

14. Oktober 2013

BMF-010200/0011-VI/1/2013

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
Großbetriebsprüfung
Finanzprokurator
Portalverbund/Bundesintranet
Steuerfahndung
unabhängigen Finanzsenat

Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Wartungserlass 2013 (Art. I, Art. II und Art. III)

Durch diesen Erlass erfolgen in den UmgrStR 2002 hinsichtlich der [Art. I](#) bis [III UmgrStG](#) neben der laufenden Wartung

- die Anpassung an die seit der letzten Wartung erfolgten gesetzlichen Änderungen, insbesondere durch
 - das Budgetbegleitgesetz 2011, [BGBl. I Nr. 111/2010](#) (BBG 2011)
 - das 1. Stabilitätsgesetz 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#) (1. StabG 2012) und
 - das Abgabenänderungsgesetz 2012, [BGBl. I Nr. 112/2012](#) (AbgÄG 2012)
- sowie
- Klarstellungen, allgemeine Wartungen, formale Anpassungen und Fehlerkorrekturen.

Die Änderungen gegenüber dem bisherigen Text sind durch Fettdruck gekennzeichnet; entfallender Text ist als durchgestrichen markiert.

Insbesondere wird im Wartungserlass 2013 Folgendes behandelt:

Randzahl(en)	Änderung im Überblick
265	<p>Es erfolgt eine Einarbeitung der gesetzlichen Änderungen im UmgrStG durch das AbgÄG 2012, die wiederum mit den Neuregelungen über die Besteuerung von Kapitalvermögen durch das BudBG 2011 im Zusammenhang stehen und eine Anpassung an diese darstellen.</p> <p>Es erfolgt insbesondere die Einarbeitung von § 5 Abs. 2 UmgrStG idF AbgÄG 2012 sowie eine detaillierte Darstellung der gesetzlichen Anpassungen und deren Auswirkungen anhand von Beispielen. Vor dem Hintergrund der Neuregelung des § 5 Abs. 2 UmgrStG und den damit in Zusammenhang stehenden ertragsteuerlichen Änderungen konnten auch jene Ausführungen in den UmgrStR 2002 entfallen, die auf das Entstehen bzw. den Wegfall von Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011 Bezug nahmen.</p> <p>Zudem wird im Hinblick auf verschmelzungsbedingt neu erworbene Anteile die steuerliche Behandlung bzw. Vorgehensweise auch für den Fall präzisiert, dass bei den übertragenen bzw. untergegangenen Anteilen eine unterschiedliche Art der Steuerhängigkeit vorliegt.</p>
160e, 160f, 112, 377	<p>Es erfolgt eine Darstellung der durch das AbgÄG 2012 erweiterten Ausschüttungsfiktion bei Importverschmelzungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG; zudem wird die damit im Zusammenhang stehende, gesetzliche Klarstellung des § 4 Abs. 12 Z 3 letzter Satz</p>

	<p>EStG 1988 idF AbgÄG 2012 im Hinblick auf die Zurechnung von Einlagen und Einlagenrückzahlungen zum Evidenzkonto der an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften berücksichtigt (Rz 160e, 112, 377).</p> <p>Rz 160f behandelt die Anwendbarkeit der Ausschüttungsfiktion bei Verschmelzungen auf ausländische Körperschaften und präzisiert die Anwendungsfälle anhand von Beispielen.</p>
351b, 352b, 352c, 353f, 353j	<p>Im Hinblick auf die im AbgÄG 2010 für den Übergangszeitraum (bis zu deren endgültigen Untergang) vorgesehene „Einfrierwirkung“ von Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene (Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften) wird präzisiert, wodurch eine schädliche Strukturveränderung von Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene im Zuge von Verschmelzungen bewirkt wird.</p>
354	<p>Es wird – den Ausführungen in den KStR 2013 entsprechend – präzisiert, unter welchen Voraussetzungen eine Firmenwertabschreibung auf eine Beteiligung innerhalb der Unternehmensgruppe der übernehmenden Körperschaft vorgenommen werden kann, wenn im Hinblick auf diese verschmelzungsbedingt übertragene Beteiligung bereits in der Unternehmensgruppe der Rechtsvorgängerin eine Firmenwertabschreibung begonnen wurde.</p>
370	<p>Es wird klargestellt, dass auch bei Importverschmelzungen grundsätzlich eine Addition der Evidenzkontenstände vorzunehmen ist. Dabei wird ausgeführt, dass eine allfällige Aufwertung des</p>

	<p>übernommenen Vermögens auf den gemeinen Wert zu einer korrespondierenden Erhöhung im Einlagenevidenzkonto der übernehmenden Körperschaft führt. Es wird darauf hingewiesen, dass eine allfällige Ausschüttungsfiktion gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG dem systematisch vorgelagert und daher von der Aufwertung unberührt ist.</p>
522 bis 525	<p>Die Rz führen vor dem Hintergrund der Neuregelung der Grundstücksbesteuerung die steuerliche Behandlung von Grundstücken bei Umwandlungen aus; Rz 522 nimmt auf allfällige Rechtsfolgen in jenen Fälle Bezug, in denen der Umwandlung eine Einbringung vorangegangen ist.</p>
544 bis 549	<p>Die Rz erläutern die Neukonzeption der Ausschüttungsfiktion bei Umwandlungen gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG idF AbgÄG 2012. Es wird klargestellt, dass permanente Differenzen zwischen dem unternehmensrechtlichen und dem steuerlichen Ergebnis nicht zu einer Veränderung des Umwandlungskapitals führen. Zudem wird festgehalten, dass die Hinzurechnung negativer Buchwerte aus Vorumgründungen im Rahmen der Ausschüttungsfiktion eine korrekte Einmalbesteuerung auf beiden Besteuerungsebenen sicherstellen, jedoch nicht zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen soll.</p>
589	<p>Die Rz enthält präzisierende Ausführungen zur Anwendung des Mantelkaufatbestandes.</p>
694	<p>Für den Fall, dass eine betriebsnotwendige Liegenschaft nicht zurückbehalten und zur Gänze eingebracht wird,</p>

	<p>wird präzisiert, welche Anforderungen hinsichtlich des durch den Einbringenden nach der Einbringung genutzten Teiles der Liegenschaft an die zu schließende Nutzungsvereinbarung bzw. deren Zeitpunkt gestellt werden.</p>
698, 928, 963, 1169, 1266	<p>Im Hinblick auf die Einbringung von Grund und Boden werden die mit dem AbgÄG 2012 erfolgten und im Zusammenhang mit der neuen Grundstücksbesteuerung stehenden gesetzlichen Änderungen des § 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG („gespaltene Betrachtungsweise“) und § 16 Abs. 6 UmgrStG (alternatives „Aufwertungswahlrecht“) dargestellt und durch Beispiele veranschaulicht.</p> <p>Es wird klargestellt, dass von der Aufwertungsoption für Grund und Boden gemäß § 16 Abs. 6 UmgrStG – alternativ zur gespaltenen Betrachtungsweise gemäß § 18 Abs. 5 UmgrStG – auch im Rahmen der Einbringung von Mitunternehmeranteilen Gebrauch gemacht werden kann.</p>
720 f	<p>Es wird klargestellt, dass ein negatives variables Kapitalkonto nicht durch ein bloßes Einlageversprechen einbringungsbedingt positiv wird; ein Zurückbehalten oder eine Entnahme des negativen Kapitalkontos durch den Einbringenden ist unzulässig.</p>
726a	<p>Es werden Aussagen für den Fall der Einbringung eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Kapitalanteils aufgenommen.</p>
737a	<p>Die mit dem AbgÄG 2012 erfolgte gesetzliche Änderung</p>

	<p>des § 12 Abs. 2 UmgrStG wird dargestellt, wonach</p> <p>Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einlage in die Körperschaft, deren Anteile übertragen werden, jedenfalls zum Begriff des Kapitalanteils zählen, wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Einbringungsstichtag erfolgt ist.</p>
851 ff	<p>Die Ausführungen betreffend die § 16 und § 17 UmgrStG werden grundlegend überarbeitet, übersichtlicher strukturiert und durch zahlreiche Beispiele erweitert.</p> <p>Insbesondere die Abgrenzung von § 16 Abs. 1 und § 16 Abs. 2 Z 1 und Z 2 UmgrStG, sowie die daran jeweils geknüpften Rechtsfolgen bei der Bewertung des eingebrachten Vermögens werden im Detail dargestellt, durch zahlreiche Beispiele ergänzt und überblicksartig in Form eines „Entscheidungsbaumes“ (siehe Rz 854a) veranschaulicht und erläutert.</p> <p>Mit dieser grundlegenden Überarbeitung des § 16 Abs. 1 und Abs. 2 UmgrStG in Zusammenhang stehend, wird auch die Bewertung von Kapitalanteilen nach Maßgabe des § 17 Abs. 1 und Abs. 2 UmgrStG in diesem Sinne angepasst.</p>
1009	<p>Unter Bezugnahme auf die UFS-Entscheidung vom 4.2.2011, RV/3319-W/08, wird festgehalten, dass eine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG verletzt ist, wenn durch eine zu hohe vorbehaltene Entnahme der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens negativ wird.</p>
1012	<p>Im Hinblick auf die Vermeidung einer</p>

	Äquivalenzverletzung wird präzisiert, unter welchen Voraussetzungen im Einbringungsvertrag eine Anpassung der Gegenleistung (§ 19 Abs. 1 UmgrStG) vorgesehen werden kann.
1080a	Es werden Aussagen aus dem Salzburger Steuerdialog 2013 zur Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Zusammenhang mit Einbringungen aufgenommen.
1081a	Es werden Aussagen zur Wahrung der Identität der Beteiligungsverhältnisse aufgenommen.
1177	Es wird (anhand eines Beispiels) präzisiert, dass bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils für die Beurteilung der Vergleichbarkeit iSd § 4 Z 1 lit. c UmgrStG auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft abzustellen ist; zudem erfolgen Aussagen zur Beurteilung der Vergleichbarkeit bei der Einbringung eines Kapitalanteiles.
1245b, 1245d, 1245h	Vor dem Hintergrund der mit dem AbgÄG 2010 vorgesehenen „ Einfrierwirkung “ von am 30.6.2010 bestehenden Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften erfolgt eine Präzisierung, wann eine schädliche Strukturveränderung der Beteiligungsgemeinschaft durch Umgründungen vorliegt.
1245g	Es erfolgt eine Präzisierung zum wirtschaftlichen Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds.

Im Detail ergeben sich durch den Wartungserlass 2013 folgende Änderungen:

15

- Side-stream-merger (Schwesternverschmelzung):

Eine Schwesternverschmelzung liegt vor, wenn an den zu verschmelzenden Gesellschaften dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Eine Kapitalerhöhung ist zulässig, zur Aufrechterhaltung der Beteiligung der Gesellschafter an der übernehmenden Körperschaft aber nicht erforderlich, weshalb gemäß [§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG](#) auf eine solche verzichtet werden kann, es sei denn, dass Anteile an der übertragenden Körperschaft über eine Zwischengesellschaft gehalten werden und deshalb bei dieser eine verbotene Einlagenrückgewähr ([§ 52 AktG](#), [§ 82 GmbHG](#)) gegeben ist.

20

Zur Einbindung des Umgründungssteuerrechtes in das allgemeine Steuerrecht siehe [§ 20 KStG 1988](#) und KStR 2013~~01~~ Rz 14~~54~~~~33~~ ff.

39

[§ 1 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) umfasst die Verschmelzung ausländischer Körperschaften. Die Frage, ob die verschmolzenen ausländischen Rechtsträger als Körperschaften zu qualifizieren sind, richtet sich nicht nach deren Personalstatut, sondern danach, ob sie nach ihren Rechtsgrundlagen und ihrer Organisation einer österreichischen juristischen Person vergleichbar sind (siehe KStR 2013~~01~~ Rz 133~~10~~). Diese Beurteilung hat ausschließlich nach österreichischen Rechtsnormen zu erfolgen.

Zu den Kriterien der Vergleichbarkeit siehe KStR 2013~~01~~ Rz 120~~45~~~~51~~.

40

Fällt eine Auslandsverschmelzung nicht unter [Art. I UmgrStG](#), kommt es bei der übertragenden Körperschaft hinsichtlich ihres Inlandsvermögens zu einer Besteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 21 Abs. 1 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 98 EStG 1988](#) (siehe KStR 2013~~01~~ Rz 147~~5~~~~52~~ ff). Auf Ebene der in Österreich steueransässigen Anteilsinhaber stellt der Wegfall der Anteile an der übertragenden

Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft einen Anteilstausch im Sinne des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) dar (siehe EStR 2000 Rz 2588 ff).

43

Soweit bei der Export-Verschmelzung Vermögen im Inland steuerverstrickt bleibt, kommt eine Besteuerung nicht in Betracht. Die Steuerverstrickung bleibt aufrecht, wenn und soweit

- das übertragene Vermögen einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen übernehmenden Körperschaft zuzuordnen ist;
- im Inland eine Betriebsstätte verbleibt;
- im Inland unbewegliches Vermögen verbleibt;
- auf die ausländische übernehmende Körperschaft Anteile an einer inländischen Immobiliengesellschaft übergehen, die nach dem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA besteuert werden können;
- auf die ausländische übernehmende Körperschaft Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft übergehen und diese Anteile infolge Fehlens eines DBA oder infolge eines von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA abweichenden DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft (zB [DBA Frankreich](#), [DBA China](#), [DBA Japan](#)) gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e~~8~~ EStG 1988 in Verbindung mit [§ 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#) der beschränkten Steuerpflicht Österreichs unterliegen.

44

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des Vermögens der übertragenden Körperschaft verschmelzungsbedingt eingeschränkt wird, ist [Art. I UmgrStG](#) nicht anwendbar und ein Liquidationsbesteuerungstatbestand im Sinne des [§ 20](#) bzw. des [§ 19 KStG 1988](#) gegeben. Zu einem Ausscheiden aus der österreichischen Besteuerungshoheit im Sinne von [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) kommt es durch eine Export-Verschmelzung insbesondere dann, wenn

- nicht zu einer inländischen Betriebsstätte gehörende Anteile an einer inländischen Körperschaft übergehen und mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft ein DBA besteht, das entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA die beschränkte Steuerpflicht hinsichtlich der Anteile an der inländischen Körperschaft ausschließt;
- nicht zu einer inländischen Betriebsstätte gehörende Anteile an einer ausländischen Körperschaft oder einer in- oder ausländischen Genossenschaft übergehen (auf ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft kommt es nicht an, weil § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e⁸ EStG 1988 nur Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften erfasst);
- auf die ausländische Gesellschaft Auslandsvermögen (zB Betriebsstätte, unbewegliches Vermögen) übergeht, das mangels eines DBA oder aufgrund eines DBA mit Anrechnungsmethode mit dem Lagestaat vor der verschmelzungsbedingten Übertragung in Österreich besteuert werden konnte;
- ein Schifffahrt- oder Luftfahrtunternehmen übertragen wird und dieses aufgrund eines DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft, das wie Art. 8 OECD-MA ausgestaltet ist, nach der Verschmelzung infolge verschmelzungsbedingter Verlagerung des Orts der Geschäftsleitung nicht besteuert werden kann.

44a

In den Fällen der Liquidationsbesteuerung kann die übertragende Körperschaft bei Verschmelzung auf eine übernehmende

- in der [Anlage zum UmgrStG](#) genannten Gesellschaft oder
- eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht (derzeit nur **mit** Norwegen; **ab 1.1.2014 auch mit dem Fürstentum Liechtenstein**),

die den Ort der Geschäftsleitung in dem betreffenden Mitgliedstaat haben, zwischen der sofortigen oder der aufgeschobenen Liquidationsbesteuerung wählen.

Die Nichtfestsetzung ist mittels Antrages in der letzten Körperschaftsteuererklärung der übertragenden Körperschaft geltend zu machen.

Ist die übertragende Körperschaft zum Zeitpunkt der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung bereits erloschen, hat die übernehmende Körperschaft die Körperschaftsteuererklärung als Gesamtrechtsnachfolger der übertragenden Körperschaft abzugeben und darin den Antrag auf Nichtfestsetzung zu stellen. Wird die Verschmelzung erst nach einer bereits abgegebenen Körperschaftsteuererklärung wirksam, hat eine Korrektur dieser Erklärung (Antragstellung auf Nichtfestsetzung) zu erfolgen.

44b

Die sofortige (volle oder anteilige) Liquidationsbesteuerung erfolgt zum Verschmelzungstichtag. Die aufgeschobene Liquidationsbesteuerung (Nichtfestsetzung der verschmelzungsbedingt entstandenen Steuerschuld) bezieht sich dem Grunde nach ebenfalls auf den Verschmelzungstichtag, sie folgt aber entsprechend der dem EuGH-Urteil vom 11.03.2004, Rs [C-9/02](#), "Hughes de Lasteyrie du Saillant", Rechnung tragenden Neuregelung in § 6 Z 6 und § **27 Abs. 6 Z 1 lit. b**³¹ EStG 1988. Im Falle der entsprechenden Antragstellung durch die übertragende Körperschaft wird zum Verschmelzungstichtag die Körperschaftsteuerschuld der auf das in das Ausland transferierte Vermögen entfallenden stillen Reserven bescheidmäßig festgestellt, aber bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven des Vermögens (Veräußerung, Liquidation, sonstiges Ausscheiden aus der Körperschaft) nicht festgesetzt. Analog zu den Regelungen im EStG 1988 erstreckt sich die später einsetzende Besteuerung auf die bescheidmäßig festgestellten stillen Reserven, Werterhöhungen nach dem Verschmelzungstichtag bleiben unberücksichtigt, Wertminderungen nach dem Verschmelzungstichtag, berechnet nach inländischem Abgabenrecht, sind zu berücksichtigen, soweit sie nicht im anderen Staat berücksichtigt wurden (Verbot der Doppelberücksichtigung). Weiters erfolgt eine Berücksichtigung höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage zum Verschmelzungstichtag, dh. die steuerliche Berücksichtigung eines aus der Wertminderung resultierenden Verlustes ist ausgeschlossen.

Die absolute Verjährungsfrist des [§ 209 Abs. 3 BAO](#) für die nachträgliche Abgabefestsetzung aufgrund eines Nichtfestsetzungsantrages beginnt mit Ende des Kalenderjahres zu laufen, in das der Verschmelzungstichtag fällt.

Beispiel:

Die inländische A-AG (Holding) hält eine 60-prozentige Beteiligung an der ebenfalls inländischen T-GmbH. Im Zuge einer Exportverschmelzung auf die ausländische Kapitalgesellschaft X-AG zum 31.12.2008 geht auch die Beteiligung an der T-GmbH über.

Die A-AG hat in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 08 einen Antrag auf Nichtfestsetzung gemäß [§ 1 Abs. 2 zweiter Satz UmgrStG](#) gestellt. Der Buchwert der Beteiligung an der T-GmbH zum 31.12.08 hat 4.000 und der gemeine Wert hat 5.400 betragen. Aufgrund des gestellten Antrages auf Steueraufschub wird bescheidmäßig eine Körperschaftsteuerschuld iHv 350 (25% von 1.400) festgestellt.

Jahr 09:

Die übernehmende X-AG wertet die Beteiligung an der T-GmbH (nach ausländischen Steuerrecht steuerneutral) zum 1.1.09 auf 5.400 auf (Variante: Die X-AG übernimmt den Buchwert der Beteiligung an der T-GmbH).

Im Jahr 09 hat die X-AG auf die Beteiligung an der T-GmbH eine Wertberichtigung (nach österr. Ertragsteuerrecht: Teilwertabschreibung) iHv 300 vorgenommen, die nach dem ausländischen Steuerrecht den Gewinn gemindert hat (keine Gewinnminderung in der Variante).

Jahr 10:

Die X-AG veräußert die Beteiligung an der T-GmbH im Jahr 10 um 4.200, wobei ein Veräußerungsverlust aus der Beteiligungsveräußerung nach ausländischem Steuerrecht den steuerlichen Gewinn mindert (Variante: Veräußerungsgewinn von 200).

(Grundsachverhalt):

Die Beteiligung an der T-GmbH hat nach der Verschmelzung insgesamt 1.200 an Wert verloren, wobei die X-AG diesen Wertverlust nach ausländischem Steuerrecht berücksichtigen konnte (300 aus der Wertberichtigung im Jahr 09 und 900 als Veräußerungsverlust im Jahr 10). Es ist daher für das Jahr 08 eine Körperschaftsteuer auf Basis von 1.400 (300 aus der Wertberichtigung 09, 900 aus dem Veräußerungsverlust 10 und 200 aus der verbliebenen stillen Reserve) festzusetzen.

Der Bescheid ergeht an die X-AG als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-AG im Rahmen der umfassenden Amts- und Rechtshilfe, wobei gemäß [§ 1 Abs. 2 fünfter Satz UmgrStG](#) die verfahrensrechtliche Rechtsgrundlage [§ 295a BAO](#) ist.

(Variante):

Der nach der Verschmelzung eingetretene Wertverlust der Beteiligung an der T-GmbH konnte von der X-AG nach ausländischem Steuerrecht nicht geltend gemacht werden, weil es zur Buchwertübernahme gekommen ist. Es ist daher für das Jahr 08 lediglich

eine Körperschaftsteuer auf Basis von 200 (aus der verbliebenen stillen Reserve) festzusetzen.

44e

Eine Ausnahme vom Nichtfestsetzungskonzept (vgl. Rz 44b) besteht seit dem ~~AbgSiG~~ für den Fall der verschmelzungsbedingten Übertragung von nicht entgeltlich erworbenen unkörperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (vgl. EStR 2000 Rz 2517m) auf eine ausländische übernehmende, in der [Anlage zum UmgrStG](#) genannte Gesellschaft oder eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft des EWR, wenn mit dem betreffenden EWR-Mitgliedstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht. Kommt es aufgrund der Verschmelzung bei der übernehmenden ausländischen Körperschaft nach ausländischem Steuerrecht zum Ansatz eines Aktivpostens für die genannten Wirtschaftsgüter, hat eine Besteuerung der bisher im Inland steuerwirksam geltend gemachten Aufwendungen zu erfolgen, wenn die übertragende Körperschaft den Betrag der Aufwendungen nachweist. Erfolgt kein Nachweis der Aufwendungen auf die verschmelzungsbedingt ins Ausland transferierten unkörperlichen Wirtschaftsgüter, sind 65% des Fremdvergleichswertes festzusetzen (vgl. EStR 2000 Rz 2517n). In beiden Fällen ist allerdings höchstens der im Ausland angesetzte Aktivposten Basis für die Festsetzung.

Beispiel:

Die inländische X-GmbH ist auf dem Gebiet der Forschung tätig. Zum 31.12.08 wird die X-GmbH auf die Y-Ges. verschmolzen, die in einem EU-Mitgliedstaat ansässig ist, dessen Steuerrecht die Aktivierung der Forschungsaufwendungen vorsieht (das durch die Forschungstätigkeit geschaffene immaterielle Wirtschaftsgut verbleibt nicht im Inland).

Weist die X-GmbH die Höhe der Forschungsaufwendungen nicht nach, sind 65% des Fremdvergleichswertes für die aktivierten Forschungsaufwendungen nachzuversteuern.

58

Da nach [§ 1 Abs. 1 UmgrStG](#) das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht verloren gehen darf, fällt die Verschmelzung einer ganz oder teilweise steuerbefreiten Körperschaft auf eine ganz oder teilweise steuerbefreite Körperschaft unter [Art. I UmgrStG](#), wenn sich an der bestehenden (Teil)Steuerpflicht bei der übertragenden Körperschaft nichts ändert. Die Verschmelzung einer steuerpflichtigen Körperschaft auf eine persönlich befreite Körperschaft

fällt daher nur dann unter [Art. I UmgrStG](#), wenn sich die Befreiung der übernehmenden Körperschaft nicht auf das übernommene Vermögen erstreckt. Im Falle der Verschmelzung einer steuerbefreiten Körperschaft auf eine steuerpflichtige Körperschaft ist mit der Anwendung des [Art. I UmgrStG](#) der Eintritt in die Steuerpflicht im Sinne des [§ 18 Abs. 2 KStG 1988](#) verbunden (**siehe dazu KStR 2013 Rz 1421 f**).

61

Die Anwendungsvoraussetzung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven bei der übernehmenden Gesellschaft gilt grundsätzlich auch für Auslandsverschmelzungen im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) hinsichtlich des von der Verschmelzung betroffenen inländischen Vermögens. Unter inländischem Vermögen sind nicht nur Betriebsstätten, sondern auch sonstige Vermögensteile, wie insbesondere Beteiligungen ~~gemäß § 31 EStG 1988~~ an einer inländischen Tochtergesellschaft im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 5 **lit. e** EStG 1988 zu verstehen (zum inländischen unbeweglichen Vermögen siehe Rz 66).

66

Außerhalb einer Betriebsstätte erzielte Einkünfte aus inländischem unbeweglichen Vermögen werden bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ~~seit der Veranlagung 2006~~ als Einkünfte aus Gewerbebetrieb besteuert ([§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#); vgl. KStR 2013 ~~1301~~ **Rz 1477**54). Doppelbesteuerungsabkommen, die eine Art. 13 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Regelung enthalten, weisen das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Veräußerung dieses Vermögens dem Lagestaat (Österreich) zu.

67

Außerbetriebliche Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften ~~ist~~ **§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988** sind ~~seit der Veranlagung 2006~~ nur mehr relevant, wenn sie aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft stammen, an der die ausländische Körperschaft zu mindestens 1% beteiligt war (**Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen, § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988**).

Im Falle der "Export-Verschmelzung" (siehe Rz 41 ff) geht das Vermögen der übertragenden österreichischen Körperschaft ohne Abwicklung auf die übernehmende ausländische Körperschaft über. Durch die Verschmelzung geht die bisher im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft unter, sodass bisher bestehende Besteuerungsrechte an den stillen Reserven verloren gehen können. Der verschmelzungsbedingte Entfall der Steuerhängigkeit der stillen Reserven führt daher zu einer (partiellen) Nichtanwendbarkeit des [Art. I UmgrStG](#) und damit zu einer (partiellen) Liquidationsbesteuerung nach [§ 20 KStG 1988](#). Kommt es zum Entfall der Steuerhängigkeit der stillen Reserven durch Verschmelzung auf eine in der [Anlage zum UmgrStG](#) angeführte EU-Gesellschaft oder **auf** eine einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Gesellschaft eines Mitgliedstaates des EWR, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (derzeit nur mit Norwegen; **ab dem 1.1.2014 auch mit dem Fürstentum Liechtenstein**), kann die übertragende Körperschaft zwischen der Sofortbesteuerung und der aufgeschobenen Besteuerung wählen (siehe Rz 41a ff).

Zur Behandlung der Anteilsinhaber in einem solchen Fall siehe Rz 264.

Bleiben die Wirtschaftsgüter aus Anlass der Verschmelzung in einer inländischen Betriebsstätte verstrickt (steueranfällig), werden aber in der Folge Wirtschaftsgüter in das Ausland verbracht, kommt [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) zur Anwendung. Sind in Österreich belegene Wirtschaftsgüter keiner Betriebsstätte zuzuordnen, greift [§ 1 Abs. 2 zweiter Satz UmgrStG](#) ein. Eine nachfolgende tatsächliche Verbringung in das Ausland ist irrelevant; [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) kann nicht mehr eingreifen.

- Inländische Betriebsstätten

Anlässlich des verschmelzungsbedingten Überganges von inländischen Betriebsstätten unterliegt die übernehmende ausländische Körperschaft mit ihren Betriebsstätteeneinkünften der inländischen beschränkten Steuerpflicht. Die im übergegangenen Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven bleiben im Falle der steuerlichen Buchwertfortführung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht steuerhängig, sodass [Art. I UmgrStG](#) anwendbar ist.

Dies entspricht auch [Art. 4 der kodifizierten Fusionsbesteuerungsrichtlinie](#), RL 2009/133/EG (Erfordernis der Betriebsstättenverhaftung).

Hingegen geht das inländische Besteuerungsrecht dann verloren, wenn nach dem DBA-Recht mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft die inländische Geschäftseinrichtung nicht mehr als Betriebsstätte gilt. In diesem Fall hat eine Liquidationsbesteuerung nach [§ 20 KStG 1988](#) zu erfolgen. Zur Frage des allfälligen Besteuerungsaufschubs siehe Rz 44.

- **Ausländische Betriebsstätten**

Der verschmelzungsbedingte Übergang einer ausländischen Betriebsstätte auf eine ausländische übernehmende Körperschaft fällt unter [Art. I UmgrStG](#), wenn Österreich mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA abgeschlossen hat, das die Befreiungsmethode vorsieht, da die stillen Reserven dieser ausländischen Betriebsstätte schon bis zur Verschmelzung im Inland nicht steuerhängig waren. Wurden Verluste dieser Betriebsstätte auf Grund von [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) in der Vergangenheit mit den positiven Inlandseinkünften der übertragenen Körperschaft verrechnet (vgl. KStR 2013~~01~~¹⁶ Rz ~~3763~~¹⁶ ff), kommt es durch die Verschmelzung nicht zu einer Nachversteuerung (Zurechnung zu inländischen betrieblichen Einkünften) sondern erst dann, wenn die Verluste im Ausland berücksichtigt werden.

Hingegen führt der verschmelzungsbedingte Übergang einer ausländischen Betriebsstätte dann zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechtes und damit zur Nichtanwendbarkeit des [Art. I UmgrStG](#), wenn mit dem Betriebsstättenstaat kein DBA besteht, oder ein DBA abgeschlossen wurde, das die Anrechnungsmethode vorsieht.

- **Beteiligungen**

Das inländische Besteuerungsrecht an den stillen Reserven von Beteiligungen an in- oder ausländischen Tochtergesellschaften geht gleichfalls unter, wenn die Beteiligungen verschmelzungsbedingt auf eine ausländische Körperschaft übergehen und das DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile entsprechend Art. 13 **Abs. 54** OECD-Musterabkommen dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zuweist, es sei denn, die Beteiligungen sind einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen.

- Internationale Schachtelbeteiligungen

Ebenso ist das Steuerverstrickungserfordernis nicht gewahrt, wenn eine (fiktiv) teilwertberichtigte internationale Schachtelbeteiligung, bei der ein Teil von der Steuerneutralität ausgenommen ist, oder eine Schachtelbeteiligung, für die zur Steuerwirksamkeit optiert wurde ([§ 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#)), verschmelzungsbedingt auf eine ausländische übernehmende Körperschaft übergeht und dadurch das inländische Besteuerungsrecht erlischt.

- Sonstiges Inlandsvermögen

Überträgt eine bloß vermögensverwaltend tätige österreichische Körperschaft im Wege einer Verschmelzung inländische Grundstücke auf eine ausländische Körperschaft, geht die Steuerhängigkeit der stillen Reserven infolge der Betriebsvermögensfiktion des [§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#) nicht verloren, sodass [Art. I UmgrStG](#) anwendbar ist.

Werden sonstige Wirtschaftsgüter (bewegliche Wirtschaftsgüter, Rechte, Patente, Kapitalanteile usw.) auf die ausländische Körperschaft übertragen, geht hingegen das Besteuerungsrecht verloren und [Art. I UmgrStG](#) ist insoweit nicht anwendbar. Zur Frage des allfälligen Besteuerungsaufschubs siehe Rz 44.

- Sonstiges Auslandsvermögen

Zu einer Entstrickung von Auslandsvermögen kommt es dann, wenn Österreich hinsichtlich des Auslandsvermögens der übertragenden inländischen Körperschaft ein Besteuerungsrecht zustand, das nach der Verschmelzung nicht mehr gegeben ist.

79

Verschmelzungstichtag kann sowohl der Regelbilanzstichtag der übertragenden Körperschaft als auch jeder andere Stichtag sein. Die Wahl eines vom Regelbilanzstichtag abweichenden Stichtages ist kein zustimmungsbedürftiger Wechsel im Sinne des [§ 7 Abs. 5 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 2 Abs. 7 EStG 1988](#).

Soll die Verschmelzung einer zB auf den 31. Dezember bilanzierenden übertragenden Körperschaft zum 1. Jänner erfolgen und liegt an diesem Tag ~~weder~~ **kein** aktiver Geschäftsbetrieb ~~oder noch~~ aus anderen Gründen **kein** Erfordernis einer exakten

Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung vor, bestehen bei unternehmensrechtlicher Zulässigkeit (**siehe dazu KFS/RL 25 vom 3.12.2012 Rz 22**) keine Bedenken, zur Vermeidung zusätzlicher Bilanzierungskosten der Verschmelzung eine Schlussbilanz zum 1. Jänner zugrunde zu legen, die mit den Ansätzen des Jahresabschlusses zum 31. Dezember übereinstimmt. In diesen Fällen erübrigt sich eine Gewinnermittlung für den Rumpfwirtschaftstag der übertragenden Körperschaft.

95

Bei der Übertragung außerbetrieblichen Vermögens, insbesondere einer Beteiligung im Sinne des [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) ~~idF Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010,~~ sind die (außerbetrieblichen) Anschaffungskosten fortzuführen.

Zu den Umgründungskosten siehe Rz 141.

101

[§ 2 Abs. 2 UmgrStG](#) lässt abweichend vom Buchwertfortführungsgrundsatz gemäß [§ 2 Abs. 1 UmgrStG](#) ~~2002~~ für die übertragende Körperschaft eine Aufwertungsoption zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zu.

Anwendungsvoraussetzung für das Geltendmachen der Aufwertungsoption ist:

- eine Verschmelzung mit Auslandsbezug (Verschmelzung inländischer Körperschaften mit ausländischem Vermögen oder Verschmelzung ausländischer Körperschaften mit inländischem Betriebsvermögen und sonstigen inländischen Vermögensteilen),
- eine tatsächliche steuerpflichtige Gewinnverwirklichung im Ausland und
- das Vorliegen eines DBA mit Anrechnungsmethode oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Anrechnungsmethode auf Grund innerstaatlicher Maßnahme; idR [§ 48 BAO](#) bzw. in ausländischen Steuergesetzen vorgesehene Anrechnungsverfahren).

104

Mit dem ausländischen Staat muss ein DBA bestehen, das die Anrechnungsmethode vorsieht, und ~~muss~~ der ausländische Staat **muss** den Verschmelzungsakt als Besteuerungsanknüpfung heranziehen.

108

Ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn kommt nur dann in Betracht, wenn

- eine inländische Betriebsstätte ([§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#); Art. 7 OECD-Musterabkommen),
- unbewegliches Vermögen ([§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#); Art. 13 Abs. 1 OECD-MA),
- **private Grundstücksveräußerungen im Sinne des** grundstücksgleiche Rechte, die der Steuerpflicht gemäß [§ 30 EStG 1988](#) unterliegen (zB Baurecht; [§ 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#); Art. 13 Abs. 1 OECD-MA) oder
- eine mindestens 1-prozentige Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft (Art. 13 Abs. 5 OECD-Musterabkommen)

vorliegen.

112

Einlagenrückzahlungen im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) durch die übertragende Körperschaft in der Zeit zwischen dem Verschmelzungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages sind ebenfalls von der Rückwirkungsfiktion ausgenommen. Sie werden daher noch der übertragenden Körperschaft zugerechnet und durch Ansatz eines Passivpostens in der steuerlichen Verschmelzungsbilanz ausgewiesen. Durch die Zurechnung der Einlagenrückzahlung zur übertragenden Körperschaft wird auch das steuerliche Einlagenevidenzkonto bei ihr entsprechend vermindert ([§ 4 Abs. 12 Z 3 Satz 2 EStG 1988](#) idF **AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012**, siehe **auch** Rz 363 ff).

113

Einlagen der Anteilsinhaber im Sinne des [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) in die übertragende Körperschaft in der Zeit zwischen dem Verschmelzungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages sind ebenfalls von der Rückwirkungsfiktion ausgenommen. Diese Einlagen werden daher noch der übertragenden Gesellschaft zugerechnet und durch Ansatz eines Aktivpostens in der steuerlichen Verschmelzungsbilanz ausgewiesen. Unter Einlagen im Sinne des [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) werden sowohl offene Geld- oder Sacheinlagen als auch verdeckte Einlagen verstanden. Nutzungseinlagen fallen mangels Übertragung von Wirtschaftsgütern nicht unter [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) und können daher auch das zu übertragende Vermögen nicht rückwirkend erhöhen (vgl. dazu KStR 201301-Rz 501679).

125

Zum Übergang der Zuschreibungsverpflichtung bei Beteiligungen gemäß [§ 6 Z 13 EStG 1988](#) siehe **Rz 952; zur Zuschreibungsverpflichtung im Allgemeinen** siehe EStR 2000 Rz 2583.

~~1.3.1.3.2.5. Forschungsaufwendungen~~

~~126~~

~~Zur Übernahme der Vorjahreswerte an Forschungsaufwendungen zur Ermittlung der Basis für den erhöhten Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1323.~~

1.3.1.3.2.5. entfällt.

Randzahl 126: derzeit frei

128

Zur Fortführung der Siebentelabsetzung bei Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) siehe **Rz 211.**~~KStR 2001 Rz 1238.~~

130

Hat die übertragende Körperschaft eine ausländische Betriebsstätte, für die in Vorjahren gemäß [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) iVm [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) Verluste geltend gemacht worden sind, führt die Verschmelzung **dann nicht** zur Nachversteuerung, **wenn der Betriebsstättenstaat aufgrund der Verschmelzung die stillen Reserven in der Betriebsstätte besteuert und dabei die Verluste abgezogen wurden oder abzugsfähig wären.** Die Einkünfte der übernehmenden Körperschaft sind erst dann zu erhöhen, wenn die Verluste im Ausland berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten (vgl. auch EStR 2000 Rz 207).

133

Zum Übergang der noch nicht verrechneten Beträge an Mindestkörperschaftsteuer siehe KStR 201**301** Rz 15**560**5, Rz 15**600**9 und Rz 15**682**0.

148

Gemäß § 3 Abs. 1 Z **43** UmgrStG ist das Einkommen der übernehmenden Körperschaft so zu ermitteln, als ob die verschmelzungsbedingte Vermögensübernahme mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages, also 0 Uhr, erfolgt wäre.

158

Für inländische Anteilsinhaber ist die Tauschneutralität ([§ 5 UmgrStG](#)) bei einer nach ausländischem Recht wirksam zustande gekommenen Verschmelzung und Fehlen von inländischem Vermögen stets gegeben. Soweit hinsichtlich des inländischen Vermögens infolge des Wegfalles des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich [Art. I UmgrStG](#) nicht anwendbar ist, kommt es auch für inländische Anteilsinhaber zur Anwendung des Tauschgrundsatzes, soweit sie nicht in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Mitgliedstaat des EWR, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht (derzeit nur **mit Norwegen; ab dem 1.1.2014 auch mit dem Fürstentum Liechtenstein**) ansässig sind ([§ 5 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#)).

160a

Soweit schon vor der Verschmelzung inländische Betriebsstätten der ausländischen übertragenden Körperschaft vorliegen, ändert sich durch Übergang von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht nichts an der Steuerhängigkeit der stillen Reserven. Dies gilt auch für inländisches, außerhalb einer Betriebsstätte gehaltenes unbewegliches Vermögen ([§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#)), ~~soweit dieses nach § 21 Abs. 1 Z 3 in Verbindung mit § 26c Z 10 lit. b KStG 1988 hinsichtlich der stillen Reserven steuerhängig ist.~~ Eine steuerneutrale Aufwertung kommt daher nicht in Betracht.

Die Übernahme ausländischer Betriebsstätten durch die übernehmende inländische Körperschaft löst keinen verschmelzungsbedingten Handlungsbedarf aus, soweit kein Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht.

Ausländische Verluste, die bis zur Verschmelzung angefallen und nicht verwertet worden sind, besaßen nicht die Eigenschaft von Verlusten im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) und gehen nicht auf die inländische übernehmende Körperschaft über, können aber im Rahmen der ausländischen Betriebsstätte verwertet werden.

160d

Die Neubewertung hat nach [§ 3 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) idF [BudBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007](#), entsprechend der Regelung in [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) nicht zu erfolgen, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich für Vermögen wieder entsteht,

- für das durch eine vorangegangene Umgründung im Sinne des UmgrStG bei der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht eingeschränkt wurde und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist
- für Kapitalanteile, die Gegenstand einer vorangegangenen Einbringung gewesen sind, für die die Steuerschuld gemäß [§ 16 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) noch nicht entstanden ist (siehe Rz 860d), oder
- das von der übernehmenden Körperschaft zuvor nach [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) in das Ausland überführt worden ist und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist.

In diesem Fall sind die (fortgeschriebenen) Buchwerte vor der Auslandsüberführung maßgebend (vgl. EStR 2000 Rz 2517h), bei späterer Gewinnverwirklichung sind allerdings nachweislich im Ausland entstandenen stillen Reserven auszuscheiden. Eine Veräußerung nach erfolgtem Reimport führt nicht zur Nachversteuerung zB gemäß [§ 1 Abs. 2 fünfter Satz UmgrStG](#) oder [§ 6 Z 6 lit. b Z 2 EStG 1988](#), sondern ist im Zeitpunkt der Realisation als laufender Geschäftsfall zu erfassen.

Sollte das rückübertragene Vermögen nicht von der nunmehr übernehmenden Körperschaft (sondern von einem anderen Abgabepflichtigen) in das Ausland übertragen worden sein, ist die Neubewertung vorzunehmen. Hat der exportierende Abgabepflichtige einen Steueraufschub beantragt, bleibt diese Steuerhängigkeit auch nach dem Import aufrecht und wird bei Realisierung im Inland schlagend. Ist der exportierende Abgabepflichtige umgründungsbedingt untergegangen (Verschmelzung; Umwandlung; Aufspaltung), ist dann keine Neubewertung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) vorzunehmen, wenn die inländische übernehmende Körperschaft Gesamtrechtsnachfolgerin jener Körperschaft ist, die das Vermögen zunächst ins Ausland übertragen und den Nichtfestsetzungsantrag gestellt hat.

Beispiel 1:

Die A-GmbH&CoKG hat anlässlich der Einbringung der Beteiligung an der X-GmbH zum 31.12.01 in die in der EU ansässige B Holding-AG nach [Art. III UmgrStG](#) nach [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) die Nichtfestsetzung der Steuerschuld beantragt. Im Zuge der Import-Verschmelzung der B-AG auf die C-AG bzw. nachfolgend C-SE zum 31.12.04 entsteht bei dieser das Besteuerungsrecht ua. hinsichtlich der übernommenen Beteiligungen. Die C-SE hat die Beteiligungen mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Die A-GmbH&CoKG bleibt hinsichtlich der nicht festgesetzten Steuer hängig. Die Festsetzung hat zu erfolgen, wenn die C-SE die übernommene Beteiligung an der X-GmbH veräußert, die Höhe der festzusetzenden Steuer ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungsstichtag, maximal aber dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert zum Einbringungsstichtag und dem von der C-SE erzielten Veräußerungserlös.

Werden Kapitalanteile umgründungsbedingt auf einen ausländischen **in** der EU angehörenden oder in **einem EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe** Norwegen (Rz 158) ansässigen Rechtsnachfolger übertragen, unterbleibt unter den Voraussetzungen des [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) eine sofortige oder aufgeschobene Steuerfestsetzung, ohne dass sich im Falle der Import-Verschmelzung etwas

an der Abhängigkeit der Neubewertung von der Identität oder Nichtidentität der übernehmenden Körperschaft ändert.

Beispiel 2:

*Der im Inland ansässige A bringt die in seinem Einzelunternehmen gehaltene Beteiligung an der inländischen B-GmbH zum 31.12.01 (Buchwert 1.000, Verkehrswert 5.000) nach [Art. III UmgrStG](#) in die in der EU ansässige vermögensverwaltende C-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile an dieser ein. A beantragt nach [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) die Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld (siehe dazu auch Rz 860a ff). Die Anschaffungskosten der als Gegenleistung gewährten Beteiligung an der C-GmbH betragen **entsprechen** nach [§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) zunächst dem Buchwert, im Falle der Gewinnrealisierung im Ausland wäre die Festsetzung der aufgeschobenen Steuerschuld nach [§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) mit **einer der entsprechenden** Anhebung der Anschaffungskosten um den Realisierungswert verbunden.*

Im Zuge der Import-Verschmelzung der formwechselnd in eine AG umgewandelten C-GmbH auf die inländische D-AG bzw. nachfolgend D-SE zum 31.12.04 erlangt die Republik Österreich ua. hinsichtlich der seinerzeit von A eingebrachten Beteiligung (wieder) das Besteuerungsrecht.

- *Die D-SE hat die übernommene Beteiligung mit dem gemeinen Wert zum Verschmelzungstichtag (zB 5.800) anzusetzen. Bei späterer Veräußerung der Beteiligung lösen bei ihr nur neu entstandene stille Reserven eine Veräußerungsgewinnbesteuerung aus.*
- *A bleibt auf Grund des in [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) verankerten Besteuerungsvorbehaltes auch nach der Import-Verschmelzung hängig, der Tausch der Anteile an der C-GmbH gegen Aktien an der übernehmenden D-SE ist nach [§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) steuerneutral, dh die Anschaffungskosten von 1.000 haben sich verschmelzungsbedingt nicht geändert. Die Festsetzung der aufgeschobenen Steuer hat in jenem Jahr zu erfolgen, in dem die D-SE die übernommene Beteiligung veräußert. Die Höhe der festzusetzenden Steuer ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungstichtag, maximal aber dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert zum Einbringungstichtag und dem von der D-SE erzielten Veräußerungserlös. Erzielt die D-SE bei der Veräußerung am 15.5.06 a) 6.000, b) 4.200, entsteht im Fall a) Einkommensteuerpflicht in Höhe von 4.000 und im Fall b) eine solche von 3.200. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der D-SE erhöhen sich mit 15.5.06 im Falle a) um 4.000 auf 5.000 und im Falle b) um 3.200 auf 4.200.*

Rz 160e lautet wie folgt (Anpassung der Rechtslage):

160e

Ist die übernehmende Körperschaft am Verschmelzungstichtag an einer übertragenden ausländischen Körperschaft beteiligt (up-stream Importverschmelzung), und würden die Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft **ganz oder teilweise** aufgrund [§ 10 Abs. 4 oder 5 KStG 1988](#) steuerpflichtig sein, ist gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) bei der übernehmenden Körperschaft eine fiktiver Ausschüttungsgewinn zu erfassen. Diese fiktive Ausschüttungsbesteuerung betrifft daher jene Auslandsbeteiligungen, bei denen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und Missbrauch bzw. wegen Niedrigbesteuerung von Passiveinkünften im Ausland (**siehe KStR 2013 Rz 1228 ff**) der Methodenwechsel (**dh.** Anrechnungsmethode statt Befreiungsmethode) für Gewinnanteile zur Anwendung kommt. **Die fiktive Ausschüttung ist mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages zu erfassen.**

~~Der fiktive Ausschüttungsbetrag errechnet sich unter Berücksichtigung der Beteiligungsquote aus der Differenz zwischen dem Reinvermögen der übertragenden Körperschaft und dem von der übernehmenden Körperschaft eingezahlten Nennkapital. Maßgeblich sind die Werte der der Verschmelzung zugrunde liegenden Bilanz der übertragenden Körperschaft. Kein eingezahltes Nennkapital iSd § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG liegt bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988) vor.~~

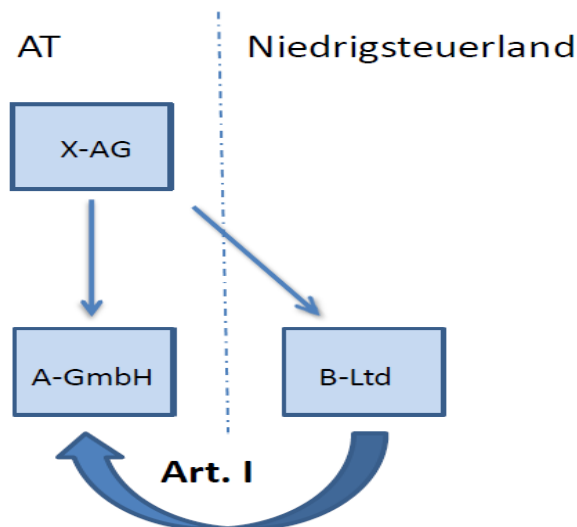
Für Verschmelzungen, die nach dem 31.12.2012 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet werden, gilt darüber hinaus Folgendes:

Unterliegen die Gewinnanteile der ausländischen übertragenden Körperschaft am Verschmelzungstichtag zwar nicht bei der übernehmenden Körperschaft selbst dem Methodenwechsel gemäß [§ 10 Abs. 4 oder Abs. 5 KStG 1988](#) (dazu siehe oben), wäre aber der Methodenwechsel bei einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft anwendbar, kommt es ebenso zur fiktiven Ausschüttungsbesteuerung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) bei dieser konzernzugehörigen Körperschaft. Der Konzernbegriff ist im Sinne des [§ 15 AktG](#) zu verstehen (siehe KStR 2013 Rz 1125).

Der fiktive Ausschüttungsbetrag errechnet sich – entsprechend dem Beteiligungsausmaß – aus der Differenz zwischen dem Verschmelzungskapital im Sinne des [§ 2 Abs. 5 UmgrStG](#) der übertragenden Körperschaft zum Verschmelzungstichtag und dem vorhandenen Einlagenstand im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#). Den Steuerpflichtigen trifft die Beweislast dafür, dass die als Einlagen abgezogenen Beträge nicht aus Gesellschaftsmitteln stammen.

Beispiel:

Die X-AG ist jeweils zu 100% an der inländischen A-GmbH und an der ausländischen B-Ltd, die in einem Niedrigsteuerland ansässig ist (KöSt-Satz von 12%) und einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweist, beteiligt. Die B-Ltd wird zum 30.6.01 auf die A-GmbH verschmolzen ([Art. I UmgrStG](#) ist anwendbar), wobei das Verschmelzungskapital der B-Ltd am Verschmelzungstichtag 10 Mio. beträgt. Die X-AG hat nachweisbar Einlagen an die B-Ltd iHv 500.000 geleistet.



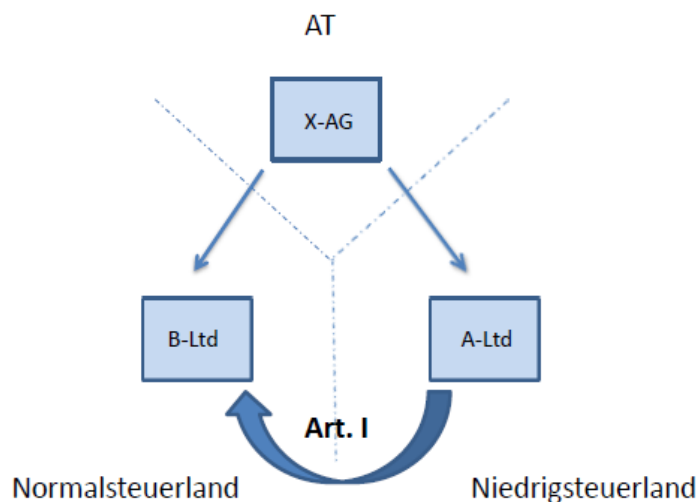
Da bei der konzernzugehörigen X-AG am Verschmelzungstichtag die Gewinnanteile der B-Ltd dem Methodenwechsel gemäß [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) unterliegen würden, ist zum 1.7.01 bei der X-AG ein Betrag von 9,5 Mio. als Ausschüttung zu erfassen (Verschmelzungskapital am Verschmelzungstichtag abzüglich des Einlagenstandes der übertragenden Körperschaft). Dieser Ausschüttungsbetrag ist unter Anrechnung der ausländischen, bei der B-Ltd angefallenen Steuern (KöSt, Quellensteuer) steuerpflichtig (vgl. KStR 2013 Rz 1244). Der Ausschüttungsbetrag führt in weiterer Folge zu einer Einlage der X-AG in die A-GmbH; der Beteiligungsansatz an der A-GmbH erhöht sich folglich entsprechend.

Rz 160f wird neu eingefügt:

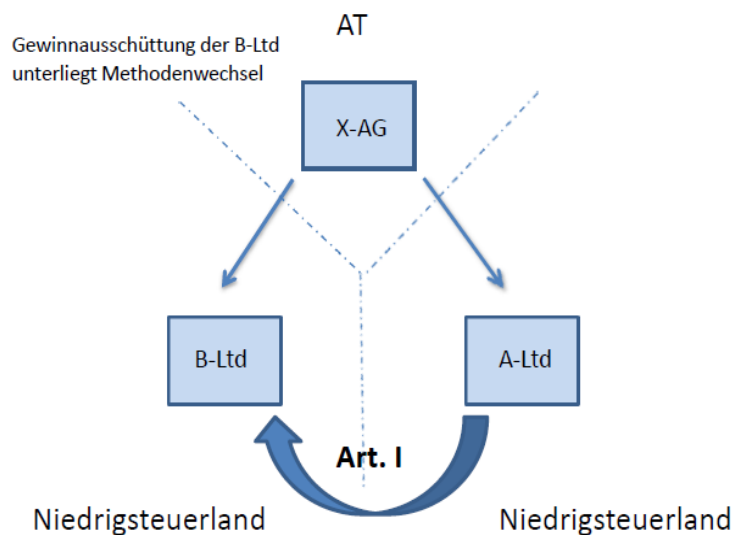
160f

Bei einer Verschmelzung auf eine ausländische Körperschaft ist für die Anwendung von [§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2012 zu differenzieren:

- Grundsätzlich kommt die fiktive Ausschüttungsbesteuerung auch bei Verschmelzungen auf ausländische übernehmende Körperschaften zur Anwendung, wenn die Gewinnausschüttungen der übertragenden Körperschaft bei ihrer inländischen Muttergesellschaft dem Methodenwechsel unterliegen würden.



- Unterliegen jedoch auch sämtliche (eigene) Gewinnausschüttungen der übernehmenden ausländischen Körperschaft an ihre inländische Muttergesellschaft bei dieser dem Methodenwechsel, kann die fiktive Ausschüttungsbesteuerung im Rahmen der Verschmelzung unterbleiben, weil die Anwendbarkeit des Methodenwechsels auf tatsächliche spätere Ausschüttungen gewahrt bleibt.



Rz 162 lautet wie folgt:

162

Abweichend von [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) enthält [§ 3 Abs. 3 UmgrStG](#) eine Ausnahme der Steuerneutralität für **von** Buchgewinnen oder Buchverlusten aus Confusiotatbeständen. Sie gilt für sämtliche Verschmelzungen.

Confusio liegt vor, wenn sich Rechtsbeziehungen zweier Körperschaften (**Gläubiger- und Schuldnerposition**) durch ihr Zusammenfallen in einer Körperschaft auflösen, wenn also Forderung und Verbindlichkeit oder das Recht und die Verpflichtung in einer Körperschaft zusammenfallen. Sind die zusammentreffenden Bilanzpositionen gleich hoch, ergibt sich ein Nullsaldo. Sind die Bilanzpositionen ungleich, ergibt sich bei der übernehmenden Körperschaft ein steuerwirksamer Buchgewinn oder **ein steuerwirksamer** Buchverlust.

Die steuerwirksame Berücksichtigung von Buchgewinnen und Buchverlusten setzt somit voraus, dass diese durch Confusio entstehen. Ob verschmelzungsbedingt ein aus dem Zusammenfall von Gläubiger- und Schuldnerposition resultierender Confusiotatbestand vorliegt, ist im jeweiligen

Einzelfall zu beurteilen (siehe dazu etwa VwGH 28.6.2012, [2008/15/0228](#) zum Wegfall eines Fruchtgenussrechtes):

Beispiel:

Der A-GmbH steht ein entgeltlich erworbenes Fruchtgenussrecht an den Aktien der X-AG zu. Gesellschafter der X-AG und somit Fruchtgenussbelastete sind B und C. Zum 31.12.00 wird die A-GmbH auf die X-AG verschmolzen; [Art. 1 UmgrStG](#) ist anwendbar. Da das Fruchtgenussrecht der A-GmbH nicht durch die X-AG, sondern durch deren Gesellschafter begründet wurde, stellt der aus der Ausbuchung des Fruchtgenussrechtes resultierende Buchverlust bei der X-AG keinen Confusiotatbestand dar: Der Buchverlust resultiert nicht aus einem Zusammenfall von Gläubiger- und Schuldnerposition und ist folglich steuerneutral zu behandeln.

174

Zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung siehe KStR 2013³⁰¹ Rz **1200546** ff.

178

Der Tatbestand des [§ 3 Abs. 4 UmgrStG](#) setzt voraus, dass die ausländischen Minderheitsbeteiligungen von den zu verschmelzenden Körperschaften gehalten werden und durch die verschmelzungsbedingte Anteilsvereinigung bei der übernehmenden Körperschaft eine unter die Steuerneutralität des § 10 Abs. **3 Satz 12** KStG 1988 fallende internationale Schachtelbeteiligung **isd [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#)** entweder neu entsteht oder eine bereits bestehende um eine unter 10-prozentige Beteiligung erweitert wird.

Keine Anwendungsfälle des [§ 3 Abs. 4 UmgrStG](#) liegen vor,

- wenn für eine mindestens 10-prozentige Auslandsbeteiligung vor der Verschmelzung im Anschaffungsjahr zugunsten der Steuerpflicht im Sinne des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) optiert wird
- wenn eine bereits bestehende, unter die Steuerneutralität des § 10 Abs. **3 Satz 12** KStG 1988 fallende internationale Schachtelbeteiligung verschmelzungsbedingt auf die übernehmende Körperschaft, die vor der Verschmelzung an der ausländischen Körperschaft nicht beteiligt war, übertragen wird. Dies gilt auch für den Fall, dass die

Jahresfrist zum Verschmelzungstichtag noch nicht gegeben ist. In diesem Fall entsteht bei der übernehmenden Körperschaft keine internationale Schachtelbeteiligung neu und es wird auch keine bestehende erweitert (siehe Rz 183 ff)

- wenn zwei bestehende internationale Schachtelbeteiligungen an derselben ausländischen Körperschaft verschmelzungsbedingt zusammentreffen. Fällt die eine Beteiligung unter die Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 Satz 1 2-KStG 1988 und die andere **aufgrund ausgeübter Option** unter die Steuerpflicht im Sinne des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#), ändern sich die jeweiligen Eigenschaften nach [§ 10 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#) auch nach der Verschmelzung nicht. Sollte in der Folge eine weniger als 10% betragende Beteiligung an der Auslandsgesellschaft umgründungsbedingt dazuerworben werden, ist der Beteiligungszugang im Verhältnis des steuerneutralen zum steuerwirksamen Teiles der bestehenden Beteiligung zuzuordnen.

179

Gewinnanteile unterliegen bei der übernehmenden Körperschaft gegebenenfalls der vorläufigen Besteuerung ([§ 200 BAO](#)), sofern die von der übertragenden Körperschaft begonnene Jahresfrist noch nicht abgelaufen ist. Wird die Besitzfrist anschließend gewahrt, sind die Gewinnanteile aus der internationalen Schachtelbeteiligung endgültig steuerfrei. Bei Veräußerungsgewinnen kann bereits abschließend beurteilt werden, ob die Jahresfrist eingehalten wurde oder nicht (siehe KStR 201301 Rz ~~1212561~~ ff).

183

Waren sowohl die übertragende Körperschaft als auch die übernehmende Körperschaft vor der Verschmelzung zu weniger als 10% beteiligt und entsteht bei der übernehmenden Körperschaft verschmelzungsbedingt eine internationale Schachtelbeteiligung, ist mangels einer Optionsmöglichkeit (siehe Rz 180) der volle Unterschiedsbetrag zwischen dem höheren Teilwert der Beteiligung im Verschmelzungszeitpunkt (Verschmelzungstichtag) und dem neuen Buchwert der Beteiligung im Veräußerungsfall von der Steuerfreiheit ausgenommen. Der Unterschiedsbetrag ist daher in Evidenz zu nehmen.

Als Buchwert gilt der steuerlich maßgebende Buchwert. Wurde auf die Beteiligung vor der Verschmelzung eine steuerwirksame Teilwertabschreibung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) vorgenommen, ist dieser Buchwert unabhängig davon maßgebend, ob die Siebentelabsetzung bis zum Verschmelzungstichtag abgeschlossen wurde. Die übernehmende Körperschaft setzt als Gesamtrechtsnachfolgerin **nach Maßgabe des § 4 UmgrStG** die offenen Siebentel ab (Rz **211 f128**).

185

Die Ausführungen in Rz 184 gelten auch für den Fall, dass eine bei der übernehmenden Körperschaft schon bestehende ~~unter § 10 Abs. 2 KStG 1988 fallende~~ steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung verschmelzungsbedingt um eine bisher nicht begünstigte Auslandsbeteiligung der übertragenden Körperschaft erweitert wird. Durch die Ausnahme von der Schachtelbefreiung bleiben die stillen Reserven der übertragenen bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquote bei der übernehmenden Körperschaft steuerverstrickt. Ob bzw. in welcher Höhe die in Evidenz genommene Ausnahme im Realisierungsfall zur Nachversteuerung führt, hängt von der Höhe des Veräußerungspreises ab.

191

Systematischer Aufbau des [§ 4 UmgrStG](#):

- Z 1 lit. a regelt die Voraussetzungen und den Zeitpunkt des Überganges der Verluste der übertragenden Körperschaft (siehe Rz 192 ff).
- Z 1 lit. b enthält Einschränkungen beim Abzug der bis zum Verschmelzungstichtag entstandenen und noch nicht verrechneten Verluste der übernehmenden Körperschaft (siehe Rz 216 ff).
- Z 1 lit. c enthält eine Einschränkung für Fälle von qualifizierter Umfangsminderung, die sowohl für die Verluste der übertragenden als auch der übernehmenden Körperschaft gilt (siehe Rz 218 ff).
- Z 1 lit. d enthält Bestimmungen über die Kürzung von Verlustvorträgen, mit denen eine doppelte Verwertung von Verlusten im Fall von Teilwertabschreibungen verhindert wird (siehe Rz 223 ff).

- Z 2 enthält eine Erweiterung der Mantelkaufregelung des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) (siehe Rz 241 ff).

Zur Reihenfolge der Ermittlung der übergelassenen bzw. **der** bei der übernehmenden Körperschaft bestehenden, vortragsfähig bleibenden Verluste siehe Rz 255.

192

[§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG](#) normiert für den Übergang der **bis zum Verschmelzungstichtag entstandenen und noch nicht verrechneten** Verluste der übertragenden Körperschaft; ~~die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind~~, auf die übernehmende Körperschaft den Grundsatz des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs.

193

Im Falle einer Verschmelzung ausländischer Körperschaften (siehe Rz 36 ff) geht der einer inländischen Betriebsstätte der übertragenden Körperschaft zurechenbare Verlust bzw. Verlustvortrag ([§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz KStG 1988](#)) auf die übernehmende Körperschaft über und kann mit zukünftigen Betriebsstättengewinnen verrechnet werden. Gleiches gilt für inländisches unbewegliches Vermögen der übertragenden unter [§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaft, das einer inländischen Betriebsstätte gleichgestellt ist.

Im Falle einer Exportverschmelzung geht der einer inländischen Betriebsstätte oder inländischem unbeweglichen Vermögen der übertragenden Körperschaft zurechenbare Verlust bzw. Verlustvortrag ([§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#)) auf die übernehmende Körperschaft über und kann im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach Maßgabe des [§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz KStG 1988](#) abgesetzt werden.

Die Diskriminierungsverbote der Doppelbesteuerungsabkommen, die im gegebenen Zusammenhang im Gleichklang mit den Nichtdiskriminierungserfordernissen des **Unionsrechts** EU-Rechtes ausgelegt werden, sind zu beachten; danach kommt [§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) nur die Wirkung eines Schutzmechanismus gegen tatsächliche Verlustdoppelverwertungen zu. Der Verlustvortrag in der inländischen Betriebsstätte wird

daher nur mehr denn verwehrt, wenn diese Verluste auch im ausländischen Staat - ohne dortige Nachversteuerung - verwertet werden.

220

Die Vergleichbarkeit ist anhand von **gewichteten**, quantitativen betriebswirtschaftlichen Kriterien zu beurteilen. Bei betrieblichen Einheiten kommen vor allem folgende Kriterien in Frage:

- Umsatz
- Auftragsvolumen und Produktionsvolumen
- Anlagevermögen, Anlagenintensität
- Umlaufvermögen
- Bilanzsumme
- Beschäftigtenzahl.

Bei einzelnen nicht einer betrieblichen Einheit zuzurechnenden Vermögensteilen (zB Vermögenswerte von rein vermögensverwaltend tätigen Körperschaften) ist auf andere, der jeweiligen Vermögensart entsprechende Kriterien abzustellen.

234

Nach [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) dürfen ~~sind~~ steuerlich dem Grunde nach abzugsfähige Teilwertabschreibungen auf zum Anlagevermögen gehörende Beteiligungen an Körperschaften (im Sinne des [§ 10 KStG 1988](#)) oder Verluste aus der Veräußerung oder aus einem sonstigen Ausscheiden (zB Liquidation) einer derartigen Beteiligung ~~nicht mehr sofort abgesetzt werden, sondern sind zwingend~~ linear auf sieben Jahre mit je einem Siebentel zu verteilen (siehe KStR 2013~~01~~ Rz 12~~9931~~ ff).

235

[§ 4 Z 1 lit. d erster Satz UmgrStG](#) normiert, dass die Verluste der Tochterkörperschaft immer um den vollen Betrag der bei der Mutterkörperschaft vorgenommenen Teilwertabschreibung zu kürzen sind, unabhängig davon, in welchem Ausmaß die Teilwertabschreibung wegen **der**

Siebentelverteilung nach [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) bis zum Verschmelzungstichtag tatsächlich steuerlich geltend gemacht werden konnte.

236

Die umgründungsbedingte Übertragung einer (abgewerteten) Beteiligung führt zu einem Übergang der restlichen **noch offenen** Siebentel auf den Rechtsnachfolger, der umgründungsbedingte Wegfall der Beteiligung (up-stream- und down-stream-merger) zu einem Weiterlaufen der Siebentelabschreibungen beim bisherigen Anteilsinhaber.

240

In Fällen mittelbarer Verschmelzungen ist der Unterschiedsbetrag **bei der übernehmenden Körperschaft zu berücksichtigen, der sich** ~~errechnet als~~ Differenzbetrag zwischen dem auf die Enkelgesellschaft bezogenen ~~nm~~ Kürzungsbetrag und **den** bisher bei der Großmuttergesellschaft abgesetzten Siebentelbeträgen **ergibt** ~~bei der übernehmenden Körperschaft zu berücksichtigen~~.

241

Die Mantelkaufbestimmung des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) knüpft den Abzug von Verlusten an die Voraussetzung, dass es bei der Körperschaft zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlustes und dem Zeitpunkt des Verlustabzuges zu keinem Verlust der (wirtschaftlichen) Identität der Körperschaft durch einen so genannten "Mantelkauf" gekommen ist (siehe KStR 2013~~01~~ Rz **993**~~1178~~ bis Rz **1003**~~1189~~).

243

Nach [§ 4 Z 2 erster Satz UmgrStG](#) liegt ein Mantelkauf im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#), der den Abzug von Verlusten ausschließt, auch dann vor, "wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen."

Es ist zwischen dem vorumgründungs- und dem umgründungsveranlassten Manteltatbestand zu unterscheiden:

- Liegen die Voraussetzungen für einen Manteltatbestand bereits in einem Jahr vor der Umgründung oder in dem mit dem Umgründungstichtag endenden Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft nach [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) vor, ist bereits am Umgründungstichtag ein vortragsfähiger Verlust aus den betroffenen Vorjahren nicht mehr gegeben. Fällt der verwirklichte Manteltatbestand in das Wirtschaftsjahr, in das der Umgründungstichtag fällt, sind sämtliche Vorjahresverluste schon am Umgründungstichtag keine vortragsfähigen Verluste mehr;; ein laufender Verlust (VwGH 22.12.2005, [2002/15/0079](#)) ist nach den Grundsätzen des [§ 4 UmgrStG](#) zu beurteilen.
- Für die Beurteilung des umgründungsveranlassten Manteltatbestandes sind die übertragende und **die** übernehmende Körperschaft ~~in diesem Zusammenhang~~ als Einheit anzusehen, und zwar insoweit, als die wesentlichen Änderungen der Struktur innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zum Teil vor und zum Teil nach der Verschmelzung, also bei der übertragenden und/oder bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen können.

Demzufolge ist zunächst bei Vorliegen der Objektverknüpfung des vergleichbaren Umfangs von einem Übergang des vortragsfähigen Verlustes auszugehen; ~~und es~~ ist im folgenden (bzw. unter Umständen einem späteren) Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft zu prüfen, ob der Manteltatbestand verwirklicht ist.

Beispiel:

Die A-GmbH erwirbt am 1.6.01 alle Anteile der operativen B-GmbH. Zum Verschmelzungstichtag 31.12.01 ist der verlusterzeugende Betrieb in einem die Vergleichbarkeitsschwelle nicht unterschreitendem Umfang vorhanden, sodass die vortragsfähigen Verluste der übertragenden B-GmbH auf die A-GmbH übergehen und im Veranlagungszeitraum 02 dem Grunde nach als Sonderausgaben zur Verfügung stehen. Wird der übernommene Betrieb im Laufe des Jahres 02 liquidiert, ohne dass ein Ausnahmetatbestand (Rz 251 f) vorliegt, verliert der übergegangene vortragsfähige Verlust im Jahr 02 mit Ausnahme der Verrechnungsmöglichkeit mit in diesem Jahr aufgedeckten stillen Reserven seine Wirkung als Sonderausgabe. Keine andere Rechtsfolge ergibt sich bei Umkehrung der Verschmelzungsrichtung. In diesem Fall verliert der eigene Verlustvortrag der übernehmenden B-GmbH seine Wirkung als Sonderausgabe.

247

Für die Beurteilung dieser Komponente ist auf die organisatorische Struktur bei der übernehmenden Körperschaft nach der Verschmelzung dahingehend abzustellen, ob und wie weit die Geschäftsleitung der übertragenden Körperschaft in der übernehmenden Körperschaft nach der Verschmelzung vertreten ist (**siehe dazu auch KStR 2013 Rz 995**). Wird die Geschäftsleitung der übertragenden (untergehenden) Körperschaft nicht mehr in jene der übernehmenden Körperschaft aufgenommen, wird die Änderung der organisatorischen Struktur letztlich durch den Verschmelzungsvorgang selbst realisiert.

252

Zur Sanierungsklausel siehe KStR 2013~~01~~ Rz 101~~0288~~⁰²⁸⁸ f. Die Verlustvorträge bleiben nach der Klausel gemäß [§ 4 Z 2 letzter Satz UmgrStG](#) auch dann erhalten, wenn die den Mantelkaufatbestand grundsätzlich erfüllende Totaländerung eine Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft zum Ziel hat. Dies kann bei der Gewinnung von Synergieeffekten gegeben sein, etwa wenn ein verschmelzungsbedingtes Zusammenwirken verschiedener getrennt unwirksamer Faktoren zu einer wirtschaftlichen Optimierung führt oder wenn das Stilllegen der verschmelzungsveranlasst übernommenen Produktion eines Marktkonkurrenten zu einer besseren Auslastung im branchengleichen Betrieb der übernehmenden Körperschaft führt. Das Rationalisierungsmotiv muss erkennbar und der Abgabenbehörde gegenüber auch darstellbar sein.

255

Bei der Ermittlung der nach der Verschmelzung noch verfügbaren Verluste (der übernehmenden bzw. übertragenden Körperschaft) ist wie folgt vorzugehen:

- Die zum Verschmelzungstichtag bestehenden Verluste von übertragender und übernehmender Körperschaft sind darauf zu untersuchen, ob sie Vermögenswerten (Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen) zuzuordnen sind, die am Verschmelzungstichtag nicht mehr tatsächlich vorhanden sind

([§ 4 Z 1 lit. a und lit. b UmgrStG](#)). Bejahendenfalls sind diese (Teile der) Verluste (Verlustvorträge) auszuscheiden.

- Bei den danach verbleibenden Verlusten ist zu überprüfen, ob bei diesen Betrieben usw., die diese Verluste verursacht haben, im Vergleich zum Zeitpunkt der Verlustentstehung eine qualifizierte Umfangsminderung eingetreten ist ([§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#)). Bejahendenfalls sind auch diese Verluste - trotz tatsächlichem Vorhandensein der **verlustverursachenden** Vermögenswerte - auszuscheiden.
- Bei Mutter-Tochter-Verschmelzungen (bzw. Großmutter-Enkel-Verschmelzungen) sind die danach verbleibenden Verluste der (übertragenden oder übernehmenden) Tochterkörperschaft (Enkelkörperschaft) um Teilwertabschreibungen zu kürzen, welche die Mutterkörperschaft (Großmutterkörperschaft) auf die Beteiligung an der Tochterkörperschaft (wegen der Enkelverluste) in Wirtschaftsjahren mit Bilanzstichtag nach dem 31. Dezember 1990 vorgenommen hat ([§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#)).
- Die danach verbleibenden Verluste von übertragender und übernehmender Körperschaft sind dahingehend zu prüfen, ob sie bei gesamthafter Betrachtung wegen Anwendung des Mantelkaufatbestandes (unter Berücksichtigung der Ausnahmeklauseln nach [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) sowie [§ 4 Z 2 letzter Satz UmgrStG](#)) auszuscheiden sind ([§ 4 Z 2 UmgrStG](#)).
- Die nach diesen vier Schritten noch verbleibenden Sonderausgabenverluste können nach der Verschmelzung - unter Beachtung der Einschränkung des [§ 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988](#) - weiterhin abgezogen werden.

257

Nach allgemeinem Steuerrecht gilt dieser Anteilstausch als Tausch, der nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) für jeden Tauschpartner eine Anschaffung und eine Veräußerung bewirkt (siehe EStR 2000 Rz 2588 ff) und im Betriebsvermögen **sowie** und im Rahmen **des § 27 Abs. 3** der ~~§§ 30 und 31 EStG 1988~~ zu einer Besteuerung führt. [§ 5 UmgrStG](#) stellt den verschmelzungsbedingten Anteilstausch steuerneutral, sofern die Anwendungsvoraussetzungen des [Art. I UmgrStG](#) vorliegen (siehe Rz 264 ff). Die

Steuerneutralität des Anteilstausches wird nicht beeinträchtigt, wenn die übertragende Körperschaft von der Aufwertungsoption des [§ 2 Abs. 2 UmgrStG](#) Gebrauch macht.

262

Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelten gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 1 Satz 2 UmgrStG](#) mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages als erworben. Dieser rückwirkend fingierte Anteilserwerb ist nach [§ 9 Abs. 5 dritter Satz KStG 1988](#) für die finanzielle Verbindung im Rahmen der Gruppenbesteuerung relevant (siehe Rz 349b), sofern die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft auch tatsächlich spätestens am Folgetag des Verschmelzungstichtages angeschafft wurde.

Beispiel:

Die X-GmbH ist Gruppenträger einer Unternehmensgruppe. Seit Mitte 01 hält die X-GmbH einen 30-prozentigen Anteil an der A-GmbH und einen 40-prozentigen an der B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Zum 31.12.01 wird die A-GmbH auf die B-GmbH aufgrund des Verschmelzungsbeschlusses vom 28.9.02 rückwirkend verschmolzen. Verschmelzungsbedingt erhält der Gruppenträger von den übrigen Anteilsinhabern weitere 15%, sodass er ab 1.1.02 mit 55% an der B-GmbH beteiligt ist.

Die Aufnahme der B-GmbH in die Unternehmensgruppe ist ab der Veranlagung 02 möglich, weil die X-GmbH sowohl an der übertragenden als auch der übernehmenden Körperschaft durchgehend im Jahr 02 beteiligt war.

Sollte die X-GmbH die Beteiligung an der A-GmbH hingegen erst im Rückwirkungszeitraum angeschafft haben, kann die B-GmbH erst im Jahr 03 in die Gruppe aufgenommen werden.

263

[§ 5 Abs. 1 Z 1 Satz 1 UmgrStG](#) normiert, dass der verschmelzungsbedingte Anteilstausch nicht unter den Tauschgrundsatz fällt und ertragsteuerlich nicht als Tausch gilt. Es liegt daher keine Anschaffung oder Veräußerung vor und es kann auch nicht zu einer Realisierung der in den untergehenden Anteilen enthaltenen stillen Reserven bei den Anteilsinhabern der übertragenden Gesellschaft kommen.

Auf die Anteile bezogen spricht man auch von der so genannten Identitätsfiktion, dh. die neuen Anteile treten an Stelle der untergehenden Anteile und sind so zu behandeln, als wären sie mit ihnen identisch.

Dies gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob die Anteile betrieblich oder privat gehalten werden, ob die Anteilsinhaber unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind oder ob es sich hierbei um eine Inlands- oder Auslandsverschmelzung handelt (zur Wirkung bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung siehe Rz 264).

Von dieser Steuerneutralität bestehen folgende Ausnahmen:

- [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) idF ~~BudBG 2007~~ sieht eine Besteuerung auch für den Fall vor, dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nur bei der Gegenleistung eingeschränkt ist (siehe Rz 265a).
- Werden ausländischen Anteilsinhabern eigene Aktien der übernehmenden Gesellschaft gewährt, sieht [§ 5 Abs. 1 Z 5 UmgrStG](#) idF ~~AbgSiG 2007~~ eine Sofortbesteuerung bzw. aufgeschobene Besteuerung hinsichtlich der stillen Reserven dieser Aktien vor (siehe Rz 265b).

