die Anteilsentflechtung einen steuerwirksamen Tausch darstellt. Der Veräußerungsgewinn des A beträgt demnach EUR 160.000,- (200.000-40.000) und der des B 240.000 (300.000-60.000). Die Anschaffungskosten der Gesamtanteile des A an der X-GmbH nach Spaltung betragen EUR 360.000,- (60.000+200.000+100.000) und die des B für die Gesamtanteile an der Y-GmbH EUR 240.000,- (40.000+300.000-100.000).

7. Sonstige Rechtsfolgen der Spaltung

Nach § 38 Abs 1 UmgrStG bleibt die spaltende Körperschaft **bis zur Eintragung der Spaltung** ins Firmenbuch **Arbeitgeber** iSd § 47 EStG. Die spaltende Körperschaft ist somit trotz ertragsteuerlicher Rückwirkung bis zur Eintragung der Spaltung ins Firmenbuch verhalten, Lohnsteuer für jene Dienstverhältnisse einzubehalten und abzuführen, die dem übertragenen Vermögen zuzurechnen sind.

Bei nicht verhältnismäßigen Spaltungen haben Anteilhaber, die dem Spaltungsbeschluss widersprochen haben, nach § 9 Abs 1 SpaltG das Recht auf eine **Barabfindung**. Die Annahme des Barabfindungsangebots gilt nach § 38 Abs 2 UmgrStG als Anteilsveräußerung. Beim Erwerb der Anteile gilt der Spaltungstichtag als Anschaffungstag der Anteile.

Nach § 38 Abs 3 UmgrStG gelten Spaltungen iSd Art VI UmgrStG **nicht als steuerbare Umsätze iSd UStG**. Damit werden die umsatzsteuerlichen Regelungen über die Geschäftsveräußerung im Ganzen überlagert. Neue oder übernehmende Körperschaften treten stattdessen im Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der spaltenden Körperschaft (allerdings ohne Rückwirkung) ein.

In § 38 Abs 4 UmgrStG wird angeordnet, dass bei einem **äquivalenzverletzenden Anteilstausch** die Rechtsfolgen des § 6 Abs 2 UmgrStG sinngemäß zur Anwendung

kommen. Eine Verschiebung der Wertverhältnisse führt demnach zu einer unentgeltlichen Zuwendung und kann schenkungssteuerliche Konsequenzen auslösen. Seit Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit 1.8.2008 ist die Anzeigepflicht für Schenkungen zu beachten.

Nach § 38 Abs 5 UmgrStG sind Spaltungen iSd Art VI UmgrStG von den **Kapitalverkehrssteuern befreit**, wenn

- bei Aufspaltungen die spaltende Körperschaft am Tag der Anmeldung der Spaltung zur Eintragung ins Firmenbuch länger als zwei Jahre besteht;
- bei Abspaltungen das zu übertragende Vermögen am Tag der Anmeldung der Spaltung zur Eintragung ins Firmenbuch länger als zwei Jahre als Vermögen der spaltenden Körperschaft besteht.

Die Bedeutung der Kapitalverkehrsteuerbefreiung ist hoch, da sowohl bei Auf- als auch bei Abspaltungen gesellschaftsteuerbare Vorgänge verwirklicht werden können. Die Übertragung von Vermögen auf die neue bzw übernehmende Körperschaft ist nämlich gesellschaftsteuerbar, weil die Vermögensübertragung idR eine Einlage darstellt (Ausnahme: up-stream-Spaltung).

Schließlich bleibt anzumerken, dass nach § 38 Abs 6 UmgrStG Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs 1 oder 2 GrEStG im Zuge von Spaltungen **Grunderwerbsteuer** auslösen, wobei als Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert der übertragenen Grundstücke heranzuziehen ist. Die Übertragung von Grundstücken bei Spaltungen ist somit wie bei den anderen Umgründungsmaßnahmen begünstigt.