264

Die Geltung des [§ 5 UmgrStG](#) setzt dem Grunde nach eine die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 1 UmgrStG](#) erfüllende Verschmelzung voraus. Zu den Rechtsfolgen einer nicht unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden Verschmelzung auf Gesellschafterebene siehe Rz 402 ff. [§ 5 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) enthält allerdings eine Ausnahme von der Maßgeblichkeit einer unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden Verschmelzung: Soweit bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird und damit insoweit [Art. I UmgrStG](#) nicht Anwendung finden kann, ist ein steuerwirksamer Anteilstausch für jene Anteilsinhaber nicht gegeben, die in der EU oder in **einem EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe** Norwegen (Rz 158) ansässig sind. Damit kommt es ua. bei inländischen Anteilsinhabern zu einem steuerneutralen Anteilstausch und zur Identitätsfiktion.

Rz 265 lautet wie folgt:

265

Die Steuerneutralität bzw. Identitätsfiktion hat folgende Konsequenzen:

- Die gewährten Anteile sind mit dem Buchwert bzw. im außerbetrieblichen Bereich mit den Anschaffungskosten der untergehenden Anteile anzusetzen (Wertfortführung auf Gesellschafterebene).⁷ Sollte es mit dem Verschmelzungsbeschluss gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) zu einer KEST-Pflicht von Anteilsinhabern der übertragenden Gesellschaft kommen, sind die nach [§ 20 Abs. 2 UmgrStG](#) erhöhten Anschaffungskosten maßgebend. Die Buchwerte und Anschaffungskosten sind gemäß [§ 43 Abs. 2 UmgrStG](#) aufzuzeichnen und evident zu halten.
- Alle steuerlich maßgeblichen Fristen laufen beim Anteilsinhaber unverändert weiter, wie etwa die Behaltefristen im Fall der Übertragung stiller **Reserven** Rücklagen nach [§ 12 EStG 1988](#), sowie die Fristen **für Beteiligungen iSd** nach ~~§ 30 EStG 1988~~ und [§ 31 EStG 1988](#) **idF vor BudBG 2011** ([§ 124b Z 185 lit. a EStG 1988](#)), die **Behaltea**dauer gemäß [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) sowie [§ 10 Abs. 2 Satz 1 KStG 1988](#) ~~idF vor~~ Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 (§ 5 Abs. 2 UmgrStG). Die in [§ 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) normierte Rückwirkungsfiktion des Anteilserwerbs führt dazu, dass Behaltezeiten der alten untergehenden Anteile bis zum Verschmelzungstichtag eingerechnet werden.

Beispiel 1:

*A erwirbt zum am 15.6.2008~~07~~ einen 4-prozentigen Anteil an der X-AG um 10.000. Am 31.12.2010 findet eine Kapitalerhöhung statt, an der A nicht teilnimmt; seine Beteiligung sinkt daher auf 0,8%. Zum Stichtag 31.12.2012~~07~~ wird die X-AG auf die Y-AG verschmolzen. A erhält von den bisherigen Anteilsinhabern der Y-AG als Gegenleistung Anteile. Die ~~fünfjährige~~einjährige Frist des § 31~~0~~ EStG 1988 **idF vor BudBG 2011** läuft für die verschmelzungsbedingt erworbenen Anteile des A an der Y-AG am 31.12.2015 ~~ab~~.15.6.08 ab, dh. die Zeit vom 15.6.07 bis 31.12.07, in dem A die Anteile an der X-AG gehalten hat, wird eingerechnet.*

- Für im Zuge einer Verschmelzung neu erworbene Anteile sind die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile, für die die Gegenleistung gewährt wurde, maßgeblich ([§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#)). Folglich ist für die Steuerhängigkeit der verschmelzungsbedingt erworbenen Anteile auf die untergegangenen Anteile an der übertragenden Gesellschaft abzustellen.

[§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#) ist daher für die Abgrenzung von Alt- und Neuvermögen iSd [§ 27 EStG 1988](#) der neu erworbenen Anteile maßgeblich (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 6103b): Werden Anteile als Gegenleistung für nicht

steuerhängigen Altbestand gewährt, stellen auch die verschmelzungsbedingt erworbenen Gegenleistungsanteile nicht steuerhängigen Altbestand dar; waren die untergegangenen Anteile hingegen nach [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 bzw. [§ 124b Z 185 lit. a Teilstrich 1 EStG 1988](#) (befristet) steuerhängig, setzt sich diese (befristete) Steuerhängigkeit auch in den verschmelzungsbedingt erworbenen Gegenleistungsanteilen fort; dies unabhängig von deren Höhe ([3. Teil Z 21 letzter Satz UmgrStG](#)).

Beispiel 2:

A erwirbt am 15.06.2009 einen 3-prozentigen Anteil an der X-AG. Zum Stichtag 31.12.2012 wird die X-AG auf die Y-AG verschmolzen; [Art. I UmgrStG](#) ist anwendbar. A erhält im Zuge der Verschmelzung Anteile an der Y-AG im Ausmaß von 0,5%.

Die verschmelzungsbedingt erworbenen Anteile gelten aufgrund von [§ 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) grundsätzlich als zum 1.1.2013 erworben; [§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#) sieht aber vor, dass für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind. [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) ist auf die neuen Anteile dennoch anwendbar, weil es sich bei den untergegangenen Anteilen, für die die Gegenleistungsanteile gewährt wurden, um Neuvermögen iSd [§ 124b Z 185 lit. a Teilstrich 1 EStG 1988](#) gehandelt hat (Beteiligungen, die am 31. März 2012 die Voraussetzungen des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 erfüllen).

Beispiel 3:

A hat am 1.4.2009 100 Aktien (im Ausmaß von weniger als 1%) an der börsennotierten X-AG erworben. Die X-AG wird zum 31.12.2012 auf die Y-AG verschmolzen; [Art. I UmgrStG](#) ist anwendbar. A erhält für seine im Zuge der Verschmelzung untergegangenen Aktien an der X-AG neue Aktien an der Y-AG. Die verschmelzungsbedingt erhaltenen Aktien an der Y-AG gelten gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 1 Satz 2 UmgrStG](#) grundsätzlich als am 1.1.2013 erworben; [§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#) sieht jedoch vor, dass für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind. Da es sich bei den untergegangenen Aktien auch nicht um Neubestand iSd [§ 124b Z 185 lit. a EStG 1988](#) handelt, liegt hinsichtlich der verschmelzungsbedingt erworbenen Aktien an der Y-AG kein Neuvermögen vor.

Die Steuerhängigkeit der untergegangenen Anteile an der übertragenden Gesellschaft wird den verschmelzungsbedingt erworbenen Anteilen im entsprechenden Ausmaß zugeordnet: Von den neu erworbenen Anteilen sind daher ebenso viele – im selben prozentuellen Ausmaß – (zeitlich begrenzt

oder zeitlich unbegrenzt) steuerhängig bzw. nicht steuerhängig, wie jene Anteile an der übertragenden Gesellschaft. Handelt es sich bei den erworbenen Anteilen um Aktien, muss allerdings immer eine Aktie zur Gänze (zeitlich begrenzt oder zeitlich unbegrenzt) steuerhängig oder nicht steuerhängig sein. Es bestehen in solchen Fällen keine Bedenken, kaufmännisch zu runden.

Beispiel 4:

Bei einer Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften, die unter [Art. I UmgrStG](#) fällt, ergibt sich ein Umtauschverhältnis von 40:26. Für 40 Aktien der (untergehenden) X-AG erhalten daher deren Gesellschafter 26 Aktien an der übernehmenden Y-AG.

Z hält 39 Aktien an der (untergehenden) X-AG; diese Aktien stellen bei ihm Altbestand dar. Um Spitzenausgleichszahlungen zu vermeiden, erwirbt Z vor der Verschmelzung eine zusätzliche Aktie an der X-AG; die zusätzlich erworbene Aktie stellt bei ihm Neubestand dar. Z hält somit insgesamt 40 Aktien, von denen 39 (97,5%) Altbestand und 1 (2,5%) Neubestand darstellen.

Die im Zuge der Verschmelzung erworbenen 26 Aktien der übernehmenden Y-AG stellen daher ebenso zu 97,5% (25,35 Aktien) Altbestand und zu 2,5% (0,65 Aktie) Neubestand dar. Da immer eine ganze Aktie entweder Alt- oder Neubestand sein muss, muss in diesem Fall kaufmännisch gerundet werden, womit 25 Aktien der Y-AG Altbestand und eine Aktie für Z Neubestand darstellt.

Werden im Zuge einer Umgründung unterschiedliche Anteilstypen – wie etwa Stammaktien oder Vorzugsaktien – übertragen (bzw. gehen sie unter), denen zum Teil der Status von Alt- und zum Teil der von Neubestand zukommt, stellen entsprechend dem Verhältnis des Alt- zum Neubestand auch die neu erhaltenen Anteile – und zwar jeweils jeder Aktientyp – Alt- und Neubestand dar.

Beispiel 5:

Bei einer Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften, die unter [Art. I UmgrStG](#) fällt, ergibt sich für Stammaktien ein Umtauschverhältnis von 1:2 und für Vorzugsaktien ein Umtauschverhältnis von 5:7. Das heißt für 1 Stammaktie der (untergehenden) X-AG erhalten deren Gesellschafter 2 Aktien

an der übernehmenden Y-AG und für 5 Vorzugsaktien der (untergehenden) X-AG erhalten deren Gesellschafter 7 Aktien an der übernehmenden Y-AG.

Z hält an der (untergehenden) X-AG 30 Stammaktien, von denen 20 Altbestand darstellen (2/3) und 50 Vorzugsaktien, von denen 25 Altbestand darstellen (1/2). Z erhält im Zuge der Verschmelzung 60 Stammaktien und 70 Vorzugsaktien an der übernehmenden Y-AG; von diesen stellen 40 Stammaktien (2/3) und 35 Vorzugsaktien (1/2) ebenfalls Altbestand dar.

- Sonstige Steuerrechtsfolgen eines Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorganges treten nicht ein. Es wird daher auch der Nachversteuerungstatbestand bei verbilligten Mitarbeiteraktien infolge des verschmelzungsbedingten Anteilstausches nicht ausgelöst, da keine Übertragung im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988](#) vorliegt.
- Der Wegzugsbesteuerungstatbestand des **§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b**~~31 Abs. 2 Z 2~~ EStG 1988 (EStR 2000 Rz **6162** ~~6677~~ ff) kommt ~~A~~auf Grund der lex specialis des [§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) ebenfalls nicht zur Anwendung.

265a

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den Anteilen der übertragenden Körperschaft, die diese an der übernehmenden Körperschaft hält, auf Grund des Austausches **der Anteile** eingeschränkt wird, gilt dies als Tausch im Sinne des [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) an dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Tag ([§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#)). Der Wegfall der Steuerhängigkeit dieser Anteile führt entweder zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven oder bei rechtzeitig gestelltem Antrag zur aufgeschobenen Besteuerung (Nichtfestsetzungskonzept), wenn die Anteilsinhaber in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind bzw. in einem EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (derzeit nur **mit** Norwegen, **ab dem 1.1.2014 auch mit dem Fürstentum Liechtenstein**; [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#); für Verschmelzungen mit Stichtag nach 31.12.2006).

- Die Regelung des [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) kommt daher für die down-stream-Verschmelzungen inländischer Körperschaften mit ausländischen Anteilsinhabern zur Anwendung. Im Falle der Anwendbarkeit des Nichtfestsetzungskonzeptes hat die übernehmende Körperschaft den Antrag auf Nichtfestsetzung zu stellen.

Falls die an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften Mitglieder einer Unternehmensgruppe im Sinne des [§ 9 KStG 1988](#) sind, ist bei der Anwendung des [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) zu beachten, dass zum Verschmelzungstichtag die vorgenommene Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) nachzuerfassen ist (**weil aufgrund des Untergangs der Beteiligung die Möglichkeit der Nacherfassung nicht mehr besteht**) und die darüber hinaus gehenden stillen Reserven in der Beteiligung am Tag nach dem Verschmelzungstichtag gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) der sofortigen oder aufgeschobenen Besteuerung unterliegen (siehe auch Rz 352a und 353i).

Beispiel:

Die deutsche X-AG ist zu 100% an der inländischen M-GmbH beteiligt, die im Jahr 06 die Anteile an der inländischen T-GmbH um 10 Mio. erworben hat. Die M-GmbH (Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr) bildet ab 07 mit der T-GmbH eine Gruppe und macht eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 5 Mio. geltend. Zum 31.12.09 wird die M-GmbH auf die T-GmbH down stream verschmolzen. Die Beteiligung der M-GmbH an der T-GmbH ist zum Verschmelzungstichtag 12 Mio. wert.

Hinsichtlich eines Betrages von 1 Mio. (Firmenwertabschreibungsfünftel der Jahre 07 bis 09) führt die Verschmelzung zur Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) zum 31.12.09 bei der M-GmbH. Bezüglich des Restbetrages von 2 Mio. kann die T-GmbH einen Nichtfestsetzungsantrag stellen.

- Die Neuregelung ist allerdings nicht nur auf ausländische Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft eingeschränkt, sondern erfasst alle Fälle, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den durchgeschleusten Anteilen eingeschränkt wird. **Da aber insbesondere Körperschaften des öffentlichen Rechts und nach [§ 5 KStG 1988](#) von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaften mit realisierten Wertsteigerungen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) in der Regel der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, hat ~~Von~~ [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) ist daher auch im der-Falle einer inländischen down stream-Verschmelzung **keine Anwendung** erfasst, bei der die durchgeschleusten Anteile zB einem gemeinnützigen Verein **einer solchen Körperschaft** zukommen **und bei dieser steuerhängig bleiben. Dies gilt auch für Privatstiftungen gemäß [§ 13 KStG 1988](#)**. Fällt das Besteuerungsrecht durch die Auskehrung an inländische Anteilsinhaber**

weg, kommt es immer zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven, die in den Anteilen enthalten sind. Ein Antrag auf Nichtfestsetzung kann nicht gestellt werden.

267

Beim Empfänger vermindern diese Zuzahlungen nach [§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile. Übersteigen Zuzahlungen die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte, ergeben sich steuerlich in Evidenz zu nehmende negative Anschaffungskosten bzw. Buchwerte. Im Falle einer späteren Veräußerung kommt es insoweit zur Ertragsteuerpflicht, als die gewährten Anteile zum Betriebsvermögen gehören oder der Tatbestand des ~~§ 30 EStG 1988~~ oder des ~~§ 31~~ [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) erfüllt ist.

Rz 270 bis 278 entfallen samt Überschrift(en) (Anpassung an geltende Rechtslage)

~~1.5.2.4. Umtauschbedingte Änderung der Beteiligungsqualität~~

~~1.5.2.4.1. Äquivalenzbedingter Wegfall der Eigenschaft einer Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988~~

270

Wenn durch die Verschmelzung bei einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung nach ~~§ 31 EStG 1988 idF vor Budgetbegleitgesetz 2011~~ das Beteiligungsverhältnis auf weniger als 1% sinkt, bleibt die Steuerhängigkeit für einen Zeitraum von 10 Jahren nach Ablauf des Verschmelzungstichtages bestehen (~~§ 5 Abs. 3 UmgrStG~~). Da die Regelung des ~~§ 5 Abs. 3 UmgrStG~~ auf die Durchführung der Verschmelzung abstellt, ist für die Beurteilung, ob eine Beteiligung im Sinn des ~~§ 31 EStG 1988 idF vor Budgetbegleitgesetz 2011~~ vorliegt, auf den Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch abzustellen und sind auch im Rückwirkungszeitraum erworbene Anteile davon betroffen.

Diese Bestimmung betrifft sowohl Anteile an der übertragenden als auch solche an der übernehmenden Körperschaft, die durch die Verschmelzung ihre Eigenschaft als Beteiligung nach ~~§ 31 EStG 1988~~ verlieren.

Beispiel:

*A ist seit Jahren am Grundkapital der X-AG mit 2% beteiligt. Am 1.5.02 erwirbt er weitere Aktien, sodass er nunmehr mit 2,5% beteiligt ist. Die X-AG wird rückwirkend auf den 31.12.01 auf die Z-AG verschmolzen; der Verschmelzungsbeschluss wird am 25.11.02 in das Firmenbuch eingetragen. Auf Grund des Umtauschverhältnisses wird A mit Aktien an der Z-AG abgefunden und ist nunmehr mit 0,8% an dieser beteiligt. Der rückwirkende steuerneutrale Aktientausch zum 1.1.02 ändert nichts daran, dass A mit den am 1.5.02 erworbenen Aktien bis 1.5.03 nach § 30 EStG 1988 und mit allen Anteilen bis zum Ablauf des Jahres 11 nach § 31 EStG 1988 steuerhängig ist. Daraus folgt, dass 0,16% (= 0,8% * 0,5/2,5) der Aktien der Z-AG gemäß § 30 EStG 1988 steuerhängig bleiben.*

271

Wenn die Beteiligungsquote schon vor der Verschmelzung—jedoch innerhalb der fünfjährigen Steuerverstrickungsfrist des § 31 EStG 1988—auf weniger als 1% abgesunken ist, läuft die ursprüngliche Fünfjahresfrist unverändert weiter.

Beispiel:

Die A-AG wird auf die B-AG als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Der Aktionär A war an der A-AG zu 3% beteiligt und veräußerte zwei Jahre vor Verschmelzung 2,1% seiner Beteiligung und hält im Verschmelzungszeitpunkt nur noch 0,9% der Anteile an der A-AG. Der Aktionär B war vor Verschmelzung an der B-AG zu 1% beteiligt, nach Verschmelzung nur noch zu 0,9%. Bei A läuft die ursprüngliche Fünfjahresfrist des § 31 EStG 1988 unverändert weiter. Bei B kommt es zu einer Steuerhängigkeit von 10 Jahren ab dem Verschmelzungstichtag.

272

Wenn ein Gesellschafter an beiden zu verschmelzenden Gesellschaften beteiligt ist und lediglich eine Beteiligung an einer Gesellschaft eine qualifizierte Beteiligung nach § 31 EStG 1988 darstellt und das Ausmaß der Beteiligung durch die Verschmelzung unter 1% sinkt, tritt die Steuerverstrickung für 10 Jahre nur für die bisher nach § 31 EStG 1988 steuerhängige Beteiligung ein.

1.5.2.4.2. Äquivalenzbedingtes Entstehen einer Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988

273

Besteht vor der Verschmelzung weder an der übertragenden noch an der übernehmenden Körperschaft eine Beteiligung nach § 31 EStG 1988 und sollte eine solche durch die Verschmelzung entstehen, regelt § 5 Abs. 4 UmgrStG, dass der höhere gemeine Wert als Anschaffungskosten bei einer allfälligen späteren Steuerpflicht nach § 31 EStG 1988 anzusetzen ist.

Diese Aufwertung verhindert, dass bisher nicht steuerhängige stille Reserven, die vor der Verschmelzung angesammelt wurden, in die Steuerverstrickung des § 31 EStG 1988 einbezogen werden und bei einer späteren Veräußerung der Anteile steuerwirksam werden.

274

Wenn die historischen Anschaffungskosten dieser Beteiligung jedoch höher sind als der anlässlich der Verschmelzung festgestellte gemeine Wert, sind weiterhin die höheren historischen Anschaffungskosten anzusetzen.

275

Für die Feststellung der Wertverhältnisse (siehe Rz 266 ff) ist der Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung ins Firmenbuch maßgebend.

Beispiel:

Der Aktionär X ist an der A AG (historische Anschaffungskosten 50, Anteil 0,8%) und an der B AG (historische Anschaffungskosten 100, Anteil 0,9%) beteiligt. Die A AG wird auf die B AG verschmolzen. Nach der Verschmelzung hält X insgesamt Gesellschaftsanteile an der B AG von 1,4% des Grundkapitals. Nach 3 Jahren verkauft X seine Aktien um 600. Der gemeine Wert aller Aktien des X beträgt zum maßgebenden Verschmelzungszeitpunkt 400. Lösung: Der zu versteuernde Veräußerungsgewinn beträgt 200 (600 - 400). Die zwischen Anschaffung der Aktien und dem Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch angesammelten stillen Reserven in Höhe von 250 (400 - 150) werden nicht steuerhängig.

276

Für den Fall, dass der Anteilsinhaber vor Verschmelzung an der übernehmenden und an der übertragenden Körperschaft beteiligt war und nur eine dieser Beteiligungen eine Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 war, ist bezüglich der bisher nicht qualifizierten Beteiligung im Veräußerungsfall der höhere gemeine Wert anzusetzen.

Zur Berechnung des Beteiligungsausmaßes, wenn eine Körperschaft eigene Anteile besitzt, siehe EStR 2000 Rz 6668.

~~1.5.2.4.3. Äquivalenzverletzende Änderung der Beteiligungsqualität~~

~~277~~

~~Bedingt durch eine Äquivalenzverletzung kann es zu zwei Fällen der Änderung der Beteiligungsqualität kommen:~~

- ~~▪ Durch die äquivalenzverletzende Anteilsverschiebung bei der Verschmelzung verliert eine Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 ihre Eigenschaft als solche, die ohne Äquivalenzverletzung nicht eingetreten wäre. Auf die verschmelzungsbedingt gewährten Anteile ist § 5 Abs. 3 UmgrStG sinngemäß anzuwenden.~~
- ~~▪ Durch die äquivalenzverletzende Anteilsverschiebung bei der Verschmelzung entsteht eine Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988, die ohne Äquivalenzverletzung nicht eingetreten wäre. Auf die verschmelzungsbedingt gewährten Anteile ist § 5 Abs. 4 UmgrStG sinngemäß anzuwenden.~~

~~278~~

~~Wenn es zu einer Äquivalenzverletzung im Rahmen eines verschmelzungsbedingten Anteilstausches kommt, sind beim Zuwendenden und Zuwendungsempfänger die entsprechenden Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Beteiligungen zu korrigieren. Zur Äquivalenzverletzung siehe im Übrigen Rz 305 ff.~~

1.5.2.4. entfällt.

Randzahlen 270 bis 278: derzeit frei

280

Zu den Rechtsfolgen für den Fall, dass die übernehmende Körperschaft vor **der** Verschmelzung Anteile an der übertragenden Körperschaft besitzt (beim up-stream-merger

und beim down-stream-merger, sowie der gemischten Konzentrations- und Konzernverschmelzung) siehe Rz 12 ff und Rz 16.

284

Bei unmittelbarer Beteiligung im gleichen Verhältnis (Schwesternverschmelzung) kommt es gemäß [§ 5 Abs. 5 UmgrStG](#) zu einer Übertragung der Buchwerte (Anschaffungskosten) der Anteile an der übertragenden Gesellschaft vor Verschmelzung auf die Buchwerte (Anschaffungskosten) der Anteile der übernehmenden Gesellschaft, wobei die steuerlich maßgebenden Werte nach Verschmelzung der Summe der Werte vor Verschmelzung entsprechen.

Beispiel:

*Die A-GmbH ist je zu 80% und B ist je zu 20% an der X-GmbH und der Y-GmbH beteiligt. In Folge wird die X-GmbH auf die Y-GmbH verschmolzen. Die Buchwerte der Beteiligung vor Verschmelzung bei der A-GmbH betragen bei X-GmbH 40, bei der Y-GmbH 80. Die Anschaffungskosten der Beteiligung vor Verschmelzung bei B betragen bei der X-GmbH und bei der Y-GmbH je 20. (Die nicht dem Beteiligungsverhältnis entsprechenden unterschiedlichen Wertansätze der Beteiligungen an der X-GmbH beruhen auf einer vorgenommenen Teilwertabschreibung bei der A-GmbH). Nach der Verschmelzung **betragen** der Buchwert der Beteiligung der Y-GmbH bei der A-GmbH 120 und die Anschaffungskosten der im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung bei B 40.*

Für die neu erworbenen Anteile sind die Anschaffungszeitpunkte der untergegangenen Anteile an der übertragenden Körperschaft maßgeblich (siehe zur Übergangsregelung Rz 265). Auf Grund der Identitätsfiktion kommt es zu keinem neuen Fristenlauf, die steuerlichen Fristen der untergegangenen Anteile an der übertragenden Körperschaft laufen unverändert weiter. Es können daher nach Verschmelzung für verschiedene Teile an einer Beteiligung unterschiedliche Fristen laufen.

289

Bei Vorliegen einer Gegenleistung für den Verzicht ist die Art der Gegenleistung zu prüfen:

- Entgeltlicher Anteilstausch:

Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft werden abgefunden

- mit bereits bestehenden Anteilen der Altgesellschafter der übernehmenden Gesellschaft an dieser, die diese dafür zur Verfügung stellen, und daher die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auf die Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft verzichten,
- mit eigenen Anteilen der übernehmenden Körperschaft, die sich schon vor der Verschmelzung in ihrem Eigentum befinden (zu einer allfälligen Steuerpflicht siehe Rz 265b).
- mit Anteilen dritter Gesellschaften (Konzerngesellschaften) nach Maßgabe der verschmelzungsrechtlichen Bestimmungen.

Die Buchwerte bzw. Anschaffungskosten der untergehenden Anteile gehen auf die gewährten Abfindungsanteile über ([§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#)) und es kann daher zu keinem Buchgewinn oder Buchverlust kommen - es liegt kein Anwendungsfall des [§ 5 Abs. 6 UmgrStG](#) vor.

▪ Verzicht auf Grund von sonstiger Gegenleistung:

Die Gesellschafter werden durch Barzahlungen oder Gewährung von sonstigen Vermögensleistungen abgefunden; es kommt zu einer Anteilsveräußerung, die nach allgemeinem Steuerrecht zu beurteilen ist - es liegt kein Anwendungsfall des [§ 5 Abs. 6 UmgrStG](#) vor. Bei den die Abfindungen leistenden Anteilsinhabern liegen aktivierungspflichtige Anschaffungskosten der Beteiligung vor. Beim verzichtenden Anteilsinhaber liegt,

- wenn er die Anteile im Betriebsvermögen hält, ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen Verzichtsentsgelt und Buchwert der Beteiligung vor,
- bei außerbetrieblich gehaltenen Anteilen ein durch Tausch begründeter Veräußerungsvorgang vor, der im Rahmen des [§ 27 Abs. 3 EStG](#) ~~1988~~^{30 EStG 1988} und ~~§ 31 EStG 1988~~ zu berücksichtigen ist.

290

[§ 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) regelt die sich ergebenden Auswirkungen einer Auslandsverschmelzung auf Ebene der inländischen Anteilseigner hinsichtlich des Entstehens oder der Veränderung einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#).

Zu den Rechtsfolgen einer Inlandsverschmelzung auf Ebene der zu verschmelzenden Körperschaften hinsichtlich der internationalen Schachtelbeteiligungen siehe Rz 172 ff.

Zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung wird auf KStR 2013~~01~~ Rz **1200** 546 ff verwiesen.

291

[§ 5 Abs. 7 UmgrStG](#) hat nur Bedeutung für die im [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) verankerte Steuerneutralität der **internationalen Schachtelbeteiligung** iSd [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#).

296

Da infolge der notwendigen Beteiligungsidentität die Veränderung einer internationalen Schachtelbeteiligung nur dann in Betracht kommt, wenn bereits vor der Verschmelzung eine 10-prozentige - oder höhere - Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft **bestand** besteht, ist [§ 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) nur für den Fall anwendbar, dass die ausländische übertragende Körperschaft nicht einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (zB Verschmelzung einer ausländischen Genossenschaft mit einer ausländischen vergleichbaren Kapitalgesellschaft; vgl. KStR 2013~~01~~ Rz **1204**~~551~~ f).

297 (Änderung im 5. Bulletpoint)

- Die einjährige Mindestbeholdedauer gemäß [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) auf Anteilsinhaberebene wird durch eine unter das UmgrStG fallende Auslandsverschmelzung nicht unterbrochen. Gewinnanteile vor Ablauf der Jahresfrist unterliegen daher der vorläufigen Besteuerung. Wird die Besitzfrist nachträglich erfüllt, sind die Gewinnanteile aus der internationalen Schachtelbeteiligung endgültig steuerbefreit bzw. steuerneutral.

Bei Substanzgewinnen kann bereits zum Veräußerungszeitpunkt endgültig beurteilt werden, ob die Jahresfrist eingehalten wurde oder nicht (siehe KStR 2013~~01~~¹ Rz 121~~2561~~⁵⁶¹ ff).

300

Der höhere Teilwert ist nach [§ 5 Abs. 7 Z 2 UmgrStG](#) um bis zum Verschmelzungstichtag umgründungsbedingt entstandene, von der Steuerneutralität ausgenommene Beträge (Rz 292) zu kürzen. Der sich ergebende Betrag ist als steuerlich maßgebender Buchwert der Beteiligung für die weitere steuerliche Behandlung maßgebend und in Evidenz zu nehmen.

302

[§ 6 UmgrStG](#) normiert sonstige - nicht ertragsteuerliche - Rechtsfolgen für Verschmelzungen zu folgenden Bereichen:

- [§ 6 Abs. 1 UmgrStG](#) ordnet für lohnsteuerliche Verhältnisse eine Ausnahme von der Rückwirkung an.
- [§ 6 Abs. 2 UmgrStG](#) befasst sich mit den Folgen einer ~~so- genannten~~ Äquivalenzverletzung.
- [§ 6 Abs. 3 UmgrStG](#) enthält die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Annahme eines Abfindungsangebotes im Zuge der Verschmelzung auf Gesellschafterebene (vgl. Rz 317b).
- [§ 6 Abs. 4 UmgrStG](#) enthält umsatzsteuerliche Regelungen für die Verschmelzung.
- [§ 6 Abs. 5 UmgrStG](#) beinhaltet eine Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern.
- [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#) sieht eine grunderwerbsteuerliche Begünstigung für Verschmelzungen vor.

306

Durch diese Bestimmung (siehe Rz 305) wird~~Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des UmgrStG wird mit dieser Bestimmung~~ bewirkt, dass die fehlende, im Umtauschverhältnis zum Ausdruck kommende Äquivalenz zwischen dem Wert der Anteile der

übertragenden Gesellschaft und der erhaltenen Gegenleistung die Anwendung des [Art. I UmgrStG](#) nicht ausschließt und dass sich die Wirkungen einer Äquivalenzverletzung auf das Vorliegen einer unentgeltlichen Zuwendung auf Gesellschafterebene beschränken.

Es ist dabei vom Grundsatz auszugehen, dass sich Kaufleute, die einander fremd gegenüberstehen, nichts zu schenken pflegen und dass daher das ermittelte Umtauschverhältnis marktverprobt und richtig ist. Ein denkbare objektiv unrichtiges Umtauschverhältnis wird idR auf eine unrichtige Einschätzung der Situation zurückzuführen sein. Ein Anwendungsfall der Äquivalenzverletzung ist demgemäß in erster Linie bei Vorliegen von Nahebeziehungen auf Gesellschafterebene denkbar.

Liegt eine objektiv bestehende Bereicherung zugunsten einer Körperschaft, die unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fällt, als Gesellschafterin vor, führt diese objektiv gegebene Äquivalenzverletzung darüber hinaus nur dann zu einer Betriebseinnahme (vgl. KStR 201301 Rz ~~488~~ 668), wenn die verschmelzungsbedingt eingeräumte Gegenleistung nicht das Ergebnis einer marktkonformen Preisbildung ist.

Als Maßstab, ob eine Äquivalenzverletzung noch Ergebnis einer marktkonformen Preisgestaltung ist oder Zuwendungscharakter hat, ist die Bandbreite der am Markt denkbaren Preise heranzuziehen. Liegt eine gewährte Gegenleistung außerhalb dieser Bandbreite, steht der Zuwendungscharakter im Vordergrund. Davon ist auszugehen, wenn die gewährte Gegenleistung um mehr als 50% vom Wert des (anteilig) übertragenen Vermögens abweicht. Beträgt die Abweichung weniger als 50%, ist das Vorliegen einer Bereicherungsabsicht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

307

Zur Vermeidung einer Äquivalenzverletzung kann nach dem Gesetz ein „Wertausgleich auf andere Weise“ erfolgen. Ein solcher Wertausgleich ist nur dann steuerneutral, wenn er auf gesellschaftsrechtlicher Ebene erfolgt. Dazu dient die vertragliche Vereinbarung einer alineaen Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem Verschmelzungs- oder Gesellschaftsvertrag, die der Höhe nach mit dem Erreichen der Äquivalenz begrenzt ist. Ein Wertausgleich in Form von Zahlungen der begünstigten Anteilsinhaber an die ~~b~~Benachteiligten setzt die Steuerneutralität des Anteilstausches im Sinne des [§ 5 UmgrStG](#)

außer Kraft und bewirkt Veräußerungs- bzw. Anschaffungstatbestände bei den Anteilsinhabern.

317

Die Anzeige einer gemäß [§ 121a BAO](#) meldepflichtigen Schenkung bzw. freigebigen Zuwendung aufgrund einer Äquivalenzverletzung ist binnen drei Monaten ab dem tatsächlichen Erwerb bei jedem Finanzamt (außer an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) zu erstatten. Erwerb ist bei Schenkungen im bürgerlichrechtlichen Sinn ist das Erfüllungsgeschäft und bei freigebigen Zuwendungen der Zeitpunkt der tatsächlich erfolgten Zuwendung. Im Regelfall erfolgt der Erwerb der Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Körperschaft ([§ 225a Abs. 3 AktG](#)), sodass die Dreimonatsfrist ab diesem Zeitpunkt zu laufen beginnt. Daran ändert die gesetzliche angeordnete Rückwirkung des Anteilserwerbs nichts (siehe Rz 310). Die Anzeige ist grundsätzlich auf elektronischem Weg zu übermitteln. In der Anzeige ist der (geschätzte) gemeine Wert der Zuwendung anzugeben. Zu Form und Inhalt der Anzeige siehe auch Abschnitt 7. des Erlasses des BMF vom 17.12.2008, BMF-010103/0219-VI/2008, AÖF Nr. 37/2009, zur Anzeigepflicht nach [§ 121a BAO](#).

Eine vorsätzliche Verletzung der Anzeigepflicht gemäß [§ 121a BAO](#) stellt eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß [§ 49a FinStrG](#) dar.

320

Die übertragende Körperschaft muss daher für den Zeitraum vom Verschmelzungstichtag bis zum Ende der Unternehmerfunktion noch Umsatzsteuervoranmeldungen erstellen und eine gesonderte (Jahres)Umsatzsteuererklärung abgeben. Bis zu diesem Zeitpunkt hat die übertragende Körperschaft unter ihrem Namen noch Ausgangsrechnungen im Sinne des [§ 11 UStG 1994](#) auszustellen und **es** haben auch die Eingangsrechnungen für Lieferungen und Leistungen an die übertragende Körperschaft noch auf ihren Namen zu lauten.

324

Neben dieser Spezialbestimmung für Verschmelzungen sieht auch das Kapitalverkehrsteuergesetz ([KVG](#)) seit 1. Jänner 1995 eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer vor, der gerade für den Bereich der Umgründungen eine große praktische Bedeutung zukommt. Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung von der Besteuerung ausgenommen, wenn und soweit auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird. Das gilt nicht, wenn die Kapitalgesellschaft, an der Gesellschaftsrechte erworben werden, für die übernommenen Sacheinlagen bare Zahlungen oder sonstige Leistungen von mehr als 10% der Gesellschaftsrechte leistet oder gewährt.

Dieser Tatbestand bezieht sich nicht nur auf Einbringungen im engeren Sinn, sondern auf sämtliche Rechtstitel, mit welchen das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer Kapitalgesellschaft gegen Gewährung (Erhöhung) von Gesellschaftsrechten auf eine andere Kapitalgesellschaft übertragen wird, somit auch auf Verschmelzungen. Da nach [§ 2245 Abs. 5 AktG](#) die Leistung von baren Zuzahlungen durch die übernehmende Gesellschaft insofern limitiert ist, als diese den zehnten Teil des auf die gewährten Aktien der übernehmenden Gesellschaft entfallenden anteiligen Betrages ihres Grundkapitals nicht übersteigen dürfen, werden bei einer Verschmelzung mit oder ohne Gewährung von Anteilen idR die Voraussetzungen für eine Gesellschaftsteuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) vorliegen.

339

Haben sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges so geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung **oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung** gegeben sind, ist gemäß [§ 6 Abs. 3 GrEStG 1987](#) auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein besonderer Einheitswert (unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze für Fortschreibungen im Sinne des [§ 21 BewG 1955](#)) zu

ermitteln. Wurde ein solcher besonderer Einheitswert ermittelt, ist dieser mit dem Grunderwerbsteuerbescheid anfechtbar.

349 (*Änderung im letzten Satz*)

Hinsichtlich der Einzelheiten der körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen siehe die KStR 2013~~01~~ Rz **1004**~~361~~ ff.

349b

Folgende wesentliche Fragen **ergeben** ,die sich bei sämtlichen Umgründungstatbeständen im Zusammenhang mit einer Unternehmensgruppe ~~ergeben, betreffen im Wesentlichen:~~

- Beteiligungsverhältnisse: Bedingt durch umgründungsveranlasste Kapitalerhöhungen oder Anteilsabtretungen kann die ausreichende unmittelbare oder mittelbare finanzielle Verbindung verloren gehen.

Für Verschmelzungen und Spaltungen mit Stichtag nach dem 31.12.2006 wurde die Rückwirkungsfiktion auch auf Anteilsinhaberebene ausgedehnt (vgl. Rz 262), sodass eine verschmelzungs- oder spaltungsbedingte Erweiterung der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft die ausreichende finanzielle Verbindung rückwirkend mit Ablauf des Verschmelzungs- bzw. Spaltungsstichtages herstellen kann, um die Gruppe mit der übernehmenden Körperschaft zu begründen oder zu erweitern.

- Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung: Da eine Teilwertabschreibung im Rahmen der Unternehmensgruppe nicht steuerwirksam ist, können nur **Teilwertabschreibungen** ~~solche~~ vor Eintritt in die Unternehmensgruppe eine Rolle spielen. Da solche begonnenen Teilwertabschreibungssiebel in der Gruppe weiterlaufen, gehen sie auch grundsätzlich umgründungsbedingt auf die übernehmende Körperschaft über (vgl. aber Rz 254).
- Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung: Sind die Voraussetzungen für die Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) erfüllt, sind jene Fünfzehntel steuerwirksam absetzbar, die in den Bestand der Unternehmensgruppe fallen. Im Falle einer Umgründung kann es

- zum Ende der Firmenwertabschreibung kommen, wenn die Beteiligung endgültig untergeht, die Eigenschaft einer Beteiligung an einer betriebsführenden Körperschaft durch die Umgründung verloren geht, oder die Unternehmensgruppe umgründungsbedingt untergeht,
 - mangels Anschaffung nicht zur Begründung einer Firmenwertabschreibung kommen (vgl. KStR 2013~~01~~ Rz ~~1119~~**1457**), wenn der Umgründungsvorgang umgründungssteuerrechtlich von den Tauschwirkungen ausgenommen wird, wie zB bei unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden Verschmelzungen,
 - zu einer Verminderung **der Firmenwertabschreibung** kommen, wenn sich die Beteiligung umgründungsveranlasst vermindert oder ein Teil des zur Abschreibung Anlass gebenden Vermögens ausgelagert wird,
 - zu einer Fortsetzung **der Firmenwertabschreibung** kommen, wenn die Beteiligung auf andere übergeht oder als übertragen gilt, oder
 - zu einer Nachversteuerung kommen, wenn die Beteiligung, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt untergeht oder zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet wird (gilt für Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007).
- Verlustvortrag: Dem Grunde nach gelten die Regelungen der [§§ 4, 21](#) und [35 UmgrStG](#). Vortragsfähige Vor- oder Außergruppenverluste sind ebenso betroffen wie solche im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#), wobei allerdings eine gruppenbezogene Betrachtung anzustellen ist (vgl. Rz 351e und 352); dies gilt für alle Umgründungen, denen ein Beschluss bzw. Vertrag ab dem 1.12.2011 zugrunde liegt. Weiters kann es zu einem Wechsel zwischen der Eigenschaft von Vor- oder Außergruppenverlusten zu konventionellen oder umgekehrt kommen.
 - Mindeststeuer: Umgründungen führen zum Übergang von Vorgruppenmindeststeuern und Mindeststeuern, die während aufrechter Gruppe entstanden sind.
 - Mindestzugehörigkeit: Die in [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) vorgesehene Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit durch die Zurechnung der Ergebnisse von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren wird durch die Verschmelzung, Umwandlung

oder Aufspaltung eines Gruppenmitglieds vor Ablauf der Mindestdauer nicht beeinträchtigt, wenn der Vermögensübergang auf Gruppenangehörige als Rechtsnachfolger stattfindet. Dies gilt auch für eine errichtende Umwandlung und eine verschmelzende Umwandlung auf eine die finanzielle Verbindung an der übertragenden Gesellschaft vermittelnde Hauptgesellschafter-Personengesellschaft.

Wenn in den einzelnen Umgründungsfallgruppen in- bzw. ausländische Körperschaften angesprochen werden, sind darunter im Inland oder Ausland ansässige Körperschaften zu verstehen. Doppelansässige Körperschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig.

351 *(Änderung im ersten Bulletpoint)*

- Im Falle einer Konzentrationsverschmelzung kommt es entweder beim Gruppenmitglied zu einer umtauschverhältnisbedingten Kapitalerhöhung oder zu einer Anteilsabtretung seitens des (der) Anteilsinhaber(s), die zu einer Verminderung der Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft führt. Solange die Beteiligung der beteiligten Körperschaft oder des Gruppenträgers mehr als 50% beträgt, ändert sich an der Gruppenzugehörigkeit nichts. Für Verschmelzungen mit einem Stichtag bis 31.12.2006 ist zu berücksichtigen, dass der verschmelzungsbedingte Anteilstausch nach [§ 5 UmgrStG](#) idF vor-BudBG 2007 nicht rückwirkend, sondern mit dem Tag der Firmenbucheintragung erfolgt. Sinkt die Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft auf unter 50%, beträgt sie aber zumindest 40%, kann unter Umständen mit einer geeigneten Partnerkörperschaft eine Beteiligungsgemeinschaft gegründet werden, wobei für Verschmelzungen mit einem Stichtag bis 31.12.2006 eine nahtlose Fortsetzung der Gruppe im Weg der Beteiligungsgemeinschaft nur mit Altgesellschaftern der beteiligten Körperschaft bzw. des Gruppenträgers möglich ist.

(Änderung im letzten Absatz):

Der Verlustvortragsübergang richtet sich nach [§ 4 UmgrStG](#). Zu beachten ist, dass übergehende vortragsfähige Verluste beim übernehmenden Gruppenmitglied zu Außergruppenverlusten werden ([§ 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988](#)). Bestehende Vor- oder Außergruppenverluste der übernehmenden Körperschaft bleiben nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) abzugsfähig. Hinsichtlich jener Verluste des übernehmenden Gruppenmitgliedes,

die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2013~~01~~ Rz ~~1062408~~ und ~~1105443~~) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind, kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass bei der Prüfung, ob das verlustverursachende Vermögen in umfänglich vergleichbarer Weise zum Verschmelzungstichtag noch vorhanden ist oder nicht, eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist (siehe die Rz 352). Sollte der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit nicht gegeben sein, kommt es zu einer entsprechenden Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger.

351b

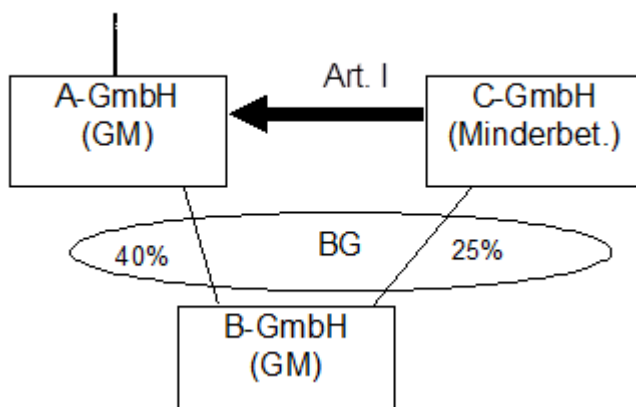
Wird eine inländische, nicht der Unternehmensgruppe angehörige, aber als Minderheitspartner einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft fungierende Körperschaft auf den Hauptbeteiligten verschmolzen (die Bildung von Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenmitgliederebene ~~war~~ ist nur bis 30.6.2010 möglich gewesen; [§ 9 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) idF AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010; **für am 30.6.2010 bereits bestehende Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenmitgliederebene besteht eine Übergangsfrist bis 31.12.2020, siehe dazu KStR 2013 Rz 1018**), verdichtet sich das Beteiligungsverhältnis des Hauptbeteiligten zu einer ausreichenden finanziellen Verbindung **an der bisher über die Beteiligungsgemeinschaft gehaltenen Beteiligungskörperschaft**. Das Ende der Beteiligungsgemeinschaft ändert daher nichts an der Unternehmensgruppe, wenn sich umtauschverhältnisbedingt kein Entfall der ausreichenden finanziellen Verbindung ergibt. Ab dem rückwirkenden Erreichen der unmittelbaren ausreichenden finanziellen Verbindung kann eine von beiden Körperschaften vorgenommene anschaffungsbedingte Firmenwertabschreibung hinsichtlich restlicher Fünfzehntelbeträge fortgesetzt werden.

Beispiel:

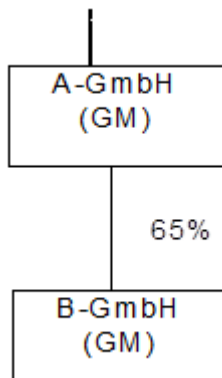
*Die Beteiligungskörperschaft A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) hatte im Jahr 01 eine 40-prozentige Beteiligung an der B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) angeschafft. Im Jahre 02 (= **vor 30.6.2010**) bildet sie mit der zu 25% an der B-GmbH beteiligten C-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr), die die Beteiligung ebenfalls im Jahr 01 angeschafft hat, eine Beteiligungsgemeinschaft **auf***

Gruppenmitgliederebene, wodurch die B-GmbH Gruppenmitglied wird. Zum 31.12.05 wird die C-GmbH auf die A-GmbH verschmolzen. Die A-GmbH ist ab 1.1.06 mit 65% an der B-GmbH beteiligt; **die vormals durch die A-GmbH und die C-GmbH gebildete Beteiligungsgemeinschaft endet dadurch.** Die A-GmbH kann ab diesem Jahr auf die vereinigte 65-prozentige Beteiligung an der B-GmbH die Firmenwertabschreibung mit dem sechsten Fünfzehntel fortsetzen.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Hätte die C-GmbH die 25-prozentige Beteiligung im Jahre 02 angeschafft, kann die A-GmbH im Jahre 06 das sechste Fünfzehntel auf ihre 40-prozentige Beteiligung und das fünfte Fünfzehntel auf die verschmelzungsbedingt erworbene 25-prozentige Beteiligung geltend machen.

351c

Wird eine inländische, nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft auf ein ausländisches Gruppenmitglied verschmolzen, berühren die mit der Vermögensübertragung verbundenen Folgen die bestehende Unternehmensgruppe grundsätzlich nicht.

War die übertragende Körperschaft operativ tätig, entsteht beim ausländischen Gruppenmitglied eine inländische Betriebsstätte, deren Ergebnisse im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des ausländischen Gruppenmitglieds unmittelbar erfasst und der beteiligten Körperschaft zugerechnet werden. Gleiches gilt für nicht der Betriebsstätte zurechenbare Liegenschaften, die nach [§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#) in den Geltungsbereich des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallen. Ist das übernehmende Gruppenmitglied in der EU oder in Norwegen **beziehungsweise (ab dem 1.1.2014) im Fürstentum Liechtenstein** (Rz 158) ansässig, kommt für auf dieses übertragene Vermögen, hinsichtlich dessen Österreich das Besteuerungsrecht verliert, die Möglichkeit des Steueraufschubs in Betracht.

Hinsichtlich der Folgen der Verschmelzung für die inländische beteiligten Körperschaft (Wegfall der ausreichenden finanziellen Verbindung; Firmenwertabschreibung) gelten die Überlegungen der Rz 351 entsprechend.

Vortragsfähige Verluste der übertragenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende über und können mit inländischen betrieblichen Einkünften der Folgejahre verrechnet werden.

352 (*Änderung unterhalb des zweiten Bulletpoints*)

Hinsichtlich jener Verluste des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2013~~01~~ Rz ~~1062408~~ und ~~1105443~~) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind, kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass bei der Prüfung, ob das verlustverursachende Vermögen in umfänglich vergleichbarer Weise zum Verschmelzungstichtag noch vorhanden ist oder nicht, eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Maßgebend für den Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit ist, ob das verlustverursachende Vermögen des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitgliedes (zB Betrieb) zum Verschmelzungstichtag in der Unternehmensgruppe in vergleichbarer Form noch vorhanden ist. Ein Transfer dieses Vermögens innerhalb der Gruppe (zB aufgrund einer vor der Verschmelzung erfolgten Einbringung in ein anderes Gruppenmitglied) ist daher unschädlich.

352a

Die Konzernverschmelzung berührt die Beteiligung der beteiligten Körperschaft an der Beteiligungskörperschaft:

- Bei einem Up-stream-merger geht die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft auf Grund der Vermögensübernahme mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag unter. Damit kann eine laufende Firmenwertabschreibung im Sinne des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) nicht mehr fortgesetzt werden. Das letzte Fünftel kann in dem vor dem Verschmelzungstichtag endenden Wirtschaftsjahr der beteiligten Körperschaft geltend gemacht werden.

Bei Verschmelzungen mit einem Stichtag nach 30.12.2007 sind die bereits vorgenommenen Firmenwertabschreibungsfrüher auf die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft von der übernehmenden Körperschaft gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007 zum Verschmelzungstichtag insoweit nachzuversteuern, als die abgesetzten Früher im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschrieben Beteiligung an der übertragenden Körperschaft Deckung finden.

Beispiel 3:

Angaben wie im Beispiel 1 (vgl. die Rz 352); die A-GmbH hat ab dem Wirtschaftsjahr 00/01 eine Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der B-GmbH von je 10.000 geltend gemacht. Die Beteiligung wurde um 300.000 angeschafft. Zum Stichtag 31.3.08 hat die Beteiligung nur mehr einen Verkehrswert von 250.000.

Die A-GmbH kann die Firmenwertabschreibung letztmalig zu Lasten des Wirtschaftsjahres 1.7.06 bis 30.6.07 geltend machen, da im Falle einer Konzernverschmelzung mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag, also mit 1.4.08, auch die Beteiligung untergeht und daher im Wirtschaftsjahr 1.7.07 bis 30.6.08 nicht mehr vollständig besteht. Insgesamt hat die A-GmbH eine Abschreibung von 70.000 (7/15) vorgenommen, sodass der Buchwert zum 31.3.08 230.000 beträgt. Es hat daher durch die A-GmbH im Wirtschaftsjahr 1.7.07 bis 30.6.08 eine Nacherfassung der vorgenommenen Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) im Betrag von 20.000 zu erfolgen (vorgenommene Abschreibung minus Wertverlust).

Fassung für Verschmelzungen mit einem Beschlussdatum bis 30.11.2011

- Bei einem Down-stream-merger geht das Gesamtvermögen der übertragenden beteiligten Körperschaft und damit auch die Beteiligung an der übernehmenden

Körperschaft auf diese über. Diese übernommene Beteiligung wird in der Folge zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet (Durchschleuseffekt). Damit kann die übernehmende Körperschaft eine von der übertragenden Körperschaft vorgenommene laufende Firmenwertabschreibung auf die angeschaffte Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft im Sinne des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) nicht mehr fortsetzen. Sollte die durchgeschleuste Beteiligung auf beteiligte Körperschaften oder den Gruppenträger übergehen, kommt es bei diesen zur Fortsetzung der Firmenwertabschreibung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr, maximal im Prozentausmaß der von der übertragenden Körperschaft vorgenommenen Abschreibung. Andererseits entfällt bei der an der übertragenden Körperschaft beteiligten Körperschaft oder bei dem beteiligten Gruppenträger die Firmenwertabschreibung auf die angeschaffte Beteiligung an der übertragenden Körperschaft.

Beispiel 4 Variante 1:

a) Im Falle des Beispiels 2 geht die Firmenwertabschreibung des Gruppenträgers X auf die Beteiligung an der A-GmbH unter; X kann das letzte Fünftel zu Lasten ihres mit 31.12.01 endenden Wirtschaftsjahres geltend machen. Die übertragende A-GmbH kann die Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der B-GmbH letztmalig zu Lasten des Rumpfwirtschaftsjahres 1.7.01 bis 31.3.02 geltend machen. Der Gruppenträger X kann auf Grund der Anteilsdurchschleusung die von der A-GmbH begonnene Firmenwertabschreibung fortsetzen. Da X auf den 31.12. bilanziert und die durchgeschleuste Beteiligung mit 1.4.02 erwirbt, kann er im Jahr 02 noch kein Fünftel geltend machen, er kann das nächste Fünftel zu Lasten des Wirtschaftsjahres 03 geltend machen.

b) Sollte gegenüber der lit. a an der A-GmbH neben dem mit 75% beteiligten Gruppenträger ein Gruppenmitglied Y mit 25% beteiligt sein, wird die 100-prozentige Beteiligung an der B-GmbH aliquot auf den Gruppenträger und das Gruppenmitglied Y übertragen. Beim Gruppenträger vermindert sich in diesem Fall die Firmenwertabschreibung auf die 75-prozentige Beteiligung, das Gruppenmitglied Y ist von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen.

Fassung für Verschmelzungen mit einem Beschlussdatum ab 1.12.2011

- Bei einem Down-stream-merger geht das Gesamtvermögen der übertragenden beteiligten Körperschaft und damit auch die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft auf diese über. Diese übernommene Beteiligung wird in der Folge zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet

(Durchschleuseffekt; zur Zulässigkeit der Anteilsauskehrung vgl. OGH 11.11.1999, [6 Ob 4/99b](#)). Bei den Anteilsinhabern der übertragenden Gesellschaft ersetzt daher die durchgeschleuste Beteiligung die untergehenden Anteile. Sofern ein Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger ist, ist die begonnene Firmenwertabschreibung auf die Anteile an der übertragenden Gesellschaft fortzusetzen. Eine von der übertragenden auf die übernehmende Körperschaft durchgeführte Firmenwertabschreibung kann hingegen nicht fortgesetzt werden.

Handelt es sich um eine Verschmelzung mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007, führt die Durchschleusung der ausgekehrten Anteile (sofern von der übertragenden Körperschaft eine Firmenwertabschreibung auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft vorgenommen wurde) zu einer Nacherfassung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter](#)

[Teilstrich KStG 1988](#) **zum Verschmelzungstichtag bei der übertragenden**

Körperschaft. ~~Da im Falle des down-Stream-Mergers die Körperschaft, die die Firmenwertabschreibung auf die übernehmende Körperschaft durchgeführt hat, untergeht, hat die Nacherfassung bei der übernehmenden Körperschaft als deren Rechtsnachfolger zum Verschmelzungstichtag zu erfolgen.~~

Beispiel 4 Variante 2:

a) Im Falle des Beispiels 2 geht die durchgeschleuste Beteiligung an der B-GmbH auf den Gruppenträger X-GmbH über. Infolge der in [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) getroffenen Anordnung führt diese Durchschleusung zur Nachversteuerung der von der A-GmbH auf die B-GmbH durchgeführten Firmenwertabschreibung und kann auch nicht fortgesetzt werden.

Die Firmenwertabschreibung des Gruppenträgers X-GmbH auf die Beteiligung an der A-GmbH ist dagegen fortzusetzen.

b) Sollte gegenüber der lit. a an der A-GmbH neben dem mit 75% beteiligten Gruppenträger ein Gruppenmitglied Y mit 25% beteiligt sein, wird die 100-prozentige Beteiligung an der B-GmbH aliquot auf den Gruppenträger und das Gruppenmitglied Y übertragen. Beim Gruppenträger ändert sich in diesem Fall die Firmenwertabschreibung nicht, das Gruppenmitglied Y war auch vor der Verschmelzung bereits von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen.

Rz 352b lautet (Änderungen iZm mit dem AbgÄG 2010)

352b

Am 30.6.2010 bestehende Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften müssen in ihrer Struktur – bei sonstigem Untergang – unverändert bleiben („Einfrierwirkung“). Ein Weiterbestehen der Beteiligungsgemeinschaft bis zum Ablauf der Übergangsfrist setzt voraus, dass keine neuen Körperschaften in die Unternehmensgruppe und keine neuen Mitbeteiligten in die Beteiligungsgemeinschaft aufgenommen werden. Zudem muss das Beteiligungsausmaß an den Beteiligungskörperschaften unverändert bleiben. Auch Umgründungsmaßnahmen können eine schädliche Strukturveränderung der Beteiligungsgemeinschaft – und damit deren Beendigung – bewirken. Die Verschmelzung **eines Mitglieds** des Hauptbeteiligten einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft auf ein inländisches, an der betreffenden Beteiligungskörperschaft nicht beteiligtes Gruppenmitglied (zB Schwesternverschmelzung) **stellt eine solche schädliche Strukturveränderung dar und führt folglich zum Untergang der Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft.** berührt in der Regel die Beteiligungsgemeinschaft nicht. An die Stelle der übertragenden Körperschaft tritt die übernehmende und bleibt auf Grund § 9 Abs. 5 KStG 1988 Partner der Beteiligungsgemeinschaft. Die der Beteiligungsgemeinschaft zugrunde liegende Vereinbarung ist zu adaptieren.

~~Sollte sich durch die Verschmelzung eine Beteiligungserweiterung an der Beteiligungskörperschaft auf mehr als 50% ergeben, kann die Beteiligungsgemeinschaft auch beendet werden.~~

352c

Wird die Beteiligungskörperschaft, hinsichtlich deren Anteile eine **Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft** besteht, auf ein anderes inländisches Gruppenmitglied verschmolzen, **liegt ebenso eine schädliche Strukturveränderung der Beteiligungsgemeinschaft vor, die zum Untergang derselben führt.** ~~ist zu prüfen, ob~~

die umtauschverhältnisbezogenen Änderungen hinsichtlich der Beteiligungen in der Beteiligungsgemeinschaft zum Ende der ausreichenden finanziellen Verbindung führen.

352d

Im Hinblick auf die Beschränkung der Zugehörigkeit ausländischer Gruppenmitglieder auf die "erste Ebene" ([§ 9 Abs. 2 zweiter Teilstrich KStG 1988](#); **siehe aber zu den**

Folgewirkungen der Rs Papillon KStR 2013 Rz 1014) ist eine Verschmelzung unmittelbar verbundener ausländischer Gruppenmitglieder nur bei Bestehen einer maximal 50-prozentigen unmittelbaren Beteiligung in Verbindung mit einer mittelbaren finanziellen Verbindung möglich. Auch in diesem Fall kann die Verschmelzung als Down-stream-merger auf die Beteiligungskörperschaft oder als Up-stream-merger auf die beteiligte Körperschaft erfolgen. Hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse siehe Rz 351.

Bei Fortbestand der Unternehmensgruppe unterbleibt nur dann eine

Nachversteuerung Nachverrechnung von im Inland angesetzten Vorjahresverlusten des übertragenden ausländischen Gruppenmitglieds, wenn beim übernehmenden ausländischen Gruppenmitglied (zB Side-stream-merger) eine Verlustverrechnung und damit eine **Nachversteuerung** Nachverrechnung in der Unternehmensgruppe Platz greifen kann. Dies setzt voraus, dass es nach den ausländischen umgründungssteuerlichen Vorschriften zu einem Übergang der Verlustvträge des durch die Verschmelzung untergehenden Gruppenmitgliedes auf das aufnehmende Gruppenmitglied kommt (vgl. KStR 201301 Rz 1088432).

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Beispiel 5:

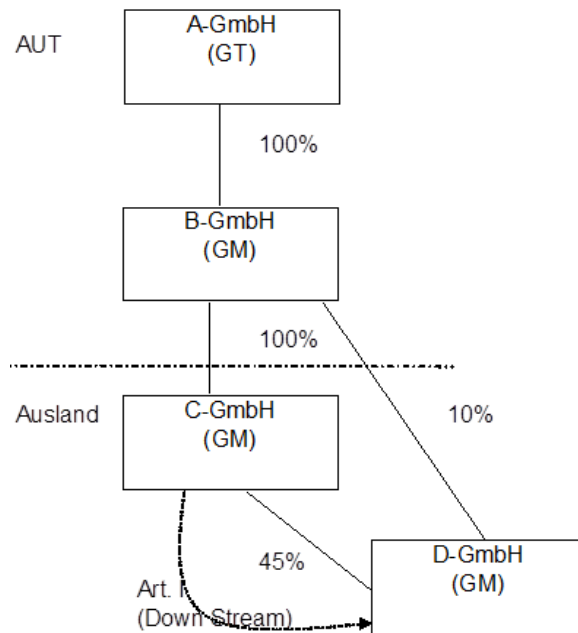
Die Unternehmensgruppe besteht aus der A-GmbH (Gruppenträger) sowie der inländischen B-GmbH, an der die A-GmbH zu 100% beteiligt ist, sowie aus den ausländischen Gruppenmitgliedern C-GmbH, an der die B-GmbH mit 100% beteiligt ist, und D-GmbH, an der die B-GmbH mit 10% und die C-GmbH mit 45% beteiligt sind. Zum 31.12.07 wird die C-GmbH auf die D-GmbH down stream verschmolzen.

Falls das ausländische Verschmelzungsrecht mit dem inländischen vergleichbar ist, ist [Art. I UmgrStG](#) anwendbar.

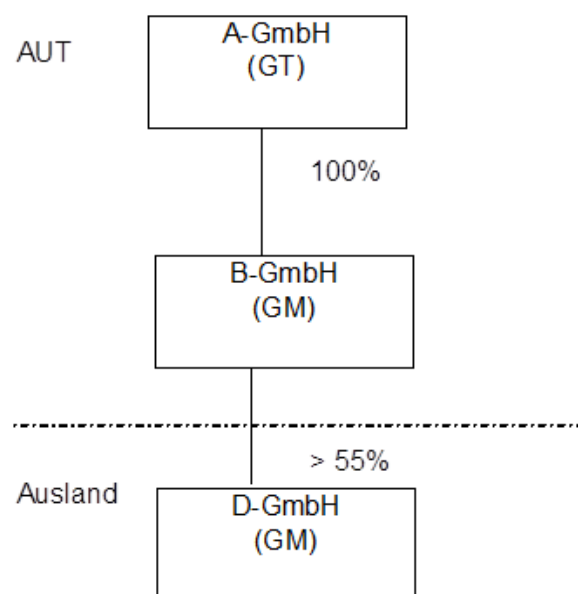
Infolge der Verschmelzung erhöht sich die Beteiligungshöhe der B-GmbH auf mehr als 55% (bisherige Beteiligung von 10% sowie durchgeschleuste Beteiligung von 45%). Zu einer Verlustnachverrechnung der verwerteten Auslandsverluste der C-GmbH kommt

es dann nicht, wenn das ausländische Umgründungssteuerrecht einen Übergang der Verlustvträge auf die D-GmbH vorsieht.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



352e

Die Verschmelzung unmittelbar verbundener in- und ausländischer Gruppenmitglieder kann eine Export- oder Importverschmelzung sein, je nach den Beteiligungsverhältnissen kann es zu einer Anteilsgewährung oder einem Unterbleiben kommen (vgl. [§ 3 Abs. 2 EU-VerschG](#) iVm [§ 224 AktG](#)).

Die down-stream-Verschmelzung der inländischen beteiligten Körperschaft auf die ausländische Beteiligungskörperschaft (Exportverschmelzung) beendet mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages für die übertragende Körperschaft die Gruppenzugehörigkeit. Da die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gleichzeitig auf den (die) beteiligten Gruppenmitglieder oder den Gruppenträger durchgeschleust werden und damit die untergehenden Anteile ersetzen, geht die finanzielle Verbindung der übernehmenden Körperschaft zur Unternehmensgruppe im Sinne des [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) nicht verloren.

Unabhängig davon, ob die durchgeschleuste Beteiligung an der ausländischen übernehmenden Körperschaft eine steuerneutrale oder steuerwirksame Schachtelbeteiligung darstellt, bleibt die von der übertragenden Körperschaft getroffene Entscheidung für die (durchgeschleuste) Beteiligung erwerbende Körperschaft maßgebend (siehe KStR 201301 Rz ~~1216565b~~).

Sollte das an der übertragenden inländischen Körperschaft beteiligte Gruppenmitglied (oder der beteiligte Gruppenträger) eine Firmenwertabschreibung vorgenommen haben, endet diese verschmelzungsbedingt, weil eine Firmenwertabschreibung nur auf unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder möglich ist (vgl. KStR 201301 Rz ~~1129466~~). Zu einer Nachversteuerung der bereits vorgenommenen Firmenwertabschreibungen gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) idF AbsG 2007 kommt es nicht. Hinsichtlich einer Fortsetzung der von der übertragenden Körperschaft vorgenommenen Firmenwertabschreibung siehe Rz 352a.

Hinsichtlich des Erfordernisses der Steuerhängigkeit des übertragenen Vermögens sowie die Möglichkeit der Nichtfestsetzung (aufgeschobene Liquidationsbesteuerung) siehe Rz 43 ff.

Vor- oder Außergruppenverluste der übertragenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende über, sie können mit nachfolgenden Gewinnen

inländischer betrieblicher Einkünfte verrechnet werden. Hinsichtlich jener Verluste des inländischen übertragenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden **sind**, welche in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2013~~01~~ Rz **1062408** und **1105443**); und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind, kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung, wobei eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist (vgl. Rz 352).

Die ~~Up~~-Stream-Verschmelzung der ausländischen Beteiligungskörperschaft auf die inländische beteiligte Körperschaft (Importverschmelzung) ändert infolge der Verdichtung der Vermögen ungeachtet des Untergangs der übertragenden ausländischen Körperschaft nichts an der Unternehmensgruppe. Beteiligungen der übertragenden Körperschaft, die zur Zugehörigkeit weiterer ausländischer Körperschaften beigetragen haben, sind der übernehmenden zuzurechnen. Tochterkörperschaften der übertragenden Körperschaft, die bis zur Verschmelzung von der Gruppenzugehörigkeit ausgeschlossen waren, können als nunmehr "erste Auslandsebene" in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Durch diese Importverschmelzung kommt es zur Nachversteuerung noch offener Verluste zum Verschmelzungstichtag (siehe KStR 2013~~01~~ Rz **1088432**). Zur Behandlung des ausländischen Vermögens der übertragenden Körperschaft siehe Rz 351a.

Die Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden geht verschmelzungsbedingt unter, daraus resultierende Buchgewinne oder Buchverluste sind - ausgenommen Confusiotatbestände - unabhängig davon steuerneutral, ob es sich um eine steuerneutrale oder steuerwirksame Schachtelbeteiligung gehandelt hat.

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Beispiel 6:

Die D-GmbH ($W_j=K_j$) ist Gruppenträger, die 100% der Anteile am inländischen Gruppenmitglied E-GmbH ($W_j=1.9.-31.8.$) hält. Die Gruppe besteht seit dem Jahr 04. Die lediglich vermögensverwaltend tätige E-GmbH ihrerseits hält 100% der Anteile am inländischen Gruppenmitglied G-GmbH ($W_j=K_j$) sowie ebenfalls 100% am ausländischen (deutschen) Gruppenmitglied F-GmbH ($W_j=K_j$).

Zum 31.12.07 wird die E-GmbH in Anwendung des [EU-VerschG](#) auf die F-GmbH down stream verschmolzen. Die E-GmbH verfügt zum 31.12.07 über Vorgruppenverluste von 50.000. Der gemeine Wert der Beteiligung der E-GmbH an der G-GmbH beträgt zum 31.12.07 450.000 (Buchwert 405.000).

Mit dem Ablauf des 31.12.07 endet für die E-GmbH das letzte Rumpfwirtschaftsjahr. Ein (positives) Einkommen der E-GmbH im Zeitraum 1.9.07 bis 31.12.07 ist mit den Vorgruppenverlusten zu verrechnen. Sodann ist ein allfälliger – auf österreichisches Steuerrecht umgerechneter – Verlust der F-GmbH des Jahres 07 zuzurechnen. Die **Ergebnisse der G-GmbH können ab dem Verschmelzungstichtag in die Unternehmensgruppe einfließen, sie ist jedoch kein Vollmitglied (siehe dazu KStR 2013 Rz 1014), weshalb eine Firmenwertabschreibung nicht fortgeführt werden kann.** scheidet verschmelzungsbedingt aus der Gruppe aus (keine zweite Auslandsebene zulässig).

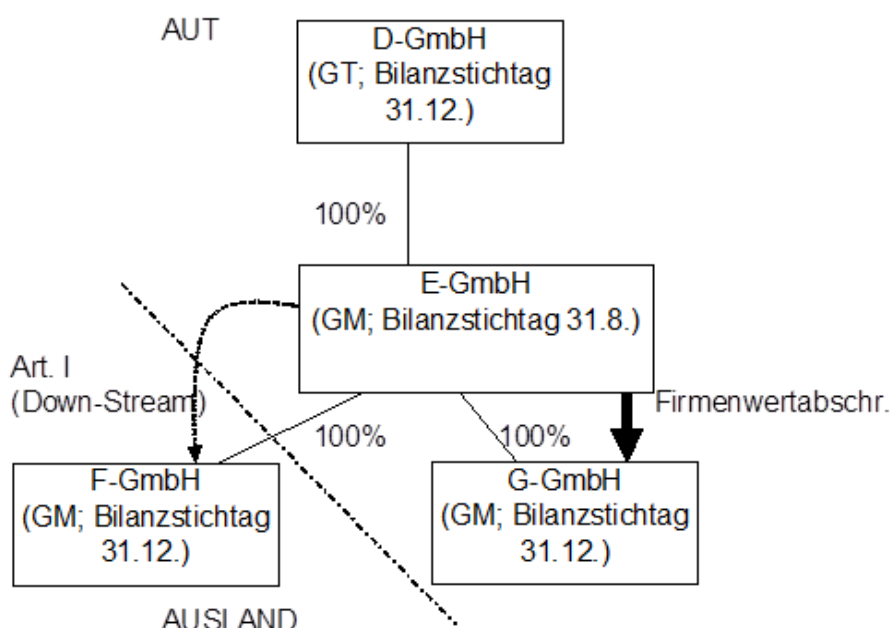
Durch die Verschmelzung kommt es zum Verlust des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Beteiligung an der G-GmbH ([Art. 13 Abs. 5 DBA-D](#)). Die E-GmbH kann im Rahmen der Veranlagung 07 gemäß [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) einen Antrag auf Nichtfestsetzung stellen (Differenz zwischen dem Wert von 450.000 und dem Buchwert von 405.000 = 45.000; festgestellte Steuerschuld somit 11.250).

Zu einer Nachverrechnung der bisher der E-GmbH zugerechneten ausländischen Verluste der F-GmbH kommt es nicht, weil die Gruppenzugehörigkeit durch die Verschmelzung nicht weggefallen ist (nunmehr finanzielle Verbindung direkt mit dem Gruppenträger, der die Anteile im Wege der Durchschleusung erhält).

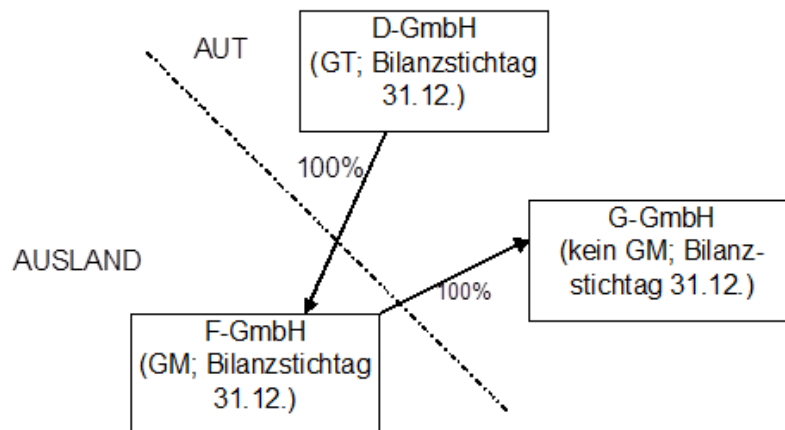
~~Die G-GmbH scheidet mit Ende des Jahres 07 aus der Gruppe aus.~~

Eine Firmenwertabschreibung der E-GmbH auf die Beteiligung an der G-GmbH kann durch das Ausscheiden der G-GmbH aus der Gruppe nicht fortgesetzt werden. Zu einer Nachversteuerung der bereits vorgenommenen Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstich KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007 kommt es nicht.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Variante:

Selber Sachverhalt wie Beispiel 6; allerdings wird die deutsche F-GmbH auf die E-GmbH up-stream verschmolzen.

In diesem Fall hat eine Nachversteuerung der im Rahmen der Unternehmensgruppe bereits angesetzten ausländischen Verluste der F-GmbH zu erfolgen.

353

Die Verschmelzung von Schwester-Mitgliedern entspricht hinsichtlich des Vermögensübergangs jener von unmittelbar verbundenen Mitgliedern. Der verschmelzungsbedingte Untergang der übertragenden Körperschaft hat auf den Bestand der Unternehmensgruppe keinen Einfluss, da der-(die) beteiligte(n) Körperschaft(en) unverändert am vereinigten Vermögen beteiligt **ist (sind)** und damit die finanzielle Verbindung weiterhin besteht.

Da der Buchwert der Beteiligung an der übertragenden Körperschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft aktiviert wird und damit kein Veräußerungs-Anschaffungs-Tatbestand verbunden ist, kann die laufende Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft fortgesetzt werden.

Vor- oder Außergruppenverluste der übertragenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über. Vor- oder Außergruppenverluste der übernehmenden Körperschaft bleiben nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) vortragsfähig.

Für Verschmelzungen mit einem Beschlussdatum ab 1.12.2011 gilt Folgendes:

Hinsichtlich jener Verluste des inländischen übertragenden Gruppenmitgliedes und des inländischen übernehmenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden **sind**, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2013~~01~~ Rz ~~1062408~~ und **1105443**) und zum Verschmelzungsstichtag noch nicht verrechnet sind, ist [§ 4 UmgrStG](#) unter Berücksichtigung der gruppenbezogenen Betrachtungsweise relevant (vgl. Rz 352).

Offene Mindestkörperschaftsteuerbeträge gehen auf die übernehmende Körperschaft über und sind zusammen mit allfälligen eigenen Mindestkörperschaftsteuerbeträgen im Sinne des [§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) zu verrechnen (**siehe KStR 2013 Rz 1568**).

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

353a

Die Verschmelzung **ausländischer Gruppenmitglieder** entspricht dem Grunde nach der Inlandsverschmelzung laut Rz 353. Im Hinblick auf die Rechtsnachfolge der übernehmenden Körperschaft unterbleibt in diesem Fall eine Nachverrechnung von den in die Unternehmensgruppe hineingerechneten und noch nicht gegenverrechneten Verlusten, sofern eine Nachversteuerung dieser noch offenen Verluste beim Rechtsnachfolger möglich bleibt (siehe Rz 352d).

Zu bedenken ist, dass sich verschmelzungsbedingt die Minderbeteiligungen an weiteren ausländischen Gruppenmitgliedern bei der übernehmenden Körperschaft zu einer mehr als 50-prozentigen vereinigen können und damit diese Gruppenmitglieder aus der Unternehmensgruppe ausscheiden.

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

353d (*Änderung im vorletzten Satz*)

Weiters kommt es zum Verschmelzungsstichtag zur Nacherfassung bereits geltend gemachter Firmenwertabschreibungen, weil die Beteiligung verschmelzungsbedingt

untergeht, wenn der Verschmelzungstichtag nach dem 30.12.2007 liegt ([§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) idF ~~AbgSiG~~ 2007).

Rz 353f lautet wie folgt (Änderung iZm AbgÄG 2010)

353f

Ist nur der Gruppenträger oder nur die Beteiligungskörperschaft Hauptbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft, kann dies auf den Bestand der jeweils bestehenden Beteiligungsgemeinschaft Auswirkung haben.

- Besteht nur eine Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft, geht diese durch die Upstream-Verschmelzung des im Wege der Beteiligungsgemeinschaft in die Gruppe einbezogenen Gruppenmitgliedes auf den Gruppenträger unter, die minderheitsbeteiligte Körperschaft muss mit Anteilen am Gruppenträger abgefunden werden. Die Vor- bzw. Außergruppenverluste des auf den Gruppenträger verschmolzenen Gruppenmitgliedes gehen bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 4 UmgrStG](#) auf den Gruppenträger über und können ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungsjahr als Sonderausgabe abgesetzt werden. Betreffend die bei der übertragenden Körperschaft während der Gruppenzugehörigkeit entstandenen Verluste, die in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben sowie die übrigen Verluste des Gruppenträgers gelten die Ausführungen in der Rz 353d sinngemäß.

Wurde vom Gruppenträger auf das verschmolzene Gruppenmitglied eine Firmenwertabschreibung vorgenommen, kann diese letztmalig in jenem vor dem Verschmelzungstichtag gelegenen Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Liegt der Verschmelzungstichtag nach dem 30.12.2007, kommt es beim Gruppenträger zur Nachversteuerung der geltend gemachten Firmenwertabschreibungen in jenem Jahr, in das der Verschmelzungstichtag fällt.

- Besteht nur eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft, ~~bleibt diese bei einer Upstream-Verschmelzung des Hauptbeteiligten auf den Gruppenträger bestehen, da der Gruppenträger als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Hauptbeteiligten eintritt. Die Beteiligungsgemeinschaft wandelt sich zu einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft, die Beteiligungsverhältnisse in der Beteiligungsgemeinschaft~~

ändern sich nicht. Die Vor- bzw. Außergruppenverluste des auf den Gruppenträger verschmolzenen Hauptbeteiligten gehen bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 UmgrStG auf den Gruppenträger über und können ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungsjahr als Sonderausgabe abgesetzt werden. Hinsichtlich jener Verluste des übertragenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2001 Rz 408 und 443) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind sowie betreffend die Verluste des übernehmenden Gruppenträgers gelten die Ausführungen den Rz 352 und 353d entsprechend.

Wurde vom Gruppenträger auf den verschmolzenen Hauptbeteiligten eine Firmenwertabschreibung vorgenommen, kann diese letztmalig im Wirtschaftsjahr vor dem Verschmelzungstichtag geltend gemacht werden. Liegt der Verschmelzungstichtag nach dem 30.12.2007, kommt es beim Gruppenträger zur Nachversteuerung der geltend gemachten Firmenwertabschreibungen in dem Jahr, in das der Verschmelzungstichtag fällt. **führt jede Verschmelzung eines Mitglieds einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft auf ein (anderes) Gruppenmitglied zur Beendigung der Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft, weil dadurch eine schädliche Strukturveränderung der Beteiligungsgemeinschaft bewirkt wird (siehe Rz 352b, KStR 2013 Rz 1016); diese Beendigung erfolgt vor dem Hintergrund der mit dem AbgÄG 2010 hinsichtlich Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften verfolgten „Einfrierwirkung“. Die Frage, ob die Beteiligungskörperschaft (an der die Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft bisher bestand) aus der Unternehmensgruppe ausscheidet oder in der Unternehmensgruppe verbleibt, hängt vom Bestehen einer ausreichenden finanziellen Verbindung der übernehmenden Körperschaft an der Beteiligungskörperschaft ab.**

- **Bei einer up-stream-Verschmelzung des Hauptbeteiligten einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft auf den Gruppenträger kann sich die Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft in eine – auch nach dem AbgÄG 2010 zulässige – Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft wandeln. Ob eine nahtlose Fortsetzung als Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft**

möglich ist, hängt davon ab, ob im Syndikatsvertrag ein entsprechender Übergang vorgesehen ist. Ein weiterer Einbezug der bisher über die Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft einbezogenen Beteiligungskörperschaft in die Unternehmensgruppe wäre auch ohne nahtlose Fortsetzung als Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft denkbar, wenn der Gruppenträger nach der Verschmelzung selbst eine ausreichende finanzielle Verbindung zur Beteiligungskörperschaft hat, sodass deren Einbezug in die Unternehmensgruppe über eine (fortzusetzende) Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft nicht erforderlich ist.

- ~~Besteht sowohl eine Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft als auch beim Gruppenmitglied eine Beteiligungsgemeinschaft, wird der Gruppenträger durch die Upstream-Verschmelzung zum Hauptbeteiligten der bisherigen Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft, die Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft wird beendet. Die Ausführungen im vorigen Bulletpoint gelten sinngemäß.~~

353i *(Änderung im Absatz nach dem ersten Bulletpoint)*

Hat der übertragende Gruppenträger auf die angeschaffte Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht, endet diese verschmelzungsbedingt, da die auf die Anteilsinhaber des Gruppenträgers durchgeschleuste Beteiligung außerhalb der Unternehmensgruppe platziert wird. Für Verschmelzungen auf einen Stichtag nach dem 30.12.2007 kommt es zudem zu einer Nacherfassung der bisher geltend gemachten Firmenwertabschreibungen gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988 idF AbgSiG 2007](#) im Wirtschaftsjahr, in das der Verschmelzungstichtag fällt.

353j

Ist der Gruppenträger oder die Beteiligungskörperschaft Hauptbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft, kann eine down-stream-Verschmelzung des Hauptbeteiligten auf den Bestand der jeweils bestehenden Beteiligungsgemeinschaft Auswirkung haben.

- Besteht nur eine Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft und wird der Gruppenträger auf das über die Beteiligungsgemeinschaft einbezogene Gruppenmitglied down-stream-

verschmolzen, sind die Anteile an der übernehmenden Beteiligungskörperschaft an die Anteilsinhaber des Gruppenträgers durchzuschleusen und **es** endet die bisherige **Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft**.

- **Zu Verschmelzungen eines Mitglieds einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft auf ein (anderes) Gruppenmitglied siehe Rz 353f**
Bulletpoint 2. ~~Besteht nur eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft und wird der Hauptbeteiligte auf das über die Beteiligungsgemeinschaft einbezogene Gruppenmitglied down-stream verschmolzen, sind die Anteile an der übernehmenden Beteiligungskörperschaft je nach der Konstellation des Einzelfalles an die beteiligte Körperschaft oder an den Gruppenträger durchzuschleusen. Die Beteiligungsgemeinschaft bleibt bestehen, sollte die beteiligte Körperschaft oder der Gruppenträger verschmelzungsbedingt eine mehr als 50%ige Beteiligung erhalten, könnte die Beteiligungsgemeinschaft auch beendet werden.~~
- Soweit eine Firmenwertabschreibung durch den Hauptbeteiligten zulässig war, kommt es für Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007 zur Nachversteuerung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007.

Beispiel:

An der GmbH-D besteht eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft aus der mit 40% hauptbeteiligten GmbH-B und der mit 20% minderbeteiligten GmbH-C. Wird die GmbH-B auf die GmbH-D down-stream verschmolzen, kommen zwei Möglichkeiten in Betracht:

Erhält die an der übertragenden GmbH-B beteiligte Körperschaft die Anteile an der GmbH-D, tritt sie in die Rechtsstellung der übertragenden GmbH-B als Hauptbeteiligte der Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft.

Erhält der Gruppenträger die Anteile an der GmbH-D, tritt er in die Rechtsstellung der übertragenden GmbH-B als Hauptbeteiligte der Beteiligungsgemeinschaft, diese wandelt sich zu einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft.

Überträgt die GmbH-B neben der Beteiligung an der GmbH-D auch anderes Vermögen und kommt es dadurch zusätzlich zur Anteilsdurchschleusung zu einer Erhöhung der Beteiligung an der GmbH-D in einem die 50%-Grenze übersteigenden Ausmaß, kann es zur Beendigung der Beteiligungsgemeinschaft kommen.

Die Verschmelzung eines inländischen Gruppenmitglieds auf eine nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft führt infolge des Umstandes, dass gemäß [§ 9 Abs. 5 letzter Satz KStG 1988](#) nur Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse gelten,

- mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag zum Ausscheiden des Gruppenmitglieds bzw
- bei Verschmelzungstichtagen innerhalb der Mindestbestanddauer zum rückwirkenden Ausscheiden und zur selbständigen Besteuerung der übertragenden Körperschaft bzw zur Berichtigung der Gruppeneinkommen beim Gruppenträger.

Firmenwertabschreibungen auf die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft enden im erstgenannten Fall mit der Verschmelzung bzw. entfallen im zweitgenannten Fall rückwirkend. **Geht eine in der Unternehmensgruppe die Firmenwertabschreibung auslösende Beteiligung verschmelzungsbedingt auf eine andere Unternehmensgruppe über, kann eine von der übertragenden Körperschaft bereits begonnene Firmenwertabschreibung nicht in der Unternehmensgruppe des Rechtsnachfolgers fortgesetzt werden. Es kann jedoch eine neue Firmenwertabschreibung in der Gruppe des Rechtsnachfolgers begonnen werden, wobei der Anschaffungszeitpunkt und die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers dafür maßgeblich sind; die seit diesem Zeitpunkt bereits abgereiften Fünfzehntel sind aus Sicht der neuen Unternehmensgruppe verfallen und können daher von dieser nicht mehr berücksichtigt werden (siehe auch KStR 2013 Rz 1123).**

Mit dem Ausscheiden ~~eines~~ des Gruppenmitglieds scheiden auch finanziell mit diesem verbundene Gruppenmitglieder mit der Verschmelzung oder mangels Vorliegens der Mindestbestanddauer rückwirkend aus. Soweit dabei ausländische Gruppenmitglieder ausscheiden, sind offene, im Inland angesetzte und **im Ausland** noch nicht verrechnete Verluste bei der Ermittlung des Einkommens des Gruppenträgers **in jenems Wirtschaftsjahres nachzuversteuern**nachzuverrechnen, in das der **Tag des**

Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds Verschmelzungstichtag fällt.
Führt die Verschmelzung nicht nur zum Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds, sondern zur Auflösung der gesamten Unternehmensgruppe, ist der Nachversteuerungsbetrag im letzten Wirtschaftsjahr zu erfassen, in dem die Unternehmensgruppe noch bestanden hat (siehe auch KStR 2013 Rz 1092).

An der dargestellten Rechtslage ist auch durch die Einführung der Rückwirkung auf Anteilsinhaberebene durch das BudBG 2007 (siehe Rz 262) keine Änderung eingetreten. Kommt es bei der beteiligten Körperschaft infolge der Verschmelzung zu einer ausreichenden finanziellen Verbindung an der übernehmenden gruppenfremden Körperschaft, kann im Fall, dass der Beginn des Wirtschaftsjahres dieser Körperschaft mit dem Tag nach dem Verschmelzungstichtag zusammenfällt, durch Stellung eines rechtzeitigen Erweiterungsantrages gemäß [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) zwar eine zeitlich nahtlose Einbeziehung der gruppenfremden Körperschaft erfolgen. Dies ändert aber nichts am vorhergehenden Ausscheiden des auf die gruppenfremde Körperschaft verschmolzenen Gruppenmitgliedes.

354c

Die Verschmelzung des Gruppenträgers auf die einzige Beteiligungskörperschaft oder umgekehrt beendet mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag die Unternehmensgruppe. Erfolgt die Verschmelzung vor Ablauf der Minstdauer von drei Jahren, findet eine Rückabwicklung im Sinne des [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) statt (**VwGH 18.10.2012, [2009/15/0214](#)**).

362 (*Änderung im ersten Absatz*)

Hinsichtlich der Auswirkung von Verschmelzungen auf Beginn und Ende der Mindestkörperschaftsteuerpflicht sowie auf die Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer siehe KStR 2013~~01~~ Rz 1556~~05~~, Rz 1560~~09~~ und Rz 1568~~20~~.

370

Auch bei Schwester-Verschmelzungen, bei denen eine mögliche Anteilsgewährung unterbleibt ([§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG](#)) sind - wie bei Konzentrationsverschmelzungen - die Evidenzkontenstände zu addieren. Bei einer mittelbaren Schwesternbeziehung (zB Verschmelzung einer Enkelkörperschaft auf die Tantenkörperschaft) sind gesellschaftsrechtliche Maßnahmen zur Vermeidung einer verschmelzungsveranlassten gesellschaftsrechtlich verbotenen Einlagenrückgewähr hinsichtlich der Einlagen- bzw. Einlagenrückzahlungstatbestände für sich zu beurteilen (siehe Rz 375).

Auch bei Importverschmelzungen ist grundsätzlich eine Addition der Evidenzkontenstände vorzunehmen, wobei eine allfällige Aufwertung des übernommenen Vermögens auf den gemeinen Wert gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) zu einer korrespondierenden Erhöhung im Einlagenevidenzkonto der übernehmenden Körperschaft führt. Eine allfällige Ausschüttungsfiktion gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) ist systematisch vorgelagert und daher von der Aufwertung unberührt.

377

Zur Zurechnung von Einlagenrückzahlungen sowie zur Ausnahme von der Rückwirkungsfiktion gemäß [§ 2 Abs. 4 UmgrStG](#) siehe Rz 110 ff. Soweit die Einlagenrückzahlungen noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnen sind, vermindern sie auch noch deren steuerliches Einlagenevidenzkonto (**klarstellend [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#)**).

386

[§ 20 KStG 1988](#) enthält die allgemeinen ertragsteuerlichen Bestimmungen über die Behandlung von Vermögensübertragungen unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften bei Verschmelzungen außerhalb des UmgrStG (siehe auch KStR 2013~~01~~⁴³³ Rz 145433 ff). Hinsichtlich der Vorgangsweise bei nicht unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden Auslandsverschmelzungen siehe Rz 40.

390

In Fällen von nicht (zur Gänze) unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden Verschmelzungen ist (insoweit) auf Gesellschaftsebene eine Liquidationsbesteuerung gemäß [§ 20 KStG 1988](#) durchzuführen (siehe Rz 391 ff); ~~und~~ auf Ebene der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft **ist** in der Regel das Aufdecken der Gesamtreserven zum gemeinen Wert bei sämtlichen Anteilsinhabern gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) bzw. bei außerbetrieblich beteiligten Anteilsinhabern in **sinngemäßer Anwendung von [§ 6 Z 14 EStG 1988](#)** ~~Verbindung mit § 31 Abs. 7 EStG 1988~~ geboten (siehe Rz 402 ff).

395

Der Liquidationsgewinn ergibt sich als Differenz zwischen dem Liquidations-Anfangsvermögens (zu Buchwerten) und dem auf Grund der dargestellten Rückwirkung zum gleichen Stichtag ermittelten Liquidations-Endvermögens (zu Verkehrswerten bzw. Teilwerten). Siehe dazu KStR 201301 Rz 143918 ff.

398

Da bei einer nicht unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden Verschmelzung eine Buchwertübertragung ausgeschlossen ist, hat die übernehmende Körperschaft gemäß [§ 20 Abs. 3 KStG 1988](#) die Liquidationswerte der übertragenden Körperschaft zum Verschmelzungstichtag zu übernehmen (Wertverknüpfung; siehe KStR 201301 Rz 498676).

402

Auf Ebene der Anteilsinhaber der übertragenden (untergehenden) Gesellschaft liegt ein sämtliche Anteilsinhaber treffender Fall der Liquidationsbesteuerung vor, der zusätzlich mit einem Tausch der untergehenden Anteile gegen solche der übernehmenden Körperschaft verbunden ist. Es tritt daher sowohl bei im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen als auch bei außerbetrieblich gehaltenen Anteilen volle Gewinnrealisierung ein bzw. kommt der Steuertatbestand des ~~§ 31~~ [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) zum Tragen. Die tauschbedingte Steuerpflicht tritt bei betrieblich gehaltenen Anteilen an der übertragenden Körperschaft mit

dem Entstehen des Anspruches auf neue Anteile und bei außerbetrieblich gehaltenen Anteilen mit dem tatsächlichen Umtausch ein.

403

Die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft setzen die auf Grund der Liquidationsbesteuerung gewonnenen Werte als Anschaffungskosten der übernommenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft fort. Für außerbetrieblich erworbene Anteile liegt zum Tauschzeitpunkt eine Anschaffung vor, ~~mit der die Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG 1988 zu laufen beginnt.~~

404

Im Fall der Teilliquidationsbesteuerung auf Grund des anteiligen Wegfalles des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich ist zu unterscheiden. Im Falle einer gesellschaftsrechtlich abgeschlossenen Export-Verschmelzung auf eine wo immer ansässige übernehmende Körperschaft

- unterbleibt die Besteuerung für in der EU oder in Norwegen **beziehungsweise (ab dem 1.1.2014) im Fürstentum Liechtenstein** (Rz 158) ansässige Anteilsinhaber (siehe Rz 264) bzw.
- kommt es für in anderen Staaten ansässige Anteilsinhaber zur anteiligen Steuerpflicht. Es wird dabei auf das Verhältnis des Verkehrswertes des zu Buchwerten und des zu Liquidationswerten übertragenen Vermögens abzustellen sein.

412

Inländische Umwandlungen im Sinne des [§ 7 Abs. 1 Z 1 und 2 UmgrStG](#) sind

1. errichtende Umwandlungen nach dem [UmwG](#), wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist,
2. verschmelzende Umwandlungen nach dem [UmwG](#), wenn
 - am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist oder

- Hauptgesellschafter eine unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Körperschaft (Rz 450) bzw. eine EU-Gesellschaft im Sinne des Artikel 3 der ~~Fusionsrichtlinie~~ (Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990, ABl. Nr. L 225 vom 20.08.1990 S. 1) **[Fusionsrichtlinie](#) 2009/133/EG, ABl. Nr. L 310 vom 25.11.2009 S. 34, in der jeweils geltenden Fassung** ist. Die verschmelzende Umwandlung auf EU-Kapitalgesellschaften (diese beinhalten auch die österreichische AG und GmbH) ist seit dem [EU-Verschmelzungsgesetz](#) zivilrechtlich nicht mehr zulässig. Die im UmgrStG noch vorgesehene Ausnahme vom Betriebserfordernis ist nur mehr eingeschränkt anwendbar (Rz 425 und Rz 440).

414

Sind die vorstehend angeführten Voraussetzungen erfüllt, liegt eine Umwandlung im Sinne des [§ 7 Abs. 1 UmgrStG](#) vor, ~~auf die Art. II UmgrStG insgesamt zur Anwendung kommt.~~

~~Infolge des Rechtsfolgenverweises des~~ **Gemäß § 7 Abs. 43 UmgrStG sind auf Umwandlungen iSd [Art. II UmgrStG](#) die [§§ 8 bis 11 UmgrStG](#) anzuwenden.** ~~regeln die dort genannten~~ **Diese Bestimmungen regeln** die Steuerrechtsfolgen der Umwandlung für

- die übertragende Körperschaft ([§ 8 UmgrStG](#), siehe Rz 465 ff)
- die Rechtsnachfolger ([§ 9 UmgrStG](#), siehe Rz 485 ff)
- den Verlustabzug ([§ 10 UmgrStG](#), siehe Rz 566 ff)
- sonstige Rechtsfolgen ([§ 11 UmgrStG](#), betreffend Eintritt in Lohnverhältnisse, Umsatzsteuer, Kapitalverkehrsteuern, Grunderwerbssteuer, siehe Rz 594 ff).

439

Eine ausländische Körperschaft ist einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar, wenn sie die nach der österreichischen Rechtslage zu beurteilenden Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft aufweist. Dazu gehören vor allem folgende Eigenschaften:

- Eigene Rechtspersönlichkeit
- Starres (ergebnisunabhängiges) Gesellschaftskapital

- Beteiligung anderer Personen am Gesellschaftskapital
- Haftungsbeschränkung
- Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung.

Siehe auch **KStR 2013 Rz 133 und Rz 1204**.

440a

Bei natürlichen Personen als ausländischen Hauptgesellschaftern gilt inländisches unbewegliches Vermögen nur dann als Betriebsvermögen, wenn es dem ausländischen Betrieb des Hauptgesellschafter zuzurechnen ist. Liegt dies nicht vor, kommt eine beschränkte Steuerpflicht der stillen Reserven ~~nur~~ **nach Maßgabe von** innerhalb der Spekulationsfrist des [§ 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 30 EStG 1988](#) (**private Grundstücksveräußerungen**) in Betracht.

450

Eine Betriebsübertragung ist auch bei verschmelzenden Umwandlungen grundsätzlich Voraussetzung für die Anwendung der [§§ 8 bis 11 UmgrStG](#). Dies ist nach [§ 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) nur dann nicht erforderlich, wenn Hauptgesellschafter eine Körperschaft ist, die ihr Einkommen nach [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) (**KStR 2013 Rz 399 und Rz 400**) ermittelt. Da seit dem GesRÄG 2007 verschmelzende Umwandlungen auf Kapitalgesellschaften in der EU nicht mehr zulässig sind (Rz 425), ist die Holding-Umwandlung praktisch auf die Umwandlung von Kapitalgesellschaften beschränkt, deren Hauptgesellschafter rechnungslegungspflichtige Genossenschaften oder rechnungslegungspflichtige Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sind. Mögliche Rechtsnachfolger sind beispielsweise auch Sparkassen oder Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

Zur Ausnahme vom Betriebserfordernis bei grenzüberschreitenden Umwandlungen siehe Rz 440.

477

Neben der der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Gewinnermittlung dienenden Bilanzierung hat die übertragende Körperschaft nach [§ 8 Abs. 5 UmgrStG](#) eine steuerliche

Umwandlungsbilanz aufzustellen. Da diese Regelung eine Ordnungsvorschrift darstellt, können die steuerlichen Abweichungen gegenüber den Aktiva und Passiva der Schlussbilanz und das sich daraus ergebende steuerliche Umwandlungskapital auch in beschreibender Weise zB im Umwandlungsvertrag dargestellt werden. Eine fehlerhafte Darstellung des steuerlichen Vermögens oder das Fehlen einer Darstellung stellt kein Anwendungshindernis für [Art. II UmgrStG](#) dar.

Vermögen, das aufgrund des Anwendungsausschlusses nach [§ 7 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht im Rahmen des [Art. II UmgrStG](#) auf Rechtsnachfolger übergeht und gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#) der Liquidationsbesteuerung unterliegt, ist nicht in die Umwandlungsbilanz aufzunehmen.

483

Geht auf Grund einer Auslandsumwandlung ([§ 7 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#)) inländisches Vermögen über, kommt es bei Geltendmachung der Aufwertungsoption im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zur Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes, ggf. zur Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen ([§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#)) oder von Spekulationseinkünften **Einkünften aus Grundstücksveräußerungen** ([§ 30 EStG 1988](#)). Damit eine solche Besteuerung überhaupt möglich ist, müssen Einkünfte gemäß [§ 98 EStG 1988](#) vorliegen und es darf das österreichische Besteuerungsrecht durch ein DBA nicht eingeschränkt sein.

490

Materiellrechtlich hat die Gesamtrechtsfolge für die Rechtsnachfolger die nachstehenden Konsequenzen:

- Noch nicht abgereifte Siebentel infolge der Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung oder des Verlustes aus der Veräußerung einer Beteiligung gehen nach Maßgabe des [§ 10 UmgrStG](#) iVm [§ 4 UmgrStG](#) auf die Rechtsnachfolger über (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#); siehe Rz 254) und können dann von ihnen ab dem auf den Umwandlungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum weiterhin als Siebentel im Sinne des [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) berücksichtigt werden.

Rechtsnachfolger, die die Regelung des [§ 12 Abs. 3 KStG 1988](#) nicht anzuwenden haben (zB natürliche Personen), können die noch nicht berücksichtigten Siebentel zur Gänze im ersten Wirtschaftsjahr absetzen, das nach dem Umwandlungstichtag endet (**KStR 2013 Rz 1306**).

Wurde eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft vorgenommen, ist nach [§ 10 Z 1 lit. a UmgrStG](#) die Kürzungsbestimmung des [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) zur Vermeidung einer Doppelverlustverwertung zu berücksichtigen (siehe Rz 573 ff).

- Bei der umgewandelten Gesellschaft entstandene und noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuern gehen nach [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) auf den oder die Rechtsnachfolger über (siehe Rz 560).
- Übergang der Arbeitgeberbereignschaft (siehe Rz 594)
- Übergang der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereignschaft (siehe Rz 602 ff).

497

Wird Vermögen einer ausländischen Körperschaft im Wege einer verschmelzenden Umwandlung auf einen inländischen Hauptgesellschafter oder im Wege einer errichtenden Umwandlung auf eine Personengesellschaft mit inländischen Mitunternehmern übertragen, können Vermögenswerte der ausländischen Körperschaft in Österreich erstmals steuerhängig werden. Soweit österreichische Besteuerungsrechte am übertragenen Vermögen neu entstehen, ist dieses gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 erster Teilstrich UmgrStG](#) mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dadurch wird sichergestellt, dass nur die nach dem Eintritt in die österreichische Besteuerungshoheit entstandenen Vermögenswertänderungen steuerlich erfasst werden. Von dieser Bewertungsregel sind vor allem Beteiligungen der übertragenden Körperschaft an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften betroffen, sofern sie nicht einer Betriebsstätte zugerechnet werden. Erstmals steuerhängig kann auch ausländisches Betriebsstättenvermögen werden, wenn mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA besteht, das die Anrechnungsmethode vorsieht.

Eine solche steuerneutrale Aufwertung hat zu unterbleiben, wenn das Vermögen vor der Umwandlung umgründungsbedingt oder durch Wegzug aus der österreichischen

Besteuerungshoheit ausgeschieden ist und dabei nach dem UmgrStG (zB gemäß [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#), siehe Rz 44a ff) ~~oder~~ **bzw.** gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) **oder** gemäß [§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988](#) eine aufgeschobene Besteuerung beantragt wurde oder die Steuerschuld gemäß [§ 16 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) (Rz 860d) noch nicht entstanden ist. Der Wiedereintritt in die Besteuerungshoheit Österreichs durch die Umwandlung zwingt gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) zum Ansatz jener fortgeschriebenen Werte (Buchwerte bzw. Anschaffungskosten), die bei der vorangegangenen Umgründung oder beim Wegzug anzusetzen waren. Nachgewiesene Wertsteigerungen im übrigen EU-/EWR-Raum zwischen Ausscheiden und Wiedereintritt in die Besteuerungshoheit sind bei der nachfolgenden Veräußerung durch die übernehmende Körperschaft steuerfrei.

Im Übrigen siehe auch die Ausführungen in Rz 160a bis Rz 160d zur grenzüberschreitenden Importverschmelzung.

513

Beim Wechsel der Gewinnermittlung von [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) auf [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) können sich steuerliche Auswirkungen nur hinsichtlich der Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens ~~sowie des zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Grund und Bodens~~ ergeben, da von der Bewertung der sonstigen Bilanzpositionen (Rechnungsabgrenzungen, Rückstellungen, Niederst- bzw. Höchstwertprinzip) wegen des vom (Gesamt)Rechtsnachfolger zu berücksichtigenden Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit ([§ 201 Abs. 2 Z 1 UGB](#)) nicht abgegangen werden kann.

514

Die Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) erfasst nur notwendiges Betriebsvermögen, **die Widmung von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen ist nur im Rahmen der Gewinnermittlung nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) zulässig** ~~die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen ist nicht möglich~~. Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens scheiden daher bei einem umwandlungsbedingten Wechsel der Gewinnermittlung von [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) auf eine andere Gewinnermittlungsart unter Aufdeckung der stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen aus (~~§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988~~). Die stillen Reserven ergeben sich aus der Differenz zwischen Teilwert und Buchwert

der Wirtschaftsgüter am Umwandlungstichtag. Eine Grund- und Boden-Rücklage im Sinne des § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b letzter Satz EStG 1988 darf für gewillkürtes Betriebsvermögen nicht gebildet werden. Kein steuerwirksamer Entnahmetatbestand liegt vor, wenn ein Mitunternehmeranteil mangels Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen ausscheidet, da es durch das Ausscheiden nicht zu einem Übergang in eine außerbetriebliche Sphäre kommt.

515

Zur Behandlung des zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden **Grundstückes** Grund und Bodens siehe Rz 522 ff.

520

Obwohl es sich hier nicht um ein Ausscheiden von Wirtschaftsgütern auf Grund eines Wechsels der Gewinnermittlungsart handelt (dabei scheidet nur gewillkürtes Betriebsvermögen aus, siehe Rz 513), ist gemäß [§ 9 Abs. 3 UmgrStG](#) auch in diesem Fall [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) anzuwenden. Das hat zur Folge, dass die stillen Reserven und Lasten dieser Wirtschaftsgüter in der Differenz zwischen Teilwert und Buchwert zum Umgründungstichtag erfasst werden und gleich wie ein Gewinn oder Verlust aus dem Gewinnermittlungswechsel behandelt werden müssen (**Erfassung eines Gewinns im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach der Umwandlung oder Verteilung in den dem Umwandlungstichtag folgenden drei Wirtschaftsjahren bzw. Verteilung von Verlusten auf sieben Jahre; siehe Rz 517 f**). Mangels Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen nach der Umwandlung kommt die Bildung einer Grund- und Boden-Rücklage bzw. eines steuerfreien Betrages im Sinne des § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 nicht in Betracht.

Die Überschrift „2.3.5.3.3. Betrieblich genutzte Liegenschaften“ wird geändert und neue Untergliederungen werden eingefügt:

~~2.3.5.3.3. Betrieblich genutzte Liegenschaften~~

2.3.5.3.3. Behandlung von Grundstücken

2.3.5.3.3.1. Grundstücke der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft

522

Werden Grundstücke der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft auf einen Rechtsnachfolger übertragen, der den Gewinn nach [§ 5 EStG 1988](#) ermittelt und sind diese beim Rechtsnachfolger notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen, werden die Grundstücke vom Rechtsnachfolger gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) zum Buchwert übernommen. Ist der Umwandlung eine Einbringung vorangegangen, ist zusätzlich Folgendes zu beachten:

- Die Differenz zwischen dem Teilwert und den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Zeitpunkt der Einlage eines Grundstückes in das Betriebsvermögen sind gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988](#) beim Rechtsnachfolger steuerhängig. Solche Wertdifferenzen stammen aus der Einlage eines Grundstückes in einen Betrieb vor der Betriebseinbringung ([Art. III UmgrStG](#)) in die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft. Bei der späteren Veräußerung kann hinsichtlich des „Altvermögens“ (siehe dazu EStR 2000 Rz 779 ff) vom Rechtsnachfolger auf den Einlageteilwert [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) angewendet werden.
- Auf- oder Abwertungsbeträge im Sinne des [§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988](#) beim Rechtsnachfolger steuerhängig. Dabei handelt es sich um jene Wertdifferenz zwischen dem Buchwert und dem Teilwert eines Grundstückes, die im Zeitpunkt des Gewinnermittlungswechsels von [§ 4 Abs. 1 oder 3 EStG 1988](#) auf [§ 5 EStG 1988](#) steuerneutral war. Bei der späteren Veräußerung kann hinsichtlich des „Altvermögens“ (siehe dazu EStR 2000 Rz 779 ff) vom Rechtsnachfolger auf den Teilwert im Zeitpunkt des

Wechsels der Gewinnermittlungsart [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) angewendet werden.

- Rücklagen im Sinne des [§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, die am 31.12.2012 bestehen, bleiben gemäß [§ 124b Z 212 EStG 1988](#) beim Rechtsnachfolger im Rahmen des [§ 30a EStG 1988](#) bis zum Ausscheiden des Grundstückes aus dem Betriebsvermögen steuerhängig. Solche Rücklagen der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft stammen aus einem Übergang der Gewinnermittlung gemäß [§ 5 EStG 1988](#) auf eine andere Gewinnermittlungsart, der vor einer Betriebseinbringung in die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft unter Buchwertfortführung gemäß [Art. III UmgrStG](#) stattfand.
- Wurde im Rahmen einer vorangehenden Einbringung von der „gespaltenen Betrachtungsweise“ für Grund und Boden gemäß [§ 18 Abs. 5 UmgrStG](#) Gebrauch gemacht und der Teilwert daher im Zeitpunkt der Einbringung in Evidenz gehalten, geht hinsichtlich des „Altvermögens“ (siehe dazu EStR 2000 Rz 779 ff) die Möglichkeit der pauschalen Besteuerung gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) im Zuge der Umwandlung auf den Rechtsnachfolger über.

523

Werden Grundstücke der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft auf einen Rechtsnachfolger übertragen, der den Gewinn nach [§ 4 Abs. 1 oder 3 EStG 1988](#) ermittelt, treten die unter Rz 522 dargestellten Rechtsfolgen ein, wenn die Grundstücke zum notwendigen Betriebsvermögen des Rechtsnachfolgers gehören. Da die Widmung von gewillkürtem Betriebsvermögen nur im Rahmen der Gewinnermittlung nach [§ 5 EStG 1988](#) zulässig ist, liegt hinsichtlich der nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Grundstücke der umgewandelten Kapitalgesellschaft an dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag eine Entnahme mit nachfolgend dargestellten Rechtsfolgen vor.

524

Sollte es umwandlungsbedingt zu einer Entnahme des Grundstückes kommen, erfolgt diese hinsichtlich des Grund und Bodens steuerneutral zum Buchwert ([§ 6 Z 4 EStG 1988](#)), jene des Gebäudes steuerwirksam (25% gemäß [§ 30a EStG 1988](#)) zum Teilwert. Auf Antrag kann der Gewinn gemäß [§ 9 Abs. 3 UmgrStG](#) gleichmäßig auf drei Jahre verteilt werden. Der jeweilige Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte (zB private Grundstücksveräußerungen gemäß [§ 30 EStG 1988](#)) an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Vor der Rz 525 wird folgende Überschrift eingefügt:

2.3.5.3.3.2. Grundstücke des Rechtsnachfolgers

525 *(Teilweise Übernahme der Inhalte aus Rz 523 und 524)*

Vermietet ein Gesellschafter der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft eine Liegenschaft des Privatvermögens an die Kapitalgesellschaft, wechselt diese Liegenschaft im Falle der verschmelzenden Umwandlung auf den Gesellschafter vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen des vom Gesellschafter nunmehr geführten Einzelunternehmens. Wird die Kapitalgesellschaft verschmelzend oder errichtend auf eine Personengesellschaft umgewandelt, an der der Vermieter wiederum als Gesellschafter beteiligt ist, wechselt die Liegenschaft umwandlungsbedingt vom Privatvermögen in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters.

Dieses umwandlungsbedingte Entstehen von (Sonder)Betriebsvermögen hat zur Folge, dass die Liegenschaft beim Rechtsnachfolger mit dem nach [§ 6 Z 5 lit. b und c EStG 1988](#) maßgebenden **Werten** Teilwert (EStR 2000-Rz 2484 ff) in die (Sonder)Bilanz bzw. das Anlageverzeichnis aufzunehmen ist. ~~Wertänderungen der Liegenschaft sind in Zukunft steuerwirksam. Für Grund und Boden des Anlagevermögens gilt dies jedoch nur im Falle der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988.~~

Da der Rechtsnachfolger als Einzel- oder Mitunternehmer mit Beginn des dem Umwandlungstichtag folgenden Tages in die Rechtsstellung der umgewandelten

Kapitalgesellschaft gelangt, erfolgt der Wechsel vom Privatvermögen zum (Sonder)Betriebsvermögen rückwirkend.

Die Überschrift „2.3.7. Ausschüttungsfiktion“ wird geändert:

2.3.7. Ausschüttungsfiktion (**Gewinnkapitalbesteuerung**)

Die Überschrift „2.3.7.1. Allgemeines“ wird gestrichen:

~~2.3.7.1. Allgemeines~~

Rz 544 lautet (Anpassung an geltende Rechtslage):

544

Bis zum AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, war in [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) geregelt, dass der zum Umgründungstichtag ausschüttungsfähige unternehmensrechtliche Gewinn, modifiziert um bestimmte Zu- und Abschläge, als ausgeschüttet gilt. Zur diesbezüglichen Rechtslage siehe Rz 544 idF des UmgrStR 2002 - Wartungserlasses 2012 zu Art. II vom 13. Februar 2012, BMF-010201/0016-VI/6/2012, AÖF Nr. 74/2012.

Mit dem AbgÄG 2012 ist eine Systemänderung erfolgt, die für Umwandlungen gilt, bei denen der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2012 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet wurde ([3. Teil Z 23 erster Satz UmgrStG](#)). [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) knüpft nicht mehr an den unternehmensrechtlich ausschüttungsfähigen Gewinn an, sondern orientiert sich am steuerlichen Gewinnkapital. Da dieses nach einer Umwandlung auf einkommensteuerpflichtige Rechtsnachfolger steuerneutral entnommen werden kann, wird der über die Jahre des Bestandes der Kapitalgesellschaft saldierte, bisher nur mit 25% besteuerte steuerliche Gewinn am Ende der Körperschaftsteuerpflicht der umgewandelten Kapitalgesellschaft dem Kapitalertragsteuerabzug unterzogen. Dies erfolgt durch die Fiktion der Ausschüttung des Gewinnkapitals anlässlich der Umwandlung und gewährleistet, dass vom Rechtsnachfolger grundsätzlich nur

„vollständig“ besteuerte Gewinne der Kapitalgesellschaft entnommen werden können. Für körperschaftsteuerpflichtige Rechtsnachfolger unterbindet [§ 10 KStG 1988](#) eine Mehrfachbesteuerung.

Rz 545 lautet (Anpassung an geltende Rechtslage):

545

Mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch gilt das Gewinnkapital der übertragenden Körperschaft als offen an die Rechtsnachfolger ausgeschüttet. Gewinnkapital ist die Differenz zwischen dem Umwandlungskapital (Rz 546) im Sinne des [§ 8 Abs. 5 UmgrStG](#) und den Einlagen im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) (Rz 547). Der fiktive Ausschüttungsbetrag erhöht sich um den negativen steuerlichen Buchwert eines Vermögens, das im Zuge einer der Umwandlung vorgelagerten Umgründung übernommen wurde (Rz 548). Somit ergibt sich folgendes Berechnungsschema für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage des fiktiven Ausschüttungsbetrages:

Umwandlungskapital (Rz 546)

– Einlagen iSd [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) (Rz 547)

= Gewinnkapital

+ Negativer steuerlicher Buchwert aus Vorumgründungen (Rz 548)

= Fiktiver Ausschüttungsbetrag

Rz 546 lautet (iZm Anpassung an geltende Rechtslage):

546

Ausgangsgröße für die Berechnung des Gewinnkapitals ist das in der Umwandlungsbilanz zum Umwandlungstichtag ausgewiesene steuerliche Eigenkapital (Umwandlungskapital) der Körperschaft. Die Umwandlungsbilanz enthält die steuerlichen Werte nach [§ 8 Abs. 1 UmgrStG](#) (Buchwerte) bzw. nach

§ 8 Abs. 2 UmgrStG (Teilwerte) der Wirtschaftsgüter aufgrund rückwirkender Maßnahmen iSd **§ 8 Abs. 4 UmgrStG** (Rz 477 ff).

Permanente Differenzen zwischen dem unternehmensrechtlichen und dem steuerlichen Ergebnis führen zu keiner Veränderung des Umwandlungskapitals. Daher sind weder Forderungen in Zusammenhang mit steuerbefreiten Erträgen vom Umwandlungskapital abzuziehen noch Passivposten in Zusammenhang mit nicht abzugsfähigen Aufwendungen dem Umwandlungskapital zuzuschlagen. So wird das Umwandlungskapital beispielsweise durch Körperschaftsteuerrückstellungen und Repräsentationsaufwendungen nicht erhöht und durch steuerfreie Beteiligungserträge und Körperschaftsteuervorauszahlungen nicht vermindert.

Rz 547 lautet (Anpassung an geltende Rechtslage):

547

Vom Umwandlungskapital abzuziehen sind Einlagen im Sinne des **§ 4 Abs. 12 EStG 1988**, deren Stand auf dem Evidenzkonto zum Umwandlungsstichtag erfasst ist. Gemäß **§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988** sind auch Einlagen und Einlagenrückzahlungen des Rückwirkungszeitraumes (zwischen Umwandlungsstichtag und Umwandlungsbeschluss) zu berücksichtigen.

Beispiel 1:

Die X-GmbH wird zum Stichtag 31.12.01 umgewandelt. Vor Berücksichtigung der Maßnahmen iSd § 8 Abs. 4 UmgrStG beträgt das Umwandlungskapital 110.000, das Evidenzkonto weist einen Einlagenstand von 50.000 aus. Am 15.3.02 werden 15.000 des unternehmensrechtlichen Gewinnes ausgeschüttet. Die Ausschüttung wird steuerrechtlich als Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 behandelt (ohne KEST-Abzug).

Die Ausschüttung mindert einerseits durch Ansatz einer Passivpost iHv 15.000 in der Umwandlungsbilanz zum 31.12.01 das Umwandlungskapital, andererseits reduziert sie den Stand der Einlagen iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 im gleichen Ausmaß. Das fiktiv ausgeschüttete Gewinnkapital von 60.000 (95.000 – 35.000) wird nicht verändert, die Ausschüttung ist als Einlagenrückzahlung nicht mit Kapitalertragsteuer belastet. Ob sie als

solche einkommensteuerpflichtig ist, hängt von der Höhe der Anschaffungskosten des Anteilsinhabers ab.

Beispiel 2:

Die X-GmbH wird zum Stichtag 31.12.01 umgewandelt. Vor Berücksichtigung der Maßnahmen iSd [§ 8 Abs. 4 UmgrStG](#) beträgt das Umwandlungskapital 110.000, das Evidenzkonto weist einen Einlagenstand von 50.000 aus. Am 15.3.02 werden 15.000 des unternehmensrechtlichen Gewinnes ausgeschüttet. Die Ausschüttung wird steuerrechtlich als offene Ausschüttung iSd [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) behandelt (mit KESt-Abzug).

Die Ausschüttung mindert durch Ansatz einer Passivpost iHv 15.000 in der Umwandlungsbilanz zum 31.12.01 das Umwandlungskapital und damit das fiktiv ausgeschüttete Gewinnkapital auf 45.000 (95.000 – 50.000). Eine Doppelerfassung wird damit vermieden.

Zum Stand der auf dem Evidenzkonto erfassten Einlagen sowie der Veränderung des Evidenzkontenstandes aufgrund von vorgelagerten Umgründungen siehe

- den Erlass des BMF **über die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen iSd [§ 4 Abs. 12](#) und [§ 15 Abs. 4 EStG 1988](#)** vom 31.3.1998, **06 0257/1-IV/6/98**, AÖF Nr. 88/1998 (ausgenommen die Punkte 5.1 bis 5.4 des gegenständlichen Erlasses, weil diese mit Inkrafttreten der UmgrStR 2002 aufgehoben wurden)
- **Rz 363 ff (Verschmelzung)**
- **Rz 626 (Umwandlung)**
- **Rz 1255 ff (Einbringung)**
- **Rz 1794 ff (Spaltung nach dem [SpaltG](#))**
- **Rz 1867 (Steuerspaltung)**

Die Überschrift „2.3.7.2. Berechnung der Ausschüttung“ wird gestrichen:

~~2.3.7.2. Berechnung der Ausschüttung~~

548

Wurde im Zuge von Umgründungen innerhalb von zehn Jahren vor der Umwandlung Vermögen mit negativen Buchwerten übernommen, erhöht sich das

Gewinnkapital um diesen Betrag, soweit er nicht im Rahmen des [§ 18 Abs. 2 UmgrStG](#) als ausgeschüttet gilt. Berücksichtigt werden nur Vorumgründungen mit Stichtagen nach dem 31.12.2007 ([3. Teil Z 23 zweiter Satz UmgrStG](#)).

Beispiel:

Die X-GmbH wird zum Stichtag 31.12.2012 umgewandelt. Die Umwandlung wurde am 10.9.2013 beschlossen und am 25.9.2013 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet. Das Umwandlungskapital beträgt 110.000, das Evidenzkonto weist einen Einlagenstand von 50.000 aus. Zum 31.12.2010 wurde ein Betrieb mit einem steuerlichen Buchwert von -40.000 nach [Art. III UmgrStG](#) in die X-GmbH eingebracht. Die Einbringung wurde am 20.9.2010 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet. Anlässlich der Einbringung wurde gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) eine Entnahme iHv 25.000 vorbehalten. Zum Umwandlungsstichtag haftet die diesbezügliche Verbindlichkeit noch mit einem Betrag von 10.000 aus, 15.000 wurden bereits unter Berücksichtigung der KEST-Abfuhrverpflichtung des [§ 18 Abs. 2 UmgrStG](#) getilgt.

Der fiktiven Ausschüttung iSd [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) unterliegt ein Betrag von 75.000. Das Gewinnkapital von 60.000 (110.000 - 50.000) ist um den negativen Buchwert des eingebrachten Betriebes zu erhöhen, der allerdings um den am 20.9.2010 iSd [§ 18 Abs. 2 UmgrStG](#) fiktiv ausgeschütteten Betrag zu reduzieren ist. Somit ergibt sich eine Gewinnkapitalerhöhung von 15.000 (40.000 - 25.000).

Die Kapitalertragsteuer für die am Umwandlungsstichtag noch nicht getilgte vorbehaltene Entnahme iHv 10.000 ist spätestens am 17.9.2013 (eine Woche nach dem Umwandlungsbeschluss) abzuführen.

Die Kapitalertragsteuer für das fiktiv ausgeschüttete Gewinnkapital iHv 75.000 ist spätestens am 2.10.2013 (eine Woche nach Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch) abzuführen.

Die Hinzurechnung negativer Buchwerte aus Vorumgründungen im Rahmen der Ausschüttungsfiktion soll eine korrekte Einmalbesteuerung auf beiden Besteuerungsebenen sicherstellen.

Beispiel 1:

Die natürliche Person A ist Gesellschafter der X-GmbH, die über ein Eigenkapital in Höhe von 1 Mio. verfügt; das Einlagenevidenzkonto der X-GmbH weist einen Stand von 0 auf. A bringt seinen Betrieb mit einem negativen steuerlichen Buchwert in Höhe von 300.000 in die X-GmbH ein (kein Anwendungsfall des [§ 18 Abs. 2 UmgrStG](#)); es liegen keine vortragsfähigen Verluste vor.

In der Folge wird die X-GmbH umgewandelt. Das Umwandlungskapital beträgt 700.000, das Einlagenevidenzkonto 0, sodass sich – ohne Berücksichtigung der negativen Buchwerte aus Vorumgründungen – ein Gewinnkapital von 700.000 ergäbe.

Durch den Zuschlag gemäß [§ 9 Abs. 6 dritter Satz UmgrStG](#) in der Höhe von 300.000 wird eine korrekte Einmalbesteuerung der erzielten Gewinne auf beiden Besteuerungsebenen sichergestellt.

Die Hinzurechnung negativer Buchwerte aus Vorumgründungen im Rahmen der Ausschüttungsfiktion soll jedoch nicht zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder zu einer Besteuerung von „Scheingewinnen“ führen.

Beispiel 2:

Die Y-GmbH wird auf die Z-GmbH verschmolzen. Während die Y-GmbH Gewinne in Höhe von 1 Mio. erzielt hat, sind bei der Z-GmbH Verluste in eben dieser Höhe angefallen. Die Einlagenevidenzkonten beider Gesellschaften weisen einen Stand von 0 auf.

In der Folge wird die Z-GmbH umgewandelt. Das Umwandlungskapital beträgt (in Folge der Verschmelzung) 0, das Einlagenevidenzkonto 0, sodass sich ein Gewinnkapital in Höhe von 0 ergibt.

Ein Zuschlag gemäß [§ 9 Abs. 6 dritter Satz UmgrStG](#) kommt nicht in Betracht, weil im Zuge der Verschmelzung keine negativen Buchwerte von der Z-GmbH übernommen wurden.

Beispiel 3 (Variante zu Beispiel 2 – Änderung der Verschmelzungsrichtung):

Die Z-GmbH wird auf die Y-GmbH verschmolzen. Während die Y-GmbH Gewinne in Höhe von 1 Mio. erzielt hat, sind bei der Z-GmbH Verluste in eben dieser Höhe angefallen. Die Einlagenevidenzkonten beider Gesellschaften weisen einen Stand von 0 auf.

In der Folge wird die Y-GmbH umgewandelt. Das Umwandlungskapital beträgt (in Folge der Verschmelzung) 0, das Einlagenevidenzkonto 0, sodass sich ein Gewinnkapital in Höhe von 0 ergibt.

Ein Zuschlag gemäß [§ 9 Abs. 6 dritter Satz UmgrStG](#) der im Zuge der Verschmelzung von der Y-GmbH übernommenen negativen Buchwerte hat zu unterbleiben, weil in einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung keine Gewinne erzielt wurden.

Die Hinzurechnungsvorschrift des [§ 9 Abs. 6 dritter Satz UmgrStG](#) gilt auch dann, wenn die Vorumgründung ein anderes Rechtssubjekt betroffen hat und das im Zuge der Vorumgründung übertragene Vermögen erst durch eine Folgeumgründung auf die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft transferiert

wurde; dabei kommt es jedoch nicht zu einer „Kumulierung“ der Hinzurechnungsbeträge.

Beispiel 4:

Die natürliche Person A bringt ihren Betrieb in die X-GmbH ein. Das eingebrachte Vermögen hat einen steuerlichen Buchwert von -100.000; es liegen keine vortragsfähigen Verluste vor.

Nach der Einbringung erzielt die X-GmbH einen Gewinn in Höhe von 50.000. In der Folge wird die X-GmbH auf die „leere“ Y-GmbH verschmolzen. Dabei wird ein Verschmelzungskapital in Höhe von -50.000 auf die Y-GmbH übertragen.

Wird die Y-GmbH sodann umgewandelt, beträgt der Zuschlag gemäß [§ 9 Abs. 6 dritter Satz UmgrStG](#) 100.000 Euro; die nach der Einbringung und vor der Umwandlung vorgenommene Verschmelzung beeinflusst die Höhe des Zuschlages (für die im Zuge der Einbringung übertragenen negativen Buchwerte) nicht, allerdings ist darüber hinaus kein zusätzlicher Zuschlag für die im Zuge der Verschmelzung (weiter)übertragenen negativen Buchwerte anzusetzen.

549 (der Inhalt aus Rz 546 alt wird inhaltlich unverändert in Rz 549 überführt)

Die fiktive Ausschüttung nach [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) ist auf Ebene der Kapitalgesellschaft sowie beim Anteilsinhaber steuerrechtlich wie eine offene Ausschüttung zu behandeln. Hinsichtlich der Besteuerung des Anteilsinhabers bzw. der Erhebung der Kapitalertragsteuer gelten die allgemeinen Regeln, die Befreiungstatbestände des [§ 94 EStG 1988](#) sowie des [§ 10 KStG 1988](#) kommen zur Anwendung. Bei ausländischen Anteilsinhabern ist die Verteilung der Besteuerungsrechte nach den entsprechenden DBA zu beachten. Die Ausschüttungsfiktion kommt auch im Falle der verschmelzenden Umwandlung auf eine ausländische Körperschaft (siehe Rz 440) zum Tragen, wenn die Jahresfrist gemäß [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) nicht gegeben ist. Der umwandlungsbedingte Wegfall der Beteiligung des ausländischen Hauptgesellschafters an der übertragenden operativen Kapitalgesellschaft innerhalb der Jahresfrist hindert allerdings nicht die Erstattung der zunächst abgeführten KEST, wenn das die weggefallene Beteiligung ersetzende Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft im restlichen Zeitraum bis zum Ablauf der Jahresfrist gehalten wird.

Rz 550 bis 552 entfallen:

Randzahlen 550 bis 556: *derzeit frei*

Die Überschrift „2.3.8.1. Allgemeines“ wird gestrichen:

~~2.3.8.1. Allgemeines~~

557

Die Kapitalherabsetzungsfiktion im Sinne des [§ 9 Abs. 7 UmgrStG](#) idF vor dem AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, ist letztmalig auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen der Umwandlungsbeschluss vor dem 1. Jänner 2013 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet wurde ([3. Teil Z 23 letzter Satz UmgrStG](#)). Zur diesbezüglichen Rechtslage siehe Rz 557 idF des UmgrStR 2002 - Wartungserlasses 2012 (Art. II) vom 13. Februar 2012, BMF-010201/0016-VI/6/2012, AÖF Nr. 74/2012.

Rz 558 entfällt.

Die Überschrift „2.3.8.2. Berechnung der rückgezahlten Beträge“ entfällt.

~~2.3.8.2. Berechnung der rückgezahlten Beträge~~

Rz 559 entfällt.

Randzahlen 558 und 559: *derzeit frei*

565a

Durch die Umwandlung ergeben sich im Zusammenhang mit KEST-Tatbeständen folgende Änderungen:

- Erträge der übertragenden Kapitalgesellschaft aus Ausschüttungen inländischer Körperschaften nach dem Umwandlungstichtag (= Inlandsbeteiligungen):

Da natürliche Personen als Rechtsnachfolger nicht ~~mehr~~ in den Anwendungsbereich der KEST-Befreiungsbestimmung des [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) fallen, unterliegen Erträge aus Inlandsbeteiligungen bei natürlichen Personen als Rechtsnachfolger gemäß [§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) dem KEST-Abzug, dem nach Maßgabe des [§ 97 EStG 1988](#) ~~Endbesteuer~~**Abgeltungswirkung** zukommt. Die KEST-Befreiung fällt aufgrund der umwandlungsbedingten Rückwirkungsfiktion an sich mit dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag rückwirkend weg. Zur KEST-Abfuhr siehe Rz 565b.

- Erträge der übertragenden Kapitalgesellschaft aus Ausschüttungen ausländischer Körperschaften nach dem Umwandlungsstichtag (= Auslandsbeteiligungen):
Bei Auslandsbeteiligungen kann es durch die Umwandlung nur insoweit zu Änderungen im Bereich der KEST kommen, als die Auslandsdividenden bei der übertragenden Kapitalgesellschaft aufgrund einer gesonderten Befreiungserklärung gemäß § 3 Z 2 Auslands-KESt VO **2003 bzw. 2012** in Verbindung mit [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) vom KEST-Abzug nach [§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) ausgenommen waren und es umwandlungsbedingt zu einem Widerruf dieser Befreiungserklärung kommt (vgl. dazu auch Rz 565b). Bei natürlichen Personen als Rechtsnachfolger unterliegen Erträge aus Auslandsbeteiligungen nach Maßgabe des [§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) iVm den Bestimmungen der [Auslands-KESt VO 2012](#)²⁰⁰³, **idF** BGBl. II Nr. 393**92/2012**²⁰³, dem KEST-Abzug, dem nach Maßgabe des [§ 97 EStG 1988](#) ~~Endbesteuer~~**Abgeltungswirkung** zukommt.
- Umwandlungsbedingt kommt es auch für Zinserträge aus Geldeinlagen und Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, für die die abgegebene Befreiungserklärung gemäß [§ 94 Z 5 EStG 1988](#) nicht mehr wirksam sein kann und die folglich von der übertragenden Körperschaft gemäß [§ 9 Abs. 9 UmgrStG](#) zu widerrufen ist (vgl. Rz 565b), zu Änderungen. Da natürliche Personen als Rechtsnachfolger nicht ~~mehr~~ in den Anwendungsbereich der KEST-Befreiung des [§ 94 Z 5 EStG 1988](#) fallen, unterliegen die genannten Kapitalerträge bei natürlichen Personen als Rechtsnachfolger gemäß [§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) dem KEST-Abzug, dem nach Maßgabe des [§ 97 EStG 1988](#) ~~Endbesteuer~~**Abgeltungswirkung** zukommt.

Hat der Rechtsnachfolger von einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an der übertragenden Körperschaft eine Teilwertabschreibung geltend gemacht, ist nach [§ 10 Z 1 lit. a UmgrStG](#) entsprechend dem Reglement des [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) eine Kürzung der vortragsfähigen Verluste der übertragenden Gesellschaft vorzunehmen (siehe auch Rz 227 ff). Dies gilt nicht nur für Körperschaften als Rechtsnachfolger sondern, dem Gesetzeszweck entsprechend, für jeden (steuerrechtlichen) Rechtsnachfolger (Rz 485 ff) bei einer verschmelzenden oder errichtenden Umwandlung, da sämtliche steuerrechtlichen Rechtsverhältnisse im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf ihn übergehen.

Beispiel 1:

Der Einzelunternehmer A hat auf die im Betriebsvermögen gehaltene hundertprozentige Beteiligung an der X-GmbH im Jahr 01 eine voll steuerwirksame Teilwertabschreibung in Höhe von 7.000 vorgenommen. Im Jahr 03 wird die X-GmbH verschmelzend auf A umgewandelt. Der vortragsfähige Verlust der X-AG beträgt 10.000.

A kann den übertragbaren vortragsfähigen Verlust grundsätzlich ab dem Jahr 04 im Rahmen des Sonderausgabenabzuges geltend machen. Der Verlust von 10.000 ist aber um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung in Höhe von 7.000 zu kürzen, sodass A Sonderausgaben von 3.000 abziehen kann.

Beispiel 2:

Gesellschafter der Y-AG sind die X-GmbH & Co KG mit 70% und B mit 30%. An der X-GmbH & Co KG sind A mit 80% und die X-GmbH mit 20% beteiligt. Die X-GmbH & Co KG hat die Beteiligung an der Y-AG im Jahr 01 dem Grunde nach steuerwirksam um 6.000 teilwertberichtigt. B hält seine Beteiligung an der Y-AG im Privatvermögen. Im Jahr 03 wird die Y-AG errichtend auf die Y-GmbH & Co KG umgewandelt, an der die bisherigen Gesellschafter der Y-AG im selben Verhältnis (70:30) wiederum beteiligt sind. Der vortragsfähige Verlust der Y-AG beträgt 10.000.

Der übertragbare vortragsfähige Verlust kann grundsätzlich im Jahr 04 von den Rechtsnachfolgern entsprechend ihrer Quote (A: 56% [80% von 70%], B: 30%, X-GmbH: 14% [20% von 70%]) im Rahmen des Sonderausgabenabzuges geltend gemacht werden. Der dem A zugewiesene Betrag von 5.600 muss aber um die aliquote Teilwertabschreibung von 4.800, der der X-GmbH zugewiesene Betrag von 1.400 um die aliquote Teilwertabschreibung von 1.200 gekürzt werden. Im Jahr 04 können daher A 800, B 3.000 und die X-GmbH 200 als Sonderausgaben abziehen.

*Die X-GmbH hatte den auf sie entfallenden Teil der Teilwertabschreibung der Siebentelregelung des [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) zu unterwerfen (**vgl. KStR 2013 Rz 1291**) und konnte daher in den Jahren 01 bis 03 je 171,43 geltend machen. Im Jahr 04 kann die X-GmbH ebenfalls einen Betrag von 171,43 und gemäß [§ 4 Z 1 lit. d](#)*

dritter Satz iVm [§ 10 Z 1 lit. a UmgrStG](#) zusätzlich den Unterschiedsbetrag zwischen der Kürzung (1.200) und den bereits geltend gemachten Siebenteln in Höhe 685,72 (vier mal 171,43) absetzen. Praktisch werden mit dem Ansatz des Betrages von 514,28 (1.200 – 685,72) die noch offenen Siebentel in das Jahr 04 vorgezogen, sodass für die Jahre 05 bis 07 kein abschreibbarer Rest verbleibt.

585

Für eigene Verluste einer Körperschaft, die am Nennkapital der umgewandelten Kapitalgesellschaft am Tag der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch mindestens zu einem Viertel beteiligt war, kommen nach [§ 10 Z 2 UmgrStG](#) die Verlustabzugsbeschränkungen des [§ 4 Z 1 lit. b und c](#) ~~und 2~~ UmgrStG zur Anwendung (siehe Rz 216 bis Rz 222).

Die Verlustabzugsbeschränkung des Mantelkaufes nach [§ 4 Z 2 UmgrStG](#) (Rz 241 ff) ist gemäß [§ 10 Z 3 UmgrStG](#) auf Verluste der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft anzuwenden (siehe Rz 589).

Der Gliederungspunkt „2.4.4.2.3. Mantelkaufatbestand“ entfällt, die Neuregelung zum Mantelkauf wird in den derzeit freien Abschnitt 2.4.5. übernommen:

~~2.4.4.2.3. Mantelkaufatbestand~~

2.4.5. Mantelkaufatbestand

589

Nach [§ 10 Z 3 UmgrStG](#) sind die Verlustabzugsbeschränkungen des Mantelkaufes sowohl auf Verluste der übertragenden als auch der übernehmenden Körperschaft anzuwenden. Die Regelung gilt für Umwandlungen, bei denen der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2012 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet wurde. Damit kann es zu einer Einschränkung der Verlustabzugsberechtigung auch dann kommen, wenn nach einem vorbereitenden Anteilserwerb durch einen unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Hauptgesellschafter aufgrund der Ausnahmeregelung des [§ 10 Z 1 lit. c UmgrStG](#) (Rz 581) die Verluste ohne Quotenkürzung auf diesen übergehen, gesamthaft betrachtet aber ein Mantelkaufatbestand im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#)

vorliegt. Hinsichtlich der wesentlichen Änderungen im Sinne dieser Bestimmung sind dabei in die Betrachtung sowohl die Gestaltungen bei der umgewandelten Gesellschaft als auch die dem Rechtsnachfolger zuzurechnenden einzubeziehen.

Beispiel:

Die X-GmbH kauft alle Anteile an der Y-GmbH und wechselt deren Geschäftsführung aus. Die Y-GmbH wird unter Beitritt des Arbeitsgesellschafters Z-GmbH errichtend in die Z-GmbH & Co KG umgewandelt. Der Produktionsbetrieb der Y-GmbH ist am Umwandlungstichtag vollumfänglich vorhanden und geht auf die KG über. Die diesem zuzuordnenden Verlustvorträge können grundsätzlich von der Rechtsnachfolgerin X-GmbH ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden.

Wird nun zeitnah der Produktionsbetrieb eingestellt und statt dessen von der KG eine Handelstätigkeit aufgenommen, liegen gesamthaft betrachtet alle Kriterien für den Manteltatbestand vor, die Änderungen der Gesellschafterstruktur sowie der organisatorischen Struktur erfolgten bei der Y-GmbH, die Änderung der wirtschaftlichen Struktur beim Rechtsnachfolger X-GmbH (bezogen auf das Vermögen der Z-GmbH & Co KG).

Randzahlen 590 und 591: entfallen **derzeit frei**

Rz 627 entfällt.

Randzahl 627: derzeit frei

636

Bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an der umgewandelten Gesellschaft gilt nach [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) der Untergang von Anteilen aufgrund der (umwandlungsbedingten) Beendigung der Körperschaft für sämtliche Beteiligte, unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung, als Veräußerung im Sinne des [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#), die als realisierte Wertsteigerung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig ist. Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten der Anteile anzusetzen. Abwicklungsguthaben im Sinne des [§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. c EStG 1988](#) ist der nach [§ 20 Abs. 2 KStG 1988](#) bewertete, dem Gesellschafter quotenmäßig zuzurechnende Teil des Abwicklungs-Endvermögens (Rz 632) der

umgewandelten Gesellschaft. Die Einkünfte sind gemäß [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern, womit auch die Einkommensteuer als abgegolten gilt ([§ 97 Abs. 1 EStG 1988](#)). [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) enthält eine Regelbesteuerungsoption, [§ 97 Abs. 2 EStG 1988](#) eine Verlustausgleichsoption.

640

Unter Einbringung im Sinne des [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) ist die

- Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder **qualifizierten** Kapitalanteilen (Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#))
 - auf eine Körperschaft ([§ 12 Abs. 3 UmgrStG](#))
 - auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, dh. grundsätzlich gegen Gewährung von **Anteilen an der übernehmenden Körperschaft**

zu verstehen, sodass das wirtschaftliche Engagement des Einbringenden in Form eines Beteiligungsengagements aufrecht erhalten bleibt ("Rechtsformwechsel").

641

Für die Einbringung bestehen keine **besonderen unternehmens-** und gesellschaftsrechtlichen Grundlagen. Der Tatbestand der Einbringung wird somit ausschließlich durch das Steuerrecht in den [§§ 12 ff UmgrStG](#) definiert. Im Hinblick auf diese Tatsache kommt der Eintragung einer Einbringung in das Firmenbuch keine für steuerliche Zwecke maßgebende Wirkung zu, dh. auch in diesem Fall hat die Abgabenbehörde das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) eigenständig zu beurteilen.

642

Zivilrechtlich erfolgt der Vermögensübergang im Rahmen der Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Titel (Vertrag) und Modus (Übergabe) müssen dazu erfüllt sein. ~~Bestehende zivilrechtliche Vertragsverhältnisse enden mit Übertragung des Vermögens und sind durch die übernehmende Körperschaft neu zu begründen.~~ **Bestehende zivilrechtliche Vertragsverhältnisse, die das eingebrachte Vermögen betreffen, gehen daher nur dann auf die übernehmende Körperschaft über, wenn das Vertragsverhältnis im**

Wege der Vertragsübernahme auf diese übertragen wird. Dies ist grundsätzlich nur mit der Zustimmung jedes einzelnen bisherigen Vertragspartners des Einbringenden möglich. [§ 38 Abs. 1 UGB](#) sieht einen Übergang von unternehmensbezogenen Vertragsverhältnissen durch Vereinbarung zwischen Einbringenden und übernehmender Körperschaft vor, wobei dem Dritten ein Widerspruchsrecht zusteht.

Kommt es zu keiner Vertragsübernahme, bleibt der Einbringende seinen bisherigen Vertragspartnern verpflichtet, wobei der Erwerber in diesem Fall trotzdem gemäß [§ 38 Abs. 4 UGB](#) haftet. [§ 39 UGB](#) sieht eine Haftungsbegrenzung des Veräußerers im Falle des Überganges der unternehmensbezogenen Rechtsverhältnisse auf den Erwerber vor. Darüber hinaus bestehen auch Haftungen aufgrund besonderer gesetzlicher Anordnung wie zB gemäß [§ 1409 ABGB](#).

643

Steuerlich sieht § 18 Abs. 1 ~~letzter Satz~~ **Z 4** UmgrStG vor, dass die übernehmende Körperschaft im Rahmen der Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln ist, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre (siehe Rz 951 ff).

Sondertatbestände mit zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge sind im [§ 92 BWG](#), [§ 61a VAG](#) sowie durch die Einbringung in Form der Anwachsung in [§ 142 UGB](#) verankert.

644

Wird anlässlich der Gründung einer AG oder GmbH ein Unternehmen in die zu gründende Gesellschaft eingebracht, sind die Bestimmungen der [§ 20](#) bzw. [150 AktG](#) sowie [§ 6 ff](#) bzw. [52 GmbHG](#) im Rahmen der Gründungsprüfung zu beachten.

Um die Gründungsprüfung zu vermeiden, kann die Einbringung in eine durch Bargründung ins Leben gerufene Gesellschaft ohne Kapitalerhöhung vorgenommen werden. **Eine Gründungsprüfung ist auch dann nicht erforderlich, wenn die übernehmende Körperschaft zum ausschließlichen Zweck der Fortführung eines seit mindestens fünf Jahren bestehenden Unternehmens errichtet wird, und Gesellschafter nur**

der Inhaber des Unternehmens (die Mitinhaber), dessen Ehegatte und Kinder sind ([§ 6a Abs. 2 GmbHG](#)).

645

Grundtypen der Einbringung sind:

- Fusionsähnliche- oder Konzentrationseinbringung: Der oder die Einbringende(n) sind weder mittelbar noch unmittelbar an der übernehmenden Körperschaft beteiligt (**zB Einbringung des Einzelunternehmens A in die dem B zu 100% gehörende GmbH**).

Beispiel:

Einbringung des Einzelunternehmens A in die dem B zu 100% gehörende GmbH.

- Ausgliedernde- oder Konzerneinbringung: Der oder die Einbringende(n) sind an der übernehmenden Körperschaft bereits beteiligt (~~so genannte § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG-Einbringung~~ **zB Einbringung des Betriebes des Einzelunternehmers A in die ihm zu 100% gehörende GmbH B**).

Beispiel:

Einbringung des Betriebes des Einzelunternehmers A in die ihm zu 100% gehörende GmbH B

Bei Konzerneinbringungen kann nach der Einbringungsrichtung zwischen down-stream- (Mutter in Tochtergesellschaft), up-stream- (Tochter in Muttergesellschaft; ~~ungeachtet des Vorliegens einer verbotenen Einlagenrückgewähr steuerrechtlich wirksam~~), oder side-stream- Einbringungen (Schwester in Schwestergesellschaft; ~~bei Gegenleistungsverzicht ungeachtet des Vorliegens einer verbotenen Einlagenrückgewähr, steuerrechtlich wirksam~~)

unterschieden werden. **Ob bei Konzerneinbringungen gegen das gesellschaftsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßen wurde (vgl. [§ 82 Abs. 1 GmbHG](#) sowie [§ 52 AktG](#)), weil ohne gesellschaftsrechtliche Begleitmaßnahmen (zB Gesellschafterzuschuss) keine Gegenleistung gewährt wurde (zB bei der Side-Stream-Einbringung), ändert an der steuerlichen Wirksamkeit der Einbringung nichts.**

Der Begriff der "Konzerneinbringung" beschränkt sich nicht auf einbringende Körperschaften, er ist auch bei sonst maßgebend an einer Körperschaft Beteiligten (natürliche Personen, Personengesellschaften) gegeben und kann sich als down-stream Einbringung (zB der Alleingesellschafter bringt seinen Betrieb in die Gesellschaft ein) oder side-stream-Einbringung darstellen (die der A-KG zu 100% gehörende B-GmbH bringt einen Kapitalanteil in die der A-KG ebenfalls zu 100% gehörende C-GmbH ein).

646

Im Gesetz findet sich keine Beschränkung hinsichtlich der Person des Einbringenden. Einbringender kann jeder Rechtsträger sein, der wirtschaftlicher Eigentümer eines begünstigten Vermögens im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) ist.

Einbringende können **daher insbesondere** sein:

- Einzelunternehmern,
- einzelne oder alle Mitunternehmer,
- Mitunternehmerschaften,
- Körperschaften oder
- natürliche oder juristische Personen, die aus dem Privatvermögen einbringen.

647

Als übernehmende Körperschaften kommen **gemäß [§ 12 Abs. 3 UmgrStG](#)** in Betracht:

- Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- ausländische Körperschaften, die mit den oben genannten vergleichbar und in einem DBA-Partnerstaat ansässig sind.
- EU-Gesellschaften, das sind ausländische Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die Voraussetzungen des [Artikels 3 der Richtlinie 2009/133/EG](#) des Rates vom **19.10.2009, ABl. Nr. L 310 vom 25.11.2009**, in der jeweils geltenden Fassung (siehe Anhang zum UmgrStG) erfüllen.

Die genannten Körperschaften kommen als übernehmende Körperschaften unabhängig davon in Betracht, wer an ihnen vor der Einbringung beteiligt ist bzw. ob der (die) Einbringende(n) an ihnen beteiligt ist (sind) oder nicht. Zum Gesellschafterwechsel im Rückwirkungszeitraum der Einbringung siehe Rz 808.

649

Steuerrechtlich ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) idR die Steuerwirkung des Tauschgrundsatzes aufgehoben und damit die Buchwertfortführung zwingend. Der Einbringende kann in einer unternehmensrechtlichen Einbringungsbilanz den an sich nur für den Rechtsnachfolger maßgebenden beizulegenden Wert des Vermögens im Sinne des [§ 202 Abs. 1 UGB](#) ansetzen. Durch diese Darstellung ergeben sich die Aufdeckung der stillen Reserven im Aktiv- und Passivvermögen und der Ansatz eines selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwertes. Ungeachtet dieser unternehmensrechtlich zulässigen Darstellungsvariante ist für steuerliche Zwecke nach [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) der für **steuerliche Zwecke adaptierte** Buchwert laut Jahres- oder Zwischenabschluss des Einbringenden maßgeblich **und ist dieser in der steuerlichen Einbringungsbilanz gemäß [§ 15 UmgrStG](#) anzugeben.** ~~Folge dieses Auseinanderfallens von Wertansätzen ist, dass der unternehmensrechtlich ermittelte Gewinn bzw. Jahresabschluss im Wege der Mehr-Weniger-Rechnung zu einem steuerrechtlich maßgebenden Gewinn umzurechnen ist, sofern nicht eine eigene Steuerbilanz erstellt wird.~~

651

Der Eintritt der steuerlichen Wirkungen einer Einbringung bzw. das Verhindern der negativen Wirkungen einer missglückten Einbringung kann nicht durch Steuerklauseln im Einbringungsvertrag von der Erfüllung sämtlicher Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) abhängig gemacht werden. Zulässig und damit steuerlich beachtlich ist lediglich eine auf die Fristenwahrung bezogene Vertragsklausel (siehe Rz 800). Steuerlich beachtlich sind allerdings aufschiebende Bedingungen, deren Eintritt von der Zustimmung (Nichtuntersagung) von Dritten (zB Kartellbehörde, Grundverkehrsbehörde uÄ) abhängig ist. **Bei freien Berufen ist eine Sachgründung mittels Einbringung des Betriebes unter aufschiebender Bedingung der Kammerzustimmung möglich (siehe auch Rz 751).**

654

Sind die steuerlichen Voraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) für eine Einbringung erfüllt, kommt es idR zu einem Vermögensübergang zu Buchwerten. Die stillen Reserven einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwertes im Einbringungsvermögen bleiben daher steuerhängig. Die Einbringung bewirkt, wenn sie zu Buchwerten erfolgt, eine zweifache Steuerhängigkeit der im Einbringungsvermögen gespeicherten stillen Reserven zur Sicherung der Einfachbesteuerung der Gewinne der Körperschaft. Einerseits sind sie auf Grund des Grundsatzes der Buchwertfortführung (Wertzusammenhang) im Betriebsvermögen der übernehmenden Körperschaft enthalten (erste Hälfte der Besteuerung mit 25% Körperschaftsteuer), andererseits - in der Vermögenssphäre der Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft - in den Anschaffungskosten (Buchwerten) der Kapitalanteile an der übernehmenden Gesellschaft (zweite Hälfte der Besteuerung). Durch diese doppelte Verstrickung der stillen Reserven ist die Vermögensweitergabe durch die übernehmende Körperschaft und die Weitergabe der Kapitalanteile an der übernehmenden Körperschaft durch die Gesellschafter den steuerlichen Wirkungen der Vermögensübertragung durch den Einbringenden letztlich gleichgestellt. Veräußert die Körperschaft übertragenes Betriebsvermögen, werden die darin enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert. Gleiches gilt für den Anteilsinhaber, der seine Gegenleistungsanteile weiterveräußert (ggf. Sonderverstrickung nach [§ 20 UmgrStG](#)).

Bei Einbringungen mit Auslandsbezug ist hingegen darauf abzustellen, ob das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird (siehe Rz 851 ff).

Sind die steuerlichen Voraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) für eine Einbringung erfüllt, kommt es im Hinblick auf [§ 12 Abs. 4 UmgrStG](#) auch zur zwingenden Anwendung der steuerlichen Folgen außerhalb der Ertragsbesteuerung.

655

~~Sind die Voraussetzungen der Einbringung nicht erfüllt, kommt es zu einem unter § 6 Z 14 EStG 1988 fallenden und damit steuerwirksamen Tauschvorgang bzw. sind die allgemeinen Vorschriften des Abgabenrechts anzuwenden (siehe Rz 1275 ff).~~ Sollte die für die **Verkehrssteuern** zuständige Abgabenbehörde (**Finanzamt für Gebühren,**

Verkehrssteuern und Glücksspiel gemäß [§ 19 AVOG 2010](#)) Zweifel hinsichtlich des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) haben, ist die Beurteilung der für die Ertragsbesteuerung zuständigen Finanzämter des Übertragenden und der übernehmenden Körperschaft maßgeblich.

664

Das eingebrachte Vermögen muss genau definiert sein. Anwendungsvoraussetzung für [Art. III UmgrStG](#) ist daher, dass für einzubringende Betriebe oder Teilbetriebe auf den Einbringungsstichtag:

- von rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden ein Jahres- oder Zwischenabschluss als Grundlage für die steuerlichen Ansätze im Sinne des [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) und
- von den übrigen Einbringenden ein den Grundsätzen des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) entsprechender Jahres- oder Zwischenabschluss erstellt wird.

Als weitere Anwendungsvoraussetzung für [Art. III UmgrStG](#) ist eine auf den Jahresabschluss- oder Zwischenabschluss aufbauende Einbringungsbilanz erforderlich. Die Einbringungsbilanz dient insbesondere der Darstellung des laut Vertrag tatsächlich zu übertragenden Vermögens zu Steuerwerten laut Schluss- oder Zwischenbilanz, **wobei die Einbringungsbilanz in folgenden Punkten von der Schluss- oder Zwischenbilanz zum Einbringungsstichtag abweicht:**

- **Darstellung der steuerlichen Buchwerte**
- Darstellung der steuerwirksamen Aufwertungen
- Ansatz der rückwirkenden Korrekturen **gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#)**
- Einbringungskapital **als Saldo zwischen eingebrachten Aktiva und Passiva zu steuerlichen Werten** (zur Einbringungsbilanz siehe Rz 837 ff).

Für einzubringende Mitunternehmeranteile ist Anwendungsvoraussetzung, dass die von der Einbringung betroffene Mitunternehmerschaft auf den Einbringungsstichtag:

- als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender einen Jahres- oder Zwischenabschluss als Grundlage für die steuerlichen Ansätze im Sinne des [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) und
- als sonstige Mitunternehmerschaft einen den Grundsätzen des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) entsprechenden Jahres- oder Zwischenabschluss

und zwar hinsichtlich des Vermögens der Mitunternehmerschaft (Betrieb) erstellt.

Weiters ist als Anwendungsvoraussetzung erforderlich, dass der einbringende

Mitunternehmer eine auf dem Jahres- oder Zwischenabschluss aufbauende

Einbringungsbilanz erstellt, **die sich auf den eingebrachten Mitunternehmeranteil bezieht.**

Beispiel:

An der X-KG sind A als Komplementär mit 25% und B als Kommanditist mit 75% substanzbeteiligt. Zum 31.12.09 bringt A seinen Anteil in die Z-GmbH ein, deren Alleingesellschafter er ist. Es erfolgen keine rückwirkenden Korrekturen.

Schlussbilanz der X-KG zum 31.12.09

AV	20.000	Fixes Kap.kto A	2.500
UV	10.000	Fixes Kap.kto B	7.500
		Var. Kap.kto A	6.000
		Var. Kap.kto B	- 20.000
		FK	34.000
	<u>30.000</u>		<u>30.000</u>

Einbringungsbilanz Anteil A an der X-KG zum 31.12.09

Anteil A an X-KG	8.500	Einbringungskapital	8.500
	<u>8.500</u>		<u>8.500</u>

666

Der Einbringungsvertrag hat grundsätzlich auch eine exakte Beschreibung jener Wirtschaftsgüter und rechtlichen Umstände zu enthalten, die in der Bilanz nicht aufscheinen (siehe Rz 667 ff). Im Falle der Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen ist auch dieses Vermögen exakt zu definieren. Im Falle der Einbringung von Teilbetrieben sind an die Klarheit der Zuordnung der einzelnen Wirtschaftsgüter zum übertragenen und zu den(m) zurückbehaltenen Teilbetrieb(en) besonders hohe Anforderungen zu stellen. **Daher ist bei der Einbringung von Teilbetrieben das nicht betriebsnotwendige Vermögen zu definieren und zuzuordnen, wenn Zweifel bestehen, dass dieses dem eingebrachten Teilbetrieb zuzurechnen ist. Wird eine solche Zuordnung unterlassen, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles zu prüfen, ob diese nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter beim Einbringenden verbleiben oder auf die übernehmende Körperschaft übergehen.**

Ein aus dem Privatvermögen eingebrachter Kapitalanteil muss ausreichend beschrieben werden.