Beispiele zu Kapitel IV

1) An der B-GmbH ist zu 100% die A-GmbH beteiligt, die auch alle Anteile an der C-GmbH hält. Von der B-GmbH soll ein Teilbetrieb (TB) auf die C-GmbH durch Abspaltung zur Aufnahme per 31.12.2013 übertragen werden, wobei eine Anteilsgewährung aufgrund der gemeinsamen Muttergesellschaft A-GmbH unterbleiben soll. Der Buchwert der Beteiligung der A-GmbH an der B-GmbH beträgt zum 31.12.2013 EUR 1 Mio, der Buchwert der Beteiligung der A-GmbH an der C-GmbH beträgt zum 31.12.2013 EUR 0,5 Mio. Der Verkehrswert der B-GmbH vor Spaltung beträgt EUR 3 Mio, wobei auf den TB ein Betrag von EUR 1,2 Mio entfällt. Vor der Spaltung beschließt die Generalversammlung der B-GmbH noch eine Ausschüttung des Bilanzgewinns in Höhe von EUR 200.000,-, wobei diese Ausschüttung bei den oben angegebenen Verkehrswerten bereits als Verbindlichkeit berücksichtigt ist. Die Ausschüttung wird auf den abgespaltenen Betrieb bezogen. Die Bilanzen der B- und der C-GmbH sowie des TB zum 31.12.2013 haben folgendes Aussehen (Angaben in TEUR):

Bilanz der B-GmbH zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 1.500 | Stammkapital | 500 |
| UV | 2.300 | Kapitalrücklage | 800 |
| | | Bilanzgewinn | 200 |
| | | unversteuerte RL | 100 |
| | | Rückstellungen | 800 |
| | | Verbindlichkeiten | 1.400 |
| Summe | 3.800 | | 3.800 |

Bilanz des TB zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 700 | Eigenkapital | 750 |
| UV | 900 | unversteuerte RL | 50 |
| | | Rückstellungen | 300 |
| | | Verbindlichkeiten | 500 |
| Summe | 1.600 | | 1.600 |

Bilanz der C-GmbH zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|--------------|-------------------|--------------|
| AV | 2.000 | Stammkapital | 1.000 |
| UV | 4.000 | Gewinnrücklagen | 500 |
| | | Bilanzgewinn | 200 |
| | | unversteuerte RL | 100 |
| | | Rückstellungen | 700 |
| | | Verbindlichkeiten | 3.500 |
| Summe | 6.000 | | 6.000 |

- a) Fällt die gegenständliche Spaltung unter den Anwendungsbereich von Art VI UmgrStG?
- b) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der B-GmbH und erstellen Sie die steuerliche Übertragungsbilanz und die steuerliche Restvermögensbilanz der B-GmbH zum 31.12.2013, wobei der buchmäßige Vermögensabgang bei der B-GmbH gegen die Kapitalrücklage verrechnet wird.
- c) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der C-GmbH und erstellen Sie die Bilanz der C-GmbH nach Berücksichtigung der Spaltung.
- d) Geben Sie die steuerlichen Buchwerte der Beteiligungen der A-GmbH an der B-GmbH und an der C-GmbH nach Berücksichtigung der Spaltung an.

2) An der D-GmbH ist die C-GmbH zu 100% beteiligt. Die C-GmbH hält außerdem 50% der Anteile an der ungarischen H-Kft. Die D-GmbH hält ihrerseits 5% der Anteile an der H-Kft. Um die Anteile an der H-Kft in einer Hand zu vereinigen, wird die von der D-GmbH gehaltene Beteiligung an der H-Kft auf die C-GmbH durch Abspaltung zur Aufnahme per 31.12.2013 übertragen. Der Gesamtverkehrswert der D-GmbH vor Spaltung beträgt EUR 200 Mio. Der Verkehrswert des Anteils an der H-Kft beträgt EUR 20 Mio. Die Bilanzen der C-GmbH und der D-GmbH zum 31.12.2013 haben folgendes Aussehen (Angaben in Mio EUR):

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|------------|-------------------|------------|
| AV | 50 | Stammkapital | 10 |
| Bet. H-Kft | 10 | Kapitalrücklagen | 40 |
| UV | 60 | Gewinnrücklagen | 5 |
| | | Bilanzgewinn | 1 |
| | | unversteuerte RL | 5 |
| | | Rückstellungen | 12 |
| | | Verbindlichkeiten | 47 |
| Summe | 120 | | 120 |

Bilanz der C-GmbH zum 31.12.2013

| Aktiva | | Passiva | |
|---------------|-----------|-------------------|-----------|
| Bet. D-GmbH | 50 | Stammkapital | 15 |
| Bet. H-Kft | 30 | Kapitalrücklagen | 5 |
| UV | 10 | Gewinnrücklagen | 7 |
| | | Bilanzgewinn | 3 |
| | | Rückstellungen | 40 |
| | | Verbindlichkeiten | 20 |
| Summe | 90 | | 90 |

a) Fällt die gegenständliche Abspaltung unter den Anwendungsbereich des Art VI UmgrStG?

b) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen für die D-GmbH und erstellen Sie die steuerliche Übertragungsbilanz und die steuerliche Restvermögensbilanz der D-GmbH zum 31.12.2013, wobei der buchmäßige Vermögensabgang bei der D-GmbH gegen die Kapitalrücklage gebucht wird.

c) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen für die C-GmbH und erstellen Sie die Bilanz der C-GmbH nach Berücksichtigung der Spaltung, wobei ein bei der Spaltung entstehender Buchgewinn bzw –verlust gegen den Bilanzgewinn verbucht werden soll.

d) Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich für die C-GmbH, wenn die Beteiligung an der H-Kft (55%) nach der Spaltung gegen einen Kaufpreis von EUR 220 Mio veräußert wird?

3) Selbe Angabe wie Bsp 2), jedoch wird die Beteiligung der C-GmbH an der H-Kft auf die D-GmbH übertragen. Eine Anteilsgewährung an die Gesellschafter der C-GmbH soll unterbleiben, weil die Gesellschafter der C-GmbH mittelbar auch zu 100% an der übernehmenden D-GmbH beteiligt sind.

a) Fällt die gegenständliche Abspaltung unter den Anwendungsbereich des Art VI UmgrStG?

b) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen für die C-GmbH und erstellen Sie die steuerliche Übertragungsbilanz und die steuerliche Restvermögensbilanz der C-GmbH zum 31.12.2013.

c) Erläutern Sie die ertragsteuerlichen Konsequenzen für die D-GmbH und erstellen Sie die Bilanz der D-GmbH nach Berücksichtigung der Spaltung.

d) Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich für die D-GmbH, wenn die Beteiligung an der H-Kft (55%) nach der Spaltung gegen einen Kaufpreis von EUR 220 Mio veräußert wird?

4) A ist an der X-GmbH zu 60% (Anschaffungskosten: EUR 120.000,-) und B zu 40% (Anschaffungskosten: EUR 70.000,-) beteiligt. Die X-GmbH verfügt über zwei Teilbetriebe (TB 1 und TB 2), wobei TB 1 einen Verkehrswert von EUR 650.000,- und TB 2 von EUR 350.000,- hat. Der Gesamtwert der X-GmbH beträgt demnach EUR 1 Mio. Die X-GmbH spaltet per 31.12.2013 ihren TB 2 auf die neu zu gründende Y-GmbH ab, wobei A alle Anteile an der X-GmbH und B alle Anteile an der Y-GmbH erhalten soll.

a) Prüfen Sie, ob der Wert der erhaltenen Anteile dem Anteil am Gesamtunternehmen der X-GmbH vor Spaltung entspricht und ermitteln Sie allfällige Ausgleichszahlungen von A an B oder umgekehrt.

b) Erläutern Sie die steuerlichen Konsequenzen der Spaltung für die beiden Gesellschafter A und B.

5) Selbe Angabe wie Bsp 5), jedoch beträgt der Wert des TB 1 EUR 675.000,- und der des TB 2 EUR 325.000,-.

a) Prüfen Sie, ob der Wert der erhaltenen Anteile dem Anteil am Gesamtunternehmen der X-GmbH vor Spaltung entspricht und ermitteln Sie allfällige Ausgleichszahlungen von A an B oder umgekehrt.

b) Erläutern Sie die steuerlichen Konsequenzen der Spaltung für die beiden Gesellschafter A und B.