Rz 667 lautet (Zusammenziehen von bisheriger Rz 667 und Rz 669):

667

Werden (positive oder negative) Vermögensbestandteile (mit)übertragen, die mangels Bilanzierungsfähigkeit in den Bilanzen nicht aufscheinen, sind diese **grundsätzlich** auf andere Weise ausreichend zu definieren. Als nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter kommen **insbesondere** in Betracht:

- Unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Sinne des [§ 197 UGB](#) bzw. [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#); siehe EStR 2000 Rz 625 ff
- Eventualverbindlichkeiten im Sinne des [§ 199 UGB](#) usw.

Bei der Einbringung von ganzen Betrieben gelten nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter mangels ausdrücklichem Ausschluss im Einbringungsvertrag im Zweifel als mitübertragen, wenn im Einbringungsvertrag eine Formulierung gewählt wird, die den folgenden oder einen ähnlichen Wortlaut aufweist: "Der

Betrieb A wird mit allen Aktiven und Passiven übertragen" (VwGH 30.5.2001, [99/13/0024](#)).

Rz 668 entfällt.

Rz 669 entfällt.

Randzahlen 668 und 669: *derzeit frei*

673

Das Vorhandensein des positiven Verkehrswertes bei Vertragsabschluss ist nachzuweisen.

Im Zweifel hat der Einbringende den positiven Verkehrswert durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen **(entsprechend den in Abschnitt 3.1.6.2.2. des Fachgutachtens KFS BW 1 genannten Grundsätzen)** nachzuweisen. Diese Nachweispflicht trifft den Einbringenden. Der Nachweis gilt jedenfalls dann als erbracht, wenn das Gutachten, unter Außerachtlassung möglicher Synergieeffekte (siehe Rz 686) und Effekte durch die Confusio von Aktiv- und Passivpositionen (stand-alone-Betrachtung), den positiven Verkehrswert bestätigt und den unten dargestellten Grundsätzen entspricht. Gutachten, die diesen **den im Fachgutachten KFS BW 1 genannten** Grundsätzen nicht entsprechen, sind zulässig und im Einzelfall auf ihre Nachweiskraft zu untersuchen. Gutachten, die Mängel aufweisen, die trotz Aufforderung nicht behoben werden, sind nicht als Nachweis geeignet. Eine Anwendung des [Art. III UmgrStG](#) wäre damit ausgeschlossen. ~~Liegen folgende Umstände in kumulierter Form vor, spricht das für das Bestehen eines positiven Verkehrswertes:~~

674

Der Nachweis durch ein Gutachten ist nicht erforderlich:

- Eine formlose (Zwischen)Bilanz (Status) zum Vertragsabschluss~~ss~~tag wurde erstellt und weist für das einzubringende Vermögen ein positives Eigenkapital auf.

- Es liegen keine Gründe vor, die Anlass dazu geben, an positiven Zukunftserfolgen zu zweifeln.

~~In den~~ Daneben stellt in jenen Fällen, in denen materielle Prüfungspflicht des Firmenbuchgerichtes gegeben ist, **stellt** die Eintragung im Firmenbuch ein Indiz für das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes dar.

675

Werden Kapitalanteile ohne Verbindlichkeiten eingebracht, spricht dies **in der Regel** für das Vorhandensein eines positiven Verkehrswertes.

677

Weist das Vermögen zum Einbringungsstichtag keinen positiven Verkehrswert auf, kann dieser bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages **durch rückbezogene Korrekturmaßnahmen in den Grenzen des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) (siehe Rz 873 ff)** hergestellt werden. ~~Dies kann~~ **Solche Korrekturmaßnahmen können** bei nachgewiesener Erzielung von Gewinnen (Zwischenbilanz, Status) bzw. bei nachhaltiger Besserung der Ertragslage (Unternehmensbewertungsgutachten) im Rückwirkungszeitraum, die bei Kenntnis zum Einbringungsstichtag einen positiven Verkehrswert ergeben hätten, unterbleiben.

683

Die Unternehmensbewertung ist an keine feste Form gebunden.

Gutachten zum Nachweis des positiven Verkehrswertes haben Mindestanforderungen zu genügen. Als solche gelten **insbesondere** die im Fachgutachten "KFS BW1" **vom 27.2.2006** (in der Folge kurz Fachgutachten) ~~des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuern und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder~~ aufgestellten Anforderungen. ~~Da die Bewertungsgrundsätze des Fachgutachtens in der geltenden Fassung grundsätzlich anzuerkennen sind, kann auch von der im früheren Fachgutachten verankerten "Vollausschüttungslogik" abgegangen werden.~~

684

Da der positive Verkehrswert jedenfalls am Tag des Einbringungsvertragsabschlusses gegeben sein muss, hat sich die Prüfung dieser Voraussetzung auf diesen Stichtag zu beziehen. **Da der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages in der Regel nicht mit dem Jahresabschluss zusammenfällt, sind für die Ermittlung der Prognoserechnung bzw. für die Substanzwertermittlung geeignete Hilfsmittel aufzustellen, die Doppel- oder Nichtberücksichtigungen verhindern und die Nachvollziehbarkeit erleichtern sollen.**

685

Als Sachverständiger kann auch der steuerliche Vertreter der beteiligten Personen herangezogen werden. Auch dieser muss aber als neutraler Gutachter **einen objektivierten Unternehmenswert ermitteln und darf bei der Erstellung und Begründung der Unternehmensbewertung rein subjektive Entscheidungswerte nicht in die Betrachtung mit einbeziehen.** ~~im Sinne des Pkt. Punktes 4.1 des Fachgutachtens („Finanzielle Überschüsse bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts“)~~ **tätig werden und darf bei der Erstellung und Begründung der Unternehmensbewertung rein subjektive Entscheidungswerte nicht in die Betrachtung mit einbeziehen (vgl. Punkt 4.2 des Fachgutachtens).**

686

Es ist ein objektivierter Unternehmenswert im Sinne des Punkt 3.2. **4.1** des Fachgutachtens auf Basis des bestehenden Unternehmenskonzeptes zu ermitteln. Dabei dürfen mögliche echte Synergieeffekte - wie sie sich aus der konkreten Situation der übernehmenden Körperschaft ergeben - und Effekte durch die Confusio von Aktiv- und Passivpositionen nicht berücksichtigt werden (stand-alone-Betrachtung). Von den echten Synergieeffekten zu unterscheiden sind unechte Synergieeffekte, die bei der Ermittlung des Verkehrswertes zu berücksichtigen sind. Unechte Synergieeffekte sind solche, die sich ohne Berücksichtigung der Auswirkungen aus dem Bewertungsanlass realisieren lassen oder mit einer nahezu beliebigen Vielzahl von Partner erzielt werden können.

Beispiel:

A will seinen Betrieb in die in seinem Alleineigentum befindliche A-GmbH einbringen. Der Betrieb verfügt über einen negativen Verkehrswert von 100.000. Unter anderem scheinen in der Bilanz des Einzelunternehmens Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der A-GmbH in Höhe von 200.000 auf. Der gleiche Betrag findet sich in der Bilanz der A-GmbH als Forderung. Nach der Einbringung fallen die beiden Wirtschaftsgüter zwar zusammen und gehen damit unter. Dieser Effekt darf für die Bewertung des Betriebes des A nicht berücksichtigt werden.

Die verwendeten (Plan)Größen und Faktoren sind in sich schlüssig darzustellen und auf nachvollziehbare Art abzuleiten.

688

Der Betrieb in seiner konkreten Konfiguration muss auf die übernehmende Gesellschaft als funktionsfähige Einheit übergehen, **dh. die bestehende Betriebseigenschaft muss erhalten bleiben**. Jene wesentlichen Aktiven~~a~~, die für die Führung des Betriebes notwendig waren, tatsächlich der Erfüllung des Betriebszweckes gedient haben und nach der Umgründung weiterhin dienen sollen, müssen von ihr, zumindest in Form eines rechtlich abgesicherten Nutzungsrechtes, übernommen werden. Aktiva oder Passiva, die nicht aus dem eigentlichen Geschäftsbetrieb stammen **und sohin gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen**, weil sie etwa zum Privatvermögen bzw. gewillkürten Betriebsvermögens zählen ~~oder aus betriebsfremden Vorgängen stammen~~, sind nicht zu den wesentlichen Grundlagen zu rechnen. In solchen Fällen ist das Zurück**be**halten, also die Nichtübernahme in die Einbringungsbilanz, abgesehen von der ertragsteuerlichen Beurteilung beim Einbringenden, ohne Verletzung der Voraussetzungen des [Art. III UmgrStG](#) möglich.

689

Wurde ein betriebliches Aktivum mittels Fremdfinanzierung angeschafft, sind grundsätzlich beide Vermögensteile gemeinsam in die übernehmende Körperschaft zu übertragen (siehe Rz 917 ff). ~~Wesentlich für die Übertragung von Vermögen ist das Aufrechterhalten der Betriebseigenschaft. Zur Einbringung von fremdfinanzierten Kapitalanteilen siehe Rz 734 ff.~~

690

Die Einbringungsfähigkeit eines Betriebes ist unabhängig davon gegeben, nach welcher Gewinnermittlungsart der Betrieb bis zur Einbringung geführt worden ist. Bei einem protokollierten Gewerbetreibenden **Erfolgt die Gewinnermittlung gemäß [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) (vgl. EStR 2000 Rz 426 ff sowie KStR 2013 Rz 399 ff)**, kommt bei der Betriebseinbringung der Eigenschaft von notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen für die Beurteilung der Sacheinlage keine Bedeutung zu, dh. der Einbringende kann Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb nicht unmittelbar dienen, mit einbringen oder zurückbehalten. Im Falle des Miteinbringens sind sie unselbständige Teile des eingebrachten Vermögens. Eine Vermögensteilung ist erst relevant, wenn das Vorliegen eines Betriebes, Teilbetriebes, eines Mitunternehmeranteiles oder eines Kapitalanteiles zu beurteilen ist. **Eine anlässlich der Einbringung vorgenommene Vermögensteilung ist allerdings darauf zu prüfen, ob das eingebrachte Vermögen tatsächlich noch als begünstigtes Vermögen im Sinn des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, qualifizierter Kapitalanteil) angesehen werden kann.** Auch in diesem Zusammenhang kommt aber der Eigenschaft des einzubringenden Teilvermögens als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen keine entscheidende Bedeutung zu.

691

Hat der einzubringende Betrieb einen Buchwert von Null oder ist dieser negativ, besteht weder **unternehmensrechtlich** handelsrechtlich noch steuerrechtlich ein Hindernis, diesen Betrieb einzubringen, wenn der positive Verkehrswert dieses Betriebes zumindest 0,01 Euro beträgt und die übrigen Voraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) erfüllt sind.

692

Tätigkeiten im Rahmen, **die für sich betrachtet zu außerbetrieblichen Einkünften im Sinne des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) führen würden**, können nur dann Gegenstand der Einbringung werden, wenn die Tätigkeit unselbstständiger Teil eines Betriebes ist. ~~oder für sich die Eigenschaft einer betrieblichen annimmt und damit am Einbringungstichtag ein Betrieb vorliegt.~~ **Weiters ist zu prüfen, ob es sich bei der als außerbetriebliche Einkünfte erklärten Tätigkeit tatsächlich um eine vermögensverwaltende oder nicht doch**

eine betriebliche Aktivität handelt. Vermögen einer nicht gewerblich tätigen vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder das Vermögen einer Körperschaft mit bloßer Besitz- oder Holdingfunktion, soweit es sich nicht um Kapital- **oder Mitunternehmeranteile** handelt, ist mangels steuerlicher Betriebseigenschaft von der Anwendung des [Art. III UmgrStG](#) ausgeschlossen.

Beispiel:

Herr und Frau X sind je zur Hälfte Miteigentümer eines Mietshauses. Sie bringen das Miethaus zum 31.12.08 in die ihnen je zu 50% gehörige A-GmbH ein. Wenn es sich bei der Vermietung des Mietshauses um eine bloß vermögensverwaltende Tätigkeit handelt (vgl. EStR 2000 Rz 5433 ff), fällt die Einbringung nicht unter [Art. III UmgrStG](#), sondern es kommt [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) zur Anwendung (Tauschbesteuerung zum Vertragstag bei Einbringung gemäß [§ 30 EStG 1988](#) idF 1. StabG 2012; keine Anwendung des [§ 22 Abs. 5 UmgrStG](#) hinsichtlich der Grunderwerbsteuer).

694

Dient die dem einbringenden Einzelunternehmer gehörende betrieblich genutzte Liegenschaft zur Gänze oder zu mehr als 80% betrieblichen Zwecken, ist sie Teil des einzubringenden Vermögens, soweit sie nicht nach [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zurückbehalten wird. Wird sie zur Gänze eingebracht, ist hinsichtlich des vom Einbringenden genutzten und damit außerbetrieblichen Zwecken dienenden Teiles eine **dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung (vgl. KStR 2013 Rz 570 ff)** über die fortgesetzte Nutzungsüberlassung an den Einbringenden, **und zwar mit Wirkung des Tages, der auf den Einbringungsstichtag folgt**, erforderlich, um eine nachfolgende verdeckte Ausschüttung zu verhindern. **Wird ein fremdübliches Nutzungsentgelt erst ab dem Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages vereinbart und entrichtet, kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung für den Zeitraum nach Ablauf des Einbringungsstichtages bis zum Vertragstag. Es bestehen keine Bedenken, dass in der Nutzungsvereinbarung für den Zeitraum Ablauf Einbringungsstichtag bis zum Vertragstag eine entsprechende Forderung der übernehmenden Körperschaft vorgesehen wird, die vom Einbringenden zu begleichen ist.**

Der Einbringende kann

- die gesamte Liegenschaft (**Grund und Boden samt Gebäude**) nach [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zurückbehalten (Entnahmetatbestand)
- **lediglich den Grund und Boden zurückbehalten. In diesem Fall ist der Abschluss eines der Kriterien** ~~oder mittels eines mit der übernehmenden Körperschaft abgeschlossenen~~ ~~den Kriterien der Rz 694a entsprechenden Baurechtsvertrages oder~~ **eines der Kriterien der** ~~im Wege eines der Rz 694b entsprechenden grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrages~~ **notwendig** ~~den Entnahmetatbestand auf den Grund und Boden reduzieren, da das Gebäude diesfalls als eingebracht gilt und zum Buchwert auf die Körperschaft übergeht.~~

Da der Abschluss eines Baurechtsvertrages oder Dienstbarkeitsvertrages nur auf die gesamte Liegenschaft bezogen werden kann, muss über einen übergehenden außerbetrieblichen Teil **des Gebäudes** eine Nutzungsvereinbarung mit dem Einbringenden geschlossen werden.

Handelt es sich beim Betriebsgebäude um ein Superädifikat im Sinne des ABGB (dieses kann zivilrechtlich erstmalig nur durch Bauführung und daher nicht durch Urkundenhinterlegung begründet werden; vgl. OGH 26.6.1996, [3 Ob 6/96](#)), kann ohnedies nur dieses auf die übernehmende Körperschaft gemäß [Art. III UmgrStG](#) übertragen werden. Dafür ist eine Urkundenhinterlegung notwendig. Die Begründung eines Baurechts oder der Abschluss eines Dienstbarkeitsvertrages im Sinn der Rz 694a bzw. 694b ist in diesem Fall nicht möglich.

Beispiel:

An der X-KG (Gewinnermittlung gemäß [§ 5 EStG 1988](#)) sind der A und der B als Kommanditisten und die A-GmbH als Komplementär (Arbeitgesellschafterin) beteiligt. Im Jahr 06 errichtet die X-KG auf dem Grund und Boden des A (Sonderbetriebsvermögen) – aufgrund einer mit diesem getroffenen Vereinbarung – ein Gebäude, das als Superädifikat zu qualifizieren ist.

Zum 31.12.08 wird der Betrieb der X-KG – samt Betriebsgebäude auf dem Grund und Boden des A – in die A-GmbH eingebracht, wobei A den Grund und Boden nicht miteinbringt.

Die Einbringung des Betriebsgebäudes fällt unter [Art. III UmgrStG](#). Die Nichteinbringung des Grund und Bodens führt infolge der Wandlung der X-KG mit Ablauf des Einbringungsstichtages von einer Mitunternehmerschaft

zu einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (vgl. Rz 1025) zu einer Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 zweiter Satz EStG 1988](#) idF 1. StabG 2012.

Handelt es sich bei einem errichteten Gebäude im Zeitpunkt der Einbringung nicht um ein Superädifikat, kann durch die Einbringung mangels zivilrechtlicher Zulässigkeit mit abgabenrechtlicher Wirkung kein Superädifikat begründet werden. Es führt daher in einem solchen Fall die im Einbringungsvertrag vorgesehene Zurückbehaltung des Grund und Bodens sowie die Übertragung des als "Superädifikat" bezeichneten Gebäudes auch zur Entnahme des Gebäudes.

694a

Soll im Sinne der Aussage in Rz 694 **lediglich das Betriebsgebäude eingebracht werden**, die Einbringung der Betriebsliegenschaft auf das Betriebsgebäude beschränkt werden, gilt Folgendes:

- Es ist entweder im Einbringungsvertrag oder gleichzeitig mit dem Abschluss des Einbringungsvertrages mit der übernehmenden Körperschaft ein Baurechtsvertrag nach den Vorschriften [des Baurechtsgesetzes](#), RGBl. Nr. 86/1912 idF BGBl. Nr. 258/1990 abzuschließen, auf den im zweitgenannten Fall im Einbringungsvertrag Bezug zu nehmen ist.
- Die Ausgestaltung des Baurechtsvertrages ist eine Frage des allgemeinen Steuerrechts. ~~Soll mit dem Baurechtsvertrag ein der tatsächlichen Einbringung der Liegenschaft wirtschaftlich vergleichbarer Zustand erreicht werden, wird das Baurecht zumindest auf einen Zeitraum abgestellt werden müssen, der sich aus der auf Grund der Buchwertfortführung resultierenden Restnutzungsdauer des Gebäudes ergibt.~~ Es steht den Vertragsparteien allerdings frei, die Baurechtsdauer innerhalb der gesetzlichen Grenzen (mindestens zehn Jahre, höchstens hundert Jahre) frei zu bestimmen. **Soll mit dem Baurechtsvertrag ein der tatsächlichen Einbringung der Liegenschaft wirtschaftlich vergleichbarer Zustand erreicht werden, wird das Baurecht zumindest auf einen Zeitraum abgestellt werden müssen, der sich nach der (geschätzten) wirtschaftlichen aus der auf Grund der Buchwertfortführung resultierenden Restnutzungsdauer des Gebäudes ergibt.** Sollte die Baurechtsdauer kürzer als die Restnutzungsdauer des Gebäudes sein, wird im Hinblick

auf die mit § 18 Abs. 1 UmgrStG verbundene fiktive ertragsteuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge (Rz 951 ff) die bis zur Einbringung maßgebende AfA fortzusetzen sein. Sollte der Baurechtszeitraum die Restnutzungsdauer des Gebäudes übersteigen, steht es demr Einbringenden **übernehmenden Körperschaft** frei, an Stelle der Fortsetzung der bis zur Einbringung maßgebenden AfA eine dem Baurechtszeitraum entsprechende längere Abschreibungsdauer anzunehmen; ein Nachholverbot ist mit dieser Entscheidung nicht verbunden.

- Eine Bauzinsvereinbarung kann sich im Einbringungsfall nur auf den Grund und Boden beziehen, da das Betriebsgebäude der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist und eine einbringungsbedingte Gegenleistung gemäß [§ 19 UmgrStG](#) vorliegt. Die steuerliche Anerkennung des Bauzinses als Betriebsausgabe richtet sich nach den Fremdvergleichsgrundsätzen.
- Am Ende des Baurechtszeitraumes gebührt der bauberechtigten übernehmenden Körperschaft auf Grund des Heimfalls eine Entschädigung. Für das Ausmaß ist in jedem Fall der sachgerechte Wert (Verkehrswert) des Gebäudes zu ermitteln. **Es ist** Dies bezieht sich sowohl auf den Fall, dass eine **diesbezügliche** vertragliche Regelung über die Entschädigung besteht, als auch auf den Fall des Fehlens einer Regelung **im Baurechtsvertrag zu treffen**. Die Bemessung nach der gesetzlichen Ersatzregelung des [§ 9 Abs. 2 Baurechtsgesetz](#) gilt grundsätzlich auch ertragsteuerrechtlich. Unabhängig davon bleibt die Frage des Vorliegens von Missbrauch im Einzelfall ins**besondere** im Falle einer der Angehörigenjudikatur entsprechenden Nahebeziehung des Grundeigentümers zur bauberechtigten Körperschaft einer gesonderten Prüfung vorbehalten.
- An Stelle einer am Ende des Baurechtszeitraumes zu leistenden verkehrswertabhängigen Entschädigung kann im Baurechtsvertrag ein entsprechend geringerer Baurechtszins in Aufrechnung gegen den späteren Ablöswert vereinbart werden, **wobei diese Vereinbarung fremdüblich sein muss (vgl. KStR 2013 Rz 625 f)**.

Die vorstehend beschriebene Möglichkeit, ein betrieblich genutztes Grundstück dahingehend zu teilen, dass der Grund und Boden zurückbehalten und das Gebäude (in steuerlicher Betrachtungsweise) eingebracht wird, kann nicht auf andere Bestandteile des Grundstückes

angewendet werden. So können das stehende Holz oder Obstkulturen (**zB Rebstöcke**) nur entweder mit dem Grund und Boden eingebracht oder mit dem Grund und Boden zurückbehalten werden.

Entspricht die Baurechtseinräumung nicht den vorstehend angeführten Voraussetzungen und handelt es sich beim Gebäude um eine wesentliche Betriebsgrundlage, ist mangels Übertragung/Einräumung eines rechtlich gesicherten Nutzungsrechts am Gebäude eine Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) verletzt.

694b

Die in Rz 694a beschriebene Beschränkung der Einbringung auf das Betriebsgebäude kann auch im Wege der Verschaffung von wirtschaftlichem Eigentum erreicht werden.

Voraussetzung ist:

- Der Abschluss eines grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrages des Einbringenden mit der übernehmenden Körperschaft,
- das Vorliegen des uneingeschränkten Nutzungsrechtes der übernehmenden Körperschaft zumindest über die gesamte **wirtschaftliche** Restnutzungsdauer des Gebäudes,
- das Festlegen einer Verpflichtung des zivilrechtlichen Eigentümers, bei sämtlichen Verfügungs- **und Verwertungshandlungen** zuzustimmen,
- die Vereinbarung einer dem Angemessenheitsgrundsatz entsprechenden Ablöse zugunsten der übernehmenden Körperschaft für den Fall der Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums.

Die Einschränkung des Dienstbarkeitsvertrages nur auf die betrieblich genutzten Gebäudeteile ist – soweit zivilrechtlich zulässig – möglich.

695

Dient die dem einbringenden Einzelunternehmer gehörende betrieblich genutzte Liegenschaft zu weniger als 80% betrieblichen Zwecken, liegt im Falle der Einbringung hinsichtlich des außerbetrieblichen Teils eine außerhalb des [Art. III UmgrStG](#) liegende Sacheinlage vor, die

nicht unter die Rückwirkungsfiktion fallen kann, als Tausch im Sinne des [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) zu werten ist und Grunderwerbsteuerpflicht nach den allgemeinen Grundsätzen des GrEStG bzw. Gesellschaftsteuerpflicht auslöst. Insoweit der bis zur Einbringung nicht betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft nicht zum notwendigen Privatvermögen gehört, kann aber eine rückwirkende Einlage nach [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) als gewillkürtes Betriebsvermögen erfolgen (siehe Rz 893 ff). Soll der außerbetrieblich genutzte Teil nicht eingebracht werden, ist denkbar:

- die Schaffung von Miteigentum der übernehmenden Körperschaft
- die Schaffung von Wohnungseigentum.

Für den Abschluss eines Baurechtsvertrages oder Dienstbarkeitsvertrages mit der übernehmenden Körperschaft gelten die im Vorabsatz getroffenen Ausführungen.

Beispiel:

A führt ein nicht rechnungslegungspflichtiges Einzelunternehmen. Auf der in seinem Eigentum stehenden Liegenschaft EZ x wird im Jahr 06 ein Gebäude errichtet, das er zu 40% betrieblich und zu 60% privat (als Ehemwohnung) benutzt. Im Grundbuch ist ein Veräußerungsverbot zugunsten seiner Gattin B eingetragen.

Zum 31.12.08 bringt A seinen Betrieb in die ihm gehörige X-GmbH ein, wobei er nur das Gebäude einbringen will.

Falls A keine Parifizierung des Gebäudes unter Schaffung von Wohnungseigentum (damit nur die betrieblich genutzte Eigentumswohnung übertragen werden muss) vornehmen möchte, kann er

a.) mit der X-GmbH einen fremdüblichen Baurechtsvertrag hinsichtlich der Nutzung der EZ x abschließen, wobei sich dieser auf die gesamte EZ x bezieht. Hinsichtlich der privat genutzten Teile des Gebäudes ist eine angemessene Nutzungsvereinbarung mit der X-GmbH zu treffen, wobei eine Verrechnung des Bauzinses mit der Miete vorgesehen werden kann. Weiters ist eine fremdübliche Entschädigung bei Erlöschen des Baurechts vorzusehen;

b.) im Lastenblatt der EZ x eine Dienstbarkeit (Fruchtgenuss) zugunsten der X-GmbH einverleiben lassen. Die Dienstbarkeitsbestellung muss sich auf die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes beziehen, wobei auch eine Verfügungs- und Verwertungsbefugnis der X-GmbH hinsichtlich des Fruchtgenussrechtes vorzusehen ist. Schließlich muss auch eine angemessene Ablöse für den Fall der Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums der X-GmbH am Gebäude vereinbart werden.

Sowohl in der Variante a.) als auch b.) kommt es zu einer Entnahme des Grund und Bodens, die aber wegen [§ 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988](#) bzw., wenn die Einbringung mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012 erfolgt gemäß [§ 6 Z 4 zweiter Satz EStG 1988](#) idF 1. StabG 2012, keine steuerlichen Auswirkungen zeitigt.

696

Liegt hinsichtlich der zur Gänze oder über 80% betrieblich genutzten Betriebsliegenschaft Miteigentum des Einbringenden und seines Angehörigen (zB Ehegatte, Kind) vor, sind folgende Möglichkeiten zu unterscheiden:

- Es besteht **zwischen den Miteigentümern** eine Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung:
 - Soweit das Betriebsgebäude nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zum Betriebsvermögen gehört (siehe EStR 2000 Rz 574), ~~ist~~ **fällt** die Miteinbringung Teil ~~des~~ **unter** [Art. III UmgrStG](#), der übrigen Teil ist eine außerhalb des [Art. III UmgrStG](#) liegende Sacheinlage **mit entsprechender Steuerpflicht nach [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) idF 1. StabG 2012**. Die für den Alleineigentümer bestehenden Alternativen gelten auch in diesem Fall.
- Es besteht **zwischen den Miteigentümern** keine Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung:
 - Es gelten die Ausführungen im Vorpunkt. Hat der Einbringende allerdings ein Betriebsgebäude auf Betriebskosten errichtet, ist ihm das Gebäude als wirtschaftlicher Eigentümer zur Gänze zuzurechnen und liegt im Falle der Miteinbringung der Liegenschaft **des Grund und Bodens** nur hinsichtlich des dem Angehörigen gehörigen Anteils am Grund und Bodens eine außerhalb des [Art. III UmgrStG](#) liegende Sacheinlage vor. Die für den Alleineigentümer bestehenden Alternativen gelten auch in diesem Fall.

697

Liegt hinsichtlich der zu weniger als 80% betrieblich genutzten Betriebsliegenschaft Miteigentum des Einbringenden und seines Angehörigen (zB Ehegatte, Kind) vor, gelten die

Ausführungen des Vorabsatzes mit der Maßgabe, dass ~~nur~~ **maximal** der betrieblich genutzte Anteil (**vgl. EStR 2000 Rz 574**) Gegenstand der Einbringung im Sinne des [Art. III UmgrStG](#) sein kann.

Beispiel:

A betreibt eine Tischlerei als Einzelunternehmen. Auf der Liegenschaft EZ xx, die im Hälfteeigentum von A und seiner Gattin B steht, wurde ein Gebäude errichtet, das zu 60% für Zwecke des Einzelunternehmens und zu 40% privat genutzt wird. Hinsichtlich der betrieblichen Nutzung besteht kein Mietvertrag mit der Eigentümergemeinschaft. Zum 31.12.08 bringt A sein Einzelunternehmen in die ihm zu 100% gehörige X-GmbH mit Einbringungsvertrag vom 14.8.09 ein.

a.) Die Liegenschaft EZ xx samt Gebäude wird zur Gänze miteingebracht.

b.) An der Liegenschaft EZ xx wird Wohnungseigentum begründet (Parifizierung), wobei WE an der Wohneinheit 1 die betrieblich genutzten Teile und WE an der Wohneinheit 2 die privat genutzten Teile des Gebäudes betrifft und nur die Wohneinheit 1 eingebracht wird.

c.) Zugunsten der X-GmbH wird von A und B ein Baurecht an der Liegenschaft EZ xx eingeräumt.

Zu a.):

Betriebsvermögen besteht maximal in Höhe der Miteigentumsquote des A, also zu 50%. Die restlichen 50% des Gebäudes (samt Grund und Boden) können nur außerhalb von [Art. III UmgrStG](#) in die X-GmbH eingebracht werden, wobei zivilrechtlich eine Übertragung dieses Teiles voraussetzt, dass auch B den Einbringungsvertrag mit unterfertigt. In der Folge ist eine fremdübliche Nutzungsvereinbarung betreffend die privat genutzten Teile des Gebäudes mit der X-GmbH abzuschließen, widrigenfalls kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung ab Vertragstag.

Zu b.):

Die beiden Wohneinheiten stehen im gemeinsamen Wohnungseigentum der Partner iSd [§ 13 WEG 2002](#), sodass auch die betrieblich genutzte Wohneinheit 1 nur zu 50% zum Betriebsvermögen des A gehört. Die Übertragung der anderen Hälfte des Mindestanteiles sowie des Wohnungseigentums erfolgt daher – wie in a.) – außerhalb von [Art. III UmgrStG](#) gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#).

Zu c.):

Das Baurecht kann sich immer nur auf die gesamte Liegenschaft beziehen ([§ 5 BauRG](#)). Im Zuge der Begründung des Baurechts sind die Dauer, die sich an der Nutzungsdauer des Gebäudes zu orientieren hat, der Bauzins

sowie ein angemessenes Benützungsentgelt für die privat genützten Teile zu vereinbaren.

Die Liegenschaft EZ xx wird daher nicht in die X-GmbH eingebracht. Dies führt aufgrund der Einbringung des Gesamtbetriebes zu einer Entnahme des betriebszugehörigen Teiles (50%). Das Gebäude geht aufgrund der Baurechtsbegründung auf die X-GmbH über, wobei dies zu 50% unter [Art. III UmgrStG](#) (Buchwertfortführung) und zum restlichen Teil außerhalb des UmgrStG erfolgt.

698

Für Einbringungen, wenn der Vertrag vor dem 1.10.2012 unterfertigt wird und das Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft vor dem 1.4.2012 beginnt:

Die Ausführungen in Rz 694 ff gelten mit der Maßgabe, dass der betriebszugehörige Grund und Boden bis zur Einbringung nach [§ 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988](#) hinsichtlich der Wertänderungen außer Ansatz blieb, sodass das Zurückbehalten keinen Entnahmetatbestand auslöst bzw. das Miteinbringen den Wirkungen des [Art. III UmgrStG](#) unterliegt und bei der übernehmenden Körperschaft die Aufwertung nach Maßgabe des [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) auslöst.

Für Einbringungen, wenn der Vertrag nach dem 30.9.2012 unterfertigt wird oder das Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft nach dem 31.3.2012 beginnt:

Grund und Boden ist gemäß [§ 18 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) mit dem Buchwert anzusetzen, wenn nicht vom Aufwertungswahlrecht nach Maßgabe von [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) Gebrauch gemacht wird (siehe dazu Rz 928). Dies gilt nur für Einbringungsstichtage nach dem 31.3.2012.

In Fällen, in denen sowohl [§ 4 Abs. 10 Z 3 iVm § 124b Z 212 EStG 1988](#) idF vor dem AIFMG, BGBl. I Nr. 135/2013, als auch [§ 18 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) bzw. [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) anwendbar sind (zB Einbringungsstichtag nach dem 31.3.2012, WJ der übernehmenden Körperschaft 1.4. - 31.12., Einbringungsvertrag vom 1.9.2012), gehen die spezielleren umgründungssteuerrechtlichen Vorschriften vor.

In Fällen, in denen weder [§ 4 Abs. 10 Z 3](#) iVm [§ 124b Z 212 EStG 1988](#) idF vor dem AIFMG, BGBl. I Nr. 135/2013, noch [§ 18 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) bzw. [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) anwendbar sind (zB Einbringungsstichtag vor dem 1.4.2012, WJ der übernehmenden Körperschaft ist das Kalenderjahr), bestehen keine Bedenken, [§ 4 Abs. 10 Z 3 EStG 1988](#) anzuwenden.

703

Überwiegen allerdings jene Tatbestandsmerkmale, die zur Annahme einer Betriebsaufgabe führen, **Ergibt das Ermittlungsverfahren hingegen, dass es zu einer Betriebsaufgabe bereits vor der Einbringung gekommen ist**, liegt kein einbringungsfähiges Vermögen mehr vor. In diesem Fall ist zum Zeitpunkt der Annahme, dass die betriebliche Tätigkeit nicht mehr wieder aufgenommen wird, eine Betriebsaufgabe mit Gewinnrealisierung zu unterstellen (zur Abgrenzung Verpachtung und Betriebsaufgabe: EStR 2000 Rz 5647 ff).

704

Ist das einzubringende Vermögen mit Fruchtgenussrechten belastet, richtet sich die Einbringungsfähigkeit nach der jeweiligen Art dieser Belastung, **dh. es ist zu untersuchen, ob die Fruchtgenussbestellung zu einer Zurechnung des belasteten Mitunternehmeranteiles zum Fruchtgenussberechtigten führt oder nicht**. Es wird zwischen ~~mitunternehmerischem~~ **einem** Fruchtgenuss, **der die Mitunternehmerstellung begründet** und **einem** Gewinnanspruchsfruchtgenuss unterschieden. Aus diesen Grundarten ergeben sich die Ableitungen im Sinne des [§ 24 BAO](#), welche die Frage nach der wirtschaftlichen Zurechnung der Einkunftsquelle und dem Vorliegen einer Einkunftsquelle beantworten. Ist ein einzubringender Anteil mit einem Fruchtgenussrecht belastet, geht zwar das Herrschaftsrecht auf die übernehmende Körperschaft über, der Vermögensbegriff des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) muss aber nicht unbedingt erfüllt sein.

705

Der einbringungsfähige Mitunternehmeranteil ist gegeben, wenn **dem Einbringenden eine Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven bezusteht**. Liegt ein

fruchtgenussbelasteter Mitunternehmeranteil vor, wobei der Fruchtgenussberechtigte nur das Recht an der Gewinnzurechnung (**BruttoGewinnanspruchsfruchtgenuss**) hat, ändert dies nichts an der Mitunternehmerstellung des Fruchtgenussbelasteten und damit an der Einbringungsfähigkeit des Anteils **durch diesen**, weil eine bloße Einkommensverwendung vorliegt (siehe EStR 2000 Rz 111 ff **sowie EStR 2000 Rz 5828**). **Wird allerdings die Verpflichtung aus dem Fruchtgenuss mitübertragen, dh. aufrechterhalten, stellt dies eine nicht dem [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) entsprechende Gegenleistung dar, weswegen die Einbringung nicht unter [Art. III UmgrStG](#) fällt.**

706

Ist jedoch der Fruchtgenussbelastete in der Ausübung seiner Rechte dahingehend beschränkt, dass er den Fruchtgenussberechtigten in dessen Rechte nicht beeinträchtigen darf (der Fruchtgenussbesteller darf die Stimm- und Kontrollrechte nicht zum Nachteil des Fruchtgenussberechtigten ausüben), hat dadurch der Fruchtgenussberechtigte Einfluss auf die Stimm- und Kontrollrechte und somit durch die Zuweisung der Einkünfte Mitunternehmerstellung.

Beispiel: (Neu gefasst)

A ist mit 40% an der X-KG beteiligt. Im Jahr 08 bestellt A zugunsten von B an seinen Kommanditanteilen einen Fruchtgenuss, wobei vereinbart wird, dass A (nach außen hin) weiterhin über die Stimm- und Kontrollrechte als Kommanditist der X-KG verfügt. Weiters verpflichtet sich A, die Einkünfte aus der Beteiligung an der X-KG an B weiterzuleiten. Im Vertrag ist vorgesehen, dass A in der Ausübung der Stimm- und Kontrollrechte hinsichtlich der X-KG in der Weise eingeschränkt ist, dass er die Stimm- und Kontrollrechte nicht zum Nachteil des B ausüben darf.

Beim Fruchtnießer B entsteht eine Mitunternehmerstellung, da er indirekt Einfluss auf die Ausübung der Stimm- und/oder Kontrollrechte hat und auch die Einkünfte ihm zuzurechnen sind. In diesem Fall besitzt der Fruchtnießer B Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#), das einer Einbringung zugänglich ist. Da jedoch unternehmensrechtlich nach wie vor der Fruchtgenussbelastete A die Gesellschafterstellung besitzt, kann die Einbringung des Mitunternehmeranteiles des Fruchtnießers B nur treuhändig durch den Fruchtgenussbelasteten A vorgenommen werden.

709

Da der Betrieb nach [§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) der Einkunftserzielung gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) dienen muss, sind Liebhabereibetriebe mangels einer Einkommensquelle und damit mangels Betriebseigenschaft von der Einbringungsmöglichkeit ausgenommen (siehe [Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993, und LRL **2012** ~~1997~~, **Liebhabereirichtlinien 2012**, Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (1997), Erlass des BMF vom 23. Dezember 1997, AÖF Nr. 47/1998-1. Jänner **2012**, **BMF-010203/0599-VI/6/2011**, AÖF Nr. 52/2012).

710

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind als solche nach [§ 1 KStG 1988](#) nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Das Unterhalten von Hoheitsbetrieben im Sinne des [§ 2 Abs. 5 KStG 1988](#) begründet für die Körperschaft des öffentlichen Rechts weder Steuersubjekteigenschaft noch liegt hinsichtlich der Tätigkeit eine unter die Einkunftsarten des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) fallende Einkunftsquelle vor, sodass die Einbringung eines Hoheitsbetriebes nicht unter [Art. III UmgrStG](#) fällt.

Beispiel:

Die Stadtgemeinde A bringt mittels Sacheinlagevertrages vom 30.7.09 per 31.12.08 die KSt-Hoheitsbetriebe Abwasserentsorgung, Abfallentsorgung und Wasserversorgung in die von ihr Anfang Juli 09 gegründete A-Stadtwerke GmbH ein.

Die Sacheinlage erfolgte für die Teilbereiche Abwasserentsorgung und Wasserversorgung zu Buchwerten, beim Teilbereich Abfallentsorgung wurde ein Unternehmenswert mit Hilfe eines Ertragswertverfahrens ermittelt, davon der Substanzwert abgezogen und die Differenz als Firmenwert in die Eröffnungsbilanz 1.1.09 eingestellt. Für diesen Firmenwert wird eine Abschreibung gemäß [§ 8 Abs. 3 EStG 1988](#) geltend gemacht.

Bei Übertragung von hoheitlichen Tätigkeiten liegen keine Betriebe in steuerlicher Hinsicht vor. Es ist daher auch keine rückwirkende Einbringung möglich. Der Übergang erfolgt im Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung. Da keine Betriebsübertragung im ertragsteuerlichen Sinn möglich ist, können nur die einzelnen Wirtschaftsgüter der Hoheitsbetriebe in die A-Stadtwerke GmbH eingelegt werden ([§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#)). Ein Firmenwert kann daher nicht angesetzt werden.

712 *(Trennung in zwei Absätze bei unverändertem Wortlaut)*

Betriebe von Körperschaften, die vom Gesetzgeber durch eine persönliche Steuerbefreiung aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen sind, fallen sowohl als Gewinnbetrieb als auch bei Fehlen einer Gewinnabsicht im Wege des einem Betrieb gleichgestellten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ([§ 31 BAO](#)) funktionell unter die Einkunftsquelleneigenschaft des [§ 2 EStG 1988](#) und erfüllen daher die Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#). Voraussetzung für die Anwendung des [Art. III UmgrStG](#) ist aber, dass die übernehmende Körperschaft den Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 3 UmgrStG](#) entspricht (unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht). Die Einbringung eines steuerbefreiten Betriebes in eine steuerpflichtige Körperschaft, die durch die Einbringung auch hinsichtlich des eingebrachten Betriebes steuerpflichtig wird, fällt daher unter [Art. III UmgrStG](#).

Die Einbringung eines steuerpflichtigen Betriebes in eine steuerbefreite übernehmende Körperschaft, ohne dass die Steuerpflicht des eingebrachten Betriebes in dieser erhalten bleibt, fällt nicht unter die Wirkung des [Art. III UmgrStG](#). Begünstigt ist jedoch auch die Einbringung von steuerfreien Betrieben in steuerbefreite übernehmende Körperschaften. Sind die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) für den steuerbefreiten Betrieb gegeben, kommt demnach eine umgründungssteuerliche Einbringung in Betracht.

714

Der in [§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) verwendete Begriff "Teilbetrieb" leitet sich ebenso wie der Betriebsbegriff aus den Bestimmungen des EStG ab. Zur Begriffsbestimmung ist auf [§ 24 EStG 1988](#) und die EStR 2000-Rz 5501 ff bzw. Rz 5578 ff zu verweisen. ~~Besteht lediglich ein loser Zusammenhang zwischen grundsätzlich einbringungsfähigen Wirtschaftsgütern, begründet deren gemeinsame Einbringung selbst noch keinen Teilbetrieb.~~ Bei grenzüberschreitenden Einbringungen, die unter den Anwendungsbereich der gemeinschaftsrechtlichen [Fusionsbesteuerungsrichtlinie](#) (**RL 2009/133/EG**) fallen, ist der Teilbetriebsbegriff der Fusionsbesteuerungsrichtlinie maßgebend.

715

Die Eigenschaft eines Teilbetriebes muss am Einbringungsstichtag bereits gegeben sein. Sind die Voraussetzungen nicht erfüllt **Liegt zum Einbringungsstichtag (noch) kein**

Teilbetrieb vor, fällt die Sacheinlage unter den Tauschgrundsatz des [§ 6 Z 14 lit. b erster Satz EStG 1988](#), wobei mangels eines Teilbetriebes die dort verankerte

Rückwirkungsfiktion nicht zur Anwendung gelangt, sodass der Sacheinlagezeitpunkt und der darauf aufbauende Veräußerungstatbestand auf den Tag des Abschlusses des

Sacheinlagevertrages **fallen. Die Ersatzstichtagsregelung des [§ 13 Abs. 1 vorletzter Satz UmgrStG](#) kommt nicht zur Anwendung.**

719

Der Mitunternehmeranteil umfasst neben dem fixen (starren) auch den variablen Kapitalanteil sowie Gewinnverrechnungskonten oder ausstehende Einlagen, eventuell vorhandenes Sonderbetriebsvermögen und Ergänzungskapital, dh. Aufwertungsbeträge und allfälliges Fremdkapital aus der entgeltlichen Anschaffung von Mitunternehmeranteilen.

(Einfügung eines Absatzes)

Begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) ist unabhängig davon gegeben, ob der Mitunternehmeranteil zur Gänze oder nur zum Teil eingebracht wird. Bei der Einbringung von Teilen des Mitunternehmeranteils ist vor allfälligen rückwirkenden Korrekturen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) davon auszugehen, dass zum Teil-Mitunternehmeranteil der der **eingebrachten** Quote entsprechende Teil des starren Kapitalkontos, der variablen Kapitalkonten, des Sonderbetriebsvermögens und des anschaffungsbedingten Ergänzungskapitals gehört. Siehe das Beispiel in Rz 721.

720

Das variable Kapitalkonto gehört als Teil des steuerlichen Mitunternehmerkapitals grundsätzlich zum einzubringenden Mitunternehmeranteil, eine steuerlich relevante rückwirkende Veränderung dieses Kontenstandes nach dem Einbringungsstichtag ist nur im Rahmen des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) möglich. Die Veränderung kann im Wege einer im Einbringungsvertrag verankerten und in der Einbringungsbilanz dargestellten Passivierung

oder Aktivierung **gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 bzw. 2 UmgrStG](#)** erfolgen, wobei der **Ansatz einer Einlage in Höhe des negativen variablen Verrechnungskontos nur dann eine positive Vermögensveränderung herbeiführt, wenn die Einlage tatsächlich bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages geleistet wurde.**

721

Bleibt der Einbringende auf Grund einer Teileinbringung weiterhin Mitunternehmer, kann [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) auch dahingehend angewendet werden, dass das variable Kapitalkonto ganz oder teilweise zurückbehalten wird, dh. weiterhin zum Mitunternehmeranteil des Einbringenden gehört. Wird der gesamte Mitunternehmeranteil eingebracht, **kann das positive variable Kapitalkonto entweder bis zum Tag des Einbringungsvertrages tatsächlich entnommen und sohin rückwirkend eine Entnahme gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) angesetzt werden oder es wird eine vorbehaltene Entnahme gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) in die Einbringungsbilanz eingestellt, die dazu führt, dass die übernehmende Körperschaft diese Verbindlichkeit in einer Ergänzungsbilanz anzusetzen hat (vgl. Rz 915). Ein negatives Kapitalkonto kann nur durch eine tatsächliche Einlage bis zum Tag des Einbringungsvertrages gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) ausgeglichen werden. Weder ein Zurückbehalten noch eine Entnahme des negativen Kapitalkontos durch den Einbringenden ist zulässig, sondern geht auf die übernehmende Körperschaft über.** ~~stellt das bloße Stehen lassen des variablen Kontos strukturell eine Entnahme in Höhe des positiven Kontenstandes oder eine Einlage in Höhe des negativen Kontenstandes in Verbindung mit einer Wandlung in eine steuerwirksame Forderung des positiven bzw. in eine steuerwirksame Verbindlichkeit des negativen Kontos gegenüber der Mitunternehmerschaft dar, deren Tilgung von den gesellschaftsvertraglichen oder zivilrechtlichen Festlegungen abhängt.~~

Beispiel: ... (unverändert)

722

Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers steht zwar nicht im Gesamthand**Eigentum** bzw. Gemeinschaftseigentum der Mitunternehmerschaft, geht aber als Bestandteil des Mitunternehmeranteils auf die übernehmende Körperschaft über, sofern es der Einbringende

nicht nach [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) entnimmt, oder nach [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zurückbehält (ebenfalls ein Entnahmetatbestand) oder nach [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) verschiebt (im verbleibenden Mitunternehmeranteil hält).

Im Falle der Buchwerteinbringung des Mitunternehmeranteiles kann die Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens zu keiner Gewinnrealisierung führen.

(Einfügung eines Absatzes)

Für das zurückbehaltene/**verschobene** Sonderbetriebsvermögen gilt Folgendes:

- Ist es weiterhin einem verbleibendem Betriebsvermögen zugeordnet, unterbleibt die Gewinnrealisierung,
- wird es in ein Privatvermögen überführt, kommt es zwingend zur **Entnahme** Gewinnrealisierung (**vgl. auch Rz 926**).

724

Ein einzubringender Mitunternehmeranteil kann auch durch eine der Umgründung vorangehende Schenkung der Quote eines Einzelunternehmers entstehen, wobei die Einzelunternehmer-Anteils-Schenkungen der Mitunternehmer-Anteils-Schenkungen gleich gestellt ist und demnach gemäß [§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988](#) (unentgeltliche Übertragung) zu behandeln ist (EStR 2000 **Rz 2530 und Rz 5966**).

Beispiel:

*A schenkt am 31.12.00 seinen beiden Söhnen B und C je eine Quote von 25% seines Einzelunternehmens. Mit Einbringungsvertrag vom 14.9.01 erfolgt zum Einbringungsstichtag 31.12.00 die Einbringung des Betriebes der durch die Quotenschenkung entstandenen Mitunternehmerschaft in die durch Bargründung errichtete A-GmbH, an der A zu 50% sowie B und C zu je 25% beteiligt sind. **Die Quotenschenkung selbst stellt keinen Zusammenschluss iSd [Art. IV UmgrStG](#) dar (Rz 1301 dritter Bulletpoint).***

Dasselbe Ergebnis kann dadurch erreicht werden, dass im ersten Schritt das Einzelunternehmen von A in die durch Bargründung errichtete A-GmbH eingebracht wird, an der ausschließlich A beteiligt ist. Anschließend an die Einbringung erfolgt im zweiten Schritt die Schenkung eines je 25-prozentigen Geschäftsanteiles an der A-GmbH von A an B und C.

726

Die Einbringungsfähigkeit ist unabhängig davon gegeben, ob der Kapitalanteil zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen oder zum außerbetrieblichen Vermögen des Einbringenden gehört bzw. ob der Kapitalanteil einer natürlichen Person, einer Personengesellschaft oder einer Körperschaft gehört.

Gehört ein Kapitalanteil zum Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (GesbBR, OG oder KG), liegt in steuerlicher Sicht eine Miteigentumsgemeinschaft am Anteil vor. Einbringender ist in diesem Fall nicht die Personengesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter als Miteigentümer des Kapitalanteils. Dieser muss daher die quantitativen oder qualitativen Erfordernisse des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) erfüllen.

Beispiel:

*An der GmbH-X sind A mit 5%, B mit 10% und C mit 12% beteiligt. Da diese Anteile nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) gehören, gründen A, B und C eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, auf die die Anteile übertragen werden. Ungeachtet der nunmehr von der Personengesellschaft gehaltenen 27-prozentigen Beteiligung an der GmbH-X ist eine unter [Art. III UmgrStG](#) fallende Einbringung nicht möglich, wenn die den drei Gesellschaftern weiterhin zuzurechnenden Anteile nicht bei der übernehmenden Körperschaft zu einer Beteiligungserhöhung und damit zu einer Stimmrechtserhöhung führen **Erlangung oder Erweiterung der Stimmrechtsmehrheit führen (Rz 732 dritter Bulletpoint)**.*

726a (Neu)

Wird ein mit einem Fruchtgenussrecht belasteter Kapitalanteil eingebracht, kann eine Einbringung durch den Fruchtgenussbesteller (Gesellschafter) nur dann erfolgen, wenn dieser noch wirtschaftlicher Eigentümer des Kapitalanteils ist.

Wird die Verpflichtung aus dem Fruchtgenuss mitübertragen, dh.

aufrechterhalten, stellt dies eine nicht dem [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) entsprechende Gegenleistung dar, weswegen die Einbringung nicht unter [Art. III UmgrStG](#) fällt.

727

Kapitalanteile, die eine Körperschaft öffentlichen Rechts am 1.4.2012 bzw. zu einem späteren Zeitpunkt außerhalb eines Betriebes hält und die sich in einem

Depot befinden (insbesondere Aktien), sind nur dann nicht steuerhängig, wenn sie bis 31.12.2010 entgeltlich erworben wurden. Handelt es sich um Kapitalanteile, die nicht depotfähig sind (insbesondere GmbH-Anteile) oder sich nicht in einem Depot befinden, tritt Steuerhängigkeit ein, wenn die Körperschaft öffentlichen Rechts diese nach dem 31.8.2011 entgeltlich erworben hat ([§ 21 Abs. 3 Z 3 iVm § 26c Z 25 lit. a KStG 1988](#); KStR 2013 Rz 1500).

Auch wenn die Körperschaft öffentlichen Rechts im Sinne des Vorabsatzes nicht steuerhängige Kapitalanteile einbringt, fällt diese Einbringung unter [Art. III UmgrStG](#). ~~Ein von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art gehaltener Kapitalanteil ist nicht steuerhängig. Die Einbringung fällt unter Art. III UmgrStG, d~~Das mit einer Buchwerteinbringung grundsätzlich verbundene Erfordernis der Verdoppelung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven (Steuerhängigkeit bei der übernehmenden Körperschaft im Betriebsvermögen und beim Einbringenden im Anteilswert) hat insoweit keine Geltung. Siehe dazu Rz 938.

728

Da das Gesetz nicht nur auf das Beteiligungsausmaß am Nominalkapital abstellt, sondern auch Anteile anspricht, die eine zumindest 25-prozentige Beteiligung am rechnerischen Wert der Gesamtanteile umfassen, sind nicht nur die Anteile am Grund- **bzw.** Stammkapital von Kapitalgesellschaften im engeren Sinn einbringungsfähig, sondern auch Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Betrag der Geschäftsanteile) und darüber hinaus auch so genanntes Surrogatkapitalanteile (Substanzgenussrechte und Partizipationskapitalanteile im Sinne des [§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#), siehe KStR 2000**13** Rz **557** und Rz **558**). Kapitalanteile und Anteile am Surrogatkapital können voneinander unabhängig eingebracht werden.

729

Umfasst sind auch Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die den inländischen vergleichbar sind, jedenfalls aber an EU-Gesellschaften im Sinne des Art. 3 Richtlinie Nr. 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. Nr. L 224 S.1) **2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den**

Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (ABl. Nr. L 310 vom 25.11.2009 S. 34) "[Fusionsrichtlinie](#)" (siehe [Anlage zum UmgrStG](#)).

731

Folgende Einbringungsvarianten sind daher denkbar:

- Einbringung einer mindestens 25-prozentigen Nominalkapitalbeteiligung unabhängig vom Umfang eines zusätzlich bestehen Surrogatkapitals und des damit verbundenen rechnerischen Wertes des Gesamtkapitals
- Einbringung eines mindestens 25-prozentigen Surrogatkapitalanteiles am rechnerischen Wert des Gesamtkapitals (also Nominalkapital und Surrogatkapital)
- Einbringung einer 25% nicht erreichenden Nominalkapitalbeteiligung und einer Surrogatkapitalbeteiligung an der gleichen Körperschaft, die gemeinsam einen mindestens 25-prozentigen Anteil am rechnerischen Wert des Gesamtkapitals ergeben.

Beispiel:

Das Grundkapital der X-AG beträgt € 100.000. A hält 10% der Aktien und besitzt Substanzgenussrechte im Nominale von € 20.000. Weitere Genussrechtsinhaber sind nicht vorhanden. A bringt zum 31.12.08 seine Aktien sowie die Genussrechte in die ihm gehörende A-GmbH ein, die bis dato keine Aktien an der X-AG hält.

Der rechnerische Wert der eingebrachten Aktien und des Substanzgenussrechtes muss 25% des Gesamtkapitals der X-AG betragen:

10% der Aktien	= 8,33% des Gesamtkapitals (10.000/120.000)
100% der Genussrechte	= 16,67% des Gesamtkapitals (20.000/120.000)
	25% des Gesamtkapitals, dh. die Einbringung fällt unter Art. III UmgrStG

Einbringungsfähig sind auch Kapitalanteile, die der übernehmenden Körperschaft unmittelbar die Stimmrechtsmehrheit an einer Zielgesellschaft verschaffen oder diese erweitern. Der Erwerb oder die Erweiterung der Stimmrechte ist quantitativ zu verstehen. Unbeachtlich ist, wenn für Gesellschafterbeschlüsse in der Zielgesellschaft höhere Mehrheitserfordernisse bestehen. Folgende Fälle sind denkbar:

- Die übernehmende Körperschaft ist ohne Stimmrechtsmehrheit an der Zielgesellschaft beteiligt und erlangt durch die Einbringung des zusätzlichen Anteils die Stimmrechtsmehrheit.

Beispiel:

Die übernehmende Körperschaft ist an der Zielgesellschaft mit 35% beteiligt und erlangt durch die Einbringung von zB 20% die Stimmrechtsmehrheit.

- Die übernehmende Körperschaft ist an der Zielgesellschaft mit Stimmrechtsmehrheit beteiligt und erweitert durch die Einbringung des zusätzlichen Anteils (zB auch einer einzigen Aktie) die Stimmrechtsmehrheit.

Beispiel:

Eine Körperschaft ist zu 70% an der Ziel-Aktiengesellschaft beteiligt und möchte sie übernehmen. Im Rahmen eines öffentlichen Angebots bietet sie die Übernahme weiterer Aktien gegen Gewährung von Anteilen an. Jegliche Anteilseinbringung, daher auch die Einbringung einer einzelnen Aktie, erweitert die Stimmrechtsmehrheit der übernehmenden Körperschaft an der Ziel-Aktiengesellschaft und stellt damit einen einbringungsfähigen Anteil dar.

- Die übernehmende Körperschaft ist nicht oder ohne Stimmrechtsmehrheit an der Zielgesellschaft beteiligt und erlangt oder erweitert dadurch die Stimmrechtsmehrheit, dass mehrere Anteilsinhaber der Zielgesellschaft, ~~die jeder für sich über keine einbringungsfähige Beteiligung an dieser besitzen,~~ ihre individuell gehaltenen Anteile in einem **einheitlichen Vertragswerk** gemeinsamen Einbringungsvertrag auf ein und denselben Stichtag einbringen.

Beispiele:

*a) Die übernehmende Körperschaft ist an der Zielgesellschaft nicht beteiligt. A, B, C und D sind ~~privat~~ jeweils zu 15% an der Zielgesellschaft beteiligt und bringen ihre Anteile gemeinsam zu einem Stichtag in die übernehmende Gesellschaft ein, **sodass diese nach der Einbringung 60% der Anteile hält.***

b) Die übernehmende Körperschaft ist an der Zielgesellschaft nicht beteiligt. A ist zu 35% an der Zielgesellschaft beteiligt. B ist zu 20% an der Zielgesellschaft beteiligt. A und B bringen ihre Anteile gemeinsam zu einem Stichtag in die übernehmende Gesellschaft ein, sodass diese nach der Einbringung 55% der Anteile hält.

c) Die übernehmende Körperschaft ist an der Zielgesellschaft mit 25% beteiligt und erlangt durch die gemeinsame Einbringung mehrerer Gesellschafter von zB in Summe 30% die Stimmrechtsmehrheit.

737

Der Zinsenaufwand für die fremdfinanzierte Anteilsanschaffung durch eine natürliche Person ist bis zur Einbringung nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) vom Abzugsverbot betroffen und kann nach der Einbringung von der übernehmenden Körperschaft gemäß [§ 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988](#) als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Wird die Anschaffungsverbindlichkeit nicht mitübertragen, sondern zurückbehalten, besteht für diese Verbindlichkeit kein unmittelbarer Zusammenhang mehr mit der Anschaffung der eingebrachten Kapitalanteile. Bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ist der Zinsaufwand ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag bis zur Tilgung der Verbindlichkeit abzugsfähig. Wird der gesamte Betrieb einer natürlichen Person samt dem betriebszugehörigen Kapitalanteil unter Zurückbehalten der Anschaffungsverbindlichkeit eingebracht, kann der Zinsenaufwand im Hinblick auf die Zugehörigkeit der Verbindlichkeit zum Privatvermögen zu keinen (nachträglichen) Betriebsausgaben führen (**VwGH 30.9.2009, [2004/13/0169](#)**).

Rz 737a wird neu eingefügt (Anpassung an geltende Rechtslage)

737a (Neu)

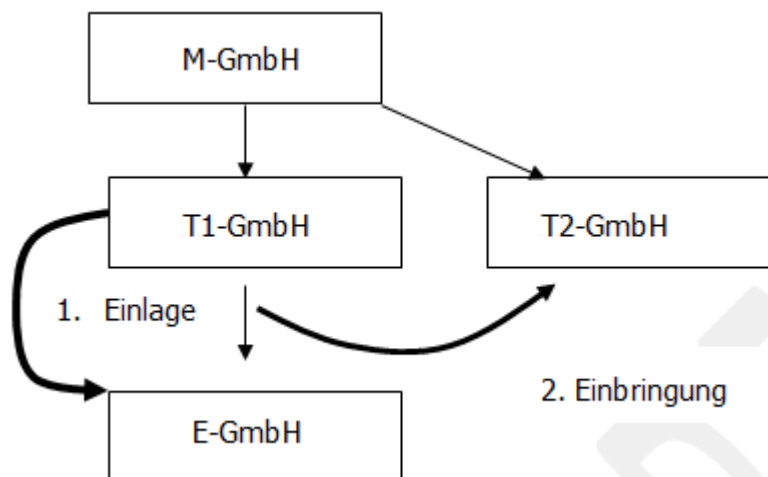
Für Einbringung von Kapitalanteilen, wenn der Einbringungsvorgang nach dem 31.12.2012 dem zuständigen Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet oder dem zuständigen Finanzamt gemeldet wird:

Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einlage im Sinne des [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) 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. Solche Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einlage in die Körperschaft, deren Anteile eingebracht werden sollen, können daher vom Einbringenden nicht zurückbehalten werden. Erfolgt trotzdem eine Zurückbehaltung, ist eine Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) verletzt.

Beispiel:

Die M-GmbH ist jeweils zu 100% an der T1-GmbH (Buchwert 100 und Verkehrswert 1.000) und der T2-GmbH beteiligt. Die T1-GmbH ist Alleingesellschafterin der E-GmbH. Im Jänner des Jahres 01 erfolgt eine Zuschussgewährung iHv 900 durch die T1-GmbH an die E-GmbH und Kreditaufnahme dafür durch die T1-GmbH. Im Juni des Jahres 02 erfolgt die Einbringung der Anteile der E-GmbH durch die T1-GmbH in die Schwestergesellschaft T2-GmbH ohne Anteilsgewährung.



Eine Zurückbehaltung der Verbindlichkeit zur Finanzierung der Einlage in die E-GmbH ist anlässlich der Einbringung der Anteile der E-GmbH nicht zulässig. Die sidestream-Einbringung führt gemäß [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) zu einer Abstockung der Anschaffungskosten der Beteiligung der M-GmbH an der T1-GmbH nach Verkehrswertverhältnissen.

743

Soweit Grundvermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge miteingebracht wird, bedarf es einer Eintragung des Eigentumsübergangs im Grundbuch, zumindest aber einer **gleichzeitig mit dem Einbringungsvertrag gefertigten** Aufsandungserklärung im Einbringungsvertrag, die den jederzeitigen Herausgabenanspruch der übernehmenden Körperschaft sicherstellt.

Sollte das zu übertragende Grundvermögen mit einem intabulierten Veräußerungs- und Belastungsverbot gemäß [§ 364c ABGB](#) bzw. einem Vorkaufsrecht ([§ 1073 ABGB](#)) belastet sein, ist neben der Aufsandungserklärung des Einbringenden auch eine einverleibungsfähige ([§ 31 Abs. 1 GBG 1955](#)) Urkunde über die Zustimmung des Verbotsberechtigten zur Eintragung der übernehmenden Körperschaft als Eigentümerin im Grundbuch erforderlich.

749

Die übernehmende Körperschaft muss am Einbringungsstichtag noch nicht zivilrechtlich existent **sein, dh. es muss auch noch kein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen** sein (**VwGH 18.10.2012, [2012/15/0114](#) und [2012/15/0115](#)**). Sie muss bei Unterfertigung des Einbringungsvertrages auch noch nicht protokolliert sein, muss aber zumindest als vertragsfähige Vorgesellschaft existieren. Dazu ist erforderlich, dass ein Gründungsvertrag existiert und die Körperschaft auch nach außen hin als solche in Erscheinung tritt (siehe KStR 2013 Rz 12044 ff).

Die steuerliche Rückwirkungsfiktion hat zur Folge, dass eine erst nach dem Einbringungsstichtag gegründete übernehmende Körperschaft mit Vollzug der Einbringung steuerlich mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als entstanden gilt.

Beispiel:

*Der Einzelunternehmer A möchte sein Unternehmen zum 30.9.01 in die von ihm allein am 15.3.02 gegründete A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr; **Gesellschaftsvertrag vom 28.2.02**) einbringen. Mit der rechtzeitigen Meldung am 30.6.02 ist die Einbringung wirksam geworden. Die A-GmbH ist damit ab 1.10.01 körperschaftsteuerpflichtig, ihr sind die Ergebnisse des Betriebes des A zuzurechnen. Im Hinblick auf das mit dem Kalenderjahr übereinstimmende Wirtschaftsjahr entsteht 01 ein Rumpfwirtschaftsjahr 1.10. bis 31.12.01. Gegebenenfalls ist die A-GmbH **ab dem letzten Quartal 01** auch mindeststeuerpflichtig.*

751

Die übernehmende Körperschaft muss außer den nachstehenden Voraussetzungen keine besonderen Erfordernisse erfüllen. Sie muss im Falle der Einbringung eines (Teil)Betriebes zeitnah zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages rechtlich in der Lage sein, diesen fortzuführen, was vor allem im Bereich der freien Berufe Bedeutung hat. Es ist aber

nicht erforderlich, dass der bisherige Betriebsinhaber weiterhin tätig ist. **Bei freien Berufen ist eine Sachgründung mittels Einbringung des Betriebes unter aufschiebender Bedingung der Kammerzustimmung möglich (siehe auch Rz 651).**

753

Als übernehmende inländische Körperschaften kommen unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (AG und GmbH - siehe KStR 2001~~13~~ Rz 9 ff) und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (siehe KStR 2001~~13~~ Rz 123 ff) in Frage. Unbeschränkt steuerpflichtig sind diese Körperschaften, wenn sie Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben (siehe KStR 2001~~13~~ Rz 3 ff). Eine ausländische Körperschaft mit inländischer Geschäftsleitung muss analog zur Regelung in [§ 12 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vergleichbar sein (siehe Rz 758 ff).

754

Der Verweis „KStR 2001 Rz 178 ff“ wird auf „KStR 2013 Rz 210 ff“ korrigiert.

756

Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union kommen als übernehmende Körperschaften in Frage, wenn sie die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des [Artikels 3 Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 \(ABl. Nr. L 310 vom 25.11.2009 S. 34\)](#)~~Nr. 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. Nr. L 225 S. 1)~~ in der geltenden Fassung erfüllen.

Diese in der [Anlage zum UmgrStG](#) taxativ aufgezählten Gesellschaften müssen zusätzlich in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sein.

Die Ansässigkeit darf nicht durch ein DBA mit einem Drittlandstaat außerhalb der EU liegen.

Weiters müssen die Gesellschaften einer der in Punkt 3 der Anlage genannten oder diese ersetzenden Steuern unterliegen und dürfen nicht steuerbefreit sein.

Beispiel:

Eine nach niederländischem Recht gegründete Blumen N.V. (= naamloze vennootschap) gilt nach dem Deutsch-Niederländischen DBA als in Deutschland ansässig und unterliegt der deutschen Körperschaftsteuer.

Da somit sowohl der Gesellschaftstyp, Ansässigkeit in der EU als auch die (deutsche) Körperschaftsteuerpflicht gegeben sind, kommt diese Gesellschaft als übernehmende Körperschaft in Frage.

758

Die Vergleichbarkeit mit inländischen Kapitalgesellschaften ist anhand der in KStR 2013 Rz 551~~134~~**134** aufgestellten Grundsätze zu beurteilen. Bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit mit inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist sinngemäß vorzugehen.

759

Das Vorliegen der Vergleichbarkeit ist eine Anwendungsvoraussetzung. Im Zweifel hat der Einbringende im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten nachzuweisen, dass diese Vergleichbarkeit gegeben ist, **wobei zu den in der KStR 2013 Rz 134 angeführten Kriterien Stellung zu nehmen ist.**

760

Die Zitierung „KStR 2001 Rz 551“ wird auf „KStR 2013 Rz 1204“ aktualisiert.

764

Fehlt in einem Einbringungsvertrag die Angabe eines Stichtages, ist zu unterscheiden:-

- Fehlt bei einem die Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles betreffenden im Übrigen allen Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) Rechnung tragenden Einbringungsvertrag nur die Angabe eines Einbringungsstichtages, ist mit der Bezugnahme auf den zu Grunde liegenden Jahres- oder Zwischenabschluss auch der Einbringungsstichtag definiert.
- Fehlt bei einem die Einbringung eines betrieblichen Kapitalanteils betreffenden im Übrigen allen Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) Rechnung tragenden Einbringungsvertrag nur die Angabe eines Einbringungsstichtages, ist mit der Bezugnahme auf die Einbringungsbilanz auch der Einbringungsstichtag definiert.

- Ist im Falle der Einbringung eines privat gehaltenen Kapitalanteils weder eine Bilanz noch eine Einbringungsbilanz zu erstellen und ist auch im Einbringungsvertrag ein Stichtag nicht genannt, liegt ein Verzicht auf eine Rückwirkung vor und ist als Einbringungsstichtag der Tag des Abschlusses des nach außen erkennbaren Einbringungsvertrages anzunehmen.

Beispiel:

*Ein Einbringungsvertrag über einen privat gehaltenen Kapitalanteil im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) wird ohne Erwähnung eines Einbringungsstichtages am 23.94.01 in Form eines Notariatsaktes abgeschlossen, wobei keine Anteilsgewährung an den Einbringenden erfolgt (Fall des [§ 19 Abs. 2 Z 2 bzw. 5 UmgrStG](#)). Der Vertrag wird dem (auch für die übernehmende GmbH zuständigen) FA erst im Zuge der Abgabe der **Est**-Jahreserklärung des Einbringenden am 18.86.02 bekannt gegeben. Mangels Rückwirkung ist bei Vorliegen aller Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) der Tag der tatsächlichen Übertragung der Verfügungsgewalt **des Abschlusses des Einbringungsvertrages (23.94.01)** auf die GmbH als Einbringungsstichtag anzunehmen. (AÖF-2008/243)*

765

Wird im Einbringungsvertrag der Einbringungsstichtag mit einem Tag festgelegt, der mehr als neun Monate vor Unterfertigung des Vertrages liegt, kann dieser Stichtag im Hinblick auf das Erfordernis, die Einbringung innerhalb von neun Monaten bei der zuständigen Behörde zu melden bzw. anzumelden, keine umgründungssteuerrechtlichen Wirkungen vermitteln. In diesem Fall gilt der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Einbringungsstichtag. Wurde diese Einbringung beim Firmenbuch angemeldet oder dem FA gemeldet, kann eine außerhalb des [Art. III UmgrStG](#) liegende Einbringung nur dann verhindert werden, wenn nach [§ 13 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG](#) auf den Vertragstag innerhalb von neun Monaten jene Maßnahmen bezogen werden, die der Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) dienen (Zwischenabschlusserstellung, gegebenenfalls Unternehmensbewertung, Einbringungsbilanzerstellung, Gegenleistungsbestimmung).

Beispiel:

A bringt seinen Mitunternehmeranteil an der X-KG (Bilanzstichtag 31.12.) mit Vertrag vom 15.10.09 in die ihm zu 100% gehörende A-GmbH zum Stichtag 31.12.08 ein, wobei auf eine Anteilsgewährung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) verzichtet wird. Die Einbringung wird dem zuständigen FA am 30.10.09 unter Anschluss des Einbringungsvertrages, des Abschlusses der X-

KG zum 31.12.08 sowie der Einbringungsbilanz betreffend den Anteil des A an der X-KG gemeldet.

Da der Einbringungstichtag mehr als neun Monate vor dem Einbringungsvertrag liegt, kann die Einbringung jedenfalls nicht zum vereinbarten Stichtag wirksam werden. Vielmehr hat A bis spätestens 15.7.10 dem Finanzamt einen auf den Ersatzstichtag 15.10.09 adaptierten Einbringungsvertrag, einen Zwischenabschluss der X-AG sowie eine Einbringungsbilanz des MU-Anteils vorzulegen. Auch das Vorliegen des positiven Verkehrswerts zum Ersatzstichtag ist gegebenenfalls nachzuweisen.

766

Wird die Einbringung betrieblicher Einheiten laut Einbringungsvertrag auf einen bestimmten Tag (zB auf den 1.1.) eines Jahres bezogen, **dh. es wird im Einbringungsvertrag ein bestimmter Tag, zB der 1.1., als Einbringungstichtag festgelegt**, ist im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des Vertrages damit die Absicht verbunden, dass das einzubringende Vermögen mit Ablauf dieses Tages auf die Körperschaft übergehen soll. Wird dieser Einbringung ein Jahresabschluss auf den Vortag (in der vorgenannten Beispielsannahme zum 31.12. des Vorjahres) zugrunde gelegt, ist mangels eines Zwischenabschlusses zum Vertragstag (im Beispielsfall zum 1.1.) eine Anwendungsvoraussetzung des [§ 12 UmgrStG](#) nicht gegeben (siehe **Rz 816 ff**).

Es bestehen bei dem **im Vorabsatz dargestellten** Sachverhalt keine Bedenken, bei Fehlen eines aktiven Geschäftsbetriebes ~~oder~~ bzw. bei Fehlen des Erfordernisses einer exakten Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung aus anderen Gründen ~~zur Vermeidung zusätzlicher Bilanzierungskosten der Einbringung~~ (**entsprechend den Grundsätzen des KFS/RL 25 vom 3.12.2012**) einen Zwischenabschluss zum Folgetag (im Beispielsfall zum 1.1.) zugrunde zu legen, der mit den Ansätzen des Abschlusses zum Vortag (im Beispielsfall zum 31.12.) übereinstimmt (**siehe Rz 79**). In diesen Fällen erübrigt sich eine Gewinnermittlung für den Rumpfwirtschaftstag des Einbringenden. Liegt die vorgenannte Voraussetzung vor, bestehen auch im Falle des Aufdeckens des Fehlens eines Zwischenabschlusses auf den Folgetag anlässlich einer späteren abgabenbehördlichen Überprüfung keine Bedenken, die Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) als gegeben anzunehmen.

768

Eine Rückwirkung ist steuerlich nur bei einer ausdrücklichen steuergesetzlichen Regelung anzuerkennen. **Eine solche auch steuergesetzlich angeordnete Rückwirkung ist im Zusammenhang mit Einbringung durch die nachstehenden Bestimmungen vorgesehen:**

- [§ 13 UmgrStG](#) in Form des (eingeschränkten) Wahlrechtes eines rückwirkenden Einbringungsstichtages. Dieses Wahlrecht wird durch die Anmeldung bzw. Meldung ausgeübt.
- [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#): Danach ist die Rückwirkungsfiktion des UmgrStG generell für die Einbringung von Vermögen im Sinne [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) nach den Regeln des [§ 13 UmgrStG](#) anwendbar, auch wenn **eine/mehrere** der anderen umgründungssteuerrechtlichen Voraussetzungen (**Anwendungsvoraussetzungen**) nicht gegeben sind (siehe EStR 2000 Rz 2607 **sowie Rz 1277**).

770

Es sind insbesondere die Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften der [§§ 124 ff BAO](#) und [§ 18 UStG 1994](#) usw. für den eingebrachten (Teil)Betrieb zumindest bis zur (An)Meldung der Einbringung ~~getrennt~~ **weiterhin durch den Einbringenden** zu beachten (siehe etwa UStR 2000 Rz 56, die die Annahme des Überganges mit dem der (An)Meldung folgenden Monatsersten für zulässig erachten). Die Geschäftsfälle und die dazu gehörigen Belege sind bis dahin **in den Büchern der übernehmenden Körperschaft** getrennt zu **erfassen**, aufzuzeichnen und aufzubewahren. Die Zusammenführung der Bücher und Aufzeichnungen ist **grundsätzlich** frühestens mit Ablauf des Tages der (An)Meldung des Einbringungsvertrages und des Einbringungsstichtages zulässig. **Es bestehen jedoch keine Bedenken, für die Zusammenführung der steuerlichen Bücher und Aufzeichnungen die im KWT-Fachgutachten KFS/RL 25 dargestellten Grundsätze sinngemäß anzuwenden.** Die Zusammenführung hat leicht nachvollziehbar - etwa auf Basis eines formlosen Zwischenabschlusses **oder aufgrund der eindeutigen Textierung der Buchungen (zB durch Einbuchung der Salden aus der Saldenliste)** - zu erfolgen.

Nur Abwicklungen, die diesen Grundsätzen folgen, haben die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit des [§ 163 BAO](#) für sich.

771

Der Einbringungsstichtag kann höchstens neun Monate vor Anmeldung oder der Meldung bei der zuständigen Behörde (siehe Rz 776 ff) liegen (Rückwirkungsfrist).

Auch nicht rückwirkende Einbringungen (Stichtag ist der Vertragstag) sind innerhalb von neun Monaten ab Stichtag beim Firmenbuch anzumelden bzw. dem Finanzamt zu melden. Erfolgt in einem solchen Fall die Anmeldung/Meldung der Einbringung nicht innerhalb von neun Monaten, fällt die Einbringung nicht unter [Art. III UmgrStG](#). Die Ersatzstichtagsregelung des [§ 13 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG](#) kommt nicht zur Anwendung.

Beispiel:

A bringt 25% seiner Anteile an der X-GmbH in die Y-GmbH, deren Alleingesellschafter er ist, ein. Im Einbringungsvertrag vom 23.4.01 wird als Stichtag der Vertragstag, dh. der 23.4.01 festgelegt. Eine Anteilsgewährung unterbleibt gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#). Die Meldung an das für die Y-GmbH zuständige Finanzamt erfolgt am 18.8.02.

Da die Meldung nicht innerhalb von neun Monaten ab dem Stichtag (Vertragstag) erfolgt, fällt die Einbringung nicht unter [Art. III UmgrStG](#). Es kommt [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) bezogen auf den 23.4.01 zur Anwendung.

773

Die Rückwirkungsfrist ist von der ~~Ordnungs~~**Anzeige**frist des [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) zu unterscheiden, deren **Einhaltung keine Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#)** ~~ist keine materiellrechtliche Wirkung entfaltet~~ (siehe auch Rz 1899 ff).

774

Für die Fristenberechnung ist in abgabenrechtlicher Sicht sowohl bei Zuständigkeit des Firmenbuches als auch bei jener des Finanzamtes [§ 108 BAO](#) maßgebend. Das bedeutet unter anderem, dass **es sich bei der Neunmonatsfrist um eine verfahrensrechtliche Frist handelt und** die Tage des Postenlaufs **daher** in die Neunmonatsfrist nicht eingerechnet werden. ~~Im Hinblick auf die Tatsache, dass in Fällen der Zuständigkeit des~~

Firmenbuchgerichts (Einbringung im Wege einer Sachgründung oder einer Kapitalerhöhung) § 902 Abs. 2 ABGB als maßgeblich angesehen wird (OGH 17.7.1997, 6 Ob 124/97x), hat die abgabenrechtliche Fristenregelung Nachrang. **Allerdings ist bei Zuständigkeit des Firmenbuchs für die Anmeldung der Einbringung (vgl. Rz 776) daher hinsichtlich der Rechtzeitigkeit der Anmeldung wie folgt zu differenzieren:**

- Sollte eine innerhalb der nach [§ 108 BAO](#) berechneten Neunmonatsfrist erstattete aber nach Firmenbuchrecht verspätete Anmeldung einer Einbringung vom Firmenbuchgericht zurückgewiesen werden, ist eine Einbringung im Sinne des [Art. III UmgrStG](#) auch abgabenrechtlich nicht zustande gekommen.
- Sollte eine innerhalb der nach [§ 108 BAO](#) berechneten Neunmonatsfrist erstattete, aber nach Ablauf der Frist des § 902 Abs. 2 ABGB **Firmenbuchrecht verspätet** angemeldete Einbringung vom Firmenbuchgericht nicht zurückgewiesen werden, ist die Einbringung im Sinne des [Art. III UmgrStG](#) wirksam geworden.

(Neuer Bulletpoint)

- **Sollte eine außerhalb der in [§ 108 BAO](#) vorgesehenen Frist angemeldete Einbringung und auch nach Firmenbuchrecht verspätet angemeldete Einbringung vom Firmenbuch nicht zurückgewiesen werden, kommt die Ersatzstichtagsregelung des [§ 13 Abs. 1 Satz 4 UmgrStG](#) zur Anwendung (Rz 792 ff).**

776

Das Wahlrecht auf einen rückwirkenden Einbringungsstichtag ist in den folgenden Fällen durch die rechtzeitige Anmeldung beim zuständigen Firmenbuchgericht auszuüben:

- Einbringungen im Wege der Sachgründung der übernehmenden Kapitalgesellschaft (**vgl. [§ 20 AktG](#) sowie [§ 6 Abs. 4](#) sowie [§ 6a Abs. 2 und 4 GmbHG](#)**)
- Einbringungen im Wege einer Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft (**vgl. [§ 150 AktG](#) sowie [§ 52 Abs. 6 GmbHG](#)**).

Zuständig ist das Firmenbuchgericht am Sitz der übernehmenden Körperschaft. Dieses überprüft auch die Vollständigkeit der Anmeldung.

778

Die Anmeldung beim Firmenbuchgericht ~~solte~~ **muss** vollständig erfolgen, ~~muss~~ klar abgefasst sein und ~~muss~~ jeden Zweifel ausschließen. Aus diesem Grunde sollten der Anmeldung angeschlossen sein

- der Einbringungsvertrag und
- die handels**unternehmens**rechtliche Einbringungsbilanz.

Darüber hinaus sind dem Firmenbuch jene Urkunden/Erklärungen vorzulegen, die nach den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen bei einer Sachgründung bzw. Kapitalerhöhung erforderlich sind (zB Erklärung der Geschäftsführer gemäß [§ 10 Abs. 3 GmbHG](#), dass sich die Sacheinlage in der freien Verfügung der Gesellschaft befindet).

780

Weist das Firmenbuchgericht die Anmeldung ~~wegen Fristverletzung zurück oder~~ aus materiellrechtlichen Gründen ab, kann die Einbringung **weder** im Sinne des [Art. III UmgrStG](#) ~~oder noch~~ außerhalb des Art. III UmgrStG ~~nicht~~ zustande kommen. **Es liegt eine bloße Nutzungsüberlassung vor.**

~~Weist das Firmenbuchgericht die Anmeldung trotz Fristverletzung nicht zurück, treten dennoch die in Rz 792 ff beschriebenen Rechtsfolgen einer Fristverletzung ein.~~

Zu den Folgen einer Fristverletzung bei Firmenbuchzuständigkeit vgl. Rz 774.

781

In den nicht unter Rz 776 ff fallenden Einbringungstatbeständen wird das Wahlrecht auf Rückwirkung durch eine Meldung beim FA ausgeübt. Die Meldung hat bei dem gemäß § 58 BAÖ [21 AVOG 2010](#) (iVm [§ 7 Abs. 2 AVOG 2010](#)) für die übernehmende Körperschaft zuständigen FA zu erfolgen. Dies gilt auch dann, wenn auf Grund der Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes ([§ 3 Abs. 1 Z 15 FBG](#)) oder nach anderen firmenbuchrechtlichen Vorschriften zusätzlich beim Firmenbuchgericht eine Anmeldung

vorzunehmen ist bzw. vorgenommen wird. Verfügen mehrere FÄ über eine gemeinsame Einlaufstelle, gilt die Meldung als bei dem FA eingebracht, an das die Meldung adressiert ist.

782

Wird die Meldung an eine unzuständige Abgabenbehörde adressiert (siehe oben), erfolgt die Weiterleitung an die zuständige Abgabenbehörde auf Gefahr des Einschreiters (§ 50 ~~Abs. 1~~ BAO). Die Meldung gilt in diesem Fall erst dann als erfolgt, wenn sie bei der zuständigen Abgabenbehörde einlangt. Es ist nicht erforderlich, dass die Meldung ~~den~~ richtigen ~~Abteilung~~ **Bereich** der Abgabenbehörde enthält.

Beispiel 1:

*Für die übernehmende Körperschaft ist gemäß ~~§ 58 BAO~~ [§ 7 Abs. 2 iVm § 21 AVOG 2010](#) das FA Salzburg-Land zuständig. Die Meldung enthält die Adressierung "FA Salzburg-Land, ~~Abteilung für Gebühren und Verkehrssteuern~~ **Infocenter**" und wird bei der gemeinsamen Einlaufstelle der FÄ Salzburg-Land und Salzburg-Stadt eingereicht.*

*Die Erwähnung der ~~Abteilung für Gebühren und Verkehrssteuern~~ **des Infocenters** ist unschädlich, da sich die Meldung an die zuständige Abgabenbehörde richtet. Die Weiterleitung hat (nötigenfalls in Kopie) **an das für die Einbringung zuständige BV-Team** durch die Abgabenbehörde zu erfolgen. Die Meldung gilt im Zeitpunkt des Einlangens als erfolgt.*

Beispiel 2:

Sachverhalt wie oben. Für die übernehmende Körperschaft ist aber gemäß [§ 21 AVOG 2010](#) ~~§ 58 BAO~~ das FA Salzburg-Stadt zuständig.

*Da die Meldung an die unzuständige Behörde adressiert ist, ist die Rechtzeitigkeit des Einlangens davon abhängig, dass die Meldung tatsächlich **innerhalb der Neun-Monats-Frist** beim FA Salzburg-Stadt einlangt. Das diesbezügliche Risiko tragen Einbringende und Übernehmende. Unterbleibt eine Weiterleitung überhaupt, gilt die Meldung als nicht erfolgt.*

783

Im Gegensatz zu den Fällen der Anmeldung beim Firmenbuch (**Sachgründung; Kapitalerhöhung**) erfolgt auf Grund der Meldung beim zuständigen FA keine mit Konstitutivwirkung verbundene Bestätigung oder Zurückweisung. Die steuerliche Wirksamkeit einer Einbringung ist daher mit dem Tag des Einlangens der ~~vollständigen~~ Meldung selbst gegeben **und zwar unabhängig davon, ob die Meldung vollständig oder unvollständig erfolgt ist** (Rz 787; zur Rechtzeitigkeit der Meldung der Rückwirkungsfrist

siehe Rz 774). Damit kommt der Meldung eine über eine bloße Formvorschrift hinausgehende Bedeutung zu. Ein Zurückziehen der erfolgten Meldung seitens des Einbringenden hebt die Wirkung einer nach [Art. III UmgrStG](#) vollzogenen Einbringung nicht auf.

Ist für die fristgerechte Meldung einer Einbringung die Zuständigkeit des Finanzamtes gegeben, kommt bei Fristversäumnis eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) grundsätzlich in Betracht. Dies ist zB bei einem Betriebsurlaub des ganzen Betriebes oder im Falle eines Brandes denkbar. Wird als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis ein Rechtsirrtum angegeben, stellt dies im Allgemeinen keinen Wiedereinsetzungsgrund dar (vgl. zB VwGH 10.5.2001, [98/15/0028](#)).

785

Der Textaufbau des [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) zeigt an, dass das System der Meldung dem System der Anmeldung beim Firmenbuch gleichgestellt bzw. ihm nachempfunden ist. Die Meldung muss daher, um die Eigenschaft einer die Steuerwirksamkeit einer Einbringung auslösenden Handlung zu besitzen, vollständig sein und alle Mindestelemente des Einbringungsvertrages sowie den Jahresabschluss (bzw. Zwischenabschluss) sowie die Einbringungsbilanz enthalten (siehe Rz 661 ff). **(siehe Rz 786).**

786

Die Meldung besteht aus dem Einbringungsvertrag, dem entweder integrierend oder gesondert der Jahres- oder Zwischenabschluss **(siehe Rz 816 ff)** und die **steuerliche** Einbringungsbilanz (soweit nicht privat gehaltene Kapitalanteile betroffen sind) angeschlossen sind.

787

~~Im Falle der Meldung einer~~ **Wird eine** Einbringung auf einen zurückliegenden Stichtag vor Abschluss des Einbringungsvertrages **gemeldet, wobei im Zeitpunkt der Meldung der Einbringungsvertrag noch nicht abgeschlossen ist,** sind **in der Meldung** die

Mindestelemente der Einbringung (Einbringender, Einbringungsstichtag, Gegenstand der Einbringung, übernehmende Körperschaft, Art der Gegenleistung) so eindeutig darzustellen, dass die Eigenschaft der Meldung einer Einbringung unzweifelhaft gegeben ist. Die Steuerwirksamkeit kann aber noch nicht eintreten, die Meldung hat aufschiebende Wirkung. Die fehlenden Unterlagen (Einbringungsvertrag, Jahres- oder Zwischenabschluss, Einbringungsbilanz) sind bis zum Ablauf der Neunmonatsfrist nachzureichen (Rz 791).

Beispiel:

A will seinen 30-prozentigen Anteil an der X-KG in die Y-GmbH, an der er sowie B zu je 50% beteiligt sind, per 31.12.01 einbringen. Er meldet diese geplante Einbringung dem gemäß [§ 21 AVOG 2010](#) zuständigen Finanzamt im Juni 02, wobei er in der Meldung Folgendes anführt:

Einbringender: A unter Anführung der St.Nr.

Übernehmende Körperschaft: Y-GmbH unter Anführung der St.Nr. und der FB-Nr.

Gegenstand der Einbringung: 30% Anteile an der X-KG unter Anführung der FB-Nr.

Einbringungsstichtag: 31.12.01

Art der Gegenleistung: Abfindung durch B gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#)

Sobald der Einbringungsvertrag abgeschlossen worden ist, ist dieser samt Abschluss der X-KG zum 31.12.01 sowie Einbringungsbilanz über den eingebrachten MU-Anteil innerhalb der Neunmonatsfrist dem Finanzamt zu melden, dh. Postaufgabe spätestens 30.9.02.

788

Im Falle der Meldung einer Einbringung auf einen bevorstehenden Einbringungsvertragstichtag sind die im Vorpunkt **in Rz 787** erwähnten Mindestelemente darzustellen, soweit dies nach dem Wissensstand im Zeitpunkt der Meldung möglich ist. Auch in diesem Fall kann die Steuerwirksamkeit der Meldung noch nicht eintreten, es sind die fehlenden Daten und Unterlagen innerhalb der Neunmonatsfrist ab dem bevorstehenden Stichtag nachzureichen. Erfolgt dies nicht, liegt auch in diesem Fall eine verspätete Meldung und damit eine Fristverletzung vor.

790

Ergibt sich erst - **nach Ablauf der Neunmonatsfrist** - aus eingereichten Abgabenerklärungen bzw. diesen beiliegenden Jahresabschlüssen **oder sonstigen Umständen (zB Kontrollmitteilungen, Firmenbuchabfragen)**, dass Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) eingebracht wurde, kann dies mangels rechtzeitiger Vorlage des Einbringungsvertrages (siehe Rz 7856), nicht als Einbringung im Sinne des [Art. III UmgrStG](#) gewertet werden.

791

Eine die Mindestvoraussetzungen **gemäß Rz 787** nicht erfüllende Meldung ~~im Sinne der Rz 787~~ kann die Rückwirkungsfiktion nicht auslösen. (*Restliche Rz wird neugefasst*)

Erfolgt zwar eine fristgerechte Meldung, bleibt diese Meldung aber bis zum Ablauf der Neunmonatsfrist unvollständig, ist wie folgt zu unterscheiden:

- **Es wird mit der Meldung der Einbringungsvertrag, nicht aber der Jahresabschluss bzw. Zwischenabschluss zum Stichtag und/oder die Einbringungsbilanz vorgelegt:**
In diesem Fall hat die Abgabenbehörde den Einbringenden zur Vorlage der fehlenden Unterlagen aufzufordern. Kommt der Einbringende der Aufforderung innerhalb von zwei Wochen nach, ist der rückwirkende Stichtag anzuerkennen.
- **Es wird mit der Meldung der Jahres-/Zwischenabschluss und/oder die Einbringungsbilanz vorgelegt, nicht aber der Einbringungsvertrag: Da aus einer solchen Meldung die wesentlichen Grundlagen der Einbringung nicht hervorgehen, liegt grundsätzlich eine Fristverletzung vor, die zur Anwendung der Ersatzstichtagsregelung führt (Rz 793). Legt der Steuerpflichtige den Einbringungsvertrag innerhalb von zwei Wochen ab Aufforderung durch das Finanzamt vor und weist nach, dass der Einbringungsvertrag bereits im Zeitpunkt der Meldung nachweislich bestand (zB Notariatsakt, der dem Firmenbuch anlässlich der Einbringung angezeigt wurde), bestehen keine Bedenken, den rückwirkenden Stichtag anzuerkennen.**

Liegt nach den vorstehenden Grundsätzen keine fristgerechte Meldung vor, ist von einer verspäteten Meldung am Tage des tatsächlichen Einlangens der fehlenden Unterlagen auszugehen (siehe Rz 792 ff).

793 *(Neufassung der Rz)*

Liegt eine Fristverletzung vor, führt dies nicht unter allen Umständen dazu, dass die durchgeführte Einbringung nicht unter [Art. III UmgrStG](#) fällt und sohin eine verunglückte Einbringung vorliegt. Vielmehr hat die Fristverletzung zunächst nur die Konsequenz, dass die Einbringung keine Rückwirkung zeitigen kann, weil [§ 13 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG](#) den Tag des Vertragsabschlusses als Ersatzstichtag normiert und zwar unabhängig zu welchem Zeitpunkt die Vermögensübertragung stattgefunden hat.

794 *(Aufspaltung der in der Rz 793 getroffenen Aussage)*

Im Falle der Fristverletzung kann [Art. III UmgrStG](#) bezogen auf den Ersatzstichtag aber nur dann zur Anwendung kommen, wenn auf diesen Ersatzstichtag die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt werden (vgl. Rz 765) und die Erfüllung dieser Voraussetzungen innerhalb von neun Monaten ab Ersatzstichtag dem Finanzamt gemeldet (zur Form der Meldung vgl. Rz 786) wird.

Wird von dieser Sanierungsmöglichkeit, dh. Adaptierung des Einbringungsvertrages, Erstellung eines Zwischenabschlusses auf den Vertragstag bei Einbringung betrieblicher Einheiten sowie einer Einbringungsbilanz (vgl. auch Rz 798), nicht Gebrauch gemacht oder kann von dieser – infolge verspäteten Erkennens der Fristverletzung – nicht Gebrauch gemacht werden, ist eine Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) verletzt. Es kommt daher in diesem Fall zum Veräußerungstatbestand gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) bzw. [§ 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988](#) auf den ursprünglich gewählten (vereinbarten) Einbringungsstichtag (siehe Rz 799 bzw. Rz 1275 ff).

795

Das Vorliegen einer unter [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) fallenden Sacheinlage ist dann nicht anzunehmen, wenn auf den Ersatzstichtag die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Einbringung innerhalb von neun Monaten geschaffen werden (Zwischenabschlusserstellung, gegebenenfalls Vermögensbewertung, Einbringungsbilanzerstellung, unter Umständen Überprüfung des Umtauschverhältnisses, Meldung ~~oder Anmeldung~~; siehe Rz 798).

797

Im Hinblick auf den steuerlichen Sanierungstatbestand ist die nach Rz 798 adaptierte Einbringung stets (daher auch in ursprünglich firmenbuchzuständigen Fällen) dem gemäß [§ 21 AVOG 2010](#) ~~58-BAO~~ für die übernehmende Körperschaft zuständigen FA zu melden.

798

Folge der Fristverletzung ist, dass das einzubringende Vermögen und die aus diesem Vermögen resultierenden Erträge bis zum Ersatzstichtag weiterhin dem Einbringenden zuzurechnen sind. Das gilt auch für allfällige Veräußerungsvorgänge bis zum Ersatzstichtag. Liegen zum Ersatzstichtag die Voraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) vor, bleibt auch im Falle der sich aus dem Gesetz ergebenden Beziehung des Einbringungsvorganges auf den Ersatzstichtag das UmgrStG uneingeschränkt anwendbar. Dabei ist aber Folgendes zu beachten:

- Da der ursprüngliche Einbringungsvertrag zivilrechtlich gültig ist und bleibt, haben die Vertragspartner eine schriftliche Adaptierung für steuerliche Zwecke insoweit vorzunehmen, als die Grundlagen der Einbringung zum Ersatzstichtag nicht mehr stimmen können und diese Adaptierung einschließlich erforderlicher Unterlagen innerhalb einer neuerlichen Neunmonatsfrist ([§ 108 BAO](#)), gerechnet ab dem Ersatzstichtag, stets dem FA der übernehmenden Körperschaft vorzulegen.
- Es ist ein Zwischenabschluss zum Ersatzstichtag im Sinne des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) aufzustellen, der den Erfordernissen des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) entspricht (Inventierung, Ansatz und Bewertung des Vermögens: **wenn eine Inventur zum Ersatzstichtag nicht möglich sein sollte, ist auch eine sachgerechte Schätzung nicht zu**

beanstanden). Damit **werden** die Zurechnung des letzten laufenden Gewinnes zum Einbringenden und die Grundlage für die Vermögensübertragung zu den steuerlich maßgebenden Werten sichergestellt.

- Es ist der Verkehrswert zum Ersatzstichtag zu ermitteln, da sich das Umtauschverhältnis geändert haben kann oder die Frage des Vorliegens eines positiven Verkehrswertes eine Rolle spielt.
- Es ist aus dem Zwischenabschluss eine Einbringungsbilanz abzuleiten (siehe Rz 837 ff), in der die ursprünglich beabsichtigten rückwirkenden Korrekturen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) und die zum Ersatzstichtag maßgebenden Werte bei einer fakultativen oder zwingenden Aufwertung anzusetzen sind. Eine Adaptierung der ursprünglich vorgenommenen rückwirkenden Korrekturen ist insoweit möglich, als sie durch den geänderten Buch- bzw. Verkehrswert bedingt sind.
- Liegt ein positiver Verkehrswert zum Ersatzstichtag nicht vor, ist er bis zum Tag der Adaptierung des Einbringungsvertrages durch Einlagen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) oder zB durch eine Verminderung der vorgenommenen vorbehaltenen Entnahme im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) herzustellen.

800

Der Gefahr einer die Tauschwirkungen des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) auslösenden Übertragung kann dadurch begegnet werden, dass im Einbringungsvertrag eine Klausel verankert wird, nach der die tatsächliche Vermögensübertragung am Tag der fristgerechten Anmeldung beim Firmenbuchgericht bzw. am Tag der fristgerechten Meldung bei der zuständigen Abgabenbehörde erfolgen soll. Im Falle einer tatsächlichen Fristverletzung kommt demzufolge mangels Vermögensübertragung weder eine Einbringung im Sinne des [Art. III UmgrStG](#) noch eine Einlage im Sinne des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) zustande. Sollte die übernehmende Körperschaft das einzubringende Vermögen schon in Besitz genommen haben, liegt daher eine bloße Nutzungsüberlassung vor, die als bei **im Falle des** Vorliegens eines Beteiligungsverhältnisses **des "Einbringenden" (= Nutzungsüberlassers)** vor der Einbringung als steuerneutrale Nutzungseinlage zu werten ist.

Beispiel für eine Fristenklausel:

***In Punkt xx des Einbringungsvertrages findet sich folgende Bestimmung:
"Die Übertragung des Vermögens erfolgt unter der aufschiebenden
Bedingung, dass die Einbringung bei der zuständigen Behörde rechtzeitig
gemeldet wird."***

801

Der Einbringungsvorgang ist nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) innerhalb von neun Monaten nach dem Einbringungstichtag an die für den Einbringenden und die übernehmende Körperschaft zuständigen FÄ anzuzeigen (siehe auch Rz 1899 ff).

Diese Anzeige hat immer dann zu erfolgen, wenn nicht schon eine Meldung erforderlich ist. Auch die Anmeldung beim Firmenbuch kann diese Anzeige nicht ersetzen.

Die Anzeigepflicht ist eine reine Ordnungsvorschrift. Die Unterlassung oder die verspätete Erstattung der Anzeige stellt zwar eine Finanzordnungswidrigkeit dar, steht den Wirkungen des UmgrStG aber nicht entgegen.

Beispiel:

An der in Niederösterreich gelegenen AB-OG sind der in Wien wohnhafte A und der am Sitz der OG wohnhafte B mit je 50% beteiligt.

Zum 31.12.01

- a) will die OG ihren Betrieb (gegen Gewährung neuer Anteile),*
 - b) wollen A und B ihre Mitunternehmeranteile (gegen Anteilsabtretung)*
- in die dem A und B gehörende AB-GmbH einbringen.*

*Im Falle a) ist auf Grund der vorgesehenen Kapitalerhöhung **für die Anmeldung iSd [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#)** das Firmenbuch zuständig. Anzuzeigen (**gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#)**) ist die Einbringung bei den für die OG und die GmbH zuständigen Finanzämtern.*

Im Falle b) ist auf Grund der Anteilsabtretung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) das Finanzamt der AB-GmbH für die Meldung zuständig. Anzuzeigen ist die Einbringung bei den für A und B zuständigen Finanzämtern. Dass das für die GmbH zuständige Finanzamt auch das Wohnsitzfinanzamt des B ist, ändert nichts an der Anzeigepflicht des B.

Die Anzeigepflicht ist eine reine Ordnungsvorschrift. Die Unterlassung oder die verspätete Erstattung der Anzeige stellt zwar eine Finanzordnungswidrigkeit dar, steht den Wirkungen des UmgrStG aber nicht entgegen.

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Bei den Beispielen wird unterstellt, dass der Einbringungsvertrag in sachgerechter Form erstellt wird und alle erforderlichen Angaben enthält.

- Im Einbringungsvertrag ist ein Einbringungsstichtag festgelegt, der innerhalb der Frist von neun Monaten vor der nach außen hin erkennbaren Unterfertigung des Vertrages liegt; der Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Verfügungsmacht über das Vermögen ist unbeachtlich. **Anmeldung der Einbringung bei Zuständigkeit**

Firmenbuchgericht (*Neue Bezeichnung des Bulletpoints*)

Zugrunde liegender Sachverhalt:

A bringt mit Einbringungsvertrag vom 14.8.09 zum Stichtag 31.12.08 sein Einzelunternehmen in die B-GmbH gegen Kapitalerhöhung ein.

Tag der Unterfertigung	Gewählter Stichtag	Tag der (An-)Meldung	Tatsächliche Übertragung	steuerlich relevanter Einbringungsstichtag
15.8.01	31.12.00	15.8.01	1.9.01	31.12.00
15.8.01	31.12.00	30.9.01	1.7.01	31.12.00
15.8.01	31.12.00	3.11.01	1.9.01	15.8.01
15.8.01	31.12.00	3.11.01	3.12.01	15.8.01

Antrag auf Eintragung abgeschickt	Datum des Einlangens beim Firmenbuch	Entscheidung des Firmenbuchs	Rechtsfolge
28.9.09	30.9.09	Eintragung Kap.erhöhung	Art. III per 31.12.08
30.9.09	2.10.09	Eintragung Kap.erhöhung	Art. III per 31.12.08 (Rz 774)
30.9.09	2.10.09	Zurückweisung wg. Verspätung	keine Einbringung iSd Art. III (Rz 774, 780)
1.10.09	5.10.09	Zurückweisung wg. Verspätung	keine Einbringung iSd Art. III (Rz 780)
1.10.09	5.10.09	Eintragung	Einbringung wirksam;

		Kap.erhöhung	Art. III per 14.8.09 wenn Ersatzstichtagsregelung greift; sonst Einbringg. außerhalb Art. III per 31.12.08
--	--	--------------	---

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Verfügungsmacht über das eingebrachte Vermögen ist unbeachtlich.

- **Meldung der Einbringung bei Finanzamtszuständigkeit** (*Neuer Bulletpoint*)

Zugrunde liegender Sachverhalt:

A bringt aufgrund des Einbringungsvertrages vom 14.08.09 zum Stichtag 31.12.08 sein Einzelunternehmen in die A-GmbH ein, deren Alleineigentümer er ist. Es wird gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) auf eine Anteilsgewährung verzichtet.

zur Post gegeben	eingelangt	Inhalt der Meldung	Rechtsfolge
30.9.09	2.10.09	Begleitschreiben Vertrag Bilanz Einbringungsbilanz	Art. III per 31.12.08
30.9.09	2.10.09	Begleitschreiben Vertrag	Vorhalt Vorlage Bilanzen binnen zwei Wochen (Rz 791) wenn innerhalb der Frist vorgelegt: Art. III per 31.12.08 verspätet vorgelegt: Ersatzstichtagsregelung
30.9.09	2.10.09	Begleitschreiben Bilanz Einbringungsbilanz	Vorlage Einbringungsvertrag binnen zwei Wochen nach Aufforderung (Rz 791) wenn innerhalb der Frist vorgelegt: Art. III per 31.12.08 verspätet vorgelegt:

			Ersatzstichtagsregelung
30.9.09	2.10.09	Begleitschreiben	verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung
1.10.09	2.10.09	Begleitschreiben Vertrag Bilanz Einbringungsbilanz	verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung
1.10.09	2.10.09	Begleitschreiben Vertrag	verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung
1.10.09	2.10.09	Begleitschreiben Bilanz Einbringungsbilanz	verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung
1.10.09	2.10.09	Begleitschreiben	verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Verfügungsmacht über das eingebrachte Vermögen ist unbeachtlich.

- Der gewählte Einbringungsstichtag liegt am bzw. nach dem Tag der Unterfertigung des Einbringungsvertrages oder ist nicht festgelegt.

Unterfertigung des Vertrages	Gewählter Stichtag	Tatsächliche Übertragung	Einlangen der Anmeldung (bei FB-Zuständigkeit) oder Postaufgabetag der Meldung (bei FA-Zuständigkeit)	Einbringungsstichtag
15.12.00	15.12.00	?	15.9.01	15.12.00
15.12.00	?	?	30.9.01	30.9.01
15.12.00	31.12.00	25.9.01	16.9.01	31.12.01

- Im Einbringungsvertrag ist der Einbringungsstichtag mit einem Tag festgelegt, der mehr als neun Monate vor der nach außen hin erkennbaren Unterfertigung des Vertrages liegt.

Unterfertigung des Vertrages	Gewählter Stichtag	Postaufgabetag der Anmeldung oder Meldung	steuerlich relevanter Einbringungsstichtag
------------------------------	--------------------	---	--

15.8.01	30.9.00	16.8.01	15.8.01
15.8.01	30.9.00	3.11.01	15.8.01

804 *(Neufassung der Rz)*

Durch die Einbringung muss der übernehmenden Körperschaft zumindest das wirtschaftliche Eigentum im Sinne des [§ 24 BAO](#) am Einbringungsvermögen verschafft werden. Das wirtschaftliche Eigentum ist dann gegeben, wenn der übernehmenden Körperschaft die positiven Befugnisse des Eigentumsrechtes (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) zustehen sowie diese in der Lage ist, jeden (auch den zivilrechtlichen) Eigentümer auf Dauer von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen (vgl. VwGH 4.3.2009, [2004/15/0115](#), siehe betreffend Grund und Boden sowie Gebäude EStR 2000 Rz 131). Kommt es daher im Zuge der Einbringung zu einer tatsächlichen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf die übernehmende Körperschaft, schadet das Fehlen einer Anerkenntnisvereinbarung mit dem zivilrechtlichen Eigentümer nicht.

812

Mit der Zurechnung der Einkunftsquelle bis zum Einbringungsstichtag sind dem Einbringenden auch deren Ergebnisse zuzurechnen, das sind die Gewinne oder Verluste des (Teil)Betriebes oder Mitunternehmeranteils. Bis zum Einbringungsstichtag anfallende Aufwendungen und Erträge aus einem einzubringenden Kapitalanteil sind ebenfalls noch dem Einbringenden zuzurechnen. Ausschüttungen nach dem Einbringungsstichtag sind umgründungssteuerrechtlich der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen, soweit sie nicht im Einbringungsvertrag dem Einbringenden vorbehalten wird. Zum **im Einbringungsvertrag möglichen** Ausschüttungsvorbehalt siehe **Rz 881** sowie zur **Zuordnung offener Ausschüttungen, Einlagen und Einlagenrückzahlungen im Rückwirkungszeitraum bei einbringenden Körperschaften** siehe Rz 927 ff.

814

Im Falle einer Einbringung zum Regelbilanzstichtag des Einbringenden ist der Jahresabschluss Grundlage für die Umgründung. Wird eine Einbringung nicht zu einem Regelbilanzstichtag des Einbringenden vorgenommen, ist zum Einbringungsstichtag eine den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften entsprechenden Bilanz zu erstellen, deren Ergebnis der Besteuerung des Einbringenden zugrunde gelegt wird. Im Hinblick auf die Freiheit der Wahl eines Einbringungsstichtages liegt diesbezüglich kein zustimmungsbedürftiger Wechsel des Wirtschaftsjahres im Sinne des [§ 2 Abs. 7 EStG 1988](#) bzw. [§ 7 Abs. 5 KStG 1988](#) vor. Das einzubringende Betriebsvermögen ist der Bestimmung des [§ 14 Abs. 1 UmgrStG](#) folgend mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Sollte kein Fall der Buchwertfortführung vorliegen, ist **das eingebrachte Vermögen in der Einbringungsbilanz ([§ 15 UmgrStG](#))** - den Bestimmungen des [§ 16 Abs. 2 oder 3 UmgrStG](#) folgend - ~~das Vermögen~~ mit dem gemeinen Wert ([§ 6 Z 14 EStG 1988](#)) anzusetzen.

816

Unabhängig vom Erfordernis der Erstellung einer Einbringungsbilanz nach [§ 15 UmgrStG](#) hat jeder Einbringende für seine Gewinnermittlung zum Zeitpunkt des Einbringungsstichtages einen steuerlichen Jahresabschluss aufzustellen. Dies ergibt sich aus [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) und ist damit Anwendungsvoraussetzung für [Art. III UmgrStG](#).

Diese Bilanz entspricht nur dann den Anforderungen des UmgrStG, wenn sie nach den Grundsätzen des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) erstellt wurde, dh. auf Grund einer Bestandsaufnahme einen vollständigen Ansatz aller Wirtschaftsgüter unter Beachtung der steuerlichen Bewertungsvorschriften enthält. Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende haben die Bilanz unter zusätzlicher Beachtung der Grundsätze des [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) aufzustellen. wobei auch eine ordnungsgemäß erstellte UGB-Bilanz den Anforderungen des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) **dann** genügt, **wenn allfällige Abweichungen zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerlichen Buchwerten aus einer dem Finanzamt vorgelegten Mehr-Weniger-Rechnung bzw. aus dem Einbringungsvertrag hervorgehen.**

819

Die Zurechnung des Übergangsgewinnes von [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) auf [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) erfolgt in jenem Veranlagungszeitraum, in welchen der Einbringungsstichtag fällt (siehe EStR 2000 Rz 725). Für den **Der** Übergangsgewinn **unterliegt nicht der** können sich unter der Voraussetzung der "Außerordentlichkeit" die Begünstigungen des [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) (siehe EStR 2000 Rz 7323). ergeben. Siehe EStR 2000 Rz 7310 ff.

820a (Neu)

Kommt es zur rückwirkenden Entnahme von Umlaufvermögen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) bzw. zur Zurückbehaltung von Verbindlichkeiten gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#), sind etwaige Auswirkungen des Wechsels der Gewinnermittlung auch auf diese Wirtschaftsgüter zu beziehen, weil diese Wirtschaftsgüter auch in die, den Grundsätzen des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) entsprechende, auf den Einbringungsstichtag zu erstellende Bilanz aufzunehmen sind.

Beispiel:

A betreibt ein Einzelunternehmen mit Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#). Zum Stichtag 31.12.09 bringt er sein Einzelunternehmen in die ihm gehörige Z-GmbH ein, wobei er eine offene Forderung aus einer Warenlieferung gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) iHv 2.000 entnimmt.

Bilanz zum 31.12.09

<i>AV</i>	<i>20.000</i>	<i>Eigenkapital</i>	<i>25.000</i>
<i>UV:</i>		<i>Verb. aus L+L</i>	<i>3.000</i>
<i>(a)</i>	<i>10.000</i>	<i>Sonst. Verb.</i>	<i>7.000</i>
<i>Handelswaren</i>		<i>(Kredit)</i>	
<i>(b) Forderungen</i>	<i>5.000</i>		
<i>aus L+L</i>			
	<i><u>35.000</u></i>		<i><u>35.000</u></i>

A hat im Rahmen der ESt-Veranlagung 09 neben dem laufenden Betriebsergebnis einen Übergangsgewinn von 12.000 zu erklären. Damit ist auch die entnommene Forderung versteuert.

Einbringungsbilanz zum 31.12.09

AV	20.000	Einbringungskapital	23.000
UV:		Sachentnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG	2.000
(a) Handelswaren	10.000	Verb. aus L+L	3.000
(b) Forderungen aus L+L	5.000	Sonst. Verb. (Kredit)	7.000
	<u>35.000</u>		<u>35.000</u>

825

Ermittelt der Einbringende den Gewinn nach [§ 4 Abs. 3](#) bzw. [§ 17 EStG 1988](#), ergibt sich auf Grund der Bilanzierungspflicht die Notwendigkeit der Aufstellung eines steuerlichen Jahres- oder Zwischenabschlusses im Sinne des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) für den gesamten Betrieb. Auch hier bildet diese Bilanz die Grundlage für die sich daraus ableitende Einbringungsbilanz nach [§ 15 UmgrStG](#). Der damit hinsichtlich des zu übertragenden Teilbetriebes eintretende Wechsel der Gewinnermittlungsart ist wie bei der Betriebseinbringung nach [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) zu beurteilen (siehe Rz 818 ff). Die Bilanzierung hinsichtlich des vom Einbringenden weitergeführten Restbetriebes ist im Hinblick auf die fortgesetzte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nur als Status zu sehen, **dh. diesbezüglich fällt kein Übergangsgewinn bzw. -verlust an.**

830

Sonderbetriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers teilt dem Grunde nach das Schicksal des eingebrachten Anteils, sofern es nicht gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zurückbehalten wird. Dies **Eine Zurückbehaltung** führt **grundsätzlich** zur **Entnahmebewertung** Gewinnrealisierung (vgl. **EStR 2000 Rz 5984**), es sei denn, der Mitunternehmer behält einen Teil seines Mitunternehmeranteiles zurück und hält so die Eigenschaft des Sonderbetriebsvermögens aufrecht oder es liegt eine Zurückbehaltung im Sinne des Rz 917 ff vor.

837

Einbringungsbilanzen sind handelsunternehmensrechtlich als Geschäftseröffnungsbilanzen im Sinne des [§ 193 UGB](#) Grundlage der Eintragung einer Einbringung im Hauptbuch gemäß [§ 2 Firmenbuchgesetz](#) (FBG), BGBl. Nr. 10/1991. Sie sind nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung aufzustellen und es sind die Regeln über die Jahresbilanz anzuwenden (OGH 16.5.2001, [6 Ob 40/01b](#)).

838

Die steuerliche Einbringungsbilanz ist ebenfalls Grundlage der Einbringung, sie gibt Aufschluss über das einzubringende Vermögen. Sie ist eine Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#). Sie ist als eine Darstellung des Einbringungsvermögens zu Steuerwerten unter Berücksichtigung der Ausübung der Gestaltungs- und Wahlrechte einschließlich des sich daraus ergebenden Einbringungskapitals allerdings unabdingbar für die Anerkennung einer Einbringung im Sinne des [§ 12 UmgrStG](#).

- In Fällen der Firmenbuchzuständigkeit wird in der Regel eine unternehmensrechtliche Einbringungsbilanz vorgelegt. Die steuerliche Einbringungsbilanz ist nach [§ 15 letzter Satz UmgrStG](#) stets dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. Dies wird anlässlich der nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) innerhalb der Neunmonatsfrist vorgesehenen Anzeige bei dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt in Form einer Beilage zu geschehen haben. **In den Fällen der Firmenbuchzuständigkeit für die Anmeldung der Einbringung (vgl. Rz 776) führt allerdings die nicht rechtzeitige Vorlage der Einbringungsbilanz mit der Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) bzw. wenn eine solche Anzeige gänzlich unterbleibt, nicht dazu, dass [Art. III UmgrStG](#) verletzt ist. Vielmehr ist Art. III UmgrStG in diesen Fällen bereits dann erfüllt, wenn innerhalb der Neunmonatsfrist die steuerliche Einbringungsbilanz tatsächlich erstellt wurde. Die nicht vorgelegte Einbringungsbilanz ist unter Setzung einer Frist von zwei Wochen abzuverlangen.**
- Außerhalb der Firmenbuchzuständigkeit des Firmenbuchsrechts ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt eine steuerliche Einbringungsbilanz

vorzulegen. Gemäß § 15 kann die steuerliche Einbringungsbilanz entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden (**vgl. zu den diesbezüglichen Konsequenzen einer nicht fristgerechten Vorlage Rz 791**).

Im Falle der Einbringung des Betriebes einer stillen Mitunternehmerschaft kann in der Übermittlung des Jahresabschlusses oder einer Steuerbilanz des Inhabers des Unternehmens keine Einbringungsbilanz erblickt werden. Es ist auch in diesem Fall eine Einbringungsbilanz der stillen Mitunternehmerschaft zu erstellen, soweit die steuerlichen Daten nicht im Vertrag beschrieben werden.

Da für die Einbringung von Kapitalanteilen aus dem Privatvermögen oder dem außerbetrieblichen Vermögen einer Körperschaft die Aufstellung einer Einbringungsbilanz nicht erforderlich ist, muss der Gegenstand der Einbringung und die allfällige Mitübertragung von anschaffungsbedingtem Fremdkapital, ein allfälliger Ausschüttungsvorbehalt und die sich ergebende Gegenleistung im Einbringungsvertrag beschrieben werden⁷. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten sowie allenfalls der Verkehrswert sind vom Einbringenden evident zu halten (**[§ 43 Abs. 2 UmgrStG](#)**).

Im Falle der Importeinbringung von ausländischem Vermögen kommt der Einbringungsbilanz an sich nur dann bzw. soweit Bedeutung zu, als die Republik Österreich ein Besteuerungsrecht erlangt. Diesfalls sind in der Einbringungsbilanz - vom Sonderfall des **[§ 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#)** abgesehen - die gemeinen Werte anzusetzen. Da in Fällen, in denen auf Grund eines DBA mit Befreiungsmethode ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht entsteht, mit der Einbringung von im Ausland verbleibendem Vermögen **[§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#)** zur Anwendung kommt, sollte eine vollständige dem inländischen Einkommensteuerrecht entsprechende Vermögensdarstellung erfolgen.

841

Mit der Aufstellung einer Einbringungsbilanz werden mehrere Funktionen erfüllt:

- Darstellung zu Steuerwerten gemäß **[§ 16 UmgrStG](#)** (siehe Rz 854 ff)
 - Bei einer Gesamtbetriebseinbringung die Darstellung des Betriebsvermögens zu den steuerlich maßgebenden Buchwerten.

- Bei einer Teilbetriebseinbringung die Darstellung des aus der Gesamtsteuerbilanz abgeleiteten einzubringenden Teilbetriebsvermögens zu den steuerlich maßgebenden Buchwerten. Dabei hat die Zuordnung der Aktiva und Passiva nach den Grundsätzen des notwendigen Betriebsvermögens zu erfolgen. Neutrales Betriebsvermögen kann dispositiv dem einzubringenden Teilbetrieb oder dem Restbetrieb zugeordnet werden (kein Fall der rückwirkenden Korrektur im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#)).
- Bei einer Mitunternehmeranteilseinbringung die Darstellung des aus der Gesamtsteuerbilanz der Mitunternehmerschaft abgeleiteten einzubringenden Anteils laut den Kapitalkonten **(siehe das Beispiel in Rz 665)**. Bei der Einbringung eines Teiles des Mitunternehmeranteiles ist davon auszugehen, dass der einzubringenden Quote alle Teile des Mitunternehmeranteils quotaal zuzuordnen sind (siehe das Beispiel in Rz 721).
- Bei einer Kapitalanteilseinbringung die Darstellung des steuerlich maßgebenden Buchwertes und eines ggf. miteinzubringenden anteilsbezogenen Anschaffungsverbindlichkeit.
- Darstellung der rückwirkenden Veränderungen des zu Steuerwerten dargestellten Vermögens gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) (siehe Rz 873 ff)
- Darstellung der Steuerwerte im Falle der Zwangsaufwertung (siehe Rz 862 ff) oder der Nutzung der Aufwertungsoption (siehe Rz 861) gemäß [§ 16 UmgrStG](#)
- Erfassung des sich aus der Darstellung und den rückwirkenden Veränderungen ergebenden Saldos als steuerliches Einbringungskapital.

849

[§ 17 UmgrStG](#) regelt **bei unbeschränkt wie beschränkt steuerpflichtigen**

Einbringenden die Bewertung von Kapitalanteilen aus ~~einem~~ dem Privatvermögen; ~~oder aus einem nach der Isolationstheorie als Privatvermögen geltenden~~ **sowie zusätzlich die Einbringung von Kapitalanteilen, die einem** ausländischen **Betriebsvermögen** beim Einbringenden **zugehören (siehe Rz 929 ff)**.

850

Die Bewertungsregeln der [§§ 16 und 17 UmgrStG](#) bestimmen den Ansatz des Einbringungsvermögens (hinsichtlich des Betriebsvermögens in der Einbringungsbilanz) des Einbringenden, sind aber nach [§ 18 UmgrStG](#) und [§ 20 UmgrStG](#) **grundsätzlich** auch für die Bewertung

- des Einbringungsvermögens in der Steuerbilanz der übernehmenden Körperschaft und
- der Anteile an der übernehmenden Körperschaft maßgeblich.

Die Rz 851 ff werden neu strukturiert und neu gefasst.

851 (Neu gefasst)

Bei der Bewertung des einzubringenden Vermögens sind zunächst zu unterscheiden:

- 1. Einbringungen ohne Auslandsbezug (rein nationale Einbringungen; siehe Rz 854)**
- 2. Einbringungen mit Auslandsbezug (siehe Rz 854 und 856)**
 - **Grenzüberschreitende Einbringungen (vermögensbezogen)**
 - **Inlandseinbringungen mit Auslandsbezug**
 - **Auslandseinbringungen mit Inlandsbezug**

Unter grenzüberschreitenden Einbringungen sind Einbringungen zu verstehen, bei denen Vermögen einbringungsbedingt über die „Grenze“ Österreichs „bewegt“ bzw. übertragen wird (zB ein österreichischer Einzelunternehmer bringt seinen Betrieb in eine deutsche GmbH ein). Eine Inlandseinbringung mit Auslandsbezug liegt zB vor, wenn sich das einzubringende Vermögen auch auf das Ausland erstreckt (zB zum einzubringenden österreichischen Betrieb gehört auch ein in Deutschland vermietetes Geschäftslokal). Eine Auslandseinbringung mit Inlandsbezug liegt zB vor, wenn sich bei an sich reinen Auslandseinbringungen das einzubringende Vermögen auch auf Österreich erstreckt (zB ein deutscher Einzelunternehmer bringt seinen Betrieb nach

deutschem UmwStG in eine deutsche GmbH ein; zum deutschen Betrieb gehört auch ein in Österreich vermietetes Geschäftslokal).

Für Einbringungen ohne Auslandsbezug nach [Art. III UmgrStG](#) (rein nationale Einbringungen) sieht [§ 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) grundsätzlich die Buchwertfortführung vor (Buchwerteinbringung). Bei Einbringungen mit Auslandsbezug ist hingegen zu prüfen, ob und inwieweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird (siehe dazu unten Rz 855 f).

852

Erfolgt Durch die Übertragung des Einbringungsvermögens zu Buchwerten bzw. zu Anschaffungskosten, werden die im Einbringungsvermögen enthaltenen stillen Reserven auf die übernehmende Körperschaft übertragen. Da zudem das Einbringungskapital entweder als Anschaffungskosten der neuen Anteile gilt ([§ 20 Abs. 2 UmgrStG](#)) oder bei Unterbleiben einer Gegenleistung den bestehenden Anteilen an der übernehmenden Körperschaft zu- oder von ihnen abgeschrieben wird ([§ 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG](#); **Ausnahmen bestehen bei der up-Stream- und side-Stream-Einbringung zwischen Körperschaften**), werden die stillen Reserven auch auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft übertragen (Verdoppelung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven).

853

Die steuerliche Bewertung des Einbringungsvermögens in der Einbringungsbilanz bzw. im Einbringungsvertrag erfolgt unabhängig von der unternehmensrechtlichen Bewertung. Auf Grund des in [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) normierten verpflichtenden Buchwertansatzes, der sich ausschließlich an der Bewertung des eingebrachten Vermögens bei der steuerlichen Gewinnermittlung orientiert, hat eine abweichende Bewertung in der dem UGB entsprechenden Bilanz keinen Einfluss auf die Anwendung von [Art. III UmgrStG](#), insb. dessen Bewertungsgrundsätze. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der dem UGB entsprechenden Bilanz für die Steuerbilanz wird durch die verpflichtende steuerliche Bewertungsvorschrift für die Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft außer Kraft gesetzt.

854 *(Neu gefasst)*

Gemäß [§ 16 Abs. 1 bis 3 UmgrStG](#) ist hinsichtlich der Bewertung des eingebrachten Vermögens wie folgt zu differenzieren:

- **Einbringungen ohne Auslandsbezug (rein nationale Einbringungen)**
 - die zwingende Buchwerteinbringung ([§ 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#); Rz 855)
- **Einbringungen mit Auslandsbezug**
 - Grenzüberschreitende Einbringungen
 - Inlandseinbringungen mit Auslandsbezug
 - Auslandseinbringungen mit Inlandsbezug

Die Einteilung erfolgt nach dem einzubringenden Vermögen.

Bei Einbringungen mit Auslandsbezug ist generell zu prüfen, ob und inwieweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird (siehe dazu unten Rz 856). Dabei können folgende Rechtsfolgen eintreten:

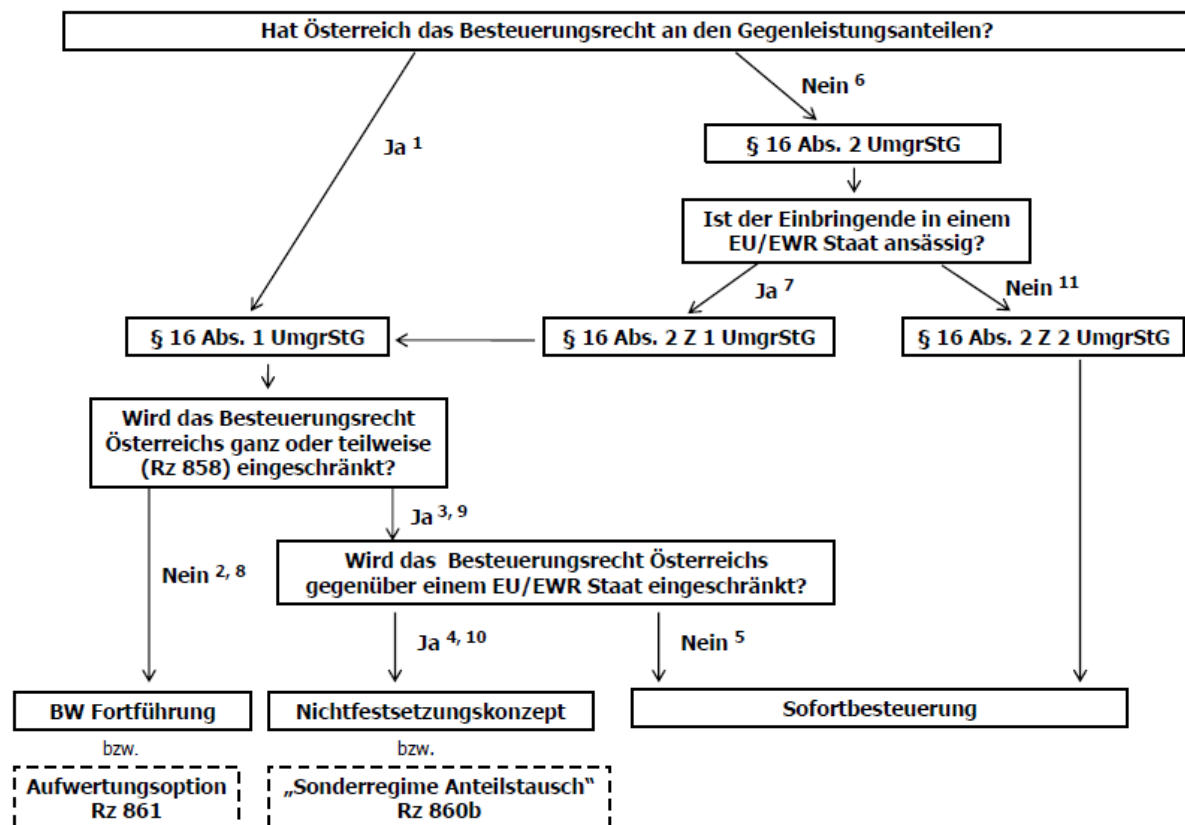
- **Buchwertfortführung**
- **Zwangsaufwertung**
- **Nichtfestsetzung**
- **Aufwertungsoption gemäß [§ 16 Abs. 3 UmgrStG](#)**

Rz 854a wird neu eingefügt:

854a

Bei Einbringungen mit Auslandsbezug ist hinsichtlich der Rechtsfolgen eine Abgrenzung von [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) und [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) vorzunehmen. Dafür ist entscheidend, ob Österreich ein Besteuerungsrecht an den dem Einbringenden gewährten Gegenleistungsanteilen hat.

Das in weiterer Folge anzuwendende Prüfschema kann – überblicksartig und vereinfacht – wie folgt veranschaulicht werden (die detaillierten Erläuterungen zum Prüfschema sind den jeweiligen folgenden Randzahlen zu entnehmen):



Erläuterungen zum Prüfungsschema:

¹ Kann Österreich die im Zuge der Einbringung erhaltenen Gegenleistungsanteile besteuern und ist somit keine Einschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen gegeben, ist **§ 16 Abs. 1 UmgrStG** anzuwenden. Gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG ist in weiterer Folge entscheidend, ob das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen durch die Einbringung eingeschränkt wird. Die Frage nach einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechts iSd Rz 858 stellt sich in diesen Fällen nicht.

² Erfolgt durch die Einbringung keine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen, hat die Einbringung zu Buchwerten zu erfolgen.

Siehe dazu die Beispiele in Rz 856 (Bsp. 1, 2 und 3); Rz 857 (Bsp. 1); Rz 859a (Bsp. 1 und 3); Rz 861 (Bsp. 2); Rz 936 (Bsp. 1 und 2); Rz 937a (Bsp. 1); Rz 943; Rz 944.

- ³ Erfolgt durch die Einbringung eine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen, ist für die Rechtsfolgen wiederum zu unterscheiden, gegenüber wem die Einschränkung erfolgt.
- ⁴ Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU/EWR-Staat, kommt es zwar grundsätzlich zur Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen, jedoch kann ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld gestellt werden (sog. Nichtfestsetzungskonzept, [§ 16 Abs. 1 Satz 2 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG](#)).
Siehe dazu die Beispiele in Rz 857 (Bsp. 2); Rz 859a (Bsp. 2); Rz 860a; Rz 933; Rz 937; Rz 938 (Bsp. 1).
Abweichend von diesem Nichtfestsetzungskonzept des [§ 16 Abs. 1 Satz 2 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG](#) kommt bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Kapitalanteilen durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft in eine EU-Gesellschaft auf Grund der [Fusionsrichtlinie](#) ein Sonderregime zur Anwendung. Dabei erfolgt die Einbringung zu Buchwerten (sog. „Anteilstausch“, [§ 16 Abs. 1 Satz 3 bis 6 UmgrStG](#)).
Siehe dazu die Beispiele in Rz 857 (Bsp. 3); Rz 860b; Rz 860e.
- ⁵ Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem Drittstaat, kann kein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt werden. Es kommt daher in diesen Fällen zu einer sofortigen Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (sog. „Zwangsaufwertung“, [§ 16 Abs. 1 Satz 2 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG](#)).
Siehe dazu das Beispiel in Rz 938 (Bsp. 2).
- ⁶ Kann Österreich die im Zuge der Einbringung erhaltenen Gegenleistungsanteile nicht besteuern und ist somit eine Einschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen gegeben, ist [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) anzuwenden. Für die weiteren Rechtsfolgen ist im Anwendungsbereich von [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) zu unterscheiden, wo der Einbringende ansässig ist.
- ⁷ Erfolgt die Einbringung durch einen EU/EWR-Ansässigen (somit auch durch Steuerinländer), ist [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) anzuwenden. Diese Bestimmung verweist wiederum auf [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#), sodass der Verlust des Besteuerungsrechts an der Gegenleistung in diesen Fällen nicht unmittelbar zur Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen führt. Für die Rechtsfolgen ist gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) in weiterer Folge entscheidend, ob das Besteuerungsrecht Österreichs durch die Einbringung ganz oder teilweise (Rz 858) eingeschränkt wird.
- ⁸ Wird das Besteuerungsrecht gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) weder ganz noch teilweise eingeschränkt, erfolgt die Einbringung zu Buchwerten.
Siehe dazu die Beispiele in Rz 860d (Bsp. 2); Rz 861 (Bsp. 1); Rz 937a (Bsp. 2); Rz 937b.

⁹ Wird das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen ganz eingeschränkt, ist in weiterer Folge wiederum entscheidend, ob diese Einschränkung gegenüber einem EU/EWR-Staat („Nichtfestsetzungskonzept“) oder gegenüber einem Drittstaat („Zwangsaufwertung“) erfolgt; siehe dazu die obigen Ausführungen zu [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#).

Siehe dazu die Beispiele in Rz 948 (Bsp. 2 und 3).

¹⁰ Wird das Besteuerungsrecht Österreichs teilweise eingeschränkt (Rz 858), kommt das „Nichtfestsetzungskonzept“ zur Anwendung, weil die Einbringung durch einen EU/EWR-Ansässigen (somit auch durch Steuerinländer) erfolgt. *Siehe dazu die Beispiele in Rz 858 (Bsp. 1 und 2); Rz 860d (Bsp. 1).*

¹¹ Erfolgt die Einbringung durch eine in einem Drittstaat ansässige Person, ist [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) anzuwenden. Das eingebrachte Vermögen ist zwingend auf den gemeinen Wert aufzuwerten: Es kommt daher unmittelbar zur Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen, ein Antrag auf Nichtfestsetzung kann nicht gestellt werden („Zwangsaufwertung“). *Siehe dazu die Beispiele in Rz 863 (Bsp. 1 und 2); Rz 948 (Bsp. 4 und 5).*

Die Überschrift 3.4.2.1. lautet: „Zwingende Buchwerteinbringung in Einbringungen ohne Auslandsbezug“

855 (Neu gefasst)

[§ 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) normiert für rein nationale Einbringungen den Grundsatz der Buchwertfortführung. Danach ist das eingebrachte Vermögen mit jenen Werten anzusetzen, die sich bei Anwendung der steuerlichen Vorschriften für die laufende Gewinnermittlung als Wertansätze ergeben (insbesondere den [§§ 4 bis 14 EStG 1988](#) sowie den [§§ 7 bis 12 KStG 1988](#)). Zu einer zwingenden Buchwertfortführung kommt es immer dann, wenn weder auf Ebene des eingebrachten Vermögens noch auf Ebene der Gegenleistungsanteile ein Besteuerungsrecht eingeschränkt wird (bzw. eingeschränkt würde, wenn die Gewährung neuer Anteile gemäß [§ 19 Abs. 2 UmgrStG](#) unterbleibt). Daraus ergibt sich eine „Verdoppelung“ der stillen Reserven.

Beispiel:

Der unbeschränkt steuerpflichtige Einzelunternehmer A ($W_j = K_j$) bringt zum 31.12.01 seinen inländischen Betrieb (Buchwert: 100.000) in die inländische X-GmbH, deren Anteile er zu 100% hält, ein. Es erfolgen keine rückwirkenden Korrekturen gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#).

In der Einbringungsbilanz ist der steuerliche Buchwert in Höhe von 100.000 anzusetzen. Dieser Buchwert entspricht auch dem Wert der Gegenleistung (siehe Rz 1095).

Wird hingegen das Besteuerungsrecht einbringungsbedingt eingeschränkt (zB bei einer Einbringung in eine steuerbefreite Körperschaft), kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven (siehe Rz 712).

Vor Rz 856 wird an Stelle der bisherigen Überschrift eine neue Überschrift eingefügt:

3.4.2.1a. Einbringungen mit Auslandsbezug

856 (Neu gefasst)

Bei Einbringungen mit Auslandsbezug ist generell zu prüfen, ob und inwieweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird. Wird das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht eingeschränkt, hat – wie bei rein nationalen Einbringungen – eine Buchwertfortführung zu erfolgen.

Beispiel 1:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A bringt sein österreichisches Einzelunternehmen in eine österreichische GmbH ein; zum österreichischen Betriebsvermögen gehört auch ein in Deutschland vermietetes Geschäftslokal. Bei dieser Inlandseinbringung mit Auslandsbezug wird das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht eingeschränkt, die Einbringung erfolgt daher unter Fortführung der Buchwerte.

Beispiel 2:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A bringt sein deutsches Einzelunternehmen in die österreichische A-GmbH ein. Die Einbringung erfolgt unter Fortführung der (ausländischen, gegebenenfalls auf österreichisches Steuerrecht adaptierten) Buchwerte; dieser Wertansatz prägt auch die Gegenleistung.

Beispiel 3:

Die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A-GmbH bringt ihre steuerhängige internationale Schachtelbeteiligung in Höhe von 50% an der Schweizer B-AG in die österreichische C-GmbH ein, an der neben der A-GmbH (20%) die natürliche Person D beteiligt ist. Anlässlich der Einbringung erfolgt bei der C-GmbH eine Kapitalerhöhung, wodurch sich der

Anteil der A-GmbH auf 40% erhöht. Die Einbringung erfolgt unter Fortführung der Buchwerte.

857 (Neu gefasst)

Die Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich ist insbesondere bei grenzüberschreitenden Einbringungen zu prüfen. Bei einer Exporteinbringung durch eine in Österreich ansässige Person wird das Besteuerungsrecht im Regelfall nur bei der Einbringung von Kapitalanteilen eingeschränkt.

Beispiele zu Exporteinbringungen:

Beispiel 1:

Der österreichische Einzelunternehmer A bringt seinen operativen Betrieb in eine deutsche GmbH ein. Dadurch entsteht für die deutsche GmbH in Österreich eine Betriebsstätte, der – wie in aller Regel - das eingebrachte Vermögen weiter zuzurechnen ist; ebenso bleibt A mit der erhaltenen Gegenleistung (Anteile an der deutschen GmbH) in Österreich steuerverfangen. Es kommt zu keiner Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich.

Beispiel 2:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A bringt seinen im Betriebsvermögen gehaltenen Anteil an der inländischen T-AG in die deutsche D-AG ein und erhält als Gegenleistung einen Anteil von 30%. Einbringungsbedingt verliert Österreich das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil an der T-AG (zu den steuerlichen Konsequenzen siehe Rz 860a; Nichtfestsetzungskonzept).

Beispiel 3:

Die inländische M-AG bringt ihren Anteil an der inländischen T-AG in die deutsche D-AG ein und erhält als Gegenleistung einen Anteil von 30%. Einbringungsbedingt verliert Österreich das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil an der T-AG (zu den steuerlichen Konsequenzen siehe allerdings Rz 860b).

In Ausnahmefällen kann es auch bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen durch in Österreich ansässige Personen zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich kommen, wenn das anzuwendende DBA hinsichtlich der Gegenleistungsanteile dem

Ansässigkeitsstaat der übernehmenden ausländischen Gesellschaft das Besteuerungsrecht zuordnet (zB [Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA Frankreich](#)).

858 (*Neu gefasst*)

Zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts kann es in folgenden Fällen kommen:

- **Im Ausland ansässige natürliche Personen bringen ihre österreichischen Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in eine inländische oder ausländische Körperschaft ein.**

Beispiel 1:

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person ist Kommanditist einer operativen österreichischen KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve. Die natürliche Person bringt ihren KG-Anteil nach [Art. III UmgrStG](#) in eine deutsche GmbH ein. Einbringungsbedingt wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven (bis zu 50% Einkommensteuer) auf die Gesellschaftsebene (25% Körperschaftsteuer) eingeschränkt, weil Österreich die zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 25% besteuern kann.

- **In Österreich ansässige natürliche Personen bringen ihre Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in eine ausländische Körperschaft ein und das anzuwendende DBA weist dem Ansässigkeitsstaat der Körperschaft das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zu.**

Beispiel 2:

Eine im Inland ansässige natürliche Person ist Kommanditist einer operativen österreichischen KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve. Die natürliche Person bringt ihren KG-Anteil nach [Art. III UmgrStG](#) in eine französische Kapitalgesellschaft ein und erhält dafür einen Anteil von 30% an der Kapitalgesellschaft. Einbringungsbedingt wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven (bis zu 50% Einkommensteuer) auf die Gesellschaftsebene (25% Körperschaftsteuer) eingeschränkt, weil Österreich die zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 25% besteuern kann ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA Frankreich](#)).

859 (Neu gefasst)

Wird das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union bzw. zu den EWR-Staaten Norwegen und ab 2014 Liechtenstein eingeschränkt, kommt grundsätzlich das Nichtfestsetzungskonzept zur Anwendung (siehe Rz 860a ff). Im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu einem anderen Staat (Drittstaat) ist der gemeine Wert des eingebrachten Vermögens anzusetzen und es kommt zur einbringungsbedingten Aufdeckung der stillen Reserven samt Firmenwert (Zwangsaufwertung). Da [§ 16 UmgrStG](#) als Bewertungsvorschrift nur die Bewertung regelt, bleiben die übrigen Wirkungen des [Art. III UmgrStG](#) erhalten (zum Verlustabzug siehe aber Rz 1176).

859a (bisherige Rz 858 überarbeitet)

Bringt eine inländische Körperschaft, **die unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fällt**, Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder Kapitalanteil) in eine ausländische Körperschaft ein, an der eine Beteiligung der einbringenden Körperschaft im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) (internationale Schachtelbeteiligung) besteht, ist diese Einbringung ebenfalls unter Buchwertansatz vorzunehmen, soweit nicht einbringungsbedingt (~~außer bei Kapitalanteilen, siehe Rz 860d~~) das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird **(zu Kapitalanteilen siehe Rz 860b)**. Der Buchwertansatz gilt unabhängig davon, ob bei der übernehmenden Körperschaft eine Kapitalerhöhung erfolgt und ob das Ausmaß der Beteiligung der einbringenden Körperschaft an der übernehmenden ausländischen Körperschaft dadurch unverändert bleibt oder sich erhöht. Gleiches gilt auch für den Fall, dass durch die Einbringung **eine** die internationale Schachtelbeteiligung entsteht.

Beispiel 1:

*Die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A-GmbH bringt ihre **deutscheitalienische** Zweigniederlassung in eine **deutscheitalienische** Kapitalgesellschaft ein, an der sie zu 30% beteiligt ist. Anlässlich der Einbringung findet eine Kapitalerhöhung statt, wodurch sich der Anteil der A-GmbH auf 60% erhöht. Die Einbringung hat unter Ansatz der Buchwerte zu erfolgen (ist auch kein Fall einer Nichtfestsetzung). [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) ist nicht anzuwenden, weil das **eingebrachte Vermögen nicht steuerhängig war (Rz 1155).***

Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1, die österreichische GmbH bringt aber eine italienische Zweigniederlassung in eine italienische Kapitalgesellschaft ein. Das an der Zweigniederlassung aufgrund des DBA-Italien (Anrechnungsmethode) bestehende Besteuerungsrecht wird einbringungsbedingt eingeschränkt (zur Nichtfestsetzung siehe Rz 860a).

~~Beispiel 2:~~

~~Die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A-GmbH bringt ihre 50-prozentige Beteiligung an einer schwedischen Kapitalgesellschaft in eine holländische Kapitalgesellschaft ein, an der sie zu 100% beteiligt ist. Die eingebrachte Beteiligung ist steuerneutral (keine Option in die Steuerwirksamkeit). Anlässlich der Einbringung findet keine Kapitalerhöhung statt.~~

~~Bei der Einbringung ist der Buchwert anzusetzen. § 16 Abs. 1 zweiter Satz in Verbindung mit § 1 Abs. 2 UmgrStG (Nichtfestsetzungskonzept) sowie § 16 Abs. 1 dritter Satz UmgrStG greifen nicht, weil kein Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird. § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG kommt ebenfalls nicht zur Anwendung, weil keine steuerhängigen stillen Reserven eingebracht werden (siehe Rz 1155). Sollte im Beispiel nicht eine steuerneutrale, sondern eine steuerwirksame (optierte) Beteiligung eingebracht werden, kommt § 16 Abs. 1 dritter Satz UmgrStG zur Anwendung.~~

Beispiel 3:

Die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A-GmbH bringt ihren österreichischen Teilbetrieb 3 in die holländische C-BV ein.

~~Variante a:~~

~~Die A-GmbH ist an der C-BV zu 50% beteiligt (steuerneutrale Schachtelbeteiligung). Anlässlich der Einbringung findet bei der C-BV eine Kapitalerhöhung statt, wodurch sich die Beteiligung der A GmbH auf 80% erhöht.~~

Bei einer Einbringung durch eine Kapitalgesellschaft (25%-Besteuerung) wird das Besteuerungsrecht Österreichs nicht eingeschränkt. Die Einbringung hat unter Ansatz der Buchwerte zu erfolgen; auf die Erweiterung der internationalen Schachtelbeteiligung ist § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG anzuwenden (siehe Rz 1155). Trotz der für die Beteiligung an der C-BV bestehenden internationalen Schachtelbeteiligungsbefreiung hat die Einbringung daher unter Buchwertfortführung zu erfolgen.

~~Variante b:~~

~~Die A-GmbH ist an der C-BV zu 100% beteiligt (steuerneutrale Schachtelbeteiligung); anlässlich der Einbringung erfolgt keine Kapitalerhöhung bei der C-BV.~~

Für Einbringungen mit einem Stichtag bis 30.8.2011:

Bei der Einbringung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des [§ 2 KStG 1988](#) sind gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) die Buchwerte anzusetzen, weil trotz Fehlens einer Körperschaftsteuerpflicht der Körperschaft öffentlichen Rechts und eines hieraus resultierenden Fehlens der Steuerhängigkeit der Kapitalanteile der übernehmenden Körperschaft keine Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu anderen Staaten im Sinne des [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) vorliegt.

Für Einbringungen mit einem Stichtag ab 31.8.2011:

Da es sich bei einer Einbringung strukturell um einen entgeltlichen Vorgang handelt, besteht für die anlässlich der Einbringung eines Betriebes gewerblicher Art durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts gemäß [§ 2 KStG 1988](#) erhaltenen bzw. einbringungsbezogenen Anteile Steuerhängigkeit gemäß [§ 21 Abs. 3 Z 3 KStG 1988](#) (siehe [§ 26c Z 25 lit. a KStG 1988](#)). Es sind die Buchwerte des eingebrachten Vermögens anzusetzen.

*Die Überschrift zu Abschnitt 3.4.2.1b. Nichtfestsetzungskonzept wird auf „Nichtfestsetzungskonzept **und Anteilstausch**“ geändert.*

860a

[§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) sieht für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens grundsätzlich die Buchwertfortführung vor. Soweit aber im Rahmen der Einbringung in eine ausländische Körperschaft das Besteuerungsrecht der Republik Österreich ~~hinsichtlich des eingebrachten Vermögens~~ eingeschränkt wird, ist ebenso wie für die Verschmelzung ([§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#)) auch in [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) ein Nichtfestsetzungskonzept verankert. Aus dem gesetzlichen Verweis auf [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) ergibt sich, dass [Art. III UmgrStG](#) soweit keine Anwendung findet, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreichs eingeschränkt wird. ~~Obwohl also insoweit das allgemeine Steuerrecht des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 anzuwenden ist, sieht das UmgrStG selbst die Möglichkeit vor, an Stelle der sofortigen Gewinnverwirklichung im Jahr, in das der Einbringungsstichtag fällt, eine aufgeschobene~~

Besteuerung bei Exporteinbringungen in den EU/EWR-Raum zu beantragen. **Im Verhältnis zu Mitgliedstaaten des EU/EWR-Raums kommt das Nichtfestsetzungskonzept (aufgeschobene Besteuerung) in Betracht;** zZum Nichtfestsetzungskonzept allgemein siehe zur Verschmelzung Rz 44.

Beispiel:

A ist Einzelunternehmer und bringt aus dem Betriebsvermögen eine Beteiligung iHv 25% an der inländischen X-GmbH (Buchwert 10.000) in die deutsche Y-GmbH zum Stichtag 31.12.01 ein; die Einbringung erfolgt unter Verzicht auf Anteilsgewährung, weil A an der Y-GmbH bereits vor der Einbringung zu 100% beteiligt war (Anschaffungskosten 40.000). In der ESt-Erklärung des Jahres 01 gibt A die stillen Reserven des Anteils an der X-GmbH mit 15.000 an und stellt einen Antrag auf Nichtfestsetzung.

In der Einbringungsbilanz ist der Anteil an der X-GmbH mit 10.000 auszuweisen, weswegen das Einbringungskapital ebenfalls 10.000 beträgt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Y-GmbH sind um 10.000 auf 50.000 zu erhöhen ([§ 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG](#)). Veräußert die Y-GmbH den eingebrachten Anteil an der X-GmbH innerhalb der nächsten zehn Jahre (zB um 30.000), kommt es gemäß [§ 295a BAO](#) zu einer Festsetzung der Steuer für die Veranlagung des Jahres 01 sowie einer Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der Y-GmbH von 50.000 auf 65.000.

860b (Neu gefasst)

Abweichend vom Nichtfestsetzungskonzept sieht [§ 16 Abs. 1 dritter bis letzter Satz UmgrStG](#) bei der grenzüberschreitenden Einbringung von Kapitalanteilen durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine EU-Gesellschaft (sog. „Anteilstausch“) auf Grund der [Fusionsrichtlinie](#) ein Sonderregime vor:

Die Einbringung als solche erfolgt steuerneutral unter Fortführung der Buchwerte. Entsteht durch die Einbringung allerdings eine internationale Schachtelbeteiligung oder wird das Ausmaß einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung verändert, entsteht die Steuerschuld hinsichtlich der im Kapitalanteil zum Einbringungsstichtag bestehenden stillen Reserve, wenn die übernehmende EU-Gesellschaft in weiterer Folge den eingebrachten Kapitalanteil veräußert oder dieser sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.

Beispiel:

Die inländische M-AG hält seit Jahren einen 70%-Anteil an der inländischen T-GmbH; über die Jahre ist eine hohe stille Reserve entstanden (Anschaffungskosten = 100, Verkehrswert = 1.000). M bringt ihren Anteil an der T in die deutsche Dt-AG ein und erhält als Gegenleistung einen Anteil iHv 50% an der Dt-AG. Der erhaltene 50%-Anteil an der Dt-AG stellt eine internationale Schachtelbeteiligung nach [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) dar. Die Einbringung als solche erfolgt steuerneutral. Veräußert allerdings die übernehmende Dt-AG in weiterer Folge den eingebrachten Kapitalanteil, entsteht bei der M-AG die Steuerschuld hinsichtlich der stillen Reserve iHv 900 und zwar im Jahr der Veräußerung. Sollten zwischen der Einbringung und der Veräußerung Wertminderungen eintreten und der eingebrachte Kapitalanteil um 700 veräußert werden, vermindert sich die Bemessungsgrundlage auf 600 (eine Steuergutschrift kann durch zwischenzeitliche Wertminderungen allerdings nicht entstehen).

Das gesetzliche Tatbestandsmerkmal der Veräußerung „in weiterer Folge“ ist sowohl zeitlich als auch vor dem Sinn und Zweck der Bestimmung zu sehen. Rein zeitlich betrachtet kann eine Veräußerung der eingebrachten Beteiligung zehn oder mehr Jahre nach der Einbringung nicht mehr zu einer Besteuerung führen. Ob bei einer Veräußerung innerhalb von zehn Jahren ab der Einbringung eine Steuerschuld entsteht, hängt vom konkreten Einzelfall ab, wobei bei der Beurteilung folgende Umstände mitzuberücksichtigen sind:

- **Vorliegen vernünftiger wirtschaftlicher Gründe für die Einbringung;**
- **Höhe des Beteiligungsausmaßes der einbringenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft;**
- **Einflussmöglichkeit der einbringenden Körperschaft auf die Ausschüttung des Veräußerungsgewinns (Beteiligungshöhe, vereinbarte alineare Ausschüttung);**
- **Zeitliche/r Nähe/Zusammenhang zwischen Einbringung und Veräußerung.**

Sollte die einbringende Gesellschaft die Anteile an der übernehmenden Körperschaft bereits zuvor veräußert haben, entsteht keine Steuerschuld, wenn die übernehmende Körperschaft sodann den eingebrachten Kapitalanteil veräußert.

860c

Das Nichtfestsetzungskonzept kommt **beispielsweise** zur Anwendung, wenn im Rahmen einer (Teil)Betriebseinbringung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an betriebszugehörigen Beteiligungen eingeschränkt wird (**weil die Beteiligung dem österreichischen Betriebsstättenvermögen nach AOA-Grundsätzen nicht zugerechnet werden kann; vgl. zB hierzu EAS 3010**) oder eine betriebszugehörige Beteiligung iSd [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) von einer natürlichen Person, einer Personengesellschaft oder Körperschaft, ausgenommen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, isoliert in das EU/EWR-Ausland eingebracht wird (für EWR-Staaten gilt dies nur, wenn eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht). **Ein weiterer Anwendungsbereich des Nichtfestsetzungskonzeptes ist die Einbringung einer Betriebsstätte aus einem Staat, mit dem ein DBA mit Anrechnungsmethode besteht, in eine EU-/EWR-Körperschaft.**

Gleiches gilt nach [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#), wenn eine nicht betriebszugehörige Beteiligung in das EU/EWR-Ausland eingebracht wird.

860d (Neu gefasst)

Ist beim Einbringenden das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Gegenleistung eingeschränkt, kommt [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) zur Anwendung. Dies betrifft vor allem Einbringende, die im Ausland ansässig sind. Dabei ist ganz allgemein zu differenzieren:

- **Ist der Einbringende in einem Mitgliedstaat der EU, in Norwegen oder ab 2014 in Liechtenstein ansässig, gelten nach [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) dieselben Grundsätze wie für im Inland ansässige Einbringende.**

Somit kommt das Nichtfestsetzungskonzept im Falle des [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) zur Anwendung.

Beispiel 1:

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person A ist Kommanditist der operativen österreichischen X-KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve in Höhe von 100.000. A bringt seinen Anteil an der X-KG nach [Art. III UmgrStG](#) zum 31.12.01 in eine deutsche GmbH ein.

Einbringungsbedingt wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven (bis zu 50% Einkommensteuer) auf die Gesellschaftsebene (25% Körperschaftsteuer) eingeschränkt, weil Österreich die zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 25% besteuern kann. A kann einen Nichtfestsetzungsantrag im Rahmen der Einkommensteuererklärung 01 stellen.

Da im Beispiel der Einbringende im EU-Mitgliedstaat Deutschland ansässig ist, kann dieser für die Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gegenleistung die Nichtfestsetzung in der Einkommensteuererklärung jenes Veranlagungszeitraumes beantragen, in den der Einbringungsstichtag fällt. Dabei ist für die Gesellschafterebene hinsichtlich dieser betrieblichen Einkünfte ein Steuersatz von 25% zu Grunde zu legen (gilt für Einbringungsstichtage ab 31.3.2012; für Einbringungsstichtage davor ist die nicht festzusetzende Steuerschuld mit dem Hälftesteuersatz im Jahr der Einbringung zu bemessen). Dies gilt im angeführten Beispiel unabhängig davon, ob die übernehmende Körperschaft (wie im Beispiel) eine ausländische oder eine inländische Körperschaft ist, weil [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) auf [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) verweist und § 16 Abs. 1 UmgrStG sowohl inländische als auch ausländische Körperschaften umfasst. Auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft sind die Buchwerte fortzuführen, woran auch eine allfällige spätere Festsetzung der Steuerschuld für den Einbringenden nichts ändert.

Zur Festsetzung der Steuer (iHv 25% für Einbringungsstichtage ab 31.3.2012) kommt es, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Vermögen (zB KG-Anteil) oder der Einbringende die Beteiligung an der übernehmenden Kapitalgesellschaft veräußert.

Fortsetzung Beispiel 1:

Wird zB im Jahr 03 der Anteil des A an der deutschen GmbH veräußert, ist für das Jahr 01 die ESt in Höhe der noch vorhandenen stillen Reserven festzusetzen (25% Steuer bzw. Hälftesteuersatz, wenn der Stichtag der 31.03.2012 oder früher ist).

Wird kein Nichtfestsetzungsantrag gestellt, hat A im Rahmen der Einkommensteuer 01 einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 100.000 zu erklären. Trotzdem hat die deutsche GmbH die Buchwerte fortzuführen.

Es bestehen in solchen Fällen bis zur Veranlagung 2012 keine Bedenken, Anträge umzudeuten und die Nichtfestsetzung vorzunehmen, wenn diese Anträge zwar falsch bezeichnet oder im falschen Veranlagungszeitraum gestellt wurden, jedoch erkennbar auf die hier beschriebene Rechtsfolge gerichtet waren.

Zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts kommt es in der Regel dann nicht, wenn der ausländische Einbringende eine Körperschaft ist (das Besteuerungsniveau ändert sich nicht).

Beispiel 2:

Eine deutsche GmbH ist Kommanditist einer operativen österreichischen KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve. Die GmbH bringt ihren KG-Anteil nach [Art. III UmgrStG](#) in eine deutsche GmbH ein. Einbringungsbedingt wird das Besteuerungsrecht Österreichs nicht eingeschränkt, weil die stillen Reserven vor der Einbringung wie nach der Einbringung mit 25% steuerverfassen sind. Solche Einbringungen können aber unter Missbrauchsverdacht stehen.

Ist der Einbringende außerhalb der EU, Norwegen oder ab 2014 Liechtenstein ansässig, führt jede Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich insoweit zur Besteuerung. Daraus folgt, dass auch jede Beschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen zu einer Sofortbesteuerung des eingebrachten Vermögens führt ([§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#); siehe dazu unten Rz 862).

860e

In den Fällen einer Nichtfestsetzung der bei Exporteinbringung entstandenen Steuerschuld kommt es bei einer späteren Veräußerung oder bei einem sonstigen Ausscheiden des überführten **eingebrachten** Vermögens (zB bei Liquidation) zu einer Festsetzung der Steuerschuld (**zur Festsetzung in den Fällen der Einschränkung des Besteuerungsrechts siehe Rz 860d**).

Zu einer Steuerfestsetzung kommt es zB auch bei einer nach ausländischem Abgabenrecht steuerwirksamen (realisierenden) Umgründung oder bei einer (auch steuerneutralen) Folgeumgründung in einen Drittstaat. Bleibt hingegen das betreffende Vermögen im Zuge

einer weiteren steuerneutralen Umgründung innerhalb des EU-/EWR-Raumes **als solches erhalten und** weiter steuerhängig, ist die nicht festgesetzte Steuerschuld weiterhin nicht festzusetzen. **Wird zB für einen eingebrachten Kapitalanteil die Nichtfestsetzung beantragt und wird in weiterer Folge die Kapitalgesellschaft, an der der Kapitalanteil besteht, als übertragende Gesellschaft verschmolzen, hat eine Festsetzung zu erfolgen.**

Dem Nichtfestsetzungskonzept entsprechend führt auch eine einem "Anteilstausch" (Beteiligungsexporteinbringung durch unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft) folgende Umgründung nicht zum Entstehen der Steuerschuld, wenn auch die übernehmende Gesellschaft die Voraussetzungen des [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) erfüllt und die stillen Reserven in den Kapitalanteilen steuerlich erfassbar bleiben. Einer solchen Folgeumgründung nachfolgende Veräußerungsvorgänge lassen die Steuerschuld aber entstehen.

Beispiel:

Die inländische Mutter-AG bringt ihre 100%-Beteiligung an der inländischen T1-AG in die deutsche T2-AG ein und erhält als Gegenleistung dafür Anteile iHv 50% an T2 (im Falle einer späteren Veräußerung der eingebrachten T1-Beteiligung durch T2 käme es zur Besteuerung). T2 ihrerseits bringt nun ihre übernommene T1-Beteiligung in die deutsche T3-AG ein und erhält als Gegenleistung Anteile iHv 40% an T3. Die (Folge-)Einbringung der Kapitalanteile in T3 löst für sich noch keine Besteuerung aus, sofern die stillen Reserven in den eingebrachten Kapitalanteilen weiterhin erfasst werden können.

In weiterer Folge veräußert

- a) T2 ihre Beteiligung an T3,*
- b) T3 ihre Beteiligung an T1.*

In beiden Veräußerungsfällen (a und b) kommt es zur Besteuerung, weil sonst die (in Österreich entstandenen) stillen Reserven in T1 im Ergebnis unversteuert bleiben würden. Sollte im Beispiel T2 (a) oder T3 (b) die Beteiligung nicht zur Gänze, sondern nur teilweise (zB zur Hälfte) veräußern, kommt es nur zur anteiligen Erfassung der stillen Reserven.

860f

Im Falle der Exporteinbringung einer internationalen Schachtelbeteiligung ist zu unterscheiden, ob die internationale Schachtelbeteiligung steuerneutral ist oder in die Steuerwirksamkeit optiert wurde. Bringt zB eine österreichische Mutter-AG ihre Beteiligung

an der deutschen T1-AG in die deutsche F-AG ein, erhält dafür Anteile in Höhe von 40% an der F-AG, und veräußert die übernehmende F-AG die eingebrachten Kapitalanteile in weiterer Folge, ist hinsichtlich Erfassung der stillen Reserven in den eingebrachten Kapitalanteilen zu unterscheiden:

- Handelt es sich bei der eingebrachten T1-Beteiligung um eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung, ergeben sich - wie im Falle einer Veräußerung einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung - keine steuerlichen Folgen. Sollte die Gegenleistung unter 10% betragen, kommt es zur steuerneutralen Aufwertung nach Maßgabe des [§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG](#). Dies gilt auch, wenn die übernehmende Gesellschaft eine inländische ist und die Gegenleistung daher in nationalen Anteilen besteht (**siehe Rz 1166**).
- Wird eine steuerhängige internationale Schachtelbeteiligung eingebracht, gelten die in Rz 860d für die Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der stillen Reserven des exportierten Kapitalanteils beschriebenen Folgen.

861

Führt eine Einbringung zu keinerlei Einschränkungen des Besteuerungsrechts der Republik Österreich, ist grundsätzlich die Buchwertfortführung vorgesehen. Das UmgrStG lässt **aber** ein Bewertungswahlrecht lediglich in jenen Fällen offen, in denen die Anwendung des Prinzips der Buchwertfortführung gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) wegen des Vorliegens einer Steuerpflicht im Ausland zu steuerlichen Nachteilen führen kann. Um solche Nachteile zu vermeiden, kann abweichend von der grundsätzlich zwingenden Buchwertfortführung das von der ausländischen Steuerpflicht umfasste Einbringungsvermögen in zwei Fällen auf den gemeinen Wert **steuerpflichtig** aufgewertet werden (so genannte Aufwertungsoption).

- Ist der Einbringende in einem EU-Staat **oder in Norwegen oder ab 2014 in Liechtenstein** ansässig und ist das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der in den Anteilen der übernehmenden Körperschaft enthaltenen stillen Reserven eingeschränkt, kann der Einbringende das in- und/oder ausländische Vermögen auf den gemeinen Wert aufwerten, 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 getroffen wird ([§ 16 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#)).

Beispiel 1:

*Die in einem EU-Staat ansässige Körperschaft A bringt ihren ~~ausländischen~~ **in diesem EU-Staat gelegenen** Betrieb in die inländische B-GmbH ein und erhält als Gegenleistung neue Anteile. Mit dem EU-Staat besteht ein DBA mit Anrechnungsmethode. Der Ansässigkeitsstaat nimmt die Einbringung zum Anlass, die im eingebrachten Betrieb enthaltenen stillen Reserven zu versteuern.*

*Da das Besteuerungsrecht hinsichtlich der neuen Anteile zugunsten eines EU-Staates eingeschränkt ist (vgl. Art. 13 OECD-Musterabkommen), erfolgt die Einbringung grundsätzlich zu Buchwerten ([§ 16 Abs. 2 Z 1 iVm](#) ~~Verbindung mit~~ [Abs. 1 UmgrStG](#)). Wahlweise kann A das Vermögen der Betriebsstätte auch **aufwerten und** mit dem gemeinen Wert ansetzen ([§ 16 Abs. 2 Z 1](#) in Verbindung mit [Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#)).*

- Ist der Einbringende Steuerinländer und wird ~~daher~~ das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der ~~in den Anteilen der übernehmenden Körperschaft enthaltenen stillen Reserven~~ nicht eingeschränkt, kann der Einbringende das ausländische Vermögen auf den gemeinen Wert aufwerten, 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 getroffen wird ([§ 16 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#)).

Beispiel 2:

*Der im Inland ansässige Einzelunternehmer A bringt seine ~~ausländische~~ **in einem Drittstaat gelegene** Betriebsstätte in die ~~in~~ ausländische Körperschaft B ein und erhält dafür neue Anteile an der Körperschaft B. ~~Der Drittstaat Das Ausland (EU-Drittland)~~ nimmt die Einbringung zum Anlass, die stillen Reserven des Betriebsstättenvermögens zu besteuern. Mit dem Drittstaat besteht ein DBA, welches die Anrechnungsmethode vorsieht.*

***Da das Besteuerungsrecht weder hinsichtlich der neuen Anteile noch am eingebrachten Vermögen eingeschränkt ist, erfolgt die Einbringung grundsätzlich zu Buchwerten ([§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).** A kann **aber** das Betriebsvermögen in der Einbringungsbilanz wahlweise ~~mit den Buchwerten oder~~ **aufwerten und** mit dem gemeinen Wert ansetzen.*

Überschrift 3.4.2.3. lautet:

3.4.2.3. Zwangsaufwertung aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu Drittstaaten

Abweichend von dem in [§ 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) festgehaltenen Buchwerteinbringungsgrundsatz ist in [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) für bestimmte Einbringungsfälle mit Auslandsbezug eine verpflichtende Bewertung des Einbringungsvermögens mit dem gemeinen Wert vorgesehen, wobei auf das Fehlen **die Einschränkung** des Besteuerungsrechts Österreichs im Verhältnis zu **Drittstaaten** anderen Staaten hinsichtlich der in Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven abgestellt wird. **Für die Abgrenzung von [§ 16 Abs. 2 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#) ist die Ansässigkeit des Einbringenden entscheidend:**

- **Ist der Einbringende in einem EU/EWR-Staat ansässig, kann das Nichtfestsetzungskonzept angewandt werden ([§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#)).**
- **Ist aber der Einbringende in einem Drittstaat ansässig, führt die Einbringung zwingend zu einer Aufdeckung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen ([§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)).**

Eine Ansässigkeit in einem EU/EWR-Staat liegt nicht vor, wenn ein Einbringender eines EU/EWR-Staates aufgrund eines DBA dieses EU/EWR-Staates mit einem Drittstaat im EU/EWR-Staat lediglich mit Einkünften aus Quellen dieses Staates der Besteuerung unterliegt (Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Drittstaat, siehe auch KStR 2013 Rz 4). Als Indiz für eine EU/EWR-Ansässigkeit kann die Beibringung einer Ansässigkeitsbescheinigung gewertet werden.

Die Ansässigkeit der übernehmenden Körperschaft hat für die Abgrenzung von [§ 16 Abs. 2 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#) keine Relevanz.

863 *(Neu gefasst)*

Wird das Besteuerungsrecht gegenüber anderen Staaten als EU-Mitgliedstaaten, Norwegen oder (ab 2014) Liechtenstein eingeschränkt, ist nach [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) eine Verpflichtung zur sofortigen Gewinnrealisierung gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) hinsichtlich des eingebrachten Vermögens gegeben.

Beispiel 1:

Eine Körperschaft mit Sitz in den USA bringt den Betrieb ihrer österreichischen Zweigniederlassung in die österreichische A-GmbH ein, an der die USA-Körperschaft zu 100% beteiligt ist. Die Einbringung erfolgt unter Ansatz der gemeinen Werte. Die gleichen Rechtsfolgen treten ein, wenn die übernehmende Körperschaft im Ausland ansässig ist.

Beispiel 2:

Die in einem Drittstaat ansässige natürliche Person A bringt ihr österreichisches Einzelunternehmen in die inländische B-GmbH ein. Die Einbringung erfolgt hinsichtlich des Vermögens zwingend zum gemeinen Wert des eingebrachten Unternehmens.

Rz 865 entfällt.

Randzahl 865: derzeit frei

Die Überschrift 3.4.2.5. vor Rz 866 lautet:

3.4.2.5. Einbringung durch eine Mitunternehmerschaft

Einfügung einer neuen Unterüberschrift 3.4.2.5.1.:

3.4.2.5.1. Einbringung des Gesamtvermögens einer Mitunternehmerschaft

867

Geht die Mitunternehmerschaft in Folge der Einbringung unter, weil sie gelöscht oder zur vermögensverwaltenden Personengesellschaft wird, ergibt sich Folgendes:

- Fallen alle Mitunternehmer unter [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) (Besteuerungsrecht ist im Verhältnis zu Nicht-EU-Staaten eingeschränkt) oder optieren alle Mitunternehmer nach [§ 16 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) (Aufwertungsoption für das ausländische Vermögen) oder liegt für alle Gesellschafter ein Anwendungsfall des [§ 16 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#) liegt **vor** (Aufwertungsoption für das in- und ausländische Vermögen), erfolgt eine einheitliche Zwangsaufwertung in der Einbringungsbilanz.
- In allen anderen Fällen erfolgt die Einbringung einheitlich zu Buchwerten.

Soweit bei Einbringung in eine **inländische oder** ausländische übernehmende Körperschaft das Besteuerungsrecht ~~am Vermögen der Mitunternehmerschaft~~ einbringungsveranlasst eingeschränkt wird, gelten für alle inländischen Mitunternehmer die in Rz 860a ff beschriebenen Regeln.

868

Mitunternehmer, die in einem EU-Mitgliedstaat bzw. in einem EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässig sind, können entweder die Nichtfestsetzung beantragen oder es kommt zur Sofortbesteuerung (für Einbringungsstichtage ab 31.3.2012 mit einem Steuersatz von 25%; für Einbringungsstichtage davor Hälftesteuersatz; vgl. Rz 860d). Auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft kommt es aber in beiden Fällen zur Buchwertfortführung, sodass der Körperschaft bezüglich dieser Mitunternehmer keine Firmenwertabschreibung im Sinn des [§ 16 Abs. 4 Z 2 dritter Satz UmgrStG](#) zusteht.

Mitunternehmer, bei denen das Besteuerungsrecht Österreichs im Verhältnis zu Nicht-EU-Staaten eingeschränkt ist, müssen ungeachtet der Buchwertansätze in der Einbringungsbilanz die anteiligen stillen Reserven realisieren.

869

Zur Aufdeckung der stillen Reserven, die Anlass zu einer Firmenwertabschreibung iSd [§ 16 Abs. 4 Z 2 dritter Satz UmgrStG](#) bei der übernehmenden Körperschaft gibt, kommt es nur hinsichtlich jener Mitunternehmer, die in Drittstaaten ansässig sind, weil [§ 16 Abs. 4 Z 2 zweiter Satz UmgrStG](#) nur auf [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) verweist.

Die Aufwertungsbeträge sind von der übernehmenden Kapitalgesellschaft evident zu halten und ab dem auf die Einbringung folgenden Wirtschaftsjahr wie ein Firmenwert gemäß [§ 8 Abs. 3 EStG 1988](#) außerbilanzmäßig abzuschreiben ([§ 16 Abs. 4 Z 2 UmgrStG](#)).

Beispiel 1:

Die ABC-OG bringt ihr Unternehmen zum Stichtag 31.12.02 in die **inländische D-GmbH** ein. Die ABC-OG hat folgende Gesellschafter:

Ausmaß der Vermögens- und Erfolgsbeteiligung	
A ist unbeschränkt steuerpflichtig	50%
B ist beschränkt steuerpflichtig (Nicht -EU-Ausländer)	20%
C ist un beschränkt steuerpflichtig (Nicht-EU-Ausländer)	30%

Die Bilanz der ABC-OG zum 31.12.02 hat folgendes Aussehen:

ABC OG zum 31.12.02

	TW	BW		
Anlagevermögen	40.000	10.000	Kapital A	10.000
Umlaufvermögen	20.000	20.000	Kapital B	6.000
			Kapital C	4.000
			Verbindlichkeiten	10.000
		30.000		30.000

Trotz des beschränkt steuerpflichtigen **C, B** dessen Anteil zu einer Aufdeckung der **stillen Reserven bei C führt**, sind die übertragenen Wirtschaftsgüter in der Einbringungsbilanz und in der Steuerbilanz der D-GmbH mit Buchwerten zu bilanzieren.

Einbringungsbilanz zum 31.12.02

Anlagevermögen	10.000	Einbringungskapital	20.000
Umlaufvermögen	20.000	Verbindlichkeiten	10.000
	30.000		30.000

CB hat gemäß [§ 16 Abs. 4 UmgrStG](#) einen Veräußerungsgewinn von 9.000 zu versteuern (Halbsteuersatz, sofern die Voraussetzungen des [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) erfüllt sind).

Die D-GmbH kann jährlich einen steuerlichen Absetzbetrag von 600 (ein Fünfzehntel von 9.000) geltend machen. **Hinsichtlich des Anteils von B steht der D-GmbH keine Firmenwertabschreibung zu.**

Beispiel 2:

An der österreichischen AB-OG sind der unter [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) fallende A und der unter [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) fallende B je zur Hälfte beteiligt. Die OG hat einen

Betrieb in Österreich (Buchwert 5 Mio., Verkehrswert 9 Mio.) und einen Betrieb im Nicht-EU-Staat USA (Buchwert 3 Mio., Verkehrswert 7 Mio.). Beide Betriebe sollen mit 31.12.02 in die österreichische D-GmbH eingebracht werden. In den USA erfolgt Gewinnverwirklichung (DBA mit Anrechnungsmethode).

In der Einbringungsbilanz ist das Betriebsvermögen zu Buchwerten anzusetzen (8 Mio.). A hat den österreichischen Betrieb zu Buchwerten anzusetzen, er optiert hinsichtlich des Betriebsvermögens in den USA für die Aufwertung. Es ergibt sich für ihn ein Aufwertungsgewinn von 2 Mio. (50% der stillen Reserven des Betriebes in den USA). B hat das gesamte Betriebsvermögen zu gemeinen Werten anzusetzen. Für ihn ergibt sich ein Aufwertungsgewinn von 4 Mio.

Die D-GmbH hat das Betriebsvermögen zu Buchwerten laut Einbringungsbilanz anzusetzen. Der Aufwertungsgewinn von insgesamt 6 Mio. ist außerbilanzmäßig ab dem Jahre 03 mit jährlich 400.000 abzusetzen.

870

Zu einer Buchwerteinbringung mit gleichzeitiger ertragsteuerlicher Erfassung der stillen Reserven kommt es auch, wenn alle Mitunternehmer für eine Aufwertung nach [§ 16 Abs. 3 UmgrStG](#) votieren, oder wenn bei Aufwertungspflicht eines oder mehrerer Mitunternehmer die restlichen von ihrer Aufwertungsoption Gebrauch machen. Auch in einem solchen Fall sind die Aufwertungsbeträge von der übernehmenden Kapitalgesellschaft außerbilanzmäßig wie ein Firmenwert abzuschreiben.

Einbringung durch eine in der Folge untergehende Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer fallen unter				Einbringungs-Bilanz	Aufwertung bei Gesellschafter	Übernehmende Kapitalgesellschaft
§ 16 (1)	§ 16 (2)1	§ 16 (2)2	§ 16 (3)			
X				BW	Nein	BW
	X			BW bzw. GW	Ja bzw. Nichtfestsetzungs-konzept	BW bzw. GW
		X		GW	Ja	GW
			X	BW	gemeinsam möglich	BW, Aufwertungsbetrag als Firmenwert
X		X		BW	§ 16 2 Z 2 UmgrStG ja	BW, Aufwertungsbetrag als Firmenwert

✗	✗			BW	§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG ja bzw. Nichtfestsetzungskonzept	BW , Aufwertungsbetrag als Firmenwert
		✗	✗	BW	§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG ja § 16 Abs. 3 UmgrStG gemeinsam möglich	BW , Aufwertungsbetrag als Firmenwert
✗		✗	✗	BW	§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG ja § 16 Abs. 3 UmgrStG gemeinsam möglich	BW, Aufwertungsbetrag als Firmenwert

BW = Ansatz von Buchwerten

GW = Ansatz von gemeinen Werten

Einfügung einer neuen Unterüberschrift 3.4.2.5.2. vor Rz 871:

3.4.2.5.2. Einbringung von Teilen des Vermögens einer Mitunternehmerschaft

871

Bringt eine Mitunternehmerschaft Vermögen im Sinne des [Art. III UmgrStG](#) ein, ohne in der Folge unterzugehen, kommt für Inlandsvermögen nur die Buchwertfortführung in Betracht. Eine für Auslandsvermögen bestehende Aufwertungsoption kann nur einheitlich ausgeübt werden und ist für die Einbringungsbilanz irrelevant. Die Aufwertungsbeträge sind zu versteuern und können von der übernehmenden Kapitalgesellschaft außerbilanzmäßig wie ein Firmenwert abgeschrieben werden.

Beispiel:

Die ABC-OG bringt nicht ihren gesamten Betrieb, sondern nur einen Teilbetrieb zum Stichtag 31.12.02 in die D-GmbH ein. Die ABC-OG hat folgende Gesellschafter:

<i>Ausmaß der Vermögens- und Erfolgsbeteiligung</i>	
<i>A ist unbeschränkt steuerpflichtig</i>	<i>50%</i>
<i>B ist beschränkt steuerpflichtig (Nicht-EU-Ausländer)</i>	<i>30%</i>
<i>C ist unbeschränkt steuerpflichtig (Nicht-EU-Ausländer)</i>	<i>20%</i>

Da die OG in diesem Fall nicht untergeht, sind die Kapitalanteile für die Einbringung gemäß [§ 19 Abs. 3 UmgrStG](#) der OG und nicht deren Gesellschaftern zu gewähren. Damit ist die weitere steuerliche Erfassung der stillen Reserven gewährleistet und die

Einbringung hat zu Buchwerten zu erfolgen. Auch für den Anteil von B C erfolgt keine Aufwertung.

872 (Neu gefasst)

Zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts kommt es in der Regel dann nicht, wenn ein inländischer Mitunternehmeranteil von einer ausländischen Körperschaft, die in einem EU-Mitgliedstaat, Norwegen oder ab 2014 Liechtenstein ansässig ist, eingebracht wird. Solche Einbringungen können aber unter Missbrauchsverdacht stehen (siehe Rz 860d).

873

Grundsätzlich sind **bei rückwirkenden Einbringungen** Vermögensveränderungen in der Zeit zwischen dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht mehr dem Einbringenden, sondern bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Dies gilt nicht,

- soweit Korrekturen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) vorgenommen werden (Rz 874 ff)
- soweit einzelne im Einbringungsvertrag ausdrücklich bestimmte Geschäftsvorfälle zurückbehalten werden (Rz 889).

Dies ergibt sich aus [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#), womit der Einbringungsstichtag als steuerlicher Vermögensübergangsstichtag festgelegt wird.

881

Bei Einbringung von Kapitalanteilen steht das Instrumentarium des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) nicht zur Verfügung, sodass etwa eine im Rückwirkungszeitraum an den Einbringenden erfolgte Ausschüttung steuerlich bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist. Ein Zurückbehalten dieses Anspruchs durch einen im Einbringungsvertrag verankerten Vorbehalt der Ausschüttung zugunsten des Einbringenden stellt jedoch im Hinblick auf die wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit einer rückwirkenden Entnahme keinen Verstoß gegen die Anwendungsvoraussetzungen des [Art. III UmgrStG](#) dar. Die im Rückwirkungszeitraum erfolgte Ausschüttung ist aber steuerlich dennoch in einem ersten Schritt der übernehmenden Körperschaft (als steuerfreier Beteiligungsertrag gemäß [§ 10 Abs. 1 KStG](#)

[1988](#)) zuzurechnen. In einem zweiten Schritt ist dann eine als Einkommensverwendung zu qualifizierende Auszahlung an den Einbringenden anzunehmen, **die sohin nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. Diese Auszahlung ist** bei einbringenden Körperschaften wiederum als steuerfreier Beteiligungsertrag zu behandeln und **fällt** bei einbringenden natürlichen Personen unter die Endbesteuerung gemäß [§ 97 EStG 1988](#).

884

Einbringungsbedingt ist zu unterscheiden:

- Die Einbringung des gesamten Betriebes gewerblicher Art beendet mit Ablauf des Einbringungsstichtages das Steuersubjekt "Betrieb gewerblicher Art". ~~Es liegt eine einer Verschmelzung ähnliche Umgründung vor,~~ **Dabei kommt** die Gegenleistung kommt daher der Trägerkörperschaft (KöR) zu. Die Möglichkeit, rückwirkende Korrekturen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) vorzunehmen, beschränkt sich auf die Z 5. Das Zurückbehalten von Anlagegütern und Verbindlichkeiten im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) ist im Hinblick auf das vorgenannte Trennungsprinzip nicht möglich, diesbezüglich liegt durch die Übertragung auf die Trägerkörperschaft ein Fall der Gewinnverwirklichung vor. **Eine "Entnahme" von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens des Betriebs gewerblicher Art stellt systematisch eine Sachausschüttung dar. Damit diese Maßnahme unter [§ 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG](#) fällt, muss ein diesbezüglicher förmlicher Beschluss der Trägerkörperschaft des Betriebs gewerblicher Art erfolgen, weil verdeckte Ausschüttungen nicht rückbezogen werden können. Es bestehen keine Bedenken, vom Vorliegen eines diesbezüglichen förmlichen Beschlusses auszugehen, wenn aus der Einbringungsbilanz oder dem Einbringungsvertrag eine solche rückbezogene Korrektur ersichtlich ist. Kommt [§ 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG](#) nicht zur Anwendung, ist die „Entnahme“ bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen.**
- Die Einbringung eines Teilbetriebes, Mitunternehmeranteiles oder Kapitalanteiles ist nach den Regeln des [Art. III UmgrStG](#) zu beurteilen, es können die rückwirkenden Korrekturen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 4 und Z 5 UmgrStG](#) genutzt werden, da der Betrieb gewerblicher Art bestehen bleibt.

888

Werden Entnahmen oder Einlagen nicht rückbezogen, wandeln sie sich ~~auf Grund der Rückwirkungsfiktion:~~

- Entnahmen in eine Kreditaufnahme des Einbringenden und damit in eine Verrechnungsforderung der übernehmenden Kapitalgesellschaft gegen den Einbringenden und
- Einlagen in eine Kreditgewährung des Einbringenden und damit in eine Verrechnungsverbindlichkeit der übernehmenden Kapitalgesellschaft gegen den Einbringenden.

Für diese Positionen kommen die allgemeinen Grundsätze über rechtsgeschäftliche Beziehungen ~~zwischen Gesellschaft und Gesellschafter~~ zur Anwendung. **Dabei ist gleichzeitig mit dem Einbringungsvertrag über die Entnahmen eine dem Fremdvergleich standhaltende Kreditvereinbarung mit klarem Inhalt abzuschließen, die auch nach außen hin in Erscheinung tritt (vgl. KStR 2013 Rz 571). Eine allfällige Verzinsung ist auf den Zeitpunkt des Einbringungsvertrages zu beziehen. Fehlt es an einer klaren Kreditvereinbarung, liegt eine verdeckte Ausschüttung hinsichtlich des entnommenen Betrages vor.**

Die obigen Aussagen gelten gleichermaßen für Einlagen.

Soweit sich rückwirkende Korrekturen auf tatsächliche Vorgänge beziehen, müssen sie mit dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages abgeschlossen sein. Sie können nach diesem Zeitpunkt nicht mehr geändert werden. Dies gilt auch im Falle von Feststellungen der Abgabenbehörde im Veranlagungsverfahren oder der Betriebsprüfung im Erstverfahren oder wieder aufgenommenen Verfahren.

889

Nicht unter den Begriff der rückwirkenden Korrekturen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) fällt die Disposition des Einbringenden, einzelne den einzubringenden (Teil)Betrieb betreffende nach dem geplanten Einbringungsstichtag getätigte Rechtsgeschäfte nicht der übernehmenden Körperschaft zurechnen zu wollen. Voraussetzung für eine ~~steuerwirksame~~

steuerneutrale Disposition ist, dass das betreffende Rechtsgeschäft im Einbringungsvertrag von der Zurechnung zur übernehmenden Körperschaft ausgenommen wird (siehe auch Rz 965).

Dies ist auch für einzelne Kundenbeziehungen möglich, soweit die (Teil)Betriebseigenschaft des eingebrachten Vermögens nicht verloren geht.

Beispiele:

Beispiel 1:

A möchte seinen Einzelbetrieb zum 31.12.01 in die A-GmbH einbringen. A erwirbt am 1.6.02 eine für betriebliche Zwecke gewidmete Liegenschaft. Nach Vollzug der Einbringung wäre der Liegenschaftserwerb der übernehmenden A-GmbH zuzurechnen. A kann demgegenüber vertraglich dahingehend disponieren, dass der Liegenschaftserwerb nicht als Anschaffungsvorgang der A-GmbH gewertet, sondern weiterhin dem A zugerechnet wird, da A die Liegenschaft der A-GmbH in Bestand geben will.

Beispiel 2:

Die B-GmbH möchte zum 30.6.01 einen Teilbetrieb in die C-GmbH einbringen. Sie möchte einen dem Teilbetrieb dem Grunde nach zuzurechnenden Großauftrag, der nach dem Einbringungstichtag abzuwickeln ist, nicht auf die übernehmenden Körperschaft übertragen und behält sich vertraglich eine Nichtüberbindung dieses Rechtsgeschäftes vor.

894

Durch das Rückbeziehen von im Rückwirkungszeitraum getätigten Sacheinlagen wird der Buch- und Verkehrswert des Einbringungsvermögens mit ertragsteuerlicher Wirkung erhöht.

Die Steuerwirksamkeit einer rückwirkenden Sacheinlage setzt einlagefähige Wirtschaftsgüter im steuerlichen Sinn voraus. Einlagefähig sind nur solche Wirtschaftsgüter, denen Betriebsvermögenseigenschaft (notwendiges oder gewillkürtes (Sonder)Betriebsvermögen) in Bezug auf den einzubringenden Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil zukommt. Generell nicht einlagefähig sind daher Wirtschaftsgüter, die zum notwendigen Privatvermögen zählen. Die Einlage von Wirtschaftsgütern in das gewillkürte Betriebsvermögen setzt voraus, dass der Gewinn des einzubringenden Betriebes oder Teilbetriebes nach [§ 5 EStG 1988](#) ermittelt wird. Die Einlage von privaten Verbindlichkeiten kann in diesem Zusammenhang nur in Betracht kommen, wenn die Verbindlichkeit der

Finanzierung eines (einlagefähigen) Wirtschaftsgutes dient und gleichzeitig mit dem Wirtschaftsgut eingelegt wird.

Beispiel:

A ermittelt den Gewinn für sein Einzelunternehmen gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#). Mit Vertrag vom 30.8.02 bringt er sein Einzelunternehmen in die ihm zu 100% gehörende X-GmbH per 31.12.01 ein. Da das Einzelunternehmen einen negativen Verkehrswert aufweist, stellt er in der Einbringungsbilanz eine rückwirkende Sacheinlage in Form eines unbebauten Grundstückes gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) ein, wobei er plant, dieses als Parkplatz zu vermieten.

Da für das eingebrachte Einzelunternehmen der Gewinn gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelt wurde, ist lediglich die Einlage von notwendigem und nicht von gewillkürtem Betriebsvermögen (vgl. EStR 2000 Rz 598) möglich. Die Einlage des Grundstückes in die X-GmbH stellt daher eine solche gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) dar und führt nicht dazu, dass der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens positiv werden kann.

899

Die Steuerwirkung der **Ob eine** rückwirkenden Sacheinlage wird durch den entsprechenden Ansatz in der Einbringungsbilanz bindend geprägt, gleiches ergibt sich, wenn die rückwirkende Einlage im Einbringungsvertrag eindeutig beschrieben wird. **im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) vorliegt oder nicht, hängt davon ab, ob diese in die Einbringungsbilanz aufgenommen wurde. Ebenfalls ausreichend für den Eintritt der Wirkungen des [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) ist es, wenn die rückwirkende Einlage im Einbringungsvertrag eindeutig beschrieben wird.**

Die Möglichkeit, Sacheinlagen auf den Einbringungsstichtag rückzubeziehen, besteht nicht nur bei der Einbringung des gesamten Betriebes sondern auch bei der Einbringung eines Teilbetriebes. Eine weitere Möglichkeit der Erhöhung des Einbringungskapitals des einzubringenden Teilbetriebes besteht bei Nutzung der Verschiebetechnik des [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) (siehe Rz 926).

901

Die Möglichkeit, Barentnahmen nach dem Einbringungsstichtag auf diesen rückzubeziehen, ist in [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) ausdrücklich geregelt. Steuerwirksam ist die Rückbeziehung

durch den Ansatz einer Passivpost (Verbindlichkeit) in der Einbringungsbilanz in Höhe der tatsächlich getätigten Entnahmen. Der Ansatz einer "Passivpost für Entnahmen" führt dazu, dass der Buch- und Verkehrswert des einzubringenden Betriebes bereits zum Einbringungsstichtag um die Barentnahmen vermindert wird, obwohl die Entnahmen tatsächlich erst später getätigt werden. Die rückwirkende Entnahme kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Buchwert des einzubringenden Betriebes schon vor der Entnahme negativ ist oder durch die Entnahme negativ wird.

Beispiel:

A bringt sein Einzelunternehmen zum Stichtag 31.12.01 in die X-GmbH ein, wobei er im Wege einer Kapitalerhöhung Anteile erhält. Der Einbringungsvertrag wird am 31.8.02 abgeschlossen. Im Zeitraum Jänner bis August 02 hat A aus seinem Einzelunternehmen Entnahmen in Gesamthöhe von 14.000 getätigt, die er rückbeziehen möchte. Sonstige rückwirkende Korrekturen erfolgen nicht. Der Verkehrswert des Einzelunternehmens (ohne Berücksichtigung der Entnahmen) beträgt 40.000.

A stellt folgende Einbringungsbilanz per 31.12.01 auf:

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	10.000	Einbringungskapital	- 6.000
Umlaufvermögen	5.000	Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG	14.000
		Fremdkapital	7.000
	15.000		15.000

Hinsichtlich eines Betrages von 6.000 unterliegen die rückbezogenen Entnahmen der Kapitalertragsteuerpflicht gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) (vgl. Rz 972c ff). Der positive Verkehrswert des eingebrachten Vermögens ist im gegenständlichen Fall nach wie vor gegeben.

903

Wird die gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) rückbezogene Barentnahme fremdfinanziert, ändert dies nichts an der den Buch- bzw. Verkehrswert des einzubringenden Vermögens senkenden Wirkung. Es liegt weiters in der Übernahme der **Kreditv**erbindlichkeit, **die durch die rückbezogene Barentnahme entstanden ist**, durch die übernehmende Körperschaft keine dem [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) widersprechende Gegenleistung vor. Analog zur Verzinsungsmöglichkeit einer durch die vorbehaltenen Entnahme im Sinne des [§ 16 Abs. 5](#)

[Z 2 UmgrStG](#) entstehenden Verrechnungsverbindlichkeit stellen die mit der Kreditaufnahme verbundenen Aufwandszinsen Betriebsausgaben der übernehmenden Körperschaft dar.

904

Auf vor dem Einbringungsstichtag getätigte kreditfinanzierte Entnahmen ist das allgemeine Einkommensteuerrecht anzuwenden (siehe EStR 2000 Rz 1421 ff).

Fehlt den in den Büchern erfassten Verbindlichkeiten auf Grund der fehlenden betrieblichen Veranlassung die Eigenschaft von negativem Betriebsvermögen und wird sie dennoch mit dem begünstigten Vermögen in die übernehmende Körperschaft eingebracht, kann sich in der Folge keine Änderung in der steuerlichen Beurteilung ergeben. **Wird daher eine tatsächlich zum Privatvermögen gehörende Schuld, die in der Bilanz des eingebrachten Betriebes, Teilbetriebes bzw. Mitunternehmeranteils als Passivum ausgewiesen ist, im Zuge der Einbringung (mit)übertragen, liegt dieser Vorgang außerhalb des [Art. III UmgrStG](#) und ist daher die Anwendung des Art. III UmgrStG nicht gefährdet (keine schädliche Gegenleistung; vgl. Rz 1005). Die Übernahme der privaten Schuld (befreiende Schuldübernahme) selbst stellt grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der kapitalisierten Verbindlichkeit dar. Im Falle des bloßen Schuldbeitritts führen die laufende Zinsenbelastung sowie die Tilgung durch die übernehmende Körperschaft zu verdeckten Ausschüttungen** Die Zinsbelastung der übernehmenden Körperschaft ist daher als verdeckte Ausschüttung zu werten, die Kredittilgung ist analog zu einer über die 50%-Grenze des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG hinausgehenden vorbehaltenen Entnahme zu beurteilen (siehe Rz 911 ff).

912

Die Passivpost in der Einbringungsbilanz löst sich im Gegensatz zu jener für tatsächliche Entnahmen nicht auf, sondern wandelt sich bei der übernehmenden Körperschaft in eine Verrechnungsschuld gegenüber dem Einbringenden und beim Einbringenden in eine entsprechende Verrechnungsforderung. Die Verrechnungsschuld gehört zum Fremdkapital der übernehmenden Körperschaft und ist bis zur Tilgung oder einem Forderungsverzicht des Einbringenden weiterzuführen. Eine Verzinsung der entstehenden Verrechnungsforderung ist

steuerwirksam möglich (siehe Rz 977 ff). **Die Vereinbarung einer Nichtverzinsung vorbehaltener Entnahmen im Einbringungsvertrag löst für sich genommen keine Gesellschaftsteuerpflicht aus (vgl. UFS 16.3.2012, RV/3451-W/08).**

914

Der Höchstbetrag für eine vorbehaltene (unbare) Entnahme ergibt sich aus folgenden drei Schritten:

1. Basis ist der positive Verkehrswert des einzubringenden Vermögens am Einbringungsstichtag nach der Stand-alone-Methode.
2. Alle Veränderungen nach [§ 16 Abs. 5 Z 1, Z 3, Z 4 UmgrStG](#) und nicht nach Z 1 rückbezogenen Entnahmen (Rz 915) sind zu berücksichtigen, wenn der Saldo aus den rückwirkenden Erhöhungen und Minderungen negativ ist. Ergibt sich insgesamt eine Erhöhung des Basisverkehrswertes, bleibt die Erhöhung unberücksichtigt.
3. Der sich nach Pkt. 1 und einem allfälligen Kürzungsbetrag nach Pkt. 2 ergebende Nettoverkehrswert ist Bemessungsgrundlage für den maximal 50%igen Passivposten.

Bar- und Sachentnahmen nach dem Einbringungsstichtag kürzen daher auch dann die Bemessungsgrundlage für die vorbehaltene Entnahme, wenn sie nicht nach Z 1 auf den Einbringungsstichtag rückbezogen werden. Dies ändert nichts an der in [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) enthaltenen Rechtsfolge des Entstehens von rückzahlbaren Forderungen der übernehmenden Körperschaft gegen den Einbringenden in Höhe der nicht rückbezogenen Entnahmen. Wird die vorbehaltene Entnahme in einem sehr hohen Ausmaß oder im vollen Ausmaß von 50% des Verkehrswertes ausgeschöpft, kann die Abgabenbehörde eine plausible Begründung des angenommenen Verkehrswertes einfordern (zB durch Vorlage des Unternehmensbewertungsgutachtens).

Beispiele:

1. Einzelunternehmer – Betriebseinbringung

	Verkehrswert	Buchwert
Buchwert zum Einbringungsstichtag		200
Verkehrswert zum Einbringungsstichtag	1.000	
Bareinlagen nach Abs. 5 Z 1	+ 10	+ 10
Barentnahmen nach Abs. 5 Z 1	<u>- 70</u>	- 70
Saldo	- 60	
Zwischen-Verkehrswert	940	
Vorbehaltene Entnahme nach Abs. 5 Z 2 max. 50%	- 470	- 470
Verkehrswert des einzubringenden Vermögens nach rückwirkenden Korrekturen	470	
Buchwert des einzubringenden Vermögens nach rückwirkenden Korrekturen (Einbringungskapital)		- 330

2. Einzelunternehmer - Betriebseinbringung

	Verkehrswert	Buchwert
Buchwert zum Einbringungsstichtag		- 250
Verkehrswert zum Einbringungsstichtag	1.200	
Barentnahmen nach Abs. 5 Z 1	- 100	- 100
Zurückbehaltene Liegenschaft nach Abs. 5 Z 3 (Verkehrswert/Buchwert Grund und Gebäude)	<u>- 700</u>	- 80
Saldo	- 800	
Zwischen-Verkehrswert	400	
Vorbehaltene Entnahme nach Abs. 5 Z 2 max. 50%	- 200	- 200
Verkehrswert des einzubringenden Vermögens nach rückwirkenden Korrekturen	200	
Buchwert des einzubringenden Vermögens nach rückwirkenden Korrekturen (Einbringungskapital)		- 630

3. Einzelunternehmer - Teilbetriebseinbringung

	Verkehrswert	Buchwert
Buchwert Teilbetrieb zum Einbringungsstichtag		- 350
Verkehrswert Teilbetrieb zum Einbringungsstichtag	1.000	
Barentnahmen nach Abs. 5 Z 1	- 100	- 100
Verschieben Aktiva und Passiva nach Abs. 5 Z 4	<u>500</u>	300
Saldo	400	
Zwischen-Verkehrswert = 1.400, aber nicht maßgebend, weil Erhöhung	1.000	
Vorbehaltene Entnahme nach Abs. 5 Z 2 max. 50%	- 500	- 500
Verkehrswert des einzubringenden Vermögens nach rückwirkenden Korrekturen	900	
Buchwert des einzubringenden Vermögens nach rückwirkenden Korrekturen (Einbringungskapital)		- 650

4. Mitunternehmer - Einbringung des gesamten Anteils

	Verkehrswert	Buchwert
Buchwert zum Einbringungsstichtag		600
Verkehrswert Teilbetrieb zum Einbringungsstichtag	1.400	
Entnahme des (positiven) variablen Kapitalkontos nach Abs. 5 Z 1	- 300	- 300
Zurückbehalten der zum Sonderbetriebsvermögen gehörigen Liegenschaft nach Abs. 5 Z 3 (Verkehrswert/Buchwert Grund und Gebäude)	- 750	- 150
Zurückbehalten der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Kaufpreisrestschuld für den Anteil nach Abs. 5 Z 3	<u>280</u>	280
Saldo	- 770	
Zwischen-Verkehrswert	630	
Vorbehaltene Entnahme nach Abs. 5 Z 2 max. 50%	- 315	- 315
Verkehrswert des einzubringenden Vermögens nach rückwirkenden Korrekturen	315	
Buchwert des einzubringenden Vermögens nach rückwirkenden Korrekturen (Einbringungskapital)		115

915 (Änderung im Beispiel)

Der Mitunternehmer A bringt seinen 30%igen Kommanditanteil in die ihm zu 100% gehörende A-GmbH unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung ein. Der Buchwert des Kommanditanteils zum Einbringungstichtag laut Jahresabschluss der KG beträgt 11.000 (starres Kapitalkonto 1.000, variables Kapitalkonto 10.000). A tätigt eine vorbehaltene Entnahme von 8.000. Das Einbringungskapital beträgt somit 3.000.

Die Kommanditgesellschaft weist an Stelle des A die A-GmbH als neuen Kommanditisten aus, das starre und variable Kapitalkonto von insgesamt 11.000 ist unverändert der GmbH zuzurechnen.

*Die übernehmende A-GmbH aktiviert (in der UGB-Bilanz) den Kommanditanteil mit 11.000, passiviert die entstandene Verbindlichkeit mit 8.000 und bildet eine Kapitalrücklage von 3.000. Um den Unterschied zwischen dem Mitunternehmeranteil in der KG und der Vermögensübernahme in der GmbH auszugleichen, bildet die GmbH eine Sonderbetriebsvermögensbilanz der KG und stellt in dieser die vorbehaltene Entnahme von 8.000 als Negativpost dar, **wobei auf der Aktivseite ein Ergänzungskapital von 8.000 auszuweisen ist.** Damit entspricht der von der GmbH bilanzierte Mitunternehmeranteil von 3.000 (laut Einbringungskapital) dem Mitunternehmeranteil in der KG (starres Kapitalkonto 1.000, variables Kapitalkonto 10.000, negatives Sonderbetriebsvermögen 8.000).*

916

Übersteigt die vorgenommene vorbehaltene Entnahme den sich nach allfälliger Kürzung der gewählten Prozentgröße des positiven Zwischenverkehrswertes ergebenden Höchstbetrages, hat dies keine Auswirkungen auf die Anwendung von [Art. III UmgrStG](#), **sofern die Entnahmen nicht zu einem negativen Verkehrswert führen (vgl. UFS 4.2.2011, RV/3319-W/08).**

Die Konsequenz einer zu hohen vorbehaltenen Entnahme besteht in der Umqualifikation des übersteigenden Betrages in steuerliches Eigenkapital, der übersteigende Betrag gilt bei der übernehmenden Körperschaft gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) als versteuerte Rücklage (siehe Rz 981 ff). Dies gilt auch für den Fall, dass sich ein Übersteigen des Höchstbetrages erst auf Grund abgabenbehördlicher Feststellungen ergibt. Zur Frage der Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf Grund abgabenbehördlicher Feststellungen siehe Rz 1273.

919

Im Beispiel wird das Wort „Verkehrswert“ durch „Teilwert“ ersetzt.

921

Das Zurückbehalten von Anlagegütern, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, darf die Eigenschaft des einzubringenden Vermögens als Betrieb oder Teilbetrieb nicht verletzen. Eine Betriebsaufspaltung im Wege des Zurückbehaltens des gesamten Anlagevermögens kann daher in **der** Regel nicht unter [Art. III UmgrStG](#) fallen. Das Zurückbehalten einzelner Anlagegüter ~~ist demgegenüber auch dann kein die, die zu den~~ **wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, führt zu keiner Verletzung der** Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) ~~verletzender Tatbestand, wenn sie zu den~~ **wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören.** Dies bezieht sich in erster Linie auf das Zurückbehalten der Betriebsliegenschaft, die nach der Einbringung der übernehmenden Körperschaft (entgeltlich oder unentgeltlich) zur Nutzung überlassen wird. Zur Wirksamkeit der Nutzungsüberlassung siehe Rz 983.

924

Das Zurückbehalten von Verbindlichkeiten und der damit verbundene Übergang in das Privatvermögen oder außerbetriebliche Vermögen des Einbringenden erhöht als Einlage den Buch- und Verkehrswert bzw. kann zum Vorliegen eines positiven Verkehrswertes führen. Da sich das verknüpfte Zurückbehalten auf kreditfinanzierte Anlagegüter beschränkt, können Verbindlichkeiten oder Rückstellungen (zB Pensionsrückstellungen) auch dann zurückbehalten werden, wenn sie im unmittelbaren Zusammenhang mit einzubringenden Aktiva stehen.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A möchte seinen Betrieb in eine GmbH einbringen. Sollte er die sich noch nicht mehr als sieben Jahre im Betriebsvermögen befindliche Liegenschaft zurückbehalten wollen, muss er auch den offenen anschaffungsveranlassten Finanzierungskredit zurückbehalten (Entnahme- und Einlagetatbestand). Sollte er die Betriebsliegenschaft miteinbringen, kann er dennoch den offenen anschaffungsveranlassten Finanzierungskredit zurückbehalten (Einlagetatbestand).

Ein auf die zurückbehaltene Verbindlichkeit entfallender Zinsenaufwand für Zeiträume nach dem Einbringungsstichtag kann im Hinblick auf die Zugehörigkeit der Verbindlichkeit zum Privatvermögen zu keinen (nachträglichen) Betriebsausgaben führen (**VwGH 30.9.2009, [2004/13/0169](#)**; siehe auch Rz 737).

[§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) schafft im Rahmen

- einer Teilbetriebs-Einbringung
- einer Einbringung eines Teiles eines Mitunternehmeranteiles (siehe Rz 721)
- und bei Körperschaften im Sinne des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) auch bei der Einbringung des gesamten Betriebes (bzw. des gesamten Mitunternehmeranteiles)

die Möglichkeit, aktive und passive Wirtschaftsgüter zwischen den Teilbetrieben bzw. zwischen dem Betrieb und dem Restbetriebsvermögen der Körperschaft zu verschieben und zwar sowohl im Wege des Zurückbehaltens von Wirtschaftsgütern des einzubringenden (Teil)Betriebes als auch des Mitübertragens von Wirtschaftsgütern des verbleibenden Teilbetriebes bzw. Restbetriebsvermögens der Körperschaft.

(neuer Absatz)

Dies gilt weiters auch für das Zurückhalten von Sonderbetriebsvermögen bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles, wenn dieser im Betriebsvermögen gehalten wird (siehe EStR 2000 Rz 5941 und KStR 2001¹³ Rz 348⁴⁰⁶). **Die Verschiebetechnik des**

[§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) kann aber für den Fall, dass der einzubringende Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen gehört, nicht dazu verwendet werden, Wirtschaftsgüter des Einbringenden aus seinem Betrieb außerhalb des "Bilanzbündelbetriebes" der Mitunternehmerschaft in den einzubringenden Mitunternehmeranteil zu verschieben.

Dieses Verschieben von Wirtschaftsgütern erfolgt durch Aufnahme bzw. Nichtaufnahme der verschobenen Wirtschaftsgüter in die Einbringungsbilanz. Das Verschieben von Wirtschaftsgütern löst keine Entnahmebesteuerung aus. Voraussetzung für die Steuerneutralität des Verschiebens von Wirtschaftsgütern zwischen zwei Teilbetrieben ist bei Einbringenden, die den Gewinn nicht nach [§ 5 EStG 1988](#) ermitteln, jedoch, dass das verschobene Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen des verbleibenden Teilbetriebes gehören kann. Zählt das verschobene Wirtschaftsgut daher nach dem Verschieben nicht zum Betriebsvermögen des Einbringenden, liegt eine Entnahme in das Privatvermögen vor.

Beispiel 1:

A führt einen Betrieb, der aus den Teilbetrieben 1 und 2 besteht. A bringt Teilbetrieb 1 in die B-GmbH ein, verschiebt jedoch die zum Teilbetrieb 1 gehörende Beteiligung an der C-AG durch Nichtaufnahme in der Einbringungsbilanz in den nicht eingebrachten Teilbetrieb 2. Der Teilwert der Beteiligung beträgt 1000, ihr Buchwert 300.

Variante a zu 1:

A ermittelt den Gewinn nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#).

Durch das Verschieben der Beteiligung verringert sich das (buchmäßige) Einbringungskapital um 300. Da die verschobene C-Beteiligung dem verbleibenden Teilbetrieb 2 entweder als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnet werden kann, unterbleibt die steuerwirksame Entnahme der Beteiligung.

Variante b zu 21:

A ermittelt den Gewinn nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#).

Ein steuerneutrales Verschieben der Beteiligung ist nur möglich, wenn die Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen des verbleibenden Teilbetriebes 2 darstellt. Andernfalls kommt es zur Entnahme der Beteiligung und zur damit verbundenen Besteuerung der in der Beteiligung steckenden stillen Reserven.

Beispiel 2:

A, der ein Einzelunternehmen betreibt, ist zu 30% an der B-OG beteiligt. Der Anteil an der B-OG gehört zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Zum 31.12.01 bringt A 50% seines Anteils an der B-OG (somit 15%) gegen Anteilsgewährung in die X-GmbH ein. In die Einbringungsbilanz werden Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens (nicht Teil des Sonderbetriebsvermögens des Einzelunternehmens) unter Bezugnahme auf [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) aufgenommen.

Da die Verschiebetechnik des [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) nur für das Sonderbetriebsvermögen hinsichtlich des einzubringenden Mitunternehmeranteils nutzbar ist, liegt hinsichtlich der in die X-GmbH übertragenen Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens eine gewinnrealisierende, nicht rückwirkende Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) aus dem Einzelunternehmen des A sowie eine Einlage gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) in die X-GmbH vor.

928 (neu gefasst)

Für Einbringungen mit einem Stichtag ab 1.4.2012:

Abweichend von der grundsätzlichen Verpflichtung, in der Einbringungsbilanz die Buchwerte fortzuführen, kann bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben der zum Betriebsvermögen gehörende Grund und Boden mit den

nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) maßgebenden Werten angesetzt werden, wenn im Falle der Veräußerung am Einbringungsstichtag [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) auf den Grund und Boden ganz oder teilweise anwendbar wäre ([§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#)). Von der Aufwertungsoption für Grund und Boden gemäß § 16 Abs. 6 UmgrStG kann – alternativ zur gespaltenen Betrachtungsweise gemäß [§ 18 Abs. 5 UmgrStG](#) – auch im Rahmen der Einbringung von Mitunternehmeranteilen Gebrauch gemacht werden. Die Aufwertungsoption kann auch grundstücksbezogen ausgeübt werden.

Beispiel:

A ermittelt seinen Gewinn gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) und schafft für den Betrieb im Jahr 2000 um 500.000 ein unbebautes Grundstück an, auf dem er sodann ein betrieblich genutztes Gebäude errichtet. Zum 31.12.2012 bringt er seinen Betrieb in die X-GmbH ein. Der Teilwert im Zeitpunkt der Einbringung beträgt 700.000, der gemeine Wert 650.000.

Betreffend die Behandlung des Grund und Bodens bestehen zwei Möglichkeiten für den A:

Variante A:

In der Einbringungsbilanz wird der Grund und Boden mit dem Buchwert angesetzt und wird der Teilwert in Evidenz genommen, weil es sich bei dem eingebrachten Grundstück um Altvermögen im Sinn des [§ 30 Abs. 4 iVm § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988](#) handelt ([§ 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#)). Bei einer späteren Veräußerung der Liegenschaft durch die X-GmbH zB um 800.000, kann bis zum Teilwert im Zeitpunkt der Einbringung der Veräußerungsgewinn pauschal gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt werden. Die Wertsteigerung nach dem Einbringungsstichtag ist nach allgemeinen Grundsätzen zu versteuern, wobei an die Stelle des Buchwertes der Teilwert zum Einbringungsstichtag tritt. Für einen etwaigen Inflationsabschlag ist auf den Einbringungsstichtag abzustellen ([§ 18 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#)).

Variante B:

A kann auch die bis zum Einbringungsstichtag angesammelten stillen Reserven aufdecken, indem er gemäß [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) in der Einbringungsbilanz den gemeinen Wert des Grund und Bodens ansetzt, weil es sich um Altvermögen handelt. Es erfolgt demnach eine pauschale Besteuerung gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) zum Einbringungsstichtag. In dieser Variante erhöhen sich auch die Anschaffungskosten der Gegenleistung entsprechend.

929

[§ 17 UmgrStG](#) regelt die Bewertung von einzubringenden außerhalb eines inländischen Betriebsvermögens des Einbringenden gehaltenen Kapitalanteilen, **die nicht zu einem Betriebsvermögen des Einbringenden gehören**. Dies betrifft zunächst die Einbringung von außerbetrieblich gehaltenen Kapitalanteilen von im Inland ansässigen Personen. Die Bewertungsregel des [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) gilt auf Grund der isolierenden Betrachtungsweise auch für die Einbringung von Kapitalanteilen, die Bestandteil eines ausländischen Betriebsvermögens sind. **Von dieser Bewertungsregel betroffen sind daher**

- **die Einbringung außerbetrieblich gehaltener Kapitalanteile sowie**
- **die Einbringung von Kapitalanteilen eines ausländischen Betriebsvermögens (Isolationstheorie, EStR 2000 Rz 7904).**

Die Einbringung von nicht unter [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) fallenden Kapitalanteilen fällt nicht unter [Art. III UmgrStG](#), sondern unter [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) (Tausch).

Der Anwendungsbereich von [§ 17 Abs. 1 und Abs. 2 UmgrStG](#) ist wie folgt abzugrenzen:

- [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) regelt die Einbringung von steuerverstrickten Kapitalanteilen **(Rz 932);**
- [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) regelt die Einbringung von nicht steuerverstrickten Kapitalanteilen **(Rz 933).**

930

Auf Grund des Verweises in [§ 18 Abs. 1 Z 2 und Z 3 UmgrStG](#) und [§ 20 Abs. 2 und Abs. 4 Z 1 UmgrStG](#) hat [§ 17 UmgrStG](#) auch Bedeutung für die Bewertung bei der übernehmenden Körperschaft und für die Bewertung der Gegenleistungs-Anteile an der übernehmenden Körperschaft.

931

Werden im Geltungsbereich des [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) Kapitalanteile aus dem Privatvermögen oder außerbetrieblichen Vermögen einer nicht unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaft eingebracht, sind sie unabhängig von ihrem Wert zum Einbringungsstichtag

grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind dabei - soweit nicht Rz 932 maßgebend ist - nach Maßgabe des ~~§ 31 EStG 1988~~ [§ 27a Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) zu bestimmen. Es handelt sich um die historischen Anschaffungskosten des Anteiles einschließlich nachträglicher oder späterer Anschaffungskosten auf Grund von Kapitalerhöhungen, tatsächlichen Einlagen oder Anteilserwerben oder von Anschaffungskostenminderungen auf Grund von Einlagenrückzahlungen im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#). Die Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung oder einer die Anschaffungskosten berührenden Investitionsbegünstigung kann methodisch nicht in Betracht kommen. Liegt der gemeine Wert der Kapitalanteile zum Einbringungsstichtag unter den Anschaffungskosten, sind diese dennoch maßgebend. Eine vor der Anteilseinbringung durchgeführte Kapitalberichtigung nach dem [Kapitalberichtigungsgesetz](#), BGBl. Nr. 171/1967, hat keine Auswirkungen auf die ~~nach § 31 EStG 1988~~ maßgebenden Anschaffungskosten.

Die Rz 932 ff werden neu strukturiert und neu gefasst:

932 (Neufassung der Rz)

Hinsichtlich der Bewertung von steuerverstrickten Kapitalanteilen ist nach [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) zu unterscheiden:

- **Das Grundprinzip ist die Bewertung mit den Anschaffungskosten ([§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#)).**
- **Bei Exporteinbringungen (Übertragung von Kapitalanteilen auf ausländische Körperschaften) ist die Bewertung mit den Anschaffungskosten ausgeschlossen, wenn das österreichische Besteuerungsrecht an den eingebrachten Kapitalanteilen eingeschränkt wird. Damit kommt es grundsätzlich zur Tauschbesteuerung (siehe Rz 933). Erfolgt die Einbringung der Kapitalanteile in Körperschaften eines anderen EU/EWR-Staates (Rz 859), ist die Steuerschuld auf Antrag aufgeschoben festzusetzen ([§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#)). In diesem Fall bleibt es bei der Bewertung mit den Anschaffungskosten.**

- Erfolgt die Einbringung eines steuerhängigen Kapitalanteils durch einen im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen, wobei die Steuerhängigkeit am Kapitalanteil selbst gewahrt bleibt, ist wie folgt zu differenzieren:
 - Ist der Einbringende in einem EU-Mitgliedstaat, Norwegen oder ab 2014 in Liechtenstein ansässig, sind die Anschaffungskosten anzusetzen ([§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).
 - Ist der Einbringende in einem Drittstaat ansässig und bleibt zwar die Steuerhängigkeit des Kapitalanteils gewahrt, wird aber das österreichische Besteuerungsrecht insofern eingeschränkt, als ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen nicht gegeben ist, sind die eingebrachten Anteile verpflichtend mit dem gemeinen Wert anzusetzen (siehe Rz 860d; [§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)).
- Führt die Einbringung im Ausland zur Steuerpflicht und besteht mit dem ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen, das die Anrechnungsmethode vorsieht oder wird eine vergleichbare Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen, besteht das Wahlrecht zum Ansatz der Anschaffungskosten oder des gemeinen Wertes ([§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 3 UmgrStG](#)).

933 (Neu gefasst)

Bei der Prüfung der Steuerhängigkeit der Kapitalanteile ist zu beachten, dass die von Österreich abgeschlossenen DBAs in der Regel dem OECD-MA folgen und somit das Besteuerungsrecht an den Kapitalanteilen dem Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers zusteht.

Beispiel:

A ist im Inland ansässig und bringt seinen privaten Kapitalanteil an der inländischen X-GmbH (keine Immobiliengesellschaft iSd [Art. 13 Abs. 2 DBA-Deutschland](#)) in die deutsche Y-GmbH ein.

Österreich hat ein Besteuerungsrecht am Gegenleistungsanteil; es ist daher [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuwenden. Jedoch verliert

Österreich nach dem DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil durch die Einbringung. Da das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU-Staat eingeschränkt wird (Deutschland), kann A die Nichtfestsetzung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen gemäß [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) beantragen.

Einzelne DBAs sehen allerdings abweichend vom OECD-MA vor, dass das Besteuerungsrecht an den Kapitalanteilen dem Staat zusteht, in dem die Gesellschaft ansässig ist (zB DBA Frankreich, Japan, China, Argentinien, Brasilien). Zudem ist auch bei DBAs, die dem OECD-MA folgen, zu beachten, dass nach der Sonderregelung für Immobiliengesellschaften (Art. 13 Abs. 4 OECD-MA) das Besteuerungsrecht jenem Staat zugewiesen sein kann, in dem die Immobiliengesellschaft ansässig ist (zB DBA BRD, China, Frankreich, Irland, Kanada, Philippinen, USA, Zypern).

934 (Neu gefasst)

Hinsichtlich der Bewertung von nicht steuerverstrickten Kapitalanteilen ist nach [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) zu unterscheiden:

- Fehlt Österreich am Einbringungstichtag ein Besteuerungsrecht an den eingebrachten Kapitalanteilen im Verhältnis zu anderen Staaten, sind diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen, sofern im Einbringungsvertrag nicht die niedrigeren Anschaffungskosten bzw. Buchwerte festgelegt werden ([§ 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#)).
- Fehlt am Einbringungstichtag das Besteuerungsrecht an den eingebrachten Kapitalanteilen aufgrund einer Ausnahme von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, sind diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen ([§ 17 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)).

936

Bringt der Steuerinländer ausländische Kapitalanteile in eine inländische Körperschaft ein, ist zu unterscheiden, ob das Besteuerungsrecht an den **eingebrachten** Anteilen dem Ansässigkeitsstaat des Einbringenden (**Art. 13 Abs. 5 OECD-MA**) oder dem Quellenstaat

(Ansässigkeitsstaat der Körperschaft, deren Anteile eingebracht werden) zusteht. Hat der Ansässigkeitsstaat des Einbringenden (**somit** die Republik Österreich) **am Einbringungsstichtag** das Besteuerungsrecht, kommt es zum zwingenden Ansatz der Anschaffungskosten (Rz 931). Hat hingegen der Quellenstaat (Ansässigkeitsstaat der Körperschaft) das Besteuerungsrecht, kommt neben dem zwingenden Anschaffungskostenansatz die Aufwertungsoption nach [§ 16 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 17 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG](#) in Betracht.

Beispiel 1:

*Der unbeschränkt steuerpflichtige A bringt seine im Privatvermögen gehaltene 30%-Beteiligung an einer deutschen GmbH in die ihm zu 100% gehörende inländische A-GmbH unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung ein. **Da der eingebrachte Kapitalanteil in Österreich steuerhängig ist, kommt § 17 Abs. 1 UmgrStG zur Anwendung. Österreich hat sowohl am (fiktiven) Gegenleistungsanteil, als auch am eingebrachten Kapitalanteil das Besteuerungsrecht. Daher hat A die eingebrachte Beteiligung zwingend mit den Anschaffungskosten anzusetzen; dies gilt für die übernehmende A-GmbH und prägt die Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-GmbH.***

Beispiel 2:

Der in Österreich ansässige A bringt seine 40%-Beteiligung an einer japanischen AG in die inländische Ö-GmbH ein.

*Da **der eingebrachte Kapitalanteil in Österreich steuerhängig ist, kommt § 17 Abs. 1 UmgrStG zur Anwendung. Österreich hat sowohl am (fiktiven) Gegenleistungsanteil, als auch am eingebrachten Kapitalanteil das Besteuerungsrecht. Daher hat A die eingebrachte Beteiligung grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Da jedoch Österreich nach dem DBA Österreich-Japan auch Japan die eingebrachten Kapitalanteile besteuern darf, und Österreich bei einer Besteuerung die japanische Quellensteuer anrechnen muss, kann A nach § 16 Abs. 3 Z 2 UmgrStG für eine Aufwertungseinbringung optieren. Der Ansatz des Kapitalanteils bei der Ö-GmbH zum gemeinen Wert verhindert die nochmalige Belastung der Einbringungsreserven bei einer späteren Veräußerung durch die Ö-GmbH.***

937 (Neu gefasst)

Bringt der Steuerinländer inländische Kapitalanteile in eine ausländische Körperschaft ein, geht das Besteuerungsrecht Österreichs an den eingebrachten

Kapitalanteilen verloren, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen¹ dem ausländischen Staat (Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft) das Besteuerungsrecht zuteilt. Es kommt in diesem Fall zur Tauschbesteuerung ([§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG](#) sowie [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#)). Der Austausch der Anteile ist nach allgemeinem Steuerrecht grundsätzlich steuerpflichtig, unabhängig davon, ob das Besteuerungsrecht in der gewährten Gegenleistung ersatzweise weiter besteht. Dabei ist zu unterscheiden:

- Im Falle der Einbringung in die Körperschaft eines anderen EU/EWR-Staates (Rz 859) besteht die Wahl zwischen der Besteuerung der stillen Reserven des eingebrachten Vermögens zum Einbringungsstichtag und einem Antrag, die Steuerschuld gemäß [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) aufgeschoben festzusetzen (siehe Rz 860a ff).

Beispiel:

Der in Österreich ansässige A bringt seine 50%-Beteiligung an der inländischen B-GmbH in die ihm zu 100% gehörende niederländische C-BV (DBA mit Befreiungsmethode) ein. Österreich hat das Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven in den (erweiterten) Gegenleistungsanteilen an der C-BV; [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) ist anzuwenden. Auf Grund der Übertragung des Kapitalanteils in das Ausland hat Österreich nach der Einbringung jedoch kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen. Da dieses Besteuerungsrecht gegenüber einem EU-Staat (Niederlande) eingeschränkt wird, kommt es hinsichtlich der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen entweder zur sofortigen Besteuerung oder auf Antrag zur aufgeschobenen Festsetzung der Steuerschuld.

- Im Falle der Einbringung in die Körperschaft eines DBA-Drittstaates kommt es zum Einbringungsstichtag zur Besteuerung der stillen Reserven. Es besteht in diesen Fällen keine Möglichkeit, die Steuerschuld aufgeschoben festzusetzen.

Zur Vermeidung einer zweifachen Besteuerung siehe Rz 1093 ff.

937a (Neu)

¹ Redaktionelle Anmerkung: Im Rahmen einer Korrektur am 25. Oktober 2013 wurde die Wortfolge "entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA" entfernt.

Bringt ein Steuerinländer inländische Kapitalanteile in eine EU-/EWR-Körperschaft (vgl. Rz 859) ein und geht das Besteuerungsrecht Österreichs an den eingebrachten Kapitalanteilen nicht verloren, weil mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft ein von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA abweichendes Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das dem Quellenstaat Österreich das Besteuerungsrecht belässt, hat die Einbringung der Kapitalanteile unter Ansatz der Anschaffungskosten zu erfolgen. Ob an den Gegenleistungsanteilen ein Besteuerungsrecht besteht, ist in diesem Fall hingegen irrelevant, dh. eine Einbringung zu Anschaffungskosten erfolgt auch dann, wenn Österreich kein Besteuerungsrecht an der Gegenleistung hat, weil [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) auf [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) verweist.

Beispiel 1:

Der in Österreich ansässige A bringt seine 25%-Beteiligung an der inländischen X-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 1.000) in eine französische SA ein und erhält dafür als Gegenleistung eine Beteiligung von 20% an dieser Gesellschaft.

Österreich hat das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen, weshalb [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuwenden ist. Auch an den eingebrachten Kapitalanteilen hat Österreich nach der Einbringung das Besteuerungsrecht ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA-Frankreich](#) sieht vor, dass der Quellenstaat, dh. der Staat, in dem die Kapitalgesellschaft ansässig ist, ab einer Beteiligungshöhe von 25% das Besteuerungsrecht hat). Daher erfolgt die Einbringung unter Ansatz der Anschaffungskosten ([§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).

Beispiel 2:

Der in Österreich ansässige B bringt seine 25%-Beteiligung an der inländischen Y-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 300) in eine französische SA ein und erhält dafür als Gegenleistung eine Beteiligung von 30% an dieser Gesellschaft.

Hinsichtlich der Gegenleistungsanteile steht das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat Frankreich und somit nicht Österreich zu ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA Frankreich](#)); [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) ist anwendbar und verweist auf [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#), wonach das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen entscheidend ist: Da Österreich auch nach der Einbringung das Besteuerungsrecht an den eingebrachten Anteilen hat, erfolgt die Einbringung unter Ansatz der Anschaffungskosten ([§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).

937b (Neu)

Werden inländische Kapitalanteile durch einen Steuerinländer in eine in einem Drittstaat ansässige Körperschaft eingebracht, ist für die Rechtsfolgen der Einbringung zunächst entscheidend, ob ein Besteuerungsrecht Österreichs an den Gegenleistungsanteilen besteht. Hat Österreich kein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen, ist [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) anzuwenden und es ist zu prüfen, ob es sich um einen Einbringenden eines EU/EWR-Staates handelt. Da dies bei einem inländischen Einbringenden der Fall ist, ist [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuwenden. Da das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen nicht verloren geht, erfolgt die Einbringung zu Anschaffungskosten.

Beispiel:

Die im Inland ansässige natürliche Person B bringt ihre 25%-Beteiligung an der inländischen X-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 1.000) in eine chinesische Körperschaft ein und erhält dafür als Gegenleistung eine Beteiligung von 20% an dieser Gesellschaft.

Österreich kommt das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen nicht zu ([Art. 13 Abs. 5 DBA-China](#)). Die Einbringung hat unter Ansatz der Anschaffungskosten zu erfolgen, weil der Einbringende in Österreich, sohin in einem EU-Mitgliedstaat, ansässig ist, und in einem solchen Fall gemäß [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) infolge des Verweises auf [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) das weiterhin bestehende Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen zur Einbringung unter Ansatz der Anschaffungskosten führt.

938 (Neufassung Rz)

Bringt der Steuerinländer ausländische (in Österreich steuerhängige) Kapitalanteile in eine ausländische Körperschaft ein, mit deren Ansässigkeitsstaat ein dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entsprechendes DBA besteht, hat Österreich idR das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen; [§ 17 Abs. 1](#) iVm [16 Abs. 1 UmgrStG](#) ist anzuwenden. Geht das Besteuerungsrecht Österreichs an den eingebrachten Kapitalanteilen mit der Einbringung verloren, ist zu unterscheiden:

- Wird das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU/EWR-Staat eingeschränkt, kann ein Antrag auf

Nichtfestsetzung gestellt und die Besteuerung aufgeschoben werden ([§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#); siehe sinngemäß Rz 937 ff, insbesondere auch zur Nichtfestsetzung).

Beispiel 1:

Der in Österreich ansässige A bringt seine 25%-Beteiligung an einer spanischen Aktiengesellschaft (AK: 100, gemeiner Wert: 1.000) in eine deutsche Aktiengesellschaft ein. Österreich hat das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen, weshalb [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anwendbar ist. Am eingebrachten Kapitalanteil hat Österreich nach der Einbringung hingegen kein Besteuerungsrecht. Weil dieses gegenüber einem EU-Mitgliedstaat (Deutschland) eingeschränkt wird, kann A daher in sinngemäßer Anwendung des [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld stellen ([§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).

- Wird das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem Drittstaat eingeschränkt, kommt es zur Zwangsaufwertung des eingebrachten Vermögens ([§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG](#) und [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#)) und der Austausch der Anteile nach allgemeinem Steuerrecht ist grundsätzlich steuerpflichtig. Die Besteuerung der stillen Reserven erfolgt zum Einbringungstichtag.

Beispiel 2:

Der in Österreich ansässige A bringt seine 25%-Beteiligung an einer deutschen Aktiengesellschaft (AK: 100, gemeiner Wert: 600) in eine Schweizer Aktiengesellschaft ein. Österreich hat das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen, sodass [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anwendbar ist. Da aber das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil gegenüber einem Drittstaat (Schweiz) verloren geht, sind die stillen Reserven im Kapitalanteil von 500 nach allgemeinem Steuerrecht sofort (kein Steueraufschub) zum Einbringungstichtag steuerpflichtig (Zwangsaufwertung, [§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).

939

Bringt eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, die nicht unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fällt, Kapitalanteile ein, die zu ihrem außerbetrieblichen Vermögen gehören, findet [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) Anwendung (zu Inlandseinbringungen siehe Rz 935 f, zu

Exporteinbringungen siehe Rz 937 f). Gehören die eingebrachten Anteile zum Betriebsvermögen, richtet sich die Bewertung dieser Kapitalanteile nach [§ 16 UmgrStG](#).

942

- Besteht an den einzubringenden Anteilen kein Besteuerungsrecht **im Verhältnis zu anderen Staaten**, kommt auf Grund der in ~~§ 17 Abs. 2 UmgrStG~~ zitierten mangelnden Geltung des ~~§ 17 Abs. 1 UmgrStG~~ ausschließlich [§ 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) zur Anwendung. Danach **sind grundsätzlich die gemeinen Werte anzusetzen, es sei denn, im Einbringungsvertrag wird der Ansatz der niedrigeren Anschaffungskosten bzw. Buchwerte festgelegt. Der Ansatz der Anschaffungskosten bezieht sich in diesem Fall auf die nach dem für den ausländischen Einbringenden nach ausländischem Abgabenrecht maßgebenden Anschaffungskosten. Das Wahlrecht besteht nur zwischen dem Ansatz der niedrigeren Anschaffungskosten oder des höheren gemeinen Wertes, einen Zwischenwert sieht das Gesetz nicht vor.** besteht für den Einbringenden abweichend vom sonst für Importeinbringungen maßgebenden Grundsatz der zwingenden Neubewertung ein Wahlrecht zwischen dem Ansatz der Anschaffungskosten nach ausländischem Abgabenrecht (Rz 932) und des gemeinen Wertes (Rz 931). Der Ansatz eines Zwischenwertes ist im Gesetz nicht vorgesehen. Die vom Einbringenden getroffene Entscheidung hat für die übernehmende Körperschaft nach [§ 18 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) Bindungswirkung.

Beispiele:

- ~~1.~~ Der in Frankreich ansässige A bringt die 25%-Beteiligung an einer französischen SA in die inländische B-GmbH ein. **Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der französischen SA betragen 20. Zum Zeitpunkt der Einbringung beträgt der gemeine Wert 100. A hat gemäß [§ 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) die Beteiligung grundsätzlich mit 100 anzusetzen, kann aber im Einbringungsvertrag die Bewertung mit den niedrigeren Anschaffungskosten von 20 festlegen.**
- ~~2.~~ Der in Deutschland ansässige C bringt die 30%-Beteiligung an einer belgischen Aktiengesellschaft in die inländische D-AG ein.
- ~~3.~~ Der in der Schweiz ansässige E bringt die seit zehn Jahren gehaltene 100%-Beteiligung an der inländischen F-GmbH in die inländische X-AG ein.

943

- Besteht an den einzubringenden Anteilen auf Grund eines von Art. 13 **Abs. 5** OECD-MA abweichenden DBA schon vor der Einbringung ein Besteuerungsrecht, liegt kein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) vor. **Daher kommen** Es kommt nach [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) **die Bewertungsregeln gemäß § 16 UmgrStG zur Anwendung.** nur der Ansatz der Anschaffungskosten im Sinne des EStG 1988 (Rz 931) in Betracht.

Beispiel:

*Der in Frankreich ansässige A bringt die 40%-Beteiligung an einer inländischen GmbH in die inländische M-GmbH ein **und erhält dafür einen Gegenleistungsanteil in Höhe von 30%.***

Österreich hat das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA-Frankreich](#) sieht vor, dass der Quellenstaat, dh. der Staat, in der die Kapitalgesellschaft ansässig ist, ab einer Beteiligungshöhe von 25% das Besteuerungsrecht hat), weshalb [§ 17 Abs. 1](#) iVm [16 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuwenden ist. Auch an den eingebrachten Kapitalanteilen hat Österreich nach der Einbringung das Besteuerungsrecht. Daher erfolgt die Einbringung unter Ansatz der Anschaffungskosten ([§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).

944

- Besteht an den einzubringenden Anteilen auf Grund des Fehlens eines mit dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Einbringenden abgeschlossenen DBA schon vor der Einbringung ein Besteuerungsrecht, ist ebenfalls im Sinne der Rz 943 vorzugehen.

Beispiel:

Der in Andorra (kein DBA) ansässige A bringt die 50%-Beteiligung an der inländischen B-GmbH in die inländische C-AG ein.

*Da Österreich vor der Einbringung die stillen Reserven in dem Kapitalanteil gemäß § 98 Abs. 1 Z 85 EStG 1988 besteuern kann, greift nicht [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#), sondern [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) ein. **Daher kommen die Bewertungsregeln gemäß § 16 UmgrStG zur Anwendung. Österreich kann sowohl die Gegenleistungsanteile ([§ 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#)), als auch die eingebrachten Kapitalanteile besteuern. Daher erfolgt die Einbringung unter Ansatz der Anschaffungskosten ([§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).**Die Einbringung der Kapitalanteile ist daher zu den Anschaffungskosten vorzunehmen.*

Rz 948 wird neu gefasst:

948

Die Einbringung inländischer Kapitalanteile durch Steuerausländer in eine ausländische übernehmende Körperschaft ist steuerlich nur dann relevant, wenn ein Anwendungsfall von [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) vorliegt. Da die österreichischen DBA in der Regel dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA folgen, nach welchem Österreich kein Besteuerungsrecht zukommt, liegt bei solchen Auslandseinbringungen meist ein Anwendungsfall von [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) vor. Die in dieser Bestimmung vorgesehenen Bewertungsregelungen haben in solchen Fällen keine unmittelbare Auswirkung.

- Bringt ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA kein Besteuerungsrecht hat, in eine Körperschaft eines anderen EU-/EWR-Staates ein, liegt grundsätzlich ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) vor, allerdings ohne unmittelbare steuerliche Auswirkungen.

Beispiel 1:

Der in Deutschland ansässige A bringt seine 30-prozentige Beteiligung an der österreichischen B-GmbH in die belgische C-s.a. ein. Steuerlich hat diese Einbringung für Österreich keine unmittelbaren Auswirkungen, weil Österreich an den eingebrachten Kapitalanteilen am Einbringungsstichtag kein Besteuerungsrecht hatte und somit [§ 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) zur Anwendung kommt.

Bringt ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA ein Besteuerungsrecht hat, in eine Körperschaft eines anderen EU-/EWR-Staates ein, liegt jedoch ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) vor.

Beispiel 2:

Der in Frankreich ansässige A bringt seine 30-prozentige Beteiligung an einer österreichischen X-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 1.000) in eine deutsche Aktiengesellschaft ein. Gemäß dem DBA-Frankreich darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern, wenn das Anteilsausmaß zumindest 25% beträgt ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA-Frankreich](#)); [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung. Das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen geht durch die Einbringung der

Anteile an der österreichischen X-GmbH – wegen der nunmehrigen Anwendbarkeit des DBA-BRD – verloren. A kann in sinngemäßer Anwendung des [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) beantragen, dass die Steuerschuld aufgeschoben festgesetzt wird ([§ 17 Abs. 1 iVm 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).

- Bringt ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA kein Besteuerungsrecht hat, in eine Körperschaft eines Drittstaates ein, liegt grundsätzlich ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) vor, allerdings ohne unmittelbare steuerliche Auswirkungen.

Bringt ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA ein Besteuerungsrecht hat, in eine Körperschaft eines Drittstaates ein, liegt jedoch ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) vor.

Beispiel 3:

Der in Frankreich ansässige B bringt seine 25-prozentige Beteiligung an der österreichischen Y-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 500) in eine Schweizer Aktiengesellschaft ein. Nach dem DBA-Frankreich darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern, wenn das Anteilsausmaß zumindest 25% beträgt ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA-Frankreich](#)); [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung; [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) ist anzuwenden. Das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen geht durch die Einbringung verloren. Gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt es zur sofortigen Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (Zwangsaufwertung, [§ 17 Abs. 1 iVm 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).

- Bringt ein in einem Drittstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA kein Besteuerungsrecht hat, in eine ausländische (EU/EWR- oder Drittstaats-) Körperschaft ein, liegt grundsätzlich ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) vor, allerdings ohne unmittelbare steuerliche Auswirkungen.

Bringt ein in einem Drittstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA ein Besteuerungsrecht hat, in eine ausländische (EU/EWR- oder Drittstaats-)

Körperschaft ein, liegt jedoch ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) vor.

Beispiel 4:

Der in Brasilien ansässige B bringt seine 25-prozentige Beteiligung an der inländischen C-GmbH in die deutsche D-GmbH ein. Nach dem DBA-Brasilien darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern ([Art. 13 Abs. 3 DBA-Brasilien](#)); [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung; [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) ist anzuwenden. Es kommt zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (Zwangsaufwertung, [§ 17 Abs. 1 zweiter Satz iVm 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)).

Beispiel 5:

Der in Brasilien ansässige B bringt seine 25-prozentige Beteiligung an der inländischen C-GmbH in die kanadische C-Corp ein. Nach dem DBA-Brasilien darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern ([Art. 13 Abs. 3 DBA-Brasilien](#)); [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung; [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) ist anzuwenden. Es kommt zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (Zwangsaufwertung, [§ 17 Abs. 1 zweiter Satz iVm 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)).

949

Die Importeinbringung in- und ausländischer Kapitalanteile durch eine im Ausland ansässige Körperschaft aus ihrem ausländischen Betriebsvermögen oder außerbetrieblichen Vermögen in eine inländische Kapitalgesellschaft fällt in jedem Fall nach der Überschrift des [§ 17 UmgrStG](#) unter die "nicht zu einem inländischen Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteile". Für die Bewertung kommt auch im Falle der Einbringung aus dem **(ausländischen) Betriebsvermögen** [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) zur Anwendung, **sofern an den eingebrachten Kapitalanteilen zum Einbringungstichtag kein österreichisches Besteuerungsrecht besteht.**

Die Rz 941 bis Rz 948 gelten entsprechend.

Beispiel:

Die in Deutschland ansässige A-GmbH bringt ihre 50%-Beteiligung an der inländischen B-GmbH in die ebenfalls inländische C-GmbH ein. Nach Art. 13 des DBA mit der BRD steht das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung der B-Beteiligung

Deutschland zu. Die übernehmende C-GmbH gewährt der Körperschaft als Gegenleistung neue Anteile.

Da für die Anwendbarkeit des [§ 17 UmgrStG](#) ausschließlich die Nichtzugehörigkeit der eingebrachten Beteiligung zu einem inländischen Betriebsvermögen zählt, fällt die Einbringung unter [§ 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) und steht der A-GmbH das Wahlrecht zwischen der Anschaffungskosten- und Aufwertungseinbringung zu.

~~Die Rz 941 bis Rz 948 gelten entsprechend.~~

952

Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) ist die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung wie ein Gesamtrechtsnachfolger zu behandeln. Dies bedeutet:

- Übergang von Schwebeverlusten (siehe EStR 2000 Rz 157)
- Einbeziehen von Verhältnissen vor der Einbringung für den Forschungsfreibetrag (~~siehe EStR 2000 Rz 1323~~)
- Weitergeltung der Zuschreibungspflicht nach [§ 6 Z 13 EStG 1988](#) (**UFS 21.8.2009, RV/0825-K/07**) **bei unternehmensrechtlicher Buchwertfortführung**. Sollte auf Grund einer steuerunwirksamen **unternehmenshandelsrechtlichen** Aufwertung im Zuge einer Umgründung der **unternehmenshandelsrechtliche** Beteiligungswert höher sein und kommt es in der **UGB-Bilanz** ~~Handelsbilanz~~ nach erfolgter außerplanmäßiger Abschreibung zu einer Zuschreibung, so ist diese nur insoweit steuerwirksam, als sich auch die vorangegangene Abschreibung steuerlich ausgewirkt hat (siehe EStR 2000 Rz 2585)
- Beibehaltung der Abschreibungsgrundsätze. Im Jahr der Übertragung kann bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres insgesamt nicht mehr als eine Ganzjahres-Afa angesetzt werden (siehe EStR 2000 Rz 3132)

Beispiel:

A betreibt ein Einzelunternehmen (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Im November 01 schafft er eine Maschine um 10.000 an (Nutzungsdauer 10 Jahre), die auch im November 01 in Betrieb genommen wird. Mit Stichtag 31.12.01 bringt A sein Einzelunternehmen in die X-GmbH ein (Wirtschaftsjahr 1.4.-31.3.).

Die angeschaffte Maschine wurde vor Einbringung beim Einzelunternehmen für zwei Monate genutzt und im Jahr der Übernahme durch die X-GmbH drei Monate. Insgesamt steht daher nur eine Halbjahres-AfA iHv € 500 zu. Hat A bereits die Halbjahres-AfA geltend gemacht, steht der X-GmbH für das WJ 01/02 keine AfA für die Maschine mehr zu. Möglich ist auch eine Aliquotierung, dh. 2/5 für das EU des A (= 200) sowie 3/5 für die X-GmbH (= 300).

- Fortführung von Zehntelabsetzungen nach [§ 8 EStG 1988](#) (siehe EStR 2000 Rz 1406)
- Fortführung von steuerwirksamen Rücklagen und Rückstellungen
- Fortführung der Siebentelabschreibung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) (siehe Rz 1180)
- Fortführung der Abfertigungsrückstellung (EStR 2000 Rz 3351) unter Beachtung der Übergangsregelungen des [§ 124b Z 66 bis 68 EStG 1988](#) (EStR 2000 Rz 3337)
- ~~▪ Fortführung der Wertpapierdeckung bei Abfertigungsrückstellungen (EStR 2000 Rz 3359) unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 69, EStR 2000 Rz 3352~~
- Wertpapierdeckung bei der Einbringung von Betrieben gewerblicher Art: Durch den Wegfall der bis zur Einbringung geltenden Ausnahmeregelung des [§ 14 Abs. 11 EStG 1988](#) entsteht bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft ein Härtefall. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Aufbau der Wertpapierdeckung bei der Abfertigungsvorsorge über einen Zeitraum von fünf Wirtschaftsjahren und bei der Pensionsvorsorge über einen Zeitraum von zwanzig Wirtschaftsjahren erfolgt
- Fortführung einer Fünftehtelabsetzung zur Jubiläumsgeldrückstellung (siehe EStR 2000 Rz 3442)
- ~~▪ Weiterlaufen der "Zwanzigstelbegünstigung" für Kleinkraftwerksbetreiber nach § 9 Abs. 1 EnFG 1979, wenn auch nach der Umgründung die Stromerzeugung den ausschließlichen Betriebsgegenstand gemäß § 8 Abs. 1 EnFG 1979 bildet.~~
- Die Einbringung eines Betriebes umfasst auch die wegen Vollabschreibung bilanziell nicht mehr aufscheinenden Wirtschaftsgüter. Eine spätere Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter ist dementsprechend der übernehmenden Körperschaft und nicht dem Einbringenden zuzurechnen (VwGH 30.5.2001, [99/13/0024](#)).

- Liebhabereibeurteilung: Weiterlauf des Beurteilungszeitraumes zur Erzielung eines Totalgewinnes auch nach Einbringung.

Ausgenommen von der Gesamtrechtsnachfolgefiktion ist die vom Einbringenden gebildete Übertragungsrücklage gemäß [§ 12 Abs. 8 EStG 1988](#). Sie ist nach [§ 12 Abs. 10 EStG 1988](#) bei der Einbringung des gesamten Betriebes (bzw. gesamten Mitunternehmeranteiles) vom Einbringenden zum Einbringungsstichtag gewinnerhöhend aufzulösen, da Körperschaften von der Übertragung stiller Rücklagen ausgenommen sind; bei der Einbringung eines Teilbetriebes (bzw. Teiles eines Mitunternehmeranteiles) ist es zulässig, die Übertragungsrücklage im verbleibenden Teilbetrieb (bzw. Mitunternehmeranteil) fortzuführen.

953

Über den Bereich des Bilanzsteuerrechts hinaus - zB Übergang abgabenrechtlicher Rechte und Pflichten nach [§ 19 BAO](#) - wird keine steuerliche Gesamtrechtsnachfolge bewirkt. Auch in verfahrensrechtlicher Sicht tritt die übernehmende Körperschaft nicht an die Stelle des Einbringenden. Das bedeutet weder eine Berufungslegitimation für die übernehmende Körperschaft noch eine rechtswirksame Zustellung an die übernehmende Körperschaft betreffend Bescheide für Zeiträume vor der Einbringung (**VwGH 29.3.2006, 2001/14/0210**, VwGH 2.8.2000, [2000/13/0093](#) sowie VwGH 27.5.1999, [99/15/0014](#)).

957

Für die Umsatzsteuer, die Verkehrsteuern, die ~~Straßenbenützungsabgabe~~, **die Normverbrauchsabgabe, die Energiesteuern, die Werbeabgabe** und die Kraftfahrzeugsteuer sowie die Übernahme lohnsteuerlicher Verhältnisse durch die übernehmende Körperschaft ist keine Rückwirkung vorgesehen.

958

Der Verweis „KStR 2001 Rz 357“ wird auf „KStR 2013 Rz 415“ aktualisiert.

Die übernehmenden Körperschaften haben den Gewinn nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) zu ermitteln. Ein allfälliger Übergangsgewinn des Einbringenden zur Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ist bei diesem zum Einbringungsstichtag zu erfassen (siehe Rz 818 ff). Ein weiterer Wechsel von [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) auf [§ 5 EStG 1988](#) ist in der Person der übernehmenden Körperschaft begründet und daher erst bei dieser auf den dem Einbringungsstichtag folgenden Tag zu erfassen (siehe Rz 817). Dabei kommen die Grundsätze des [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) zur Anwendung. Insbesondere kommt es **für Einbringungen** nach [§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988](#) zu einer steuerneutralen Aufwertung von Grund und Boden, **wenn das Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft vor dem 1. April 2012 beginnt und der Einbringungsvertrag vor dem 1. Oktober 2012 unterfertigt wird** ([§ 124b Z 212 EStG 1988](#) idF vor AIFMG, BGBl. I Nr. 135/2013).

Für Einbringungen mit einem Stichtag ab 1.4.2012 ist der Grund und Boden mit dem Buchwert anzusetzen, wobei der Teilwert gemäß [§ 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2012 in Evidenz zu nehmen ist, wenn beim Einbringenden im Falle der Veräußerung zum Einbringungsstichtag [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) auf den gesamten Grund und Boden anwendbar wäre. Wahlweise kann der zum 31.3.2012 nicht steuerhängig gewesene Grund und Boden auch mit dem gemeinen Wert angesetzt werden ([§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#)), wodurch es zur Gewinnrealisierung kommt (vgl. Rz 928).

Ferner sind ~~sowie zur Nachholung von~~ Rückstellungsbildungen oder Teilwertabschreibungen **nachzuholen**. Ein Übergangsgewinn ist im ersten Wirtschaftsjahr nach dem Einbringungsstichtag, ein Übergangsverlust verteilt auf sieben Jahre zu erfassen. Im Hinblick auf die fiktive Gesamtrechtsnachfolge hat die übernehmende Körperschaft auch die Rechtsfolgen des [§ 30 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) idF vor dem **BudBG 2011** zu vertreten.

Beispiel 1:

Der nicht rechnungslegungspflichtige Einzelunternehmer A bringt zum 31.12.2004 seinen Betrieb in die A-GmbH ein. Dabei überträgt er auch das im Jahre 2001 angeschaffte Betriebsgrundstück auf die GmbH. Der Buchwert des Betriebsgrundstücks beträgt zum Einbringungsstichtag 50.000 (Grund und Boden 10.000, Gebäude 40.000). Die A-GmbH hat den Grund und Boden mit dem höheren Teilwert von 16.000

anzusetzen. Sollte sie das Betriebsgrundstück vor Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist zB um 55.000 (Grund und Boden 20.000, Gebäude 35.000) veräußern, sind jedenfalls 6.000 als Nachversteuerungstatbestand der Körperschaftsteuer zu unterziehen.

Beispiel 2:

Der Freiberufler B bringt zum 31.12.2011 seinen Betrieb in die B-GmbH ein, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Der Einbringungsvertrag wird am 28.9.2012 unterfertigt. Im Betriebsvermögen befindet sich ein im Jahr 1998 angeschafftes Betriebsgrundstück (Anschaffungskosten: 50.000; Teilwert zum 1.1.2012 100.000). Die B-GmbH kann von der Bestimmung des [§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012 Gebrauch machen und sohin den Grund und Boden auf 100.000 steuerneutral aufwerten, weil deren Wirtschaftsjahr, in das die Übernahme des Grund und Bodens fällt, vor dem 1.4.2012 begonnen hat und der Einbringungsvertrag vor dem 1.10.2012 unterfertigt wurde ([§ 124b Z 212 EStG 1988](#)).

Beispiel 3:

Die nicht rechnungslegungspflichtige C-OG hat 2001 ein Betriebsgrundstück angeschafft (Anschaffungskosten 50.000). Zum 30.6.2012 bringt die C-OG ihren Betrieb in die C-GmbH ein (Teilwert: 100.000). Der Grund und Boden ist mit 50.000 anzusetzen. Bei einer späteren Veräußerung kann bis zu einem Teilbetrag des Veräußerungserlöses von 100.000 der Gewinn gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) pauschal ermittelt werden ([§ 18 Abs. 5 Z 2 erster TS UmgrStG](#)). Der darüber hinausgehende Veräußerungserlös ist nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln, wobei allerdings gegebenenfalls ein Inflationsabschlag angesetzt werden kann, wobei für diesen der Einbringungstichtag maßgeblich ist ([§ 18 Abs. 5 Z 2 zweiter TS UmgrStG](#)). Wahlweise könnte in der Einbringungsbilanz der Grund und Boden mit einem Wert von 100.000 angesetzt werden ([§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#)), wodurch es zur Gewinnrealisierung kommt, wobei die Einkünfte gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) iVm [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988](#) ermittelt werden können.

Zum möglichen Wechsel der Gewinnermittlungsart bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils siehe Rz 970.

Zur Auswirkung des Wechsels der Gewinnermittlungsart auf die Einbringenden als Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft siehe Rz 1169 ff.

967

Der Verweis „KStR 2001 Rz 348“ auf „KStR 2013 Rz 406“ aktualisiert.

972b

Der bis zum AbgÄG 2005 mit der vorbehaltenen ("unbaren") Entnahme verbundene Effekt des (langfristigen) Hinausschiebens der Besteuerung ausschüttungsfähiger Bilanzgewinne ist im AbgÄG 2005 durch die Einführung einer Ausschüttungsfiktion neutralisiert worden. Um aber eine Doppelbesteuerung von stillen Reserven im Fall der späteren Anteilsveräußerung zu vermeiden, sieht [§ 20 Abs. 2 UmgrStG](#) mit der KEST-Abfuhr eine steuerwirksame Erhöhung der Anschaffungskosten oder Buchwerte vor (siehe dazu Rz 1105a).

972c

Rückbezogene tatsächliche Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) und vorbehaltene Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) unterliegen nach [§ 18 Abs. 2 UmgrStG](#) nur insoweit der Ausschüttungsfiktion, als sie zu einem Absinken des Buchwertes des einzubringenden Vermögens unter den Nullstand führen oder bei Vorliegen eines bereits negativen Buchwertes diesen erhöhen. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Ausschüttungsfiktion sind alle rückwirkenden Korrekturen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zu berücksichtigen. Ergibt sich dabei ein negativer Buchwert, sind rückbezogene tatsächliche und vorbehaltene Entnahmen (iSd [§ 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#)) insoweit von der Ausschüttungsfiktion betroffen. Der Ausschüttungsfiktion können daher ausschließlich Entnahmen nach [§ 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#) unterliegen; andere rückwirkende Vermögensänderungen sind zwar für die Anwendung der Ausschüttungsfiktion zu berücksichtigen, unterliegen selbst aber nicht der Ausschüttungsfiktion.

Beispiel:

A bringt seinen Betrieb zum 31.12.00 in die A-GmbH ein.

<i>Buchwert zum Einbringungstichtag vor Korrekturen</i>	<i>+400</i>
<i>Rückwirkende Korrekturen:</i>	
<i>Barentnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 1 iHv</i>	<i>-150</i>
<i>Vorbehaltene Entnahme iSd § 16 Abs. 5 Z 2 iHv</i>	<i>-150</i>
<i>Zurückbehalten der Betriebsliogenschaft iSd</i>	
<i>§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG iHd Buchwertes</i>	<i>-700</i>
<i>Anschaffungsverbindlichkeit der Betriebsliogenschaft</i>	

<i>iHd Buchwertes iSd § 16 Abs. 5 Z 3</i>	<i>+200</i>
<i>Buchwert nach Korrekturen = Einbringungskapital</i>	<i>-400</i>

Die Passivposten gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 betragen in Summe 300, sie fallen daher zur Gänze unter die Ausschüttungsfiktion.

*Bei tatsächlichen Entnahmen nach Z 1 (im Beispiel iHv 150), die den Einbringenden bereits zur Gänze zugeflossen sind, ergibt sich ein Rückforderungsanspruch der übernehmenden Körperschaft in Höhe der abzuführenden KEST. **Wird auf die Rückforderung der KEST verzichtet, stellt dies eine verdeckte Ausschüttung dar, sodass vom ausbezahlten Betrag im Ergebnis 33,33% KEST zu entrichten ist.***

972d

Die KEST-Schuld entsteht mit der Anmeldung oder Meldung der Einbringung. Binnen einer Woche hat daher eine KEST-Anmeldung **mittels Formular Ka 1 (Punkt II 2.a und 2.b)** beim Finanzamt der übernehmenden Körperschaft zu erfolgen. Die Abfuhr der KEST hat für tatsächliche Entnahmen spätestens eine Woche nach der (An)Meldung der Einbringung und hinsichtlich der vorbehaltenen Entnahme binnen einer Woche nach Tilgung bzw. nach Beschluss auf Liquidation oder Umgründung mit Erlöschen der Körperschaft (Verschmelzung, Umwandlung und Aufspaltung) zu erfolgen. **Weiters löst hinsichtlich vorbehaltener Entnahmen auch die Zuwendung der Beteiligung, die der Einbringende (als Gegenleistung) an der übernehmenden Körperschaft hält, an eine Privatstiftung die Verpflichtung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer aus.**

972g

~~Sollte die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft vor der Fälligkeit der KEST (also vor Tilgung der vorbehaltenen Entnahme) entgeltlich veräußert werden, löst die spätere Tilgung der vorbehaltenen Entnahme unverändert die KEST-Abfuhrverpflichtung aus, die KEST-Pflicht ist als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO einzustufen und führt zu einer nachträglichen Berichtigung der Veräußerungsbesteuerung durch Ansatz entsprechend erhöhter Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Beteiligung im Zeitpunkt der Veräußerung.~~

Für Einbringungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2006:

Sollte die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft vor der Fälligkeit der KEST (also vor Tilgung der vorbehaltenen Entnahme) entgeltlich veräußert werden, löst die spätere Tilgung der vorbehaltenen Entnahme keine KEST-Abfuhrverpflichtung aus. In diesem Fall werden auch nicht die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Beteiligung erhöht.

972h

~~Sollte die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft vor der Fälligkeit der KEST (also vor Tilgung der vorbehaltenen Entnahme) unentgeltlich übertragen werden, geht die steuerhängige Reserve auf den Rechtsnachfolger über. Bleibt der unentgeltlich Übertragende weiterhin Gläubiger, fallen Veräußerungs- und KEST-Tatbestand auseinander. Wird die vorbehaltene Entnahme sodann getilgt, führt dies beim Rechtsnachfolger zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte. Sollte der Rechtsnachfolger die Beteiligung vor Tilgung veräußern, kommt es im Zeitpunkt der späteren Tilgung (an den unentgeltlich Übertragenden) beim Rechtsnachfolger mittels § 295a BAO zu einer nachträglichen Berichtigung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte.~~

Für Einbringungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2006:

Sollte die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft vor der Fälligkeit der KEST (also vor Tilgung der vorbehaltenen Entnahme) unentgeltlich übertragen werden, geht die steuerhängige Reserve auf den Rechtsnachfolger über. Bleibt der unentgeltlich Übertragende weiterhin Gläubiger, fallen Veräußerungs- und KEST-Tatbestand auseinander. Wird die vorbehaltene Entnahme sodann getilgt, führt dies beim Rechtsnachfolger zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte. Sollte der Rechtsnachfolger die Beteiligung vor Tilgung veräußern, kommt es zu einem Entfall der KEST-Pflicht. In diesem Fall werden die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte beim Rechtsnachfolger nicht nachträglich korrigiert.

972k

~~Eine~~ **Die** Zession (Forderungsabtretung) **der aus der vorbehaltenen Entnahme resultierenden Forderung des Einbringenden** löst für sich selbst keine KEST-Abfuhrverpflichtung aus, **sondern erst die nachfolgende Tilgung.**

Eine andere Situation ergibt sich im Fall der Umfinanzierung der aus der vorbehaltenen Entnahme entstandenen Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft. Nimmt die Körperschaft zwecks Auszahlung der Verbindlichkeit einen Bankkredit auf, liegt mit der Auszahlung **der Kreditvaluta an den Einbringenden** eine **KEST**-pflichtige Tilgung vor. ~~Übernimmt das Kreditinstitut demgegenüber lediglich die Forderung, liegt eine Zession vor, die erst bei Tilgung die KEST-Pflicht auslöst.~~

975

Beschäftigungsverhältnisse des Einbringenden bei der übernehmenden Körperschaft, die sich auf das eingebrachte Vermögen (Betrieb) beziehen, können frühestens für Zeiträume nach Abschluss des Einbringungsvertrages begründet oder verändert werden, sofern zu diesem Zeitpunkt eine vertragliche Vereinbarung getroffen wird. Eine Rückbeziehung auf die Zeit ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag bzw. daraus resultierende Vergütungen für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages bewirken verdeckte Ausschüttungen im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#).

Beispiel:

*A bringt sein Einzelunternehmen zum 31.12.00 in die am 12.5.01 gegründete B-GmbH ein. **Für den Zeitraum Jänner bis August 01 hat A Beiträge nach dem [GSVG](#) zu entrichten.** Der Einbringungsvertrag wird am 4.9.01 abgeschlossen, die Firmenbucheintragung erfolgt am 15.11.01. Ein Beschäftigungsverhältnis des A zur B-GmbH im Rahmen des eingebrachten Betriebes kann unter der Voraussetzung des Abschlusses einer vertraglichen Vereinbarung frühestens ab 4.9.01 steuerlich anerkannt werden. Die im Mai 01 vereinbarte Geschäftsführervergütung ist nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen in Bezug auf eine zunächst inaktive Kapitalgesellschaft zu beurteilen, die Erhöhung der Bezüge infolge der intensiveren Beschäftigung für den von der B-GmbH übernommenen Betrieb mit Wirkung ab 4.9.01 ist dem Grunde nach steuerwirksam, wenn diese Erhöhung den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen des Fremdvergleichs entspricht. Weder eine rückwirkende erhöhte Entlohnung für Zeiträume ab 12.5.01 noch eine solche ab 1.1.01 können steuerlich anerkannt werden. **Die für das Einzelunternehmen bezahlten Beiträge***

nach dem GSVG, die infolge der Rückwirkung der Einbringung der B-GmbH zuzurechnen sind, stellen bei dieser eine Betriebsausgabe dar.

Werden in einem (steuerunwirksamen) Arbeitsverhältnis zur einbringenden Mitunternehmerschaft stehende Mitunternehmer einbringungsbedingt zu nicht wesentlich beteiligten Anteilsinhabern der übernehmenden Körperschaft und wird das Arbeitsverhältnis fortgesetzt, entsteht auch in diesem Fall ein steuerwirksames Arbeitsverhältnis erst mit dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages. Arbeitsvergütungen, die den Zeitraum zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages betreffen und bei der Mitunternehmerschaft als Entnahmen zu werten gewesen wären, wandeln sich gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) in Verrechnungsforderungen der übernehmenden Körperschaft gegen den Anteilsinhaber, sofern die Entnahmen nicht auf den Einbringungstichtag rückbezogen werden.

981

Soweit eine nach [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) gebildete Passivpost für vorbehaltene Entnahmen den dort vorgesehenen Höchstbetrag überschreitet, gilt der übersteigende Teil als versteuerte Rücklage. Damit erhöht sich der steuerliche Sacheinlagewert. Da die Rücklage bilanztechnisch eine Verbindlichkeit bleibt, ist eine Situation wie bei Behandlung eines Gesellschafterdarlehens als verdecktes Grund- oder Stammkapital gegeben. Es ist daher im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) bei Vorliegen eines positiven Buchwertes ein entsprechender Betrag auf dem Surrogatkapital-Subkonto (Pkt. 3.2.4 des Erlasses des BMF vom 31. März 1998, 06 0257/1-IV/6/98, betreffend die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) und [§ 15 Abs. 4 EStG 1988](#), AÖF Nr. 88/1998) einzustellen und eine Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft gegeben. Auf diesen übersteigenden Teil entfallende Aufwandszinsen bilden bei der übernehmenden Körperschaft verdeckte Ausschüttungen. Die Tilgung des als Rücklage zu behandelnden Teiles der Verbindlichkeit ist eine Einlagenrückzahlung und vermindert den am Subkonto ausgewiesenen Betrag.

Beispiel:

A bringt zum 31.12.08 sein Einzelunternehmen in die X-GmbH (A ist 100% Gesellschafter) ohne Anteilsgewährung ein, das einen positiven

Verkehrswert von € 50.000 aufweist. Die Einbringungsbilanz zum 31.12.08 hat folgendes Aussehen:

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	10.000	Einbringungskapital	- 15.000
Umlaufvermögen	15.000	Vorbehaltene Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG	30.000
		Fremdkapital	10.000
	25.000		25.000

Im Einbringungsvertrag, der am 5.8.09 geschlossen wird, wird eine Verzinsung der vorbehaltenen Entnahme mit 4% p.a. vereinbart. Die Einbringung wird am 28.9.09 dem zuständigen Finanzamt gemeldet.

Die Grenze für die vorbehaltene Entnahme liegt bei € 25.000, sodass € 5.000 als versteuerte Rücklage gelten. Da allerdings das Einbringungskapital negativ ist, erhöht sich das Surrogatkapital-Subkonto nicht. Hinsichtlich eines Betrages von € 15.000 hat die X-GmbH bis spätestens 5.10.09 eine KEST-Meldung abzugeben.

Im Jahr 09 erfolgt keine Tilgung, sondern zahlt die X-GmbH Zinsen iHv € 1.200.

16,67% der bezahlten Zinsen, dh. € 200, stellen eine KEST-pflichtige verdeckte Ausschüttung dar. Der Restbetrag der Zinsen führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen bei A, die nicht KEST-pflichtig sind.

982

Die Rückzahlung des übersteigenden Teiles an den Einbringenden kann steuerlich keine Tilgung darstellen sondern ist grundsätzlich als Einlagenrückzahlung zu behandeln, da der zunächst eingestellte Betrag am Surrogatkapital-Subkonto wieder ausgebucht wird und die um die zusätzliche Einlage erhöhten Anschaffungskosten wieder abgestockt werden. Ergibt sich aber hingegen trotz Korrektur in Höhe der als Rücklage zu behandelnden Verbindlichkeit kein buchmäßig positives Einbringungsvermögen (sondern nur eine Verminderung des buchmäßig negativen Einbringungsvermögens), stellt die Rückzahlung der entsprechenden Rücklage mangels eines Evidenzbetrages auf dem Rücklagen-Subkonto eine verdeckte Ausschüttung dar. Unabhängig davon, ob der als Fremdkapital und als Eigenkapital geltende Teil der Passivpost im Rechenwerk der übernehmenden Körperschaft einheitlich oder

getrennt ausgewiesen sind, ist im Fall von Teiltilgungen stets von einer anteiligen Auflösung des steuerwirksamen und steuerunwirksamen Teils auszugehen.

Beispiel:

*Der steuerlich maßgebende Buchwert des einzubringenden Vermögens beträgt 775, der Verkehrswert 1.000 vor den Korrekturen. Nach Vornahme rückwirkender Korrekturen in Höhe von 120 (**Buchwert und Verkehrswert**) wird eine Passivpost für eine vorbehaltene Entnahme in Höhe von 600 gebildet. Da die steuerlich zulässige vorbehaltene Entnahme nach der Berechnung im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) zB mit 440 begrenzt ist, ist die Passivpost um 160 zu hoch. Das erklärte Einbringungskapital von 55 ($775 - 120 - 600$) beträgt daher 215 ($55 + 160$). Die Verbindlichkeit von 600 gilt im Ausmaß von 160 als versteuerte Rücklage. Im Falle einer Auszahlung dieser 160 liegt eine Einlagenrückzahlung vor, da der am Surrogatkapital-Subkonto eingestellte Betrag in gleicher Höhe aufgelöst wird. Da sich beim Einbringenden die Anschaffungskosten der Gegenleistung um 160 erhöht haben, löst die Einlagenrückzahlung keine Besteuerung aus.*

983

Auch Verträge über die Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, sind erst steuerwirksam, wenn sowohl der Einbringungsvertrag als auch die spezielle vertragliche Vereinbarung abgeschlossen sind. Davon abweichend sind Verträge über die Nutzungsüberlassung von Anlagevermögen, welches im Zuge der Einbringung nach [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zurückbehalten wurde, ab dem dem Einbringungstichtag folgenden Tag steuerwirksam, wenn die Entgeltsvereinbarung nachweislich am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getroffen wird. Die Entgeltsvereinbarung ist ebenfalls nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu beurteilen. **Wird das im Zuge der Einbringung zurückbehaltene Anlagegut zu einem unangemessen hohen Entgelt durch die übernehmende Körperschaft angemietet, führt jener Teil der Miete, der den angemessenen Mietzins übersteigt, zu einer verdeckten Ausschüttung (vgl. KStR 2013 Rz 857).**

Beispiel:

A bringt sein Einzelunternehmens zum 31.12.00 in die am 12.5.01 gegründete B-GmbH ein. Der Einbringungsvertrag wird am 29.9.01 abgeschlossen, die Firmenbucheintragung erfolgt am 15.10.01.

a) A kann eine bisher privat genutzte Wohnung ab 29.9.01 an die den Einzelbetrieb übernehmende B-GmbH für deren betriebliche Zwecke vermieten.

b) Im Zuge der Einbringung wurde die Betriebsliegenschaft gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zurückbehalten und der GmbH zur Nutzung überlassen.

- *Wird nach dem 29.9.01 ein Bestandverhältnis vereinbart, kann dieses ab dem Vertragstag steuerliche Wirkung vermitteln.*
- *Wird am 29.9.01 ein Bestandverhältnis vereinbart, kann dieses steuerwirksam auf den 1.1.01 rückbezogen werden.*
- *Wird überhaupt keine Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung getroffen, liegt eine steuerneutrale Nutzungseinlage ab dem Vertragstag vor.*

986

Die Rechtsfolgen des Entstehens bzw. der Erweiterung sowie des Unterganges einer internationalen Schachtelbeteiligung bei den Anteilsinhabern der übernehmenden Körperschaft regelt [§ 20 Abs. 7 UmgrStG](#) (siehe Rz 987**1153** bis Rz 994**1168**).

991

Eine bei einer inländischen übernehmenden Körperschaft bereits bestehende internationale Schachtelbeteiligung kann sich einbringungsbedingt erweitern, sei es durch die Übernahme neuer Anteile, sei es durch die Übernahme einer Beteiligung oder deren Erweiterung. Dabei ist zu unterscheiden:

- Erweitert sich einbringungsbedingt eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung, gilt die in Rz 988 beschriebene Regelung.

Beispiel 1:

*Der inländische Einzelunternehmer A ist zu 100% an der inländischen B-GmbH und im Rahmen seines Einzelunternehmens zu 5% an der ausländischen C-GmbH (Buchwert 1.000, Verkehrswert 15.000) beteiligt. Die B-GmbH ist zu 40% an C-GmbH (Buchwert 5.000, Verkehrswert 120.000) beteiligt. A bringt die C-Beteiligung mit seinem Betrieb zum 31.12.01 in die B-GmbH ein. Als Folge wird die bei B bereits bestehende steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung erweitert. Für die 5-prozentige Quote ist eine steuerhängige stille Reserve von 14.000 evident zu halten, für die bereits bestehende 40-prozentige Quote ergeben sich keine Änderungen. Wird die nunmehr 45-prozentige Beteiligung von der B-GmbH im Jahre 09 um a) 160.000, b) 15.000 veräußert, sind im Falle a) 14.000 und im Falle b) ~~666,67~~ **1.000** (auf den Veräußerungsgewinn von 9.000 entfallen 5/45 auf die seinerzeitige 5-prozentige Beteiligung) zu versteuern.*

- Erweitert sich einbringungsbedingt eine internationale Schachtelbeteiligung, die nach [§ 10 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#) zum Teil steuerneutral und zum Teil steuerpflichtig ist, ist der

Erhöhungsteil nach dem prozentualen Verhältnis der bisherigen Teile der Schachtelbeteiligung den beiden zuzurechnen.

Beispiel 2:

Die A-GmbH hält eine internationale Schachtelbeteiligung iHv 60% an der deutschen B-GmbH, wobei 40% der Schachtelbeteiligung steuerneutral und 20% steuerwirksam sind. Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige X bringt sodann die in seinem Privatvermögen gehaltene Beteiligung iHv 15% an der B-GmbH in die A-GmbH ein. Die eingebrachte Beteiligung wird im Verhältnis 2 zu 1 (40% zu 20%) dem bisher steuerneutralen und steuerwirksamen Teil zugerechnet, sodass nach der Einbringung die Schachtelbeteiligung iHv 75% in einen 50% steuerneutralen und einen 25% steuerwirksamen Teil aufzuteilen ist. Die bis zur Einbringung in der 15%-Beteiligung enthaltene stille Reserve bleibt nach § 18 Abs. 4 Z 1 steuerhängig.

In Rz 999 wird das Beispiel wie folgt geändert:

Beispiel:

*Der Einzelunternehmer A bringt sein Einzelunternehmen mit einem Buchwert laut Einbringungsbilanz von 1.500 in die B-GmbH ein. Der Buchwert der zum Betriebsvermögen gehörenden miteingebrachten Anteile an der übernehmender B-GmbH beträgt 300 (**diese 300 sind im Buchwert laut Einbringungsbilanz von 1.500 bereits enthalten**).*

Einbringungsbedingt übernimmt die B-GmbH den Buchwert mit 1.500, in der Folge entsteht auf Grund der Herausgabe der Anteile ein steuerneutraler Buchverlust von 300. Die nach [§ 20 Abs. 2 UmgrStG](#) maßgeblichen Anschaffungskosten des Einbringenden A von zunächst 1500 sind um den Buchwert der herausgegebenen Anteile zu vermindern und betragen somit 1.200.

1009

Die Überschreitung der zulässigen Höchstgrenze des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) für vorbehaltene Entnahmen hat nicht die Nichtanwendbarkeit des [Art. III UmgrStG](#) zur Folge, sondern **esvielmehr** erfolgt hinsichtlich des die Höchstgrenze überschreitenden Betrages eine Umqualifizierung im Sinne der Regelung des [§ 18 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#). **Eine Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) wird allerdings dann verletzt, wenn durch die zu hohe vorbehaltene Entnahme der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens negativ wird (UFS 4.2.2011, RV/3319-W/08).**

1012

[§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) verlangt eine Gegenleistung in Form einer Anteilsgewährung, er spricht allerdings nicht von einer sachgerechten Gegenleistung. Besteht keine Äquivalenz zwischen dem eingebrachten Vermögen und der dafür gewährten Gegenleistung, liegt unter Umständen eine Äquivalenzverletzung im Sinne des [§ 22 Abs. 1 UmgrStG](#), nicht aber eine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) vor.

Zwecks Vermeidung einer Äquivalenzverletzung kann im Einbringungsvertrag eine Anpassung der Gegenleistung vorgesehen werden, wenn sich nachträglich (zB aufgrund einer Außenprüfung) herausstellt, dass der der Gegenleistung zugrunde gelegte Verkehrswert des eingebrachten Vermögens zum Zeitpunkt der Einbringung (Tag des Vertragsabschlusses) nicht dem tatsächlichen Wert entspricht.

Enthält der Einbringungsvertrag hingegen eine Klausel, die vorsieht, dass von vornherein eine Anpassung der Gegenleistung bei Eintritt bestimmter Kriterien vereinbart wird, die an zukünftige Entwicklungen anknüpfen (zB Earn-Out-Klausel; vgl. hierzu VwGH 29.4.2010, [2006/15/0269](#)), liegt in der späteren Anteilsabtretung eine steuerpflichtige Veräußerung vor, wobei die Gegenleistung wirtschaftlich in dem – dem Verkehrswert der abgetretenen Anteile entsprechenden – erhöhten Verkehrswert der verbleibenden Anteile besteht.

1025

Bringt hingegen die Mitunternehmerschaft ihren gesamten Betrieb ein oder behält sie Vermögen zurück, das nicht zu einer geringsten betrieblichen Tätigkeit führt, wandelt sich die Mitunternehmerschaft rückwirkend mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft um. Auch in diesem Fall müssen als Gegenleistung gewährte Anteile der einbringenden Personengesellschaft zukommen. Im Hinblick auf die Eigenschaft einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist die zivilrechtliche verhältnismäßige Aufteilung der Anteile ("**Anteilsdurchschleusung**") eine steuerneutrale Maßnahme und löst keine Entnahme- oder Aufgabegewinnbesteuerung aus.

Beispiel:

A und B sowie die X-GmbH sind an der Z GmbH & Co KG beteiligt, wobei A und B Kommanditisten mit 50-prozentiger Substanzbeteiligung sind. A

vermietet an die KG eine in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft. Die X-GmbH ist als Komplementärin bloße Arbeitsgesellschafterin, die eine Haftungs- und Geschäftsführungsvergütung erhält (Verkehrswert 50.000). An der X-GmbH sind A und B ebenfalls mit 50% beteiligt.

Zum 31.12.08 bringt die Z GmbH & Co KG ihren Betrieb ein (Verkehrswert 100.000). Auch die im Eigentum des A stehende Liegenschaft wird miteingebracht (Verkehrswert 50.000).

Im Einbringungsvertrag ist eine Anteilsgewährung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) durch A und B an die Z-GmbH & Co KG sowie des B an den A sowie sodann eine Anteilsdurchschleusung der Anteile der KG an A und B vorgesehen.

Für die Einbringung des Betriebes sind die Anteile zunächst an die Z-GmbH & Co KG GmbH zu gewähren, die allerdings infolge des Wegfalls ihres Betriebs nur mehr vermögensverwaltend tätig ist, weswegen die im Einbringungsvertrag vorgesehene Anteilsdurchschleusung zu keiner steuerwirksamen Entnahme führt.

Aufgrund der Verkehrswertverhältnisse ergibt sich zunächst folgendes Bild hinsichtlich der Beteiligung an der X-GmbH, wobei die Gegenleistung hinsichtlich der Liegenschaft an den A erfolgen muss:

<i>Gesellschafter</i>	<i>VKW GmbH vor Einbr.</i>	<i>VKW Betrieb KG</i>	<i>VKW SonderBV</i>	<i>Beteiligung nach E.</i>	<i>Beteiligung nach Durchschleusung</i>
A	25.000	50.000	50.000	37,5%	62,5%
B	25.000	50.000		12,5%	37,5%
Z GmbH & Co KG				50%	
Summe	50.000	100.000	50.000	100%	100%

1028

Besteht an einem Mitunternehmeranteil eine Unterbeteiligung, die ertragsteuerlich zu einer Mitunternehmerschaft des Haupt- und Unterbeteiligten führt (**vgl. EStR 2000 Rz 5824 ff**), und kommt es in der Folge zu einer Einbringung des Betriebes der Mitunternehmerschaft oder des Mitunternehmeranteiles im Sinne des [Art. III UmgrStG](#), **ist Folgendes zu beachten:**

- **Wird der Betrieb durch die Mitunternehmerschaft eingebracht**, kann bei Einvernehmen über die (**wirtschaftliche**) Fortsetzung der Unterbeteiligung durch eine (interne) Vereinbarung über ein treuhändisches Auftreten des Hauptbeteiligten für den

Unterbeteiligten erreicht werden, dass sowohl bei der Einbringung des Betriebes als auch bei der Einbringung des Mitunternehmeranteiles der Unterbeteiligte **anteilig** Empfänger der Gegenleistung im Sinne des [§ 20 UmgrStG](#) wird. **Die Mitunternehmerschaft wandelt sich durch die Betriebseinbringung in eine vermögensverwaltende Gesellschaft und wird die Unterbeteiligung durch einen vom Hauptbeteiligten treuhändig gehaltenen Anteil an der übernehmenden Körperschaft ersetzt.**

- **Wird der mit der Unterbeteiligung belastete Mitunternehmeranteil eingebracht, kommt neben der(treuhändigen) Anteilsgewährung an den Unterbeteiligten auch eine Fortsetzung der Unterbeteiligung in Betracht, wenn das Gesellschaftsverhältnis zwischen Haupt- und Unterbeteiligten auf die übernehmende Körperschaft überbunden wird. Rz 1248 gilt sinngemäß.**

Beispiel:

An der X-KG sind A und B zu je 50% substanzbeteiligt. Am Anteil des B besteht eine Unterbeteiligung des C, der am Ergebnis des B zur Hälfte beteiligt ist. B bringt seinen Anteil an der X-KG in die Y-GmbH ein. Im Einbringungsvertrag, der auch von C gefertigt wird, ist vorgesehen, dass die Y-GmbH die Unterbeteiligung mit C fortsetzt. Eine solche Regelung ist möglich, wobei die Y-GmbH die Gegenleistung nur auf Basis des belasteten Mitunternehmeranteiles (dh. Bewertung ohne den Ergebnisanteil des C) des B zu gewähren hat.

1029

Einbringenden Körperschaften kommt die Gegenleistung stets zu, soweit in [Art. III UmgrStG](#) nicht Ausnahmen vorgesehen sind. Wird die einbringende Körperschaft gleichzeitig mit der Einbringung aufgelöst, ist die anlässlich der Einbringung zu gewährende Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen dem Vermögen der zu liquidierenden Körperschaft zuzurechnen. Die Auflösung der einbringenden Körperschaft ist ein außerhalb des [Art. III UmgrStG](#) liegender Liquidationsfall, bei dem es nach [§ 20 KStG 1988](#) zur Erfassung der stillen Reserven im Rahmen der Liquidationsbesteuerung und zur Erfassung der Anteilsinhaber mit dem Liquidationsüberschuss nach [§ 4](#) oder [§ 30](#) bzw. [§ 31 EStG 1988](#) **idF vor BudBG 2011** bzw. [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) kommt.

1032

Neben oder an Stelle der Ausgabe von Nominalanteilen (siehe Rz 1031) kann die Gegenleistung auch in Anteilen bestehen, die steuerlich einem Kapitalanteil gleichgehalten werden. Betroffen davon sind die in [§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) aufgezählten Partizipationskapitalanteile im Sinne des [BWG](#) und des [VAG](#) (siehe dazu KStR 200113 Rz 558) und Substanzgenussrechten (siehe dazu KStR 200113 Rz 5371191 ff und Rz 735557).

1034 (Korrektur im zweiten Beispiel)

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A bringt seinen Betrieb (Buchwert -100, Verkehrswert 900) in die von ihm vorher allein mit 35 bargegründete A-GmbH ein. Sollte A nicht auf eine Anteilsgewährung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) verzichten, kann er eine Kapitalerhöhung bis zum Ausmaß von 900 beschließen. Bei Buchwerteinbringung kommt es im Verzichtsfall zu einem zwingend auszuweisenden steuerneutralen Buchverlust in Höhe von 100, bei Kapitalerhöhung von 1 kommt es zu einem steuerneutralen Buchverlust von 99 101, der nach [§ 202 Abs. 2 UGB](#) aktiviert werden kann.

Die Überschrift 3.6.3.5.2 lautet: „**Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bestimmung der Wertverhältnisse zur Beurteilung der Äquivalenz insbesondere bei Ausschüttung im Rückwirkungszeitraum**“

1036

Die offene Ausschüttung des Bilanzgewinnes einer übernehmenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum einer auf den der Ausschüttung zu Grunde liegenden Bilanzstichtag geplanten Einbringung nach [Art. III UmgrStG](#) hat formell nichts mit der Umgründung zu tun. Gesellschaftsvertraglich und damit indirekt auch steuerlich relevant ist die Ausschüttung aber insoweit, als der Einbringende vor der Einbringung nicht (**alleine**) an der übernehmenden Körperschaft beteiligt ist und daher das Umtauschverhältnis für die Gewährung von Anteilen an den Einbringenden zu bestimmen ist. Der Verkehrswert der übernehmenden Körperschaft wird einerseits durch die Ausschüttung an den vormaligen Anteilsinhaber gemindert, andererseits durch die Geschäftsentwicklung nach dem Einbringungsstichtag zusätzlich verändert.

(neuer Absatz)

Es ist daher unabhängig von der Rückbeziehung der Einbringung auf den Bilanzstichtag der Verkehrswert der übernehmenden Körperschaft zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages mit dem Verkehrswert der Sacheinlage des Einbringenden zu diesem Tag in Beziehung zu setzen, um ein sachgerechtes (äquivalentes) Umtauschverhältnis ermitteln zu können.

1039

Die entsprechend den Wertverhältnissen der einzelnen Betriebe zu gewährende Gegenleistung muss zunächst gemäß [§ 19 Abs. 3 UmgrStG](#) den einzelnen einbringenden Mitunternehmerschaften gewährt werden. Anlässlich der Löschung der einzelnen Personengesellschaften im Firmenbuch werden diese erhaltenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft an die Gesellschafter der einbringenden Mitunternehmerschaften im Verhältnis ihrer Beteiligung fiktiv durchgeschleust. Eine Zusammenfassung der einzeln je eingebrachtem Betrieb ermittelten Kapitalerhöhung und sämtlicher fiktiv durchzuschleusender Kapitalerhöhungsanteile in einer einzigen gemeinsamen Kapitalerhöhung für jeden der einzelnen Beteiligten an den einbringenden Personengesellschaften entspricht dann sowohl [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) als auch [§ 19 Abs. 3 UmgrStG](#).

Beispiel:

An der X-OG sind A und B zu 50% und an der Y-OG B zu 25% und C zu 75% beteiligt. Zum 31.12.10 werden die Betriebe der X-OG (Verkehrswert 10.000) und der Y-OG (Verkehrswert 20.000) in die Z-GmbH (Verkehrswert vor Einbringung 5.000; Nennkapital 500), deren Alleingesellschafter D ist, aufgrund eines gemeinsamen Einbringungsvertrages, der am 12.8.11 abgeschlossen wird, eingebracht.

In einem ersten Schritt sind die auf die beiden einbringenden Personengesellschaften entfallenden Kapitalerhöhungsbeträge zu ermitteln:

Aufgrund des Umtauschverhältnisses entfällt auf die X-OG ein Betrag von 1.000 und auf die Y-OG einer von 2.000. Entsprechend den Beteiligungsverhältnissen von A, B und C ergeben sich folgende Beträge:

A: 500 (= 14,29%)

B: 1.000 (= 28,57%)

C: 1.500 (= 42,86%)

Soll es im Zuge der Einbringung zu einer Löschung der X-OG und der Y-OG im Firmenbuch kommen, kann sich die Kapitalerhöhung direkt auf die Gesellschafter A, B und C beziehen, wenn dies auch vom Firmenbuch so eingetragen wird.

1042

Nach [§ 19 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) kann der Einbringende als Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen mit eigenen Anteilen der übernehmenden Körperschaft abgefunden werden.

Die Bestimmung ist grundsätzlich nur auf **eine** übernehmende AG anwendbar. [§ 65 AktG](#) regelt Konstellationen, in denen der Erwerb eigener Aktien durch eine AG möglich ist.

1044

Nach [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) kann der Einbringende als Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen von den Gesellschaftern der übernehmenden Körperschaft mit bestehenden Anteilen an dieser abgefunden werden. Eine Abfindung mit neuen Anteilen kann insoweit unterbleiben. Das Ausmaß der für das eingebrachte Vermögen zu gewährenden Anteile ergibt sich analog zur Vorgangsweise bei einer Kapitalerhöhung aus dem Verhältnis des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens und dem Verkehrswert der übernehmenden Körperschaft.

Beispiel 1:

A und B sind zu je 50% an der X-GmbH (Nennkapital 100) beteiligt. Der Verkehrswert des Gesellschaftsvermögens beträgt 800. C bringt in die X-GmbH einen Betrieb im Wert von 200 ein. An Stelle einer Kapitalerhöhung im Ausmaß von 25 zugunsten des C können A und B dem C gleichteilig je einen Anteil von 10 abtreten, sodass C mit 20 und damit mit 20% an der X-GmbH beteiligt ist.

Beispiel 2:

An der X-GmbH und der Y-GmbH sind A und B zu je 50% beteiligt. Die Y-GmbH ist die Alleingesellschafterin der Z-GmbH. Zum 31.12.10 bringen A und B ihre Anteile an der X-GmbH in die Z-GmbH ein. Auch in diesem Fall kann statt einer Kapitalerhöhung bei der Z-GmbH durch die Y-GmbH eine Anteilsabtretung an A und B gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) erfolgen.

Die Anteilsabtretung muss nicht unbedingt von allen Gesellschaftern der übernehmenden Körperschaft bzw. nicht von allen gleichmäßig erfolgen, sofern die dadurch bedingte Änderung der Wertverhältnisse durch gesellschaftsrechtliche Maßnahmen ausgeglichen wird (siehe Rz 1050). **Allerdings müssen stets alle Einbringenden einen Anteil als Gegenleistung erhalten, auch wenn die Einbringenden gleichzeitig Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft sind.**

Da das Einhalten des Gegenleistungsrechtes des [§ 19 UmgrStG](#) im Hinblick auf die Zitierung in [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) zu den Anwendungsvoraussetzungen des [Art. III UmgrStG](#) gehört, sind die Anteilsabtretungen einerseits im Einbringungsvertrag festzulegen und andererseits bis zu dem mit der Meldung bei dem Finanzamt der übernehmenden Körperschaft gegebenen Vollzug der Einbringung umzusetzen. Die Anteilsabtretungen können im Rahmen des Einbringungsvertrages oder gesondert erfolgen. Sollten die Abtretungen nicht bis zum Tag der Meldung der Einbringung erfolgt sein, ist damit die Gefahr des Vorliegens einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) gegeben. Es bestehen jedoch keine Bedenken, in Analogie zur Regelung des [§ 38b Abs. 2 UmgrStG](#) die Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung nicht gegeben zu sehen, wenn die Anteilsabtretungen innerhalb eines Monats nach dem Tag der Meldung vorgenommen werden.

1046

[§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) ist auch auf den Fall anwendbar, dass die Einbringenden Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft sind und ihren Beteiligungsverhältnissen wertmäßig entsprechendes Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) einbringen. Dem Grunde nach wäre auch in diesem Fall das Ausmaß der jeweils an den oder die anderen Anteilsinhaber abzutretenden Anteile nach dem Umtauschverhältnis zu ermitteln. Da sich an den Beteiligungsverhältnissen nach den Abtretungen aber nichts gegenüber jenen vor der Einbringung ändern kann, bestehen keine Bedenken, die im Einbringungsvertrag festgelegten Abtretungen auf eine kleine Nenn-/**Stamm**kapitaleinheit zu beschränken. Auch in diesem Fall ist [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) nur dann erfüllt, wenn es zu tatsächlichen Anteilsabtretungen kommt.

Beispiel:

A und B sind zu je 50% an der X-GmbH und zu je 50% an der Y-GmbH (Nennkapital 35.000 Euro) beteiligt. Beide Gesellschafter wollen die gesamten X-Anteile als Sacheinlagen in die Y-GmbH einbringen. An Stelle einer Kapitalerhöhung können A und B übereinkommen, dass zB A dem B einen Y-Anteil von 10 und B dem A einen Y-Anteil von 10 abtritt. Die Tatsache, dass A und B nach den Anteilsabtretungen unverändert mit je 50% an der Y-GmbH beteiligt sind, ändert nichts daran, dass diese notariell zu beurkundenden Anteilsabtretungen die Rechtfertigung für den Verzicht auf die Gewährung neuer Anteile bieten. Im Falle des Verzichtes auf die notarielle Beurkundung wäre die Ausnahmeregelung des [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) nicht sachgerecht genutzt und eine Anwendungsvoraussetzung für [Art. III UmgrStG](#) nicht erfüllt.

1047

Ein weiterer Anwendungsfall des [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) ist die Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile auf einen Stichtag in dieselbe Körperschaft, sofern auf die Gewährung von neuen Anteilen im Sinne des [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) verzichtet wird. Die Ausnahmeregelung ist unabhängig davon anwendbar, ob die einbringenden Mitunternehmer im gleichen Ausmaß auch an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind oder nicht. Rechtsfolge dieser Einbringung ist die Vereinigung aller Anteile der Personengesellschaft in einer Hand im Sinne des [§ 142 UGB](#). Dies bedeutet den Übergang des Vermögens der Personengesellschaft auf den letzten Gesellschafter im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge. Dieses Anwachsen als Rechtsfolge der Einbringung zieht ertragsteuerlich keine Gewinnverwirklichung nach sich, da die von der Körperschaft übernommenen Mitunternehmeranteile ausgebucht und durch die übernommenen Aktiven und Passiven der Personengesellschaft ersetzt werden.

Ertragsteuerlich ist ein zweistufiger Vorgang gegeben: In der ersten Stufe kommt es zu Mitunternehmerantileinbringungen in die Körperschaft im Sinne des [Art. III UmgrStG](#), in der zweiten Stufe geht die Mitunternehmerschaft auf Grund der Anteilsvereinigung unter und an die Stelle der untergehenden Mitunternehmeranteile tritt das übernommene Gesellschaftsvermögen der ehemaligen Mitunternehmerschaft.

Beispiel:

An der X-KG (Verkehrswert 30.000) sind A als Kommanditist mit 75% und B mit 25% als Komplementär beteiligt. Zum 31.12.01 bringen A und B ihre Anteile an der X-KG in die Y-GmbH (Nennkapital 500), an der A mit 75% und B mit 25% beteiligt sind, ein. Im Einbringungsvertrag vom 12.8.02, der in Form eines Notariatsaktes abgeschlossen wird, ist festgelegt, dass keine

Kapitalerhöhung bei der Y-GmbH erfolgt, sondern in Anwendung des [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) A 25% von 10% seines Anteiles an der Y-GmbH, sohin 9,375, und B 75% von 10% seines Anteils (ebenfalls 9,375) abtritt.

1050

Unterbleibt bei Anwendung des [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) eine gleichteilige Abtretung der dem Umtauschverhältnis entsprechenden Quote durch alle Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft, ist Folgendes zu beachten:

- Eine Anwendungsvoraussetzung des [§ 12 UmgrStG](#) ist nicht verletzt, da der Einbringende einen Anteil an der übernehmenden Körperschaft erhält.
- Erfolgt das Abtreten eines Anteiles bloß durch einen oder einzelne Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft umtauschverhältnismäßig, liegt für den neuen Gesellschafter keine Äquivalenzverletzung im Sinne des [§ 22 Abs. 1 UmgrStG](#) vor.
- Kommt es bei den Altgesellschaftern zu keinem Ausgleich auf gesellschaftsrechtlicher Basis wie zB durch eine alineare Gewinnverteilungsabrede zugunsten des Abtretenden **(vgl. zu den Voraussetzungen für deren steuerliche Anerkennung KStR 2013 Rz 549)**, liegt eine Äquivalenzverletzung zugunsten der anderen Altgesellschafter vor.

Beispiel:

An der CD-GmbH sind C und D mit je 50% beteiligt. E bringt seinen Betrieb in die CD-GmbH ein und hat nach dem Umtauschverhältnis Anspruch auf einen 25%-Anteil. An Stelle der gleichteiligen Anteilsabtretung von jeweils 12,5% durch C und D wird im Einbringungsvertrag festgelegt, dass nur C 25 Prozentpunkte an den E abtritt. Nunmehr sind C und E mit je 25% und D unverändert mit 50% beteiligt. Zum Ausgleich des Vorteils des D durch die Nichtabtretung von 12,5% wird im Einbringungs- oder Gesellschaftsvertrag eine alineare Ausschüttung zugunsten des C solange vereinbart, bis der Wert der 12,5% abgedeckt ist, die alineare Ausschüttung erfolgt nur zu Lasten des D.

- Kommt es zu einem Ausgleich in geldwerter Form, liegt ein Veräußerungstatbestand des empfangenden (abtretenden) Altgesellschafter und ein Erwerbstatbestand der zahlenden Altgesellschafter vor.

Beispiel:

Wird im vorgenannten Beispiel an Stelle der alinearen Ausschüttung eine Zahlung des D an den C in Höhe des Wertes der 12,5% vereinbart, löst die Zahlung Steuerpflicht des Empfängers und einen Anschaffungstatbestand hinsichtlich der Beteiligung aus.

1056

Die Zuzahlung an den Einbringenden führt bei diesem gemäß [§ 20 Abs. 2 UmgrStG](#) zu einer Verminderung der Anschaffungskosten der Anteile (siehe Rz ~~266~~**1107** ff).

1064

Das Gesetz unterscheidet zwischen:

- identen Eigentumsverhältnissen auf Grund der Alleingesellschafterstellung (Rz 1067 ff) und
- identen Beteiligungsverhältnissen (Rz ~~1072~~**80** bis Rz 1085).

1066

Für die Anwendung des [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) ist es nicht erforderlich, dass die Eigentums- bzw. Beteiligungsidentität unbedingt bei der übernehmenden Körperschaft selbst gegeben sein muss, sondern es ist auch ausreichend, wenn sie oberhalb der übernehmenden Körperschaft besteht.

Beispiel:

Die Muttergesellschaft B hält an der Tochtergesellschaft A 75% der Anteile. Über die 100-prozentige Tochtergesellschaft C hält die Muttergesellschaft B die restlichen 25% der Anteile an der Tochtergesellschaft A.

Auf Grund der gegebenen Beteiligungsverhältnisse kann eine Einbringung von Vermögen durch die Tochtergesellschaft A in die Tochtergesellschaft C ohne Gewährung einer Gegenleistung erfolgen. ~~Für Zwecke der Feststellung der Identität der Beteiligungsverhältnisse ist davon auszugehen, dass die Rechtsstellung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zu ihrem Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1988 wie eine 100-prozentige Beteiligung an einer Tochterkörperschaft zu beurteilen ist. Gleiches gilt für die Beziehung einer Haftungsgemeinde gegenüber der Gemeindesparkasse.~~

Für Zwecke der Feststellung der Identität der Beteiligungsverhältnisse ist davon auszugehen, dass die Rechtsstellung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zu ihrem Betrieb gewerblicher Art im Sinne des [§ 2 KStG 1988](#) wie eine 100-prozentige Beteiligung an einer Tochterkörperschaft zu beurteilen ist. Gleiches gilt für die Beziehung einer Haftungsgemeinde gegenüber der Gemeindesparkasse.

1068

Die Alleingesellschafterstellung eines Einbringenden ist in folgenden Fällen gegeben:

- Ein Einzelunternehmer bringt Betriebsvermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) in eine Körperschaft ein, die zu 100% in seinem Eigentum steht, wobei es für die Anwendung des [§ 19 Abs. 2 UmgrStG](#) ohne Belang ist, ob die Anteile an der übernehmenden Körperschaft Betriebsvermögen oder Privatvermögen darstellen.
- Eine natürliche Person bringt aus ihrem Privatvermögen Kapitalanteile im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) in eine in ihrem Alleineigentum stehende übernehmende Körperschaft ein.
- Eine Mitunternehmerschaft hält im Gesamthand- oder Gemeinschaftsvermögen eine 100-prozentige Beteiligung an einer Körperschaft und bringt begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) in diese ein (siehe Rz 1069 f).
- Eine Körperschaft bringt begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) in eine 100-prozentige Tochtergesellschaft ein (down-stream-Einbringung).
- ~~▪ Eine Körperschaft bringt begünstigtes Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG in ihre 100-prozentige Mutterkörperschaft ein (up-stream-Einbringung).~~
- Eine natürliche Person, Mitunternehmerschaft oder Körperschaft bringt Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) in eine Enkelgesellschaft oder eine Urenkelgesellschaft usw. ein, wenn sich die Alleingesellschafterstellung des Einbringenden mittelbar durch eine Tochtergesellschaft oder mehrere 100-prozentige Tochtergesellschaften ergibt.
- ~~▪ Eine Körperschaft bringt Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG in die Großmuttergesellschaft oder eine noch darüberliegende Körperschaft ein, wenn die Alleingesellschafterstellung der übernehmenden Oberkörperschaft mittelbar durch 100-prozentige Beteiligungen sichergestellt ist.~~
- **Der Kommanditist bringt seinen Kommanditanteil ganz oder zum Teil in die ihm zu 100% gehörende Komplementär-GmbH ein.**

In all diesen Fällen sind die Voraussetzungen des [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) erfüllt und es kann in sinngemäßer Anwendung des [§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG](#) auf die Gewährung von Anteilen verzichtet werden.

Bei einer up-stream-Einbringung, dh. bei Einbringung von Vermögen der Tochtergesellschaft in die 100-prozentige (Groß-)Mutterkörperschaft, liegt ein Fall des [§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Tatbestand UmgrStG](#) vor; eine Anteilsgewährung wäre auch gesellschaftsrechtlich unzulässig ([§ 224 Abs. 1 Z 1 AktG](#)).

1069

Bringt eine Mitunternehmerschaft ihren gesamten Betrieb in ihre 100-prozentige Tochtergesellschaft ein, stehen ihr hinsichtlich der Behandlung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft zwei Möglichkeiten offen:

- Die 100-prozentige Beteiligung an der Tochtergesellschaft wird anlässlich der Einbringung zurückbehalten. Da mit der Einbringung die Mitunternehmereigenschaft der Personengesellschaft untergeht, stellt das Zurückbehalten nach [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) bzw. [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) einen Entnahmetatbestand zum Einbringungstichtag dar und ist von den Mitunternehmern als im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung miterfasst normal zu versteuern. Formal bleibt die vermögensverwaltende Personengesellschaft bis zu ihrer Löschung im Firmenbuch bestehen, erst an diesem Tag geht die Beteiligung quotenmäßig auf ihre Gesellschafter über, ohne dass dadurch steuerlich ein Realisierungstatbestand gegeben ist, da die wegfallende Miteigentümergebeteiligung am Vermögen der Personengesellschaft durch die unmittelbare quotenentsprechende Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft ersetzt wird. Auch der mit Beginn des dem Einbringungstichtag nachfolgenden Tages definierte Anschaffungstag der Beteiligung ~~und der damit verbundene Beginn der Spekulationsfrist im Sinne des § 30 EStG 1988~~ ändert sich durch die Löschung der Personengesellschaft nicht.
- Die 100-prozentige Beteiligung an der Tochtergesellschaft wird anlässlich der Einbringung miteingebracht und analog zur Vorgangsweise bei der down-stream-Verschmelzung eine juristische Sekunde später an die Gesellschafter, im

gegenständlichen Fall an die einbringende Personengesellschaft, wieder herausgegeben. Für die Mitunternehmer führt diese Variante der Anteilsdurchschleusung zu keinem Entnahmetatbestand, da sie nichts zurückbehalten haben. Bei der übernehmenden Körperschaft führt die Herausgabe der Beteiligung in Höhe des abgehenden Buchwertes zu einem einbringungsveranlassten nach § 18 Abs. 5 **6** UmgrStG steuerneutralen Buchverlust. Da die empfangende Personengesellschaft inzwischen ihre Mitunternehmereigenschaft verloren hat, ergibt sich für die Gesellschafter durch die Löschung der Personengesellschaft im Firmenbuch keine unmittelbare steuerliche Konsequenz, es sind allerdings die einbringungsbedingt entstehenden Anschaffungskosten der Anteile an der übernehmenden Körperschaft um den Buchwert des herausgegebenen Anteils zu kürzen (siehe auch Rz 997 ff).

1080a (Neu)

§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Fall UmgrStG (Identität der Beteiligungsverhältnisse) ist sohin nur dann anwendbar, wenn Einbringender eine Körperschaft ist. Kein Anwendungsfall des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG ist daher die Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in eine Körperschaft, deren Beteiligungsverhältnis mit dem Beteiligungsverhältnis an der Mitunternehmerschaft übereinstimmt, und zwar auch für Zeiträume vor dem Inkrafttreten des AbgÄG 2005 (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0296, 2006/15/0306). Wird in diesen Fällen rechtlich unzutreffend dennoch von der Anwendbarkeit des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG ausgegangen, ist die Einbringung verunglückt und es treten die steuerlichen Wirkungen der Tauschbesteuerung ein. Kann eine dahingehende Berichtigung der Veranlagung der einbringenden Mitunternehmer aufgrund von § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht erfolgen, ist eine solche auch nicht bei der übernehmenden Körperschaft vorzunehmen, weil die steuerlichen Wirkungen der Tauschbesteuerung nicht diesem Steuersubjekt zuzurechnen sind. Damit unterbleibt die Vornahme eines steuerwirksamen Zuschlages nach Maßgabe von § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft.

1081a (Neu)

Die Identität der Beteiligungsverhältnisse muss noch nicht am Einbringungsstichtag gegeben sein. Diesbezüglich ist auf den Zeitpunkt der Errichtung des Einbringungsvertrages abzustellen. Eine Änderung des Eigentums an den Anteilen der übernehmenden Körperschaft zwischen dem Einbringungsstichtag und der Errichtung des Einbringungsvertrages ist daher möglich, um die erforderliche Identität im Sinne des [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) herzustellen. Ebenso können die Beteiligungsverhältnisse bei einer einbringenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum verändert werden (vgl. auch Rz 808).

1085

Die verbotene Einlagenrückgewähr kann bei der einbringenden Gesellschaft durch eine mit der Einbringung verknüpfte den Wertabgang ersetzende:

- effektive Gesellschaftereinlage
- nominelle Kapitalherabsetzung unter Beachtung der Vorschriften über eine ordentliche Kapitalherabsetzung oder vereinfachte Kapitalherabsetzung zur Einziehung, oder
- nur bilanzmäßige Gewinnausschüttung (Sachausschüttung)

vermieden werden (vgl. OGH 10.6.1999, [6 Ob 6/99x](#)). Die Maßnahmen der Kapitalherabsetzung oder Gewinnausschüttung (Sachausschüttung) sind steuerneutral, dh. nicht als Einlagenrückzahlung im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) bzw. als eine Kapitalertragsteuerpflicht auslösende Ausschüttung zu werten. Die Gesellschaftereinlage hingegen ist eine solche im Sinne des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#), die auch zu einem Zugang im Evidenzkonto (Rücklagen-Subkonto) führt. Das Fehlen der erwähnten Maßnahmen **hindert die Anwendung des [Art. III UmgrStG](#) nicht.**

1087

Im Fall der Einbringung eines Kapitalanteiles im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) in eine ausländische übernehmende Körperschaft wird diese Beteiligung tatsächlich in das Ausland übertragen und damit ein Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich bewirkt.

Die Bewertung für den Einbringenden richtet sich für betriebsvermögenszugehörige Anteile nach [§ 16 UmgrStG](#) (Rz 848 ff) und im übrigen nach [§ 17 UmgrStG](#) (Rz 929 ff). Da nicht in allen Fällen der Exporteinbringung eine Wahrung des Besteuerungsrechtes der Republik möglich ist, setzt [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) für den Verzicht auf eine Gegenleistung voraus, dass die Einbringung ausschließlich bei inländischen Anteilen an der übernehmenden ausländischen Körperschaft eine Zu- oder Abschreibung auslöst. Damit wird sichergestellt, dass in Kapitalanteilen verstrickte und im Inland steuerhängige stille Reserven in einer Gegenleistung steuerhängig gespeichert bleiben. Ist die in [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) genannte Voraussetzung für einen Verzicht auf eine Gegenleistung nicht gegeben, muss die Einbringung gegen Gewährung von Anteilen erfolgen oder die Einbringung unterbleiben.

Allerdings kann [§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Halbsatz UmgrStG](#) aus unionsrechtlichen Erwägungen unangewendet bleiben, sofern eine Einbringung eines im Inland steuerhängigen Kapitalanteils durch einen Steuerinländer oder durch einen EU/EWR-Ansässigen in eine EU/EWR-Körperschaft erfolgt. In solchen Fällen kann daher von der Gewährung einer Gegenleistung abgesehen werden, ohne dass eine Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) verletzt wird.

Beispiel:

Die in Frankreich ansässige Mutterkörperschaft A bringt ihre 100-prozentige (aufgrund des DBA-Frankreichs im Inland steuerhängige) Beteiligung an ihrer inländischen Tochtergesellschaft B in die in Großbritannien ansässige Großmuttergesellschaft C ein, die wiederum 100% der Anteile an der A hält. Gegenleistungsanteile sollen anlässlich der Einbringung des Kapitalanteils nicht ausgegeben werden. Das Unterbleiben der Gewährung einer Gegenleistung würde in diesem Fall [§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Halbsatz UmgrStG](#) grundsätzlich widersprechen; aus unionsrechtlichen Gründen kann die Bestimmung jedoch unangewendet bleiben. Für die stillen Reserven im eingebrachten Kapitalanteil kann daher in weiterer Folge gemäß [§ 16 Abs. 2 Z 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt werden, weil die Einschränkung des Besteuerungsrechts am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU/EWR-Staat erfolgt.

Unterbleibt in einem solchen Fall eine Anteilsgewährung, obwohl die Voraussetzungen des [§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Halbsatz UmgrStG](#) nicht vorliegen **und kann die Bestimmung auch aus unionsrechtlichen Gründen nicht unangewendet bleiben**, ist auf Grund des Verweises in [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) auf den [§ 19 UmgrStG](#) eine Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) verletzt und liegt eine unter [§ 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988](#) fallende einen

steuerwirksamen Tausch im Sinne des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) auslösende Sacheinlage oder Sachzuwendung vor.

1091

Aus [§ 20 UmgrStG](#) ergeben sich die umgründungsbedingten steuerlichen Konsequenzen für die einbringungsgeborenen oder einbringungsbezogenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Ausgangspunkt für diese Bestimmungen ist der Grundsatz, dass dem Einbringenden für die Einbringung eine Gegenleistung gewährt wird. Diese besteht entweder

- in neuen Anteilen der übernehmenden Körperschaft auf Grund der Sachgründung oder einer Kapitalerhöhung,
- in bestehenden dem Einbringenden zukommenden Anteilen,
- in einer Wertveränderung (Erhöhung oder Minderung) bestehender Kapitalanteile bei Unterbleiben einer Kapitalerhöhung oder/und
- in Zuzahlungen im gesetzlich zulässigen Ausmaß.

Nach [§ 20 Abs. 1 UmgrStG](#) liegt mit dem Gewähren einer Gegenleistung eine steuerliche Anschaffung vor.

Mit dem BudBG 2011 wurde die generelle Steuerpflicht der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bzw. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie vergleichbarer ausländischer Gebilde eingeführt. Daraus folgt, dass die Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft unabhängig von einer Behaltdauer (Spekulationsfrist) und Beteiligungshöhe steuerpflichtig ist. Sind die Anteile vor dem 1.1.2011 angeschafft worden, liegt allerdings Altvermögen vor, für das [§ 30 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 weiterhin anwendbar ist. Beteiligungen, die zum 31.3.2012 unter die Bestimmung des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 gefallen sind, unterliegen ebenfalls den Neuregelungen der Kapitalvermögensbesteuerung. Ordnet das Umgründungssteuergesetz an, dass die im Zuge der Umgründung erworbenen Anteile für Zwecke der Anwendung der Fristen der [§§ 30 und 31 EStG 1988](#) an die Stelle der alten Anteile treten, ist dies

auch für die Abgrenzung von Alt- und Neuvermögen bei [§ 27 EStG 1988](#) maßgeblich, sodass die neu erworbenen Anteile weiterhin als Altvermögen gelten, wenn die übertragenen bzw. untergegangenen Anteile Altvermögen waren (vgl. EStR 2000 Rz 6103b).

Beispiel:

A bringt zum 30.6.2010 einen Mitunternehmeranteil an der X-KG in die Y-GmbH ein und erhält dafür 0,5% Anteile. Gemäß [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, gelten die A gewährten Anteile für zehn Jahre als solche im Sinne des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011. Daraus folgt, dass auch zum 31.3.2012 eine Veräußerung der Anteile an der Y-GmbH unter [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 gefallen wäre. Gemäß [§ 124b Z 185 lit. a erster Teilstrich EStG 1988](#) läuft die Zehnjahresfrist des [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 weiter, sodass eine Veräußerung nach dem 30.6.2020 steuerfrei wäre.

1092

Als Anschaffungszeitpunkt von gewährten Anteilen gilt der Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages. Gleiches gilt nach [§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG](#) für den Zeitpunkt des Bewirkens der Gegenleistung, wenn keine neuen Anteile gewährt werden. Mit diesem Tag gelten alle Gegenleistungen als angeschafft, unabhängig davon, ob sie aus neuen Anteilen nach [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#), eigenen Anteilen nach [§ 19 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#), Anteilen anderer Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft nach [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) oder baren Zuzahlungen nach [§ 19 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) bestehen. Der Anschaffungszeitpunkt hat Bedeutung für:

- den Zeitpunkt der Minderung der Anschaffungskosten auf Grund barer Zuzahlungen (siehe Rz 1052),
- die Zurechnung gewährter Anteile zum Einbringenden insb. die Rückbeziehung bei mehrfachen Umgründungen (siehe Rz 1874 ff),
- die Vornahme von Zu- und Abschreibungen auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft bzw. auf die Anteile der einbringenden Körperschaft im Falle der Eigentums- oder Beteiligungsidentität (siehe Rz 1117 ff),
- die Vornahme von Zuschreibungen auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft im Falle der Festsetzung der Steuerschuld nach [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) bzw. [§ 16 Abs. 2](#)

[Z 1 UmgrStG](#) bzw. [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) (siehe Rz 860a ff) oder des Entstehens der KEST-Pflicht nach [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) (siehe Rz 972b ff),

- den Wegfall der Ausnahme von der Steuerneutralität der internationalen Schachtelbeteiligung nach dem Entstehen der Steuerschuld nach [§ 16 Abs. 1 dritter bis letzter Satz UmgrStG](#) bzw. [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) (siehe Rz 1163a),
- **Für Einbringungen mit einem Stichtag vor dem 31.12.2010:**
den Beginn der nach [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012](#), zehnjährigen Steuerverstrickung einbringungsgeborener und gleichgestellter Anteile an der übernehmenden Körperschaft, die weder zu einem Betriebsvermögen gehören noch unter die [§§ 30](#) oder [31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) fallen (siehe Rz 1137 ff),
- **Für Einbringungen mit einem Stichtag vor dem 1.4.2012:**
den Beginn der nach [§ 20 Abs. 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012](#), zehnjährigen Steuerverstrickung von Anteilen, die auf Grund der Einbringung die Eigenschaft als Beteiligung im Sinne des [§ 31 EStG 1988 idF BudBG 2011](#) verlieren (siehe Rz 1135 ff),
- **Für Einbringungen mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012:**
Bei Einbringung eines Kapitalanteiles, bei dem die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes 1988 am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht gegeben war, die sinngemäße Anwendung des [§ 5 Abs. 1 und 2 UmgrStG](#); dies gilt sinngemäß auch für Anteile, die am Einbringungsstichtag nur mehr befristet steuerhängig sind ([§ 124b Z 185 lit. a erster Teilstrich EStG 1988](#)).
- den Beginn der Jahresfrist des [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) (siehe KStR 2013⁹¹ Rz **1212561**), wenn durch die Einbringung an der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht (siehe Rz 1157 ff), für die keine Option gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) ausgeübt wird,
- **Für Einbringungen mit einem Stichtag vor dem 31.12.2010:**
den Beginn der einjährigen Spekulationsfrist nach [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 idF](#)

vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012. Bei einer Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile oder als angeschafft geltender einbringungsbezogener Anteilsteile innerhalb eines Jahres ab dem auf den Einbringungsstichtag folgenden Tag liegen steuerpflichtige Spekulationseinkünfte vor (siehe **dazu** EStR 2000 Rz **6103**). Dabei ist zu beachten, dass die Fristberechnung für den Spekulationstatbestand für die zum Zeitpunkt der Einbringung bereits bestehenden Anteile und die bei der Gewährung von Anteilen einbringungsgeborenen Anteile bzw. bei Unterbleiben einer Anteilsgewährung für die zu aktivierenden Beträge getrennt vorzunehmen ist. Wenn eine der beiden Fristen zum Veräußerungszeitpunkt noch nicht abgelaufen ist, hat die Aufteilung des Veräußerungserlöses hinsichtlich der steuerlichen Folgen aus der Veräußerung der Beteiligung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der Beteiligung vor und nach der Einbringung zu erfolgen.

Beispiel:

A gründet am 10.06.01~~2012~~ allein die A-GmbH bar und hält den Anteil im Privatvermögen. Die Anschaffungskosten der Anteile betragen 250.000. A beschließt im September 01~~2012~~ die Einbringung seines Betriebes mit oder ohne Kapitalerhöhung in die A-GmbH rückwirkend auf den 31.12.00~~2011~~ mit einem Buchwert in Höhe von 1.000.000 (Verkehrswert 2.250.000). Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-GmbH betragen nach der Einbringung 1.250.000. Nach der Protokollierung der Einbringung stiftet A die gesamte Beteiligung an der A-GmbH am 15.12.01~~2012~~ der A-Privatstiftung. Die Stiftung hat die für A steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten von 1.250.000 zu übernehmen.

Die A-Privatstiftung veräußert die Beteiligung am a) 30.12.01~~2012~~, b) 10.01.02~~2013~~, c) 01.07.02~~2013~~ um 3.000.000.

In allen drei Varianten liegen zur Gänze zwischensteuerpflichtige Einkünfte der Privatstiftung gemäß [§ 13 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988](#) iVm [§ 22 Abs. 2 KStG 1988](#) vor, weil sowohl die Anschaffung durch Bargründung als auch die umgründungsveranlasste Gegenleistung nach dem 31.12.2010 durch A erfolgt ist, weswegen zur Gänze Neuvermögen vorliegt.

Zu a)

Die A-Privatstiftung ist mit dem Gesamtüberschuss in Höhe von 1.750.000 als Differenzbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten nach [§ 13 Abs. 1 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 30 EStG 1988](#) voll körperschaftsteuerpflichtig.

Zu b)

Der Veräußerungserlös ist nach dem Verhältnis der Verkehrswerte des GmbH-Vermögens zum Einbringungsstichtag vor der Einbringung und jenem nach der Einbringung aufzuteilen. Dieses Verhältnis beträgt 1 : 9, sodass ein Zehntel des

~~Veräußerungserlöses bei der Ermittlung des voll körperschaftsteuerpflichtigen Überschusses zu berücksichtigen ist. Vom Gesamtüberschuss in Höhe von 1.750.000 hat die A-Privatstiftung Spekulationseinkünfte in Höhe von 50.000 aus der Veräußerung der Gründungsanteile nach § 13 Abs. 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 30 EStG 1988 voll zu versteuern, während der lediglich zwischenbesteuerungspflichtige Überschuss aus der Veräußerung der einbringungsbetroffenen Anteile 1.700.000 beträgt.~~

~~Der voll körperschaftsteuerpflichtige Teil ist wie folgt zu ermitteln: 300.000 (= ein Zehntel des Veräußerungserlöses in Höhe von 3.000.000) abzüglich 250.000 (= Anschaffungskosten der Gründungsanteile).~~

~~Der zwischenbesteuerungspflichtige Teil ist wie folgt zu ermitteln: 2.700.000 (= neun Zehntel des Veräußerungserlöses in Höhe von 3.000.000) abzüglich 1.000.000 (= Anschaffungskosten der einbringungsbetroffenen Anteile).~~

~~Zu c)~~

~~Die A-Privatstiftung ist mit dem Gesamtüberschuss in Höhe von 1.750.000 lediglich zwischenbesteuerungspflichtig nach § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (siehe StfR 2001 Rz 92 ff).~~

1097

Es kommt dadurch zu einer Verdoppelung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven des Einbringungsvermögens, ohne dass der Grundsatz der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erwirtschafteten Gewinne verletzt wird: Die stillen Reserven werden einerseits zu stillen Reserven der übernehmenden Körperschaft (erste Hälfte der Steuerhängigkeit in Höhe der 25-prozentigen Körperschaftsteuer) und andererseits durch die mit der Anschaffungskostenbindung verknüpfte Übertragung auf die Anteile des Einbringenden zu stillen Reserven an den Gesellschaftsanteilen der übernehmenden Körperschaft (zweite Hälfte der Steuerhängigkeit in Höhe des halben Einkommensteuersatzes **bzw. ab 1.4.2012 Steuerpflicht mit dem 25-prozentigen Steuersatz gemäß [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#)**).

1098

Das Grundprinzip der Buchwerteinbringung führt im Interesse des Erhaltens der Einfachbesteuerung auch dazu, dass es bei Vorliegen eines buchmäßig negativen Sacheinlagewertes (negatives Einbringungskapital) steuerlich bei der übernehmenden Körperschaft zum Ausweis eines Überhanges der Passiva gegenüber der Aktiva kommt und

beim Einbringenden als Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft nach [§ 20 Abs. 2 bis 4 UmgrStG](#) einbringungsgeborene Anteile negative Anschaffungskosten haben bzw. bestehende Anteile um den Betrag des negativen Einbringungskapitals abzustocken sind und dadurch ebenfalls negative Anschaffungskosten entstehen können. Diese sind nach [§ 43 Abs. 2 UmgrStG](#) evident zu halten (siehe Rz 1903 ff) und für den Fall einer späteren entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung, einer späteren Umgründung oder einer späteren Liquidation maßgebend.

Beispiel:

X bringt sein Einzelunternehmen zum 31.1.2011 in die Y-GmbH ein und erhält dafür 50% der Anteile. X veräußert diese Anteile

a) am 31.12.2011

b) am 15.2.2012

c) am 15.5.2012

um jeweils 550.000 (Werbungskosten 50.000).

*Die in der Einbringungsbilanz ([§ 15 UmgrStG](#)) ausgewiesenen steuerlich maßgebenden Aktiva betragen 15.000.000, die steuerlich maßgebenden Passiva einschließlich der steuerhängigen Rücklagen betragen 20.500.000. Der im Einbringungskapital ausgewiesene steuerliche Sacheinlagewert von -5.500.000 entspricht den Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile, die als negative Größe in Evidenz zu nehmen sind. Sollte es bis zur Veräußerung der Anteile nicht zu einer Veränderung der Anschaffungskosten durch Einlagen, Einlagenrückzahlungen, Steuerfestsetzungen gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) bzw. [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) bzw. [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) oder Entstehen der KEST-Pflicht nach [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) gekommen sein, **ergeben** sich bei der Veräußerung der gesamten im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung außerhalb der Spekulationsfrist um zB 550.000 und anfallenden Werbungskosten in Höhe von zB 50.000 ein Überschuss gemäß [§ 31 EStG 1988](#) in Höhe von 6.000.000, der mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß [§ 37 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988](#) zu versteuern ist.*

in der Variante a) Spekulationseinkünfte in Höhe von 6.000.000

in der Variante b) Einkünfte gemäß [§ 30 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, in Höhe von 6.000.000 ([§ 124b Z 184 erster Teilstrich zweiter Halbsatz EStG 1988](#)).

in der Variante c) Einkünfte gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) idF BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, in Höhe von 6.050.000 (kein Werbungskostenabzug gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#)), die dem 25-prozentigen Sondersteuersatz des [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) unterliegen.

Selbst wenn der Gesellschafter bei späterem Untergang der Beteiligung in Folge der Liquidation oder Abweisung des Konkurses mangels verteilungsfähiger Masse nichts erhält, liegen in Höhe der negativen Anschaffungskosten positive Einkünfte vor, die

nach [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) zu versteuern sind - im Beispielsfall daher 5.500.000 (siehe EStR 2000 Rz ~~6671~~ 6172).

1101

Die Gewährung neuer Gesellschaftsanteile der übernehmenden Körperschaft entspricht dem Grundtatbestand des [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) (siehe Rz 1030 ff). Nach § 20 Abs. 2 ~~Satz~~ **Z** 1 UmgrStG sind die Anschaffungskosten dieser Gesellschaftsanteile durch den Einbringungswert des eingebrachten Vermögens fixiert. Der Einbringungswert ergibt sich aus den Vorschriften der [§§ 16](#) und [17 UmgrStG](#) (siehe Rz 848 bis Rz 872).

1103

Die Abfindung mit eigenen Anteilen nach [§ 19 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) ist nur in engen Grenzen möglich. Näheres siehe Rz 1042 f. Nach § 20 Abs. 2 ~~Satz~~ **Z** 1 UmgrStG gelten für die Bewertung dieselben Grundsätze wie im Falle der Gewährung neuer Anteile (siehe Rz 1101 ff). Bei der übernehmenden Körperschaft ergibt sich in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der gewährten eigenen Anteile und dem Buchwert des übernommenen Einbringungsvermögens ein steuerneutraler Buchgewinn oder Buchverlust.

1104

Nach [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) kann die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben, wenn die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfinden. Näheres siehe Rz 1044 ff. Für die Bewertung gelten nach § 20 Abs. 2 ~~Satz~~ **Z** 1 UmgrStG dieselben Grundsätze wie im Falle der Gewährung neuer Anteile (siehe Rz 1101 ff). [§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmgrStG](#) ordnet an, dass die abtretenden Gesellschafter trotz erfolgter Anteilsabtretung die Anschaffungskosten oder Buchwerte der bisherigen Anteile fortzuführen haben. Hingegen sind beim Einbringenden die Anschaffungskosten der an ihn abgetretenen Gesellschaftsanteile mit dem Einbringungswert des von ihm eingebrachten Vermögens bestimmt. Je nach eingebrachtem Vermögen leitet sich der Einbringungswert:

- vom Einbringungskapital laut Ausweis in der Einbringungsbilanz ([§ 15 UmgrStG](#)) bei (Teil)Betrieben, Mitunternehmeranteilen und Kapitalanteilen des Betriebsvermögens oder

- von den Anschaffungskosten bzw. den höheren gemeinen Wert bei Kapitalanteilen des Privatvermögens gemäß [§ 17 UmgrStG](#) ab.

Beispiel:

Das Stammkapital der A-GmbH beträgt 1.200.000, A und B sind je zur Hälfte beteiligt, die Höhe der Nominale ist ident mit den Anschaffungskosten. Das Reinvermögen der A-GmbH beträgt zu Verkehrswerten 4.000.000. C bringt sein Einzelunternehmen (Buchwert 200.000, Verkehrswert 2.000.000) unter Anwendung des [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) in die A-GmbH ein. A und B treten an den C je ein Drittel ihrer Beteiligung in Höhe von 200.000 ab, sodass die Gesellschafter in der Folge dem wahren Wert der vereinigten Unternehmen entsprechend mit jeweils 400.000 am unveränderten Stammkapital der übernehmenden A-GmbH in Höhe von 1.200.000 beteiligt sind.

Bei der A-GmbH ergibt sich auf Grund der Einbringung ein auf Kapitalrücklage einzustellender steuerneutraler Buchgewinn von 200.000 in Höhe der Sacheinlage. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der von A und B gehaltenen Anteile betragen trotz Verminderung des Nominalwertes um 200.000 auf Grund [§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmgrStG](#) weiterhin 600.000. Der einbringende C hat den erhaltenen Anteil im Nennbetrag von 400.000 auf Grund von [§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmgrStG](#) mit dem Sacheinlagewert zu bewerten, seine Anschaffungskosten für den Gesellschaftsanteil betragen somit 200.000.

1107

Neben der Gewährung von Gesellschaftsanteilen durch die übernehmende Körperschaft lässt [§ 19 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) in engen Grenzen die Leistung von Barzahlungen (= Zuzahlungen) an den Einbringenden zur Herbeiführung eines Spitzenausgleiches zu. Näheres siehe Rz 1054. Nach [§ 20 Abs. 2 Satz 2 Z 3 UmgrStG](#) kürzen diese Zuzahlungen beim einbringenden Empfänger unabhängig von der Bewertung des eingebrachten Vermögens die einbringungsgeborenen oder einbringungsbezogenen Anschaffungskosten oder Buchwerte der Gegenleistung.

1109

Die übernehmende Körperschaft hat die Buchwerte des Einbringungsvermögens unverändert fortzuführen. Die zu leistende Zuzahlung ist einbringungsbedingt und damit gesellschaftsrechtlich veranlasst, der daraus resultierende Aufwand ist nach [§ 18 Abs. 65 UmgrStG](#) steuerneutral (siehe Rz 997 ff) **und führt demnach zu keiner Betriebsausgabe.**

1115

Durch die Verlagerung des Einbringungswertes des Einbringungsvermögens in den steuerlich maßgebenden Wert der Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Körperschaft wird dem Prinzip der Verdoppelung der stillen Reserven (siehe Rz 1097 f) Rechnung getragen.

- Gesellschaftsanteile im Betriebsvermögen: Befinden sich die Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Körperschaft im Betriebsvermögen des Einbringenden, unterbleibt bei diesem auf Grund einer entsprechenden Veränderung des Buchwertes der Beteiligung in Höhe des Einbringungswertes ein Buchgewinn bzw. ein Buchverlust aus der Einbringung.

Beispiel:

In dem der Einbringung zugrunde liegenden Jahresabschluss des Einzelunternehmers A ist ein Teilbetrieb X mit einem Buchwert von a) 200.000, b) -200.000, c) -550.000 (Verkehrswert jeweils 1.000.000) sowie die 100-prozentige Beteiligung an der A-GmbH mit einem Buchwert von 500.000 (Verkehrswert 2.000.000) ausgewiesen. A bringt seinen Teilbetrieb X unter Verzicht auf eine Gegenleistung in die A-GmbH ein.

Im Falle a) steht in der Bilanz des Einzelunternehmens dem Abgang des Teilbetriebes X in Höhe des Buchwertes von 200.000 die Zuschreibung des gleichen Betrages zum Buchwert der Beteiligung an der A-GmbH gegenüber, sodass der neue Beteiligungsansatz 700.000 beträgt. Bilanztechnisch kommt es daher per Saldo lediglich zu einem Aktivtausch, ein Buchverlust bzw. Buchgewinn bleibt dadurch ausgeschlossen.

Im Falle b) steht dem mit dem Abgang des negativen Teilbetriebes X entstehenden Buchgewinn die Abschreibung des gleichen Betrages vom Buchwert der Beteiligung gegenüber, sodass der neue Beteiligungsansatz der Gesellschaftsanteile der A-GmbH 300.000 beträgt.

Im Falle c) steht dem mit dem Abgang des negativen Teilbetriebes X entstehenden Buchgewinn die Abschreibung des gleichen Betrages vom Buchwert der Beteiligung gegenüber, sodass der neue Beteiligungsansatz der Gesellschaftsanteile der A-GmbH - 50.000 beträgt.

- Gesellschaftsanteile im Privatvermögen: Befinden sich die Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Körperschaft im außerbetrieblichen Vermögen des Einbringenden und erfolgt die Einbringung aus einem Betriebsvermögen, bezieht sich die Zu- oder Abschreibung auf die Anschaffungskosten der 100-prozentigen Beteiligung. Beim Einbringenden entsteht aus der Einbringung im verbleibenden Betriebsvermögen automatisch ein Buchverlust (positives Vermögen) bzw. Buchgewinn (negatives

Vermögen). Nach [§ 20 Abs. 4 Z 1 Satz 2 UmgrStG](#) ist ein derartiger Buchgewinn bzw. Buchverlust im verbleibenden Restbetrieb steuerneutral.

Beispiel:

*A ist Alleingesellschafter der B-GmbH und hält den Anteil im Privatvermögen (**vgl. zur Prüfung der Betriebsvermögenszugehörigkeit Rz 1019 f**). Die Anschaffungskosten dieser Beteiligung betragen 500.000, der Verkehrswert beträgt 2.000.000. A bringt aus seinem Einzelunternehmen den Teilbetrieb X mit einem Buchwert von a) 200.000 b) -200.000 (Verkehrswert jeweils 1.000.000) unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung in die B-GmbH ein.*

Im Falle a) steht in der Bilanz des Einzelunternehmens dem Abgang des Teilbetriebes X in Höhe des Buchwertes von 200.000 kein Äquivalent gegenüber, sodass in gleicher Höhe ein nach [§ 20 Abs. 4 Z 1 Satz 2 UmgrStG](#) steuerneutraler Buchverlust entsteht. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der B-GmbH erhöhen sich durch die Einbringung um 200.000 auf 700.000.

Im Falle b) entsteht in der Bilanz des Einzelunternehmens mangels eines Äquivalents in Höhe des Abgangs des negativen Teilbetriebes X ein gemäß [§ 20 Abs. 4 Z 1 Satz 2 UmgrStG](#) steuerneutraler Buchgewinn. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der B-GmbH vermindern sich in diesem Fall durch die Einbringung um 200.000 auf 300.000.

1119 (Korrektur im Beispiel)

Beispiel:

Die A-GmbH ist Alleingesellschafterin der B-GmbH, der Buchwert der Beteiligung beträgt 1.000.000 (Verkehrswert 4.000.000). Die B-GmbH ist Alleingesellschafterin der C-GmbH, der Buchwert der Beteiligung beträgt 500.000 (Verkehrswert 2.000.000). Die A-GmbH bringt ihren Teilbetrieb X mit einem Buchwert von 200.000 (Verkehrswert 1.000.000) unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung in die C-GmbH ein.

In der Bilanz der A-GmbH steht dem Abgang der Aktiva des Teilbetriebes X in Höhe des Buchwertes von 200.000 die Zuschreibung des gleichen Betrages zum Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH gegenüber, sodass der neue Beteiligungsansatz 1.200.000 beträgt. Bilanztechnisch erfolgt per Saldo lediglich ein Aktivtausch, ein Buchverlust bzw. Buchgewinn bleibt dadurch ausgeschlossen.

In der Bilanz der B-GmbH erhöht sich der Buchwert der Beteiligung an der C-GmbH um 200.000, sodass der neue Beteiligungsansatz der Gesellschaftsanteile der C-GmbH 700.000 beträgt. In gleicher Höhe von 200.000 wird in der Bilanz der B-GmbH der Einbringungsbuchgewinn nach [§ 18 Abs. 65 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) steuerneutral in die Kapitalrücklagen eingestellt.

In der Bilanz der C-GmbH erhöhen sich durch den eingebrachten Teilbetrieb X die Aktiva um 200.000, in gleicher Höhe wird in der Bilanz der C-GmbH der Einbringungsbuchgewinn nach [§ 18 Abs. 65 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) steuerneutral in die Kapitalrücklagen eingestellt.

Nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 Satz 1 UmgrStG](#) ist als Maßstab für die Wertverschiebung zwischen den Beteiligungen an der einbringenden und an der übernehmenden Körperschaft das Verhältnis des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens zum Gesamtverkehrswert der einbringenden Körperschaft vor der Einbringung heranzuziehen. Es ist daher insb. der Buchwert des Einbringungsvermögens für die Korrektur der Beteiligungssätze bei dem (den) gemeinsamen Gesellschafter(n) irrelevant. **Im Ergebnis werden durch die Auf- und Abstockung gemäß [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) die im Kapitalanteil enthaltenen stillen Reserven der übertragenden Körperschaft auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft übertragen. Wird durch eine Einbringung gemäß [Art. III UmgrStG](#) auf Gesellschaftsebene ein Anteil an stillen Reserven übertragen, ist der anteilige Buchwert an der übertragenden Körperschaft in diesem Ausmaß auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu übertragen. Da im Rahmen des [Art. III UmgrStG](#) nur Vermögen mit positivem Verkehrswert übertragbar ist, können auch nur positive stille Reserven (im Grenzfall 0) übertragen werden. Aus diesem Grund ist die Verminderung/Abstockung der Anteile so zu verstehen, dass bei negativen Anschaffungskosten der aliquote Anteil dieser negativen Anschaffungskosten auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu übertragen ist.**

Beispiele:

1. Der Einzelunternehmer A hält in seinem Betriebsvermögen die 100-prozentigen Beteiligungen an der B-GmbH (Buchwert 1.000.000, Verkehrswert der GmbH 2.000.000) und an der C-GmbH (Buchwert 500.000, Verkehrswert der GmbH 1.500.000).

Die B-GmbH bringt den Teilbetrieb X (Buchwert 200.000, Verkehrswert 1.000.000) unter Verzicht auf eine Gegenleistung in die C-GmbH ein.

Nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) ist die Beteiligung an der B-GmbH nach dem Verkehrswertverhältnis der beiden Teilbetriebe abzustocken und der abgestockte Betrag der Beteiligung an der C-GmbH zuzuschreiben. Im Hinblick auf die Gleichwertigkeit der beiden Teilbetriebe ist der Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH iHv 1.000.000 um 50% auf 500.000 zu vermindern und der Buchwert der Beteiligung an der C-GmbH iHv 500.000 um den abgestockten Teil von 500.000 auf 1.000.000 zu erhöhen. Gesamthaft ergibt sich durch die Buchwertverschiebung keine Betriebsvermögensveränderung.

2. Der Einzelunternehmer F hält in seinem Betriebsvermögen die 100-prozentigen Beteiligungen an der G-GmbH (Buchwert der Beteiligung einbringungsbedingt - 400.000, Buchwert der GmbH -100.000, Verkehrswert der GmbH 800.000) und an der H-GmbH (Buchwert der Beteiligung 200.000, Buchwert der GmbH 300.000, Verkehrswert der GmbH 400.000).

Die G-GmbH bringt den Teilbetrieb X (Buchwert -40.000, Verkehrswert 200.000) unter Verzicht auf eine Gegenleistung in die H-GmbH ein.

Das Verkehrswertverhältnis der Teilbetriebe beträgt 1 : 3. Der Buchwert der G-Beteiligung iHv -400.000 ~~vermindert~~ **erhöht** sich um 100.000 auf -300.000 und der Buchwert der H-Beteiligung iHv 200.000 **erhöht** ~~vermindert~~ sich **spiegelbildlich** um 100.000 auf **1300.000**.

3. A und B sind je zur Hälfte privat an der M-GmbH (Buchwert der GmbH -15.000, Verkehrswert 600.000) und der O-GmbH (Buchwert der GmbH 50.000, Verkehrswert ~~4~~**600.000**) beteiligt.

Die Anschaffungskosten der Beteiligungen betragen einbringungsbedingt bei

A für die M-Beteiligung -12.000 und für die O-Beteiligung -100.000

B für die M-Beteiligung 0 und für die O-Beteiligung 20.000,

Die M-GmbH bringt einen Mitunternehmeranteil mit einem Einbringungskapital von 30.000 und einem Verkehrswert von ~~2~~**300.000** in die O-GmbH ein.

Das Verkehrswertverhältnis beträgt 1 : 2. Die Anschaffungskosten betragen nach der Einbringung bei A für die M-Beteiligung ~~-8~~**16.000** (-12.000 -~~(-4.000)~~) und für die O-Beteiligung ~~-96~~**104.000** (-100.000 -~~(4.000)~~).

B für die M-Beteiligung unverändert 0 und für die O-Beteiligung unverändert 20.000, **da bei Anschaffungskosten/einem Buchwert von Null die Anwendung der Verschiebetechnik zu keiner Änderung der Anschaffungskosten/des Buchwertes führen kann.**

1133

Auch bei Einbringung von Vermögen in Fällen, bei denen die Anteile an der einbringenden und/oder übernehmenden Körperschaft nur mittelbar von einem Gesellschafter gehalten werden, sind die Regelungen des [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) anwendbar. Wenn die Konzernobergesellschaft Großmuttergesellschaft der einbringenden Schwestergesellschaft und Muttergesellschaft der übernehmenden Schwestergesellschaft ist, erfolgt in der Bilanz der Konzernobergesellschaft eine Abschreibung von der Beteiligung an der Zwischengesellschaft als Muttergesellschaft der einbringenden Schwestergesellschaft sowie eine Zuschreibung auf die unmittelbare Beteiligung an der übernehmenden Schwestergesellschaft. Auch hier ist die Korrektur nach dem Verhältnis der Verkehrswerte

durchzuführen. Gleiches gilt für die entsprechende Abschreibung der von der Zwischengesellschaft als Muttergesellschaft unmittelbar gehaltenen Beteiligung an der einbringenden Schwestergesellschaft. Auch diese Korrektur hat nach dem Verhältnis der Verkehrswerte zu erfolgen. Die Buchverluste in der Zwischengesellschaft als Muttergesellschaft der einbringenden Schwestergesellschaft sind nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 Satz 2 UmgrStG](#) steuerlich unbeachtlich. Wenn die Konzernobergesellschaft Großmuttergesellschaft der übernehmenden Schwestergesellschaft und Muttergesellschaft der einbringenden Schwestergesellschaft ist, erfolgt in der Bilanz der Konzernobergesellschaft nach den gleichen Grundsätzen nach dem Verhältnis der Verkehrswerte eine Abschreibung von der unmittelbaren Beteiligung an der einbringenden Schwestergesellschaft sowie eine Zuschreibung auf die Beteiligung an der Zwischengesellschaft als Muttergesellschaft der übernehmenden Schwestergesellschaft. Entsprechendes gilt für die Zuschreibung bei der von der Zwischengesellschaft als Muttergesellschaft unmittelbar gehaltenen Beteiligung an der übernehmenden Schwestergesellschaft. Die Buchverluste in der Zwischengesellschaft als Muttergesellschaft der übernehmenden Schwestergesellschaft sind nach § 18 Abs. 65 UmgrStG in Verbindung mit [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) steuerlich unbeachtlich. Genauso ist bei mehreren Zwischengesellschaften, etwa bei Einbringungen von Vermögen zwischen Urenkelgesellschaften vorzugehen, **wobei zu beachten ist, dass die Buchwerte im „einbringenden Ast“ durchgehend (bis zur Beteiligung an der einbringenden Gesellschaft) im Verkehrswertverhältnis abzustocken sind. Im „aufnehmenden Ast“ ist der Beteiligungsansatz an der obersten (Tochter-)Gesellschaft der Konzernmutter nach dem Verkehrswertverhältnis aufzustocken. Bei den übrigen Gesellschaften des „aufnehmenden Astes“ sind die Buchwerte jeweils um den Buchwert des eingebrachten Vermögens zu erhöhen.**

Beispiel:

*Die A-GmbH ist Alleingesellschafterin der B-GmbH, der Buchwert der Beteiligung beträgt 2.000.000 (Verkehrswert 4.000.000) und Alleingesellschafterin der D-GmbH, der Buchwert der Beteiligung beträgt 700.000 (Verkehrswert 2.000.000). Die B-GmbH ist Alleingesellschafterin der C-GmbH, der Buchwert der Beteiligung beträgt 500.000 (Verkehrswert 2.000.000). **Die D-GmbH ist Alleingesellschafterin der E-GmbH, wobei der Buchwert der Beteiligung 250.000 (Verkehrswert: 600.000) beträgt.** In der Bilanz der C-GmbH befindet sich ein Teilbetrieb X mit einem Buchwert von 200.000 (Verkehrswert 1.000.000). Die C-GmbH bringt ihren Teilbetrieb X unter Verzicht auf eine Gegenleistung in die E-GmbH ein.*

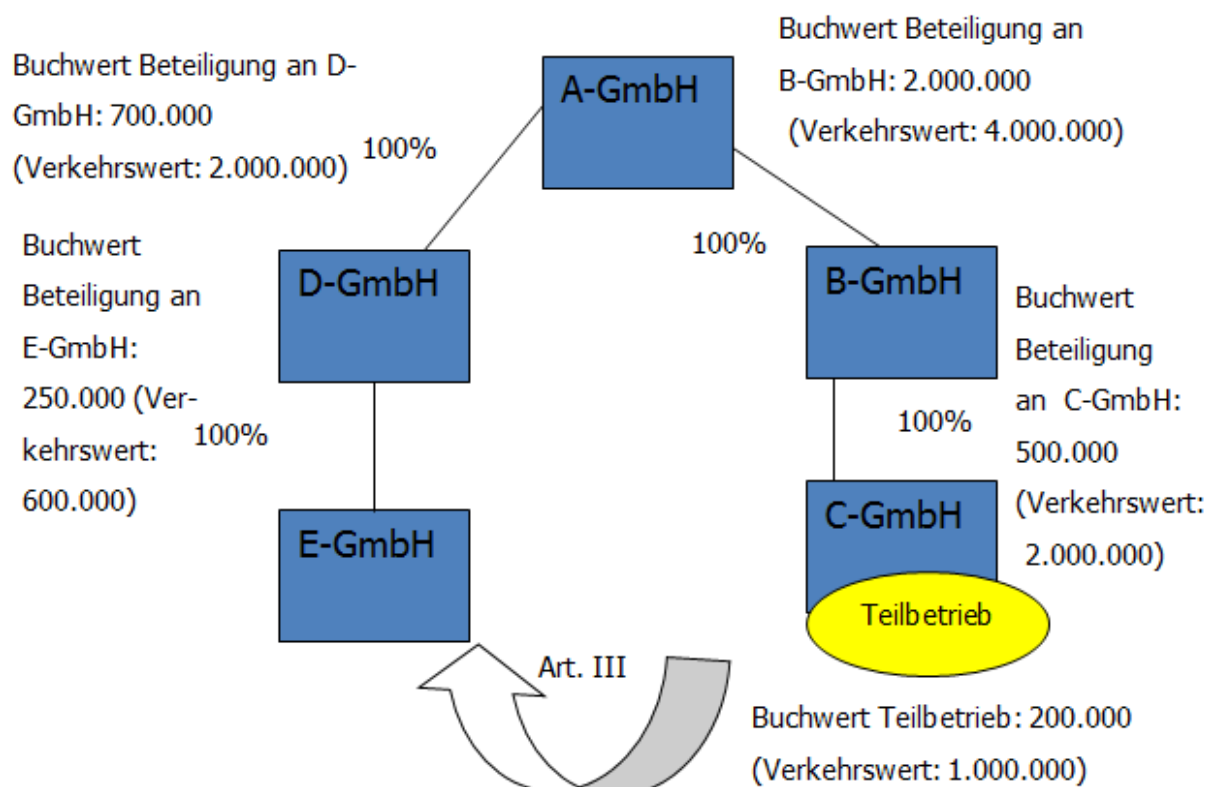
In der Bilanz der A-GmbH ist die Wertminderung des Beteiligungsansatzes an der B-GmbH nach den Verhältnissen der Verkehrswerte des eingebrachten Teilbetriebes X in Höhe von 1.000.000 zur verbleibenden Beteiligung an der B-GmbH in Höhe von 3.000.000 - somit 1 : 3 - zu ermitteln. Der Buchwertansatz in Höhe von 2.000.000 ist daher um 500.000 (= 25%) zu vermindern, sodass der neue Beteiligungsansatz an der B-GmbH 1.500.000 beträgt. In gleicher Höhe entsteht in der Bilanz der A-GmbH beim Beteiligungsansatz an der übernehmenden D-GmbH eine Werterhöhung von 500.000, sodass sich ein neuer Beteiligungsansatz von 1.200.000 für die Anteile an der D-GmbH ergibt. Es kommt demgemäß in der Bilanz der A-GmbH weder zu einem Buchgewinn noch zu einem Buchverlust.

In der Bilanz der B-GmbH ist die Wertminderung des Beteiligungsansatzes an der C-GmbH nach den Verhältnissen der Verkehrswerte des weitergeleiteten Teilbetriebes X in Höhe von 1.000.000 zur verbleibenden Beteiligung an der C-GmbH in Höhe von 1.000.000 - somit 1 : 1 - zu ermitteln. Der Buchwertansatz in Höhe von 500.000 ist daher um 50% zu vermindern, sodass der neue Beteiligungsansatz an der C-GmbH 250.000 beträgt. Da dem Kürzungsbetrag von 250.000 in der Zwischengesellschaft B-GmbH infolge des Weiterleitens des Teilbetriebes X in die Schwestergesellschaft D-GmbH kein Äquivalent gegenübersteht, ergibt sich in der B-GmbH ein nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 Satz 2 UmgrStG](#) steuerneutraler Buchverlust von 250.000 in Höhe des Kürzungsbetrages.

In der Bilanz der übertragenden C-GmbH steht dem Abgang des Teilbetriebes X in Höhe des Buchwertes 200.000 kein Äquivalent gegenüber, sodass in gleicher Höhe ein nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 Satz 2 UmgrStG](#) steuerneutraler Buchverlust entsteht.

Bei der Zwischengesellschaft im „übernehmenden Ast“, der D-GmbH, kommt es zu einer Erhöhung des Buchwertes der Beteiligung an der E-GmbH in Höhe des Buchwertes des eingebrachten Vermögens (dh. nicht zu einer Erhöhung im Verkehrswertverhältnis) um 200.000 auf 450.000.

In der Bilanz der übernehmenden E-GmbH steht dem Zugang des Teilbetriebes X in Höhe des Buchwertes 200.000 kein Äquivalent gegenüber, sodass in gleicher Höhe ein nach § 18 Abs. 65 UmgrStG in Verbindung mit [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) steuerneutraler Buchgewinn entsteht.



1134

[§ 20 Abs. 5 und 6 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) regeln verschiedene Tatbestände über Steuerverstrickungen im Zusammenhang mit Beteiligungen:

- In [§ 20 Abs. 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) sind die Folgen einer Verminderung der Beteiligungsquoten bei den Altgesellschaftern der übernehmenden Körperschaft dargestellt (siehe Rz 1144 ff).
- Von den Regelungen des [§ 20 Abs. 6 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) können nur die neuen Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft betroffen sein.
 - In [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) sind die Folgen für die anlässlich der Einbringung erworbenen Anteile geregelt (siehe Rz 1136 ff). Auf Grund der Subsidiarität der Bestimmungen des [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) kommt primär eine Besteuerung der stillen Reserven nach den Bestimmungen des EStG 1988 in Betracht (siehe Rz 1143). **Die Regelungstechnik der zehnjährigen Steuerverstrickung von Anteilen ist in [§ 20 Abs. 5 UmgrStG idF vor AbgÄG](#)**

2012 für bestehende Anteile festgeschrieben, [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 verweist für die neuen Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft nur mehr auf diese Bestimmung.

- [§ 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 betrifft den Sonderfall der Einbringung nicht steuerhängiger Kapitalanteile (siehe Rz 1149 ff). Die Regelungstechnik der zehnjährigen Steuerverstrickung von Anteilen ist in [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 für bestehende Anteile festgeschrieben, [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 verweist für die neuen Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft nur mehr auf diese Bestimmung.

Auswirkungen des BudBG 2011:

Durch die Neuordnung der Besteuerung des Kapitalvermögens durch das BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, führen auch Wertänderungen des Kapitalstammes zu Einkünften aus Kapitalvermögen ([§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#)).

Handelt es sich bei den Beteiligungen der Altgesellschafter der übernehmenden Körperschaft daher bereits um Neuvermögen bzw. um Beteiligungen, die zum 31.3.2012 die Voraussetzungen des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, erfüllen, hat die Bestimmung des [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 keinen Anwendungsbereich mehr, weswegen diese Bestimmung durch das AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, aufgehoben wurde.

Soweit die an den Einbringenden gewährten Anteile die Qualifikation des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, nicht erfüllen (unter 1%), hat die Bestimmung des [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 ebenfalls keinen Anwendungsbereich mehr, wenn die Einbringung mit einem Stichtag ab 31.12.2010 erfolgt ([§ 124b Z 185 lit. a zweiter Teilstrich EStG 1988](#)), sodass auch [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 durch das AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, aufgehoben wurde.

[§ 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 wurde infolge des Entfalls des [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 zu [§ 20 Abs. 6 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2012. Da für Einbringungen, bei denen die Gegenleistung nach dem 31.3.2012 als angeschafft gilt, eine Beteiligung iSd [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 nicht

mehr entstehen kann, wurde der zweite Satz des [§ 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 nicht übernommen.

1135

Am Beginn der Rz 1135 wird Folgendes eingefügt:

Für Anteilsgewährungen aufgrund von Einbringungen mit einem Stichtag bis 30.12.2010:

[§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 ist durch das AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, aufgehoben worden, wobei keine ausdrückliche Vorschrift im Gesetz über das Außerkrafttreten enthalten ist, sodass das Inkrafttreten nach der Regelung des [Art. 49 Abs. 1 B-VG](#) zu beurteilen ist. Allerdings ist durch das BudBG 2011 bereits vor diesem Zeitpunkt, nämlich für Einbringungen ab 31.12.2010, keine faktische Anwendbarkeit mehr gegeben.

1136 bis 1139

Am Beginn jeder Rz (1136 bis 1139) wird jeweils Folgendes eingefügt:

Für Anteilsgewährungen aufgrund von Einbringungen mit einem Stichtag bis 30.12.2010:

1138

Für Anteilsgewährungen aufgrund von Einbringungen mit einem Stichtag bis 30.12.2010:

Zur Anwendung des [§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 1 UmgrStG](#) kommt es nur, wenn sich die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven nicht bereits aus den Bestimmungen des EStG 1988 ergibt. Bei einer Veräußerung der für die Einbringung erworbenen Anteile ergibt sich nachstehende Reihenfolge bzw. Subsidiarität der zu prüfenden Tatbestände:

- Werden die erworbenen Anteile im Betriebsvermögen gehalten, ist die Veräußerung ein laufender Geschäftsfall und der Veräußerungsgewinn zählt zur jeweiligen betrieblichen Einkunftsart.

- Werden die erworbenen Anteile im Privatvermögen gehalten und innerhalb eines Jahres nach dem auf den Einbringungsstichtag folgenden Tag veräußert, liegt ein Spekulationsgeschäft im Sinne des [§ 30 EStG 1988](#) **idF vor 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012**, vor (siehe EStR 2000 Rz 6620 ff **idF vor dem Wartungserlass 2013**). Zur Fristenberechnung siehe Rz 1092.
- Werden die erworbenen Anteile im Privatvermögen gehalten und beträgt das Beteiligungsausmaß mindestens 1%, kommt bei abgelaufener Spekulationsfrist [§ 31 EStG 1988](#) **idF vor BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010**, zur Anwendung (siehe Rz 1143 und EStR 2000 Rz 6666 ff **idF vor dem Wartungserlass 2013**). **Zu den Konsequenzen einer Veräußerung nach dem 31.3.2012 siehe Rz 1146.**
- Werden die erworbenen Anteile im Privatvermögen gehalten und beträgt das Beteiligungsausmaß weniger als 1%, ist im Falle der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder unter [§ 31 EStG 1988](#) **idF vor BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010**, fallenden Kapitalanteilen [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) anzuwenden. **Zu den Konsequenzen einer Veräußerung nach dem 31.3.2012 siehe Rz 1146.**
- Werden die erworbenen Anteile im Privatvermögen gehalten und beträgt das Beteiligungsausmaß weniger als 1%, kommt im Falle der Einbringung von nicht unter [§ 31 EStG 1988](#) **idF vor BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010**, fallenden Kapitalanteilen der Sondertatbestand des [§ 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG](#) zur Anwendung (siehe Rz 1149 ff).

Für Anteilsgewährungen aufgrund von Einbringungen mit einem Stichtag ab 31.12.2010:

- Werden die erworbenen Anteile im Privatvermögen gehalten und beträgt das Beteiligungsausmaß weniger als 1%, kommt im Falle der Einbringung von nicht unter [§ 31 EStG 1988](#) **idF vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010**, fallenden Kapitalanteilen, **wenn diese bis zum 31.12.2010 erworben wurden**, der Sondertatbestand des [§ 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG](#) zur Anwendung (siehe Rz 1149 ff).

1139

Für Anteilsgewährungen aufgrund von Einbringungen mit einem Stichtag bis 30.12.2010:

[§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) übernimmt durch den Verweis auf [§ 20 Abs. 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) die zehnjährige Steuerverstrickung für die in das Privatvermögen anlässlich der Einbringung gewährten Gegenleistungsanteile des Einbringenden, sofern sich die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven nicht bereits nach den Bestimmungen des EStG 1988 ergibt. Eine Besteuerungsmöglichkeit nach den Bestimmungen des EStG 1988 ist nach den Verhältnissen im Veräußerungszeitpunkt zu beurteilen. Die zehnjährige Steuerverstrickung kommt daher auch dann zur Anwendung, wenn die Beteiligungsquote innerhalb des Zehnjahreszeitraumes unter die 1%-Grenze absinkt oder wenn die Fünfjahresfrist des [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) ausläuft oder eine zehnjährige Steuerfrist auf Grund einer vorangegangenen Umgründung erst während des Zehnjahreszeitraumes endet. Die Steuerverstrickung ist auf die Gesellschaftsanteile abgestellt, sodass die Zehnjahresfrist durch eine unentgeltliche Übertragung der Anteile nicht beeinflusst wird. Im Ergebnis sind daher sämtliche ins Privatvermögen des Einbringenden gewährten Gegenleistungsanteile bis zum Ende des zehnten Jahres nach Ablauf des Einbringungsstichtages als Beteiligung im Sinne des [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) steuerhängig.

Beispiel 1:

*A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Das Stammkapital der A-GmbH beträgt 1.000.000. B bringt sein Einzelunternehmen mit einem Buchwert von 10.000 zum 31.12.01**2009** in die A-GmbH ein, wobei an Stelle der Gewährung neuer Anteile eine Anteilsabtretung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) vereinbart wird. A tritt nach Maßgabe des Umtauschverhältnisses an den B a) 5% (Nennkapital 50.000) b) 0,5% (Nennkapital 5.000) seiner Beteiligung ab.*

*B hält die mit 1.1.02**2010** erworbene Beteiligung im Privatvermögen. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der erworbenen Beteiligung betragen auf Grund von [§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmgrStG](#) sowohl im Falle a) wie im Falle b) 10.000. B veräußert seinen Geschäftsanteil am 30.6.09**2017** um 550.000 und anfallenden Werbungskosten von 50.000, wobei die Beteiligungsverhältnisse und die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten seit der Einbringung unverändert geblieben sind.*

Zu a) Das Beteiligungsausmaß zum 31.3.2012 beträgt 5%, ~~§ 31 EStG 1988 ist daher unmittelbar anwendbar. Da B im Zeitpunkt der Veräußerung im Jahr 09 innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens mit 1% beteiligt war, weswegen gemäß [§ 124b Z 185 lit. a erster TS EStG 1988](#) hat B sonstige Einkünfte~~ Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) in Höhe von 54490.000 als

Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös (550.000) und den Anschaffungskosten (10.000) **mit dem besonderen Steuersatz des § 27a Abs. 1 EStG 1988** bzw. den Werbungskosten (50.000) nach § 37 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988 begünstigt zu versteuern **hat. Werbungskosten können gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden.**

Zu b) Das Beteiligungsausmaß **zum 31.3.2012** beträgt 0,5%, § 31 **27 Abs. 3 EStG 1988** ist daher nicht unmittelbar anwendbar. Da die Veräußerung jedoch innerhalb der Zehnjahresfrist erfolgt, gelten die Anteile des B gemäß **§ 20 Abs. 5 UmgrStG** in Verbindung mit **§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012**, als **zum 31.3.2012** unter **§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011** fallende Anteile. Die einkommensteuerlichen Folgen entsprechen jenen des Falles a).

Beispiel 2:

Der Sachverhalt entspricht dem Beispiel 1, Variante a). Die Beteiligung des B im Ausmaß von 5% sinkt mit Wirkung ab 1.1.2011 auf 0,8% ab, da A einen Mitunternehmeranteil zum 31.12.2010 gemäß **Art. III UmgrStG** in die A-GmbH eingebracht hat und B seinerseits keine Einlage leistet.

~~B ist im Zeitpunkt der Veräußerung im Jahr 09 innerhalb der letzten 5 Jahre nicht mit zu mindestens 1% beteiligt, § 31 EStG 1988 ist daher nicht unmittelbar anwendbar. Da die Veräußerung jedoch innerhalb der Zehnjahresfrist erfolgt, gelten die Anteile des B gemäß § 20 Abs. 5 UmgrStG in Verbindung mit § 20 Abs. 6 Z 1 Satz 1 UmgrStG als unter § 31 EStG 1988 fallende Anteile. Die einkommensteuerlichen Folgen entsprechen jenen des Beispiels 1, Variante a).~~

Da B die Anteile an der A-GmbH gemäß § 20 Abs. 1 UmgrStG zum 1.1.2010 erworben hat, kommt zwar § 124b Z 185 lit. a zweiter TS EStG 1988 nicht zur Anwendung. Es besteht aber Steuerpflicht (Einkünfte aus Kapitalvermögen) gemäß § 124b Z 185 lit. a erster TS zweiter HS EStG 1988, weil die Beteiligung innerhalb der Zehnjahresfrist des § 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, veräußert wurde. Die einkommensteuerlichen Folgen entsprechen daher jenen des Beispiels 1.

1140 bis 1142

Am Beginn jeder Rz (1140 bis 1142) wird jeweils Folgendes eingefügt:

Für Zu- und Abschreibungsteile auf bestehende Anteile (einbringungsbezogene Anteile) aufgrund von Einbringungen mit einem Stichtag bis 30.12.2010:

1142

Für Zu- und Abschreibungsteile auf bestehende Anteile (einbringungsbezogene Anteile) aufgrund von Einbringungen mit einem Stichtag bis 30.12.2010:

[§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) und die damit verbundene zehnjährige Steuerhängigkeit nach [§ 20 Abs. 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) betrifft nur Zu- bzw. Abschreibungsanteile nach [§ 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG](#) bei down-stream-Einbringungen (siehe Rz 1117 f) und unter bestimmten Voraussetzungen Zu- bzw. Abschreibungsanteile nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) bei side-stream-Einbringungen (siehe Rz 1129 ff). Eine Einbeziehung von up-stream-Einbringungen in [§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) ist nicht möglich (zur Vorgangsweise siehe Rz 1120 ff). Bei side-stream-Einbringungen kommt nach [§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 2 letzter Halbsatz UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) als weitere Voraussetzung dazu, dass die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven bereits hinsichtlich der Anteile an der einbringenden Körperschaft gegeben sein musste. Die Anteile an der einbringenden Körperschaft müssen daher selbst steuerverstrickt sein. [§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 2 letzter Halbsatz UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) kommt auf Grund der Subsidiarität dann nicht zur Anwendung, wenn der Anteil **an** der einbringenden Körperschaft mindestens 1% beträgt, weil auf Grund der nach [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) vorausgesetzten Beteiligungsidentität auch der Anteil an der übernehmenden Körperschaft mindestens 1% betragen muss und daher [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) unmittelbar zur Anwendung kommt. [§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 2 letzter Halbsatz UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) kommt daher nur zur Anwendung:

- wenn eine weniger als 1-prozentige Beteiligung an der einbringenden Körperschaft im Betriebsvermögen gehalten wird, die weniger als 1-prozentige Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft jedoch nicht oder
- wenn die Beteiligung an der einbringenden Körperschaft innerhalb der letzten 5 Jahre vor der Einbringung unter 1% abgesunken ist, sodass sie nach [§ 31 Abs. 1 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) steuerverstrickt ist (siehe EStR 2000 Rz 6668 **idF vor dem Wartungserlass 2013**).

Beispiel:

A hält im Privatvermögen a) 5% b) 0,5% der Anteile an der B-GmbH, wobei im Fall b) das Beteiligungsausmaß vor 3 Jahren von 5% auf 0,5% abgesunken ist. A hält weiters im Privatvermögen a) 5% b) 0,5% der Anteile an der C-GmbH. Die Anschaffungskosten des A betragen in beiden Varianten für die Anteile an der B-GmbH 5.000 und für die Anteile an der C-GmbH 2.000. Die Verkehrswerte für die Anteile des

A an der B-GmbH betragen in beiden Varianten 20.000, sodass der Verkehrswert für alle Anteile der B-GmbH im Fall a) 400.000 und im Fall b) 4.000.000 beträgt.

In der Bilanz der B-GmbH befindet sich ein Teilbetrieb X mit einem Verkehrswert im Fall a) von 200.000 und im Fall b) von 2.000.000, sodass der Verkehrswert des Teilbetriebes X in beiden Fällen die Hälfte des Verkehrswertes der Beteiligung an der B-GmbH repräsentiert.

Die B-GmbH bringt **zum 31.12.2009** ihren Teilbetrieb X nach [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) ohne Kapitalerhöhung in die C-GmbH ein. Variante: Im Fall b) sind die Beteiligungsquoten vor 8 Jahren von 5% auf 0,5% abgesunken.

Die Anschaffungskosten der Beteiligung des A an der B-GmbH sind nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) entsprechend dem Verhältnis der Verkehrswerte des Teilbetriebes X zum Gesamtverkehrswert der B-GmbH - somit 1 : 1 - um 50% in Höhe von 2.500 zu kürzen. In gleicher Höhe sind die Anschaffungskosten des A für die Beteiligung an der C-GmbH zu erhöhen, sodass sich neue Anschaffungskosten für die Beteiligung an der C-GmbH in Höhe von 4.500 bestehend aus Altanteil in Höhe von 2.000 und Zuschreibungsanteil in Höhe von 2.500 ergeben.

a) Da die Beteiligung des A an der C-GmbH 5% beträgt, ist [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) unmittelbar anwendbar und bei einer eventuellen Veräußerung zu berücksichtigen. Die Aufteilung in Altanteil und Zuschreibungsanteil ist auf Grund der Steuerverstrickung der gesamten Beteiligung irrelevant. **Bei einer Veräußerung nach dem 31.3.2012 liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) vor, die mit dem Sondersteuersatz des [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) zu versteuern sind.**

b) Auf Grund der Steuerverstrickung nach [§ 31 Abs. 1 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) infolge des Absinkens der Beteiligung des A an der B-GmbH innerhalb des Fünfjahreszeitraumes ist [§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 2 letzter Halbsatz UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) anwendbar. Der Zuschreibungsanteil bleibt innerhalb des Zehnjahreszeitraumes des [§ 20 Abs. 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) steuerverstrickt. Bei einer Veräußerung der Beteiligung des A an der C-GmbH innerhalb dieses Zeitraumes ist der Veräußerungserlös entsprechend dem Verhältnis der Verkehrswerte von Altanteilen der C-GmbH und Einbringungsvermögen im Zeitpunkt der Einbringung aufzuteilen und den Anschaffungskosten der Zuschreibungsanteile gegenüberzustellen.

Variante: Da das Absinken der Beteiligung des A an der B-GmbH außerhalb der 5-Jahresfrist des [§ 31 Abs. 1 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) erfolgte, liegt keine Steuerverstrickung des Einbringungsvermögens der Anteile an der einbringenden Körperschaft vor. [§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 2 letzter Halbsatz UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) kommt daher nicht zur Anwendung, eventuelle Veräußerungen des Zwerganteiles des A an der C-GmbH bleiben zur Gänze steuerfrei.

1143

Zu Beginn der Rz (1143) wird Folgendes eingefügt:

Für Anteilsgewährungen und Zu- und Abschreibungen bei Einbringungen mit einem Stichtag bis 30.12.2010:

1144

Für Einbringungen mit Abschluss des Einbringungsvertrages bis 30.3.2012:

[§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 ist durch das AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, aufgehoben worden, wobei keine ausdrückliche Vorschrift im Gesetz über das Außerkrafttreten enthalten ist, sodass das Inkrafttreten nach der Regelung des [Art. 49 Abs. 1 B-VG](#) zu beurteilen ist. Allerdings ist durch das BudBG 2011 bereits vor diesem Zeitpunkt, nämlich für Einbringungen mit zivilrechtlicher Wirksamkeit ab 31.3.2012 (in der Regel ist dies der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages), keine faktische Anwendbarkeit mehr gegeben, weil ein Absinken der Beteiligungsquote nach dem 30.3.2012 unter 1% gemäß [§ 124b Z 185 lit. a erster TS EStG 1988](#) eine Versteuerung der Beteiligungsveräußerung gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) nicht hindert.

[§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 betrifft zum Unterschied zu [§ 20 Abs. 6 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 nicht die anlässlich einer Einbringung gewährten neuen Anteile, sondern regelt die Verminderung der Beteiligungsquote der Altgesellschafter der übernehmenden Körperschaft unter die 1%-Grenze des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 (siehe Rz 1134). Ein Absinken der Beteiligungsquote ist nur bei fusionsähnlichen Einbringungen denkmöglich, da bei Konzerneinbringungen im Sinne des [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) eine durch die Einbringung unveränderte Beteiligungsquote Anwendungsvoraussetzung ist. Nach [§ 31 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 ist die Steuerverstrickung für einen im Privatvermögen gehaltenen Anteil bei einem Absinken auf 5 Jahre beschränkt (siehe EStR 2000 Rz 6668 idF vor **Wartungserlass 2013**). Nach Ablauf dieser Frist könnte eine Veräußerung steuerfrei erfolgen. [§ 20 Abs. 5 Satz 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 verlängert diese Frist bei einem einbringungsbedingten Absinken bis zum Ende des zehnten Jahres nach Ablauf des Einbringungsstichtages.

Beispiel:

Das Stammkapital der A-GmbH beträgt 1.200.000. A ist mit 15.000 (= 1,25%) beteiligt, die Höhe des Nominales ist ident mit den Anschaffungskosten. Das

Reinvermögen der A-GmbH beträgt zu Verkehrswerten 4.000.000, sodass der Anteil des A 50.000 beträgt. B bringt sein Einzelunternehmen mit einem Verkehrswert von 2.000.000 unter Anwendung des [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) in die A-GmbH ein. Alle Gesellschafter gewähren dem B jeweils ein Drittel ihrer Beteiligung in Gesamthöhe von 400.000, sodass sie in der Folge am unveränderten Stammkapital der übernehmenden A-GmbH in Höhe von 1.200.000 dem wahren Wert der vereinigten Unternehmen entsprechend beteiligt sind. Die Beteiligung des A sinkt dadurch auf 10.000, seine Beteiligungsquote auf 0,83%. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten des A betragen trotz Verminderung des Nominalwertes um 5.000 auf Grund [§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmgrStG](#) weiterhin unverändert 15.000. Die Beteiligung des A ist gemäß [§ 20 Abs. 5 Satz 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) noch für einen Zeitraum von 10 Jahren steuerhängig im Sinne des [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#).

Für Einbringungen mit Abschluss des Einbringungsvertrages ab 31.3.2012:

Sinken durch eine Einbringung die Anteile der Altgesellschafter unter 1% und wird diese Einbringung nach dem 30.3.2012 wirksam, hindert dieses Absinken die Steuerhängigkeit der Anteile nicht ([§ 124b Z 185 lit. a erster TS EStG 1988](#)).

1145

[§ 20 Abs. 5 Satz 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) kommt nur für Anteile zur Anwendung, die bereits zum Zeitpunkt der Einbringung als Beteiligungen im Sinne des [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) einzustufen sind. Als maßgeblicher Zeitpunkt gilt der Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Einbringung (**in der Regel der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages**). Damit sind auch im Rückwirkungszeitraum erworbene, nach [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) steuerhängige Anteile von [§ 20 Abs. 5 Satz 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) miterfasst. Nicht miterfasst sind aber unter der 1%-Grenze des [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) gehaltene Anteile, die im Zeitpunkt der Einbringung lediglich auf Grund [§ 31 Abs. 1 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) wegen nicht abgelaufener Fünfjahresfrist (siehe EStR 2000 Rz 6668 **idF vor Wartungserlass 2013**) steuerhängig sind. Für diese Beteiligungen kann eine weitere einbringungsbedingte Verminderung der Beteiligungsquote zu keinem Wegfall der Eigenschaft als Beteiligung im Sinne des [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) führen, die Steuerhängigkeit nach [§ 31 Abs. 1 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) bleibt daher unverändert.

1146

Die Zehnjahresfrist beginnt mit Ablauf des Einbringungsstichtages (siehe Rz 1092). Bis zum Ende der stichtagbezogenen Frist gelten die Anteile als Beteiligung im Sinne des [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#). Eine Veräußerung innerhalb des Zehnjahreszeitraumes und außerhalb der Spekulationsfrist **sowie bis zum 31.3.2012** löst Einkünfte nach [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) aus, die bei natürlichen Personen begünstigt nach [§ 37 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) zu versteuern sind (siehe EStR 2000 Rz 7308 **idF vor Wartungserlass 2013**) und bei Privatstiftungen nach [§ 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 111/2010](#) in Verbindung mit [§ 22 Abs. 3 KStG 1988](#) der Zwischenbesteuerung unterliegen (siehe StiftR 2001 Rz 92). **Erfolgt die Veräußerung nach dem 31.3.2012, wobei sie aber innerhalb des Zehnjahreszeitraumes erfolgt, führt dies bei natürlichen Personen zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#), die mit dem Sondersteuersatz des [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) zu versteuern sind und unterliegt diese bei Privatstiftungen der Zwischenbesteuerung nach [§ 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010](#) in Verbindung mit [§ 22 Abs. 3 KStG 1988](#). [§ 20 Abs. 5 Satz 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) betont, dass [§ 30 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) durch [§ 20 Abs. 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) unberührt bleibt. Dadurch wird klargestellt, dass die in [§ 31 Abs. 6 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) geregelte Subsidiarität der Anwendung des [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) gegenüber Spekulationseinkünften nach [§ 30 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) auch bei Veräußerungen von Beteiligungen, die lediglich einbringungsbedingt unter die 1%-Grenze abgesunken sind, zu beachten ist.**

1148

Die steuerneutrale Aufwertungsoption des [§ 124b Z 57 EStG 1988](#) (siehe EStR 2000 Rz 6684 ff **idF vor Wartungserlass 2013**) ist für Kapitalanteile, die nur auf Grund [§ 20 Abs. 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) als Anteile im Sinne des [§ 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011](#) gelten, nicht möglich; betroffen davon sind sowohl Anteile der Altgesellschafter der übernehmenden Körperschaft als auch erworbene Anteile, auf die nach [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) mangels anderer Bestimmungen [§ 20 Abs. 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) anzuwenden ist.

Zur Funktion des [§ 20 Abs. 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2012](#) als Grundnorm für die zehnjährige Steuerverstrickung siehe Rz 1134.

Die Überschrift 3.7.4.5. vor Rz 1149 lautet: „Einbringung von Anteilen unter der Grenze des [§ 31 EStG 1988](#) bzw. von Altvermögen im Sinne des BudBG 2011“

1149

Durch das BudBG 2011 kommt es für die Steuerhängigkeit von eingebrachten Kapitalanteilen nun nicht mehr darauf an, ob eine Beteiligung unter [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 fällt oder nicht, sondern ob es sich bei diesen Anteilen um Alt- oder Neuvermögen handelt (siehe dazu allgemein EStR 2000 Rz 6103). Da [§ 124b Z 185 lit. a zweiter TS EStG 1988](#) auf Anteile an Körperschaften abstellt, die nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworben worden sind, hat [§ 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, bzw. [§ 20 Abs. 6 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, für eingebrachte Zwerganteile (unter 1%), die nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworben wurden, keinen Anwendungsbereich mehr.

Für Einbringungen von Kapitalanteilen, die bis 31.12.2010 entgeltlich erworben wurden, sowie einem Stichtag bis 30.3.2012:

[§ 20 Abs. 6 Z 2 erster Satz UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, regelt den Sonderfall der Einbringung von Kapitalanteilen, bei denen die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven nach [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht gegeben war. Dies betrifft im Privatvermögen gehaltene Kapitalanteile, die weniger als 1% betragen. **Weiters muss es sich um vor dem 1.1.2011 entgeltlich erworbene Anteile handeln.** Die Einbringung nach [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 nicht steuerhängiger Kapitalanteile ist nur in den engen Grenzen des [§ 12 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 2 UmgrStG](#) möglich (siehe Rz 732 f).

Für Einbringungen von Kapitalanteilen, die bis 31.12.2010 entgeltlich erworben wurden, sowie einem Stichtag ab 31.3.2012:

[§ 20 Abs. 6 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 wurde durch das AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, insofern geändert, als die Z 1 entfernt und der Inhalt der Z 2 dergestalt abgeändert wurde, dass nicht mehr auf die Steuerhängigkeit gemäß [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011, sondern generell auf die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven nach den Regelungen des EStG 1988 abgestellt wird.

Für Einbringungen von Kapitalanteilen, die nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworben wurden, sowie einem Stichtag bis 30.3.2012:

Werden Kapitalanteile von unter 1% nach dem 31.12.2010 angeschafft und vor dem 30.3.2012 eingebracht, ist [§ 20 Abs. 6 erster Satz UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 anwendbar. Es kommt daher die Identitätsfiktion des [§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 zur Anwendung, und die als Gegenleistung erhaltenen Anteile gelten ebenfalls als nach dem 31.12.2010 angeschafft und somit für Zwecke des [§ 124b Z 185 EStG 1988](#) als „Neuvermögen“.

1150

Für Einbringungen von Kapitalanteilen, die bis 31.12.2010 entgeltlich erworben wurden, sowie einem Stichtag bis 30.3.2012:

Zur Anwendbarkeit der Bestimmung des [§ 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 bei Einbringung von nicht steuerhängigen Kapitalanteilen und Vorrang vor [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 auf Grund der zu prüfenden Reihenfolge siehe Rz 1138. Zum Verweis auf die sinngemäße Anwendung des [§ 5 Abs. 1 und 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 Rz 1152. ~~Sollte die Gegenleistung für die Einbringung von nach § 31 EStG 1988 nicht steuerhängigen Kapitalanteile in einer unter § 31 EStG 1988 fallenden Anteil bestehen, ist eine steuerneutrale Aufwertung vorzunehmen (siehe Rz 1152). Damit wird erreicht, dass zwar im Privatvermögen des Einbringenden nicht steuerhängige stille Reserven bei der übernehmenden Körperschaft steuerhängig werden, jedoch der Eintritt einer Steuerverstrickung der bisher nicht steuerhängigen stillen Reserven auf Ebene der Anteile an der übernehmenden Körperschaft verhindert wird. Im Ergebnis kommt es daher nur zu einer~~

Vereinfachung und nicht zu einer Verdoppelung der stillen Reserven bei der übernehmenden Körperschaft.

1150a (Neu)

Für Einbringungen von Kapitalanteilen, die bis 31.12.2010 entgeltlich erworben wurden, sowie einem Stichtag bis 30.3.2012:

Entsteht durch die Einbringung einer Beteiligung, die am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht unter [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 gefallen ist und die vor dem 1.1.2011 entgeltlich erworben wurde, als Gegenleistung eine Beteiligung, die unter [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 fällt, ist eine steuerneutrale Aufwertung vorzunehmen. Damit wird erreicht, dass zwar im Privatvermögen des Einbringenden nicht steuerhängige stille Reserven bei der übernehmenden Körperschaft steuerhängig werden, jedoch der Eintritt einer Steuerverstrickung der bisher nicht steuerhängigen stillen Reserven auf Ebene der Anteile an der übernehmenden Körperschaft verhindert wird. Im Ergebnis kommt es daher nur zu einer Vereinfachung und nicht zu einer Verdoppelung der stillen Reserven bei der übernehmenden Körperschaft.

1151

Zu Beginn der Rz wird Folgendes eingefügt:

Für Einbringungen mit Stichtag bis 30.3.2012:

1152

Für Einbringungen mit Stichtag bis 30.3.2012:

Im Ergebnis ist für die Anwendbarkeit des [§ 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 auf die Einbringung eines Kapitalanteiles alleine entscheidend, dass die Besteuerungsmöglichkeit des eingebrachten Kapitalanteiles nach [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 fehlt und es sich um bis zum 31.12.2010 erworbene Anteile handelt (Altvermögen iSd BudBG 2011).

Durch den Verweis auf [§ 5 Abs. 1 und 2 UmgrStG](#) (siehe Rz 256 ff) treten die verschmelzungsrechtlichen Folgen ein.

- Der Verweis auf [§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) bedingt, dass das Gewähren von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft nicht als steuerwirksamer Tausch gilt. Dadurch liegt keine Anschaffung vor und wird der steuerliche Wert der eingebrachten Zwerganteile auf den steuerlichen Wert der gewährten Anteile an der übernehmenden Körperschaft übertragen (**Identitätsfiktion**).
- Der Verweis auf [§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#) bedingt, dass steuerlich relevante Fristen, insb. die Spekulationsfrist nach [§ 30 EStG 1988](#) idF vor dem **1. StabG 2012**, fortgesetzt werden. Demnach läuft die Spekulationsfrist für die eingebrachten Zwerganteile bei den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft weiter und beginnt durch die Einbringung nicht neu zu laufen.

Für Einbringungen mit Stichtag ab 31.3.2012:

Zur Anwendung des [§ 20 Abs. 6 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, kommt es dann, wenn es sich beim eingebrachten Kapitalanteil um Altvermögen (dh. bis zum 31.12.2010 entgeltlich erworben) handelt, und es keine zum 31.3.2012 unter [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 fallende Beteiligung ist bzw. die Steuerhängigkeit gemäß [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 nicht oder nur befristet gegeben ist (Fünf- bzw. Zehnjahresfrist bei Absinken unter die 1%-Grenze; siehe dazu auch Rz 265). Der Erwerb der Gegenleistungsanteile stellt in diesen Fällen keinen Anschaffungsvorgang dar und handelt es sich bei diesen Anteilen ebenfalls um Altvermögen, wobei für die Anwendbarkeit des [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) idF BudBG 2011 in diesem Fall auf die Qualifikation der eingebrachten Anteile abzustellen ist ([3. Teil Z 21 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012). Eine Aufwertung auf den gemeinen Wert ist in [§ 20 Abs. 6 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2012 nicht mehr vorgesehen, weil bei nach dem 31.3.2012 erworbenen Gegenleistungsanteilen das Beteiligungsausmaß keine Rolle mehr spielt.

Beispiel 1:

A bringt seinen am 1.8.2005 erworbenen 0,5-prozentigen Anteil (Anschaffungskosten: 2.000; Verkehrswert: 5.000) in die X-GmbH gegen Gewährung von 2% der Anteile an dieser mit Einbringungsvertrag vom 30.6.2012 ein. A war zuvor an der X-GmbH nicht beteiligt.

Gemäß [§ 20 Abs. 6 UmgrStG](#) idF [AbgÄG 2012](#) iVm [§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#) idF [AbgÄG 2012](#) gelten die 2%-Anteile an der X-GmbH mit 1.8.2005 als angeschafft; die Anschaffungskosten betragen 2.000. Für die Anwendbarkeit des [§ 124b Z 185 lit. a erster TS EStG 1988](#) iVm [3. Teil Z 21 UmgrStG](#) idF [AbgÄG 2012](#) ist auf die Eigenschaft der eingebrachten Beteiligung abzustellen. Bei dieser handelt es sich nicht um eine Beteiligung iSd [§ 31 EStG 1988](#) idF vor [BudBG 2011](#). [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) ist nicht anzuwenden.

Beispiel 2:

A erwirbt am 15.6.2008 einen 4-prozentigen Anteil an der X-AG um 10.000. Am 31.12.2010 veräußert A einen Teil seiner Beteiligung; danach hält A nur noch einen Anteil iHv 0,8% an der X-AG. Zum Stichtag 31.12.2012 bringt A seine Beteiligung in die Y-AG gegen Gewährung von Anteilen ein; [Art. III UmgrStG](#) ist anwendbar. Die fünfjährige Frist des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor [BudBG 2011](#) läuft für die einbringungsbedingt erworbenen Anteile des A an der Y-AG unabhängig von deren Höhe am 31.12.2015 ab.

1152a (Neu) (Abtrennung der Aussagen aus Rz 1152 letzter Absatz zum Entstehen einer Beteiligung iSd [§ 31 EStG 1988](#))

Für Einbringungen mit Stichtag bis 30.3.2012:

Im Falle des Entstehens einer Beteiligung im Sinne des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor [BudBG 2011](#) durch eine Einbringung eines nicht unter [§ 31 EStG 1988](#) idF vor [BudBG 2011](#) fallenden Zwerganteiles ist nach dem letzten Satz der [§ 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG](#) idF vor [AbgÄG 2012](#), [BGBl. I Nr. 112/2012](#), der höhere gemeine Wert als Anschaffungskosten für die Anteile an der übernehmenden Körperschaft anzusetzen, wenn vor der Einbringung auch an der übernehmenden Körperschaft keine Beteiligung im Sinne des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor [BudBG 2011](#) bestanden hat. Durch die damit verbundene steuerneutrale Aufwertung wird sichergestellt, dass die vor der Einbringung entstandenen, nicht steuerhängigen stillen Reserven in den eingebrachten Anteilen in der Zukunft nicht steuerhängig sind.

Beispiel:

*A besitzt seit 9 Jahren 0,5% der Anteile an der B-GmbH und hält diese im Privatvermögen. Die Anschaffungskosten betragen 250.000, der Verkehrswert beträgt 2.000.000. A bringt seine Anteile nach [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) zum **Stichtag 31.12.2011** in die C-GmbH (unter Erhöhung der Mehrheit der Stimmrechte) ein, an der er zum Einbringungszeitpunkt noch nicht beteiligt ist, und erhält dafür neue Anteile, die er ebenfalls im Privatvermögen hält. A ist nach der Einbringung im Ausmaß von 5% an der C-GmbH beteiligt. Die auf Grund der unter 1-prozentigen Beteiligung nicht steuerhängigen stillen Reserven der Beteiligung an der B-GmbH in Höhe von 1.750.000 bleiben nicht steuerverfangen. Die Anschaffungskosten der Anteile des A an der C-GmbH betragen - da sich der Verkehrswert bis zum Erwerbstag nicht geändert hat - 2.000.000. Die ab dem Erwerbstag entstehenden stillen Reserven der Anteile des A an der C-GmbH sind steuerhängig. Die C-GmbH hat die Anteile an der B-GmbH nach [§ 18 Abs. 1 UmgrStG](#) in der Bilanz mit 250.000 anzusetzen, sodass im Betriebsvermögen der C-GmbH die stillen Reserven steuerhängig sind. Es kommt dadurch zu einer Vereinfachung der stillen Reserven in der übernehmenden Körperschaft.*

1153

*Der Verweis „KStR 2001 Rz 551 ff“ wird auf „**KStR 2013 Rz 1204 ff**“ aktualisiert.*

1158

*Der Verweis „KStR 2001 Rz 341 f“ wird auf „**KStR 2013 Rz 399 f**“ aktualisiert.*

1161

Im Beispiel entfällt der Verweis „(siehe KStR 2001 Rz 572)“.

1162

*Der Verweis „KStR 2001 Rz 568“ wird auf „**KStR 2013 Rz 1222**“ aktualisiert.*

1163

*Der Verweis „KStR 2001 Rz 561“ wird auf „**KStR 2013 Rz 1212**“ aktualisiert.*

1164

*Der Verweis „KStR 2001 Rz 555“ wird auf „**KStR 2013 Rz 1207**“ aktualisiert.*

1167

Der Verweis „KStR 2001 Rz 565“ wird auf „KStR 2013 Rz 1214“ aktualisiert.

1169

Die Auswirkungen des einbringungsbedingten Wechsels zur [§ 5 EStG 1988](#)-Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft auf Ebene der Anteilsinhaber sind in [§ 20 Abs. 8 UmgrStG](#) geregelt. Danach sind die Anschaffungskosten für Anteile im Privatvermögen bzw. die Buchwerte für Anteile im Betriebsvermögen in dem Ausmaß zu verändern, die sich auf Grund von Änderungen des Betriebsvermögens nach [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) ergeben.

Der Anwendungsbereich des [§ 20 Abs. 8 UmgrStG](#) beschränkt sich auf den bei der übernehmenden Körperschaft stattfindenden Wechsel der Gewinnermittlungsart von [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) auf [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#), da ein allfälliger Wechsel der Gewinnermittlung auf [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) und der daraus resultierende Übergangsgewinn bzw.

Übergangsverlust bereits beim Einbringenden zum Einbringungsstichtag zu erfassen ist (siehe Rz 818 ff). Dabei kommen die Grundsätze des [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) (siehe EStR 2000 Rz 689 ff) und hier insbesondere die Grundsätze des [§ 4 Abs. 10 Z 2 EStG 1988](#) zur Anwendung. und

[§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 (siehe EStR 2000 Rz 702 ff) **gilt nur mehr für Einbringungen in eine übernehmende Körperschaft, wenn deren Wirtschaftsjahr, in das der Tag nach dem Stichtag fällt, vor dem 1.4.2012 begonnen hat und der Einbringungsvertrag vor dem 1.10.2012 unterfertigt wurde (vgl. auch Rz 963) und** betrifft vor allem die in der [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#)-Gewinnermittlung steuerlich nicht erfassten Wertänderungen von Grund und Boden sowie Änderungen durch Nachholung von Rückstellungsdotierungen und Teilwertabschreibungen und durch Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten.

Für Einbringungen, bei denen das Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft, in das der Tag nach dem Einbringungsstichtag fällt, nach dem 31.3.2012 begonnen hat, ist bei der übernehmenden Körperschaft der Grund und Boden auch dann mit dem Buchwert anzusetzen, wenn es für den eingebrachten Betrieb/Teilbetrieb zu einem Wechsel der Gewinnermittlung von [§ 4 Abs. 1](#) auf

[§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) kommt (Entfall des [§ 4 Abs. 10 Z 3 EStG 1988](#) durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012). Es ist in diesem Fall der Teilwert von Grund und Boden in Evidenz zu nehmen, wenn beim Einbringenden im Falle einer Veräußerung am Einbringungsstichtag der Veräußerungsgewinn zur Gänze gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) pauschal ermittelt hätte werden können ([§ 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#); vgl. dazu Rz 928).

1170

Mit der Regelung des [§ 20 Abs. 8 UmgrStG](#) wird klargestellt, dass bei der Ermittlung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der einbringungs betroffenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft auch jene Beträge zu berücksichtigen sind, die sich aus der Änderung der Gewinnermittlung auf Ebene der übernehmenden Körperschaft (siehe Rz 963 f) ergeben. Es kommt daher als Rechtsfolge zu einer Erhöhung oder Verminderung der Anschaffungskosten bzw. der Buchwerte der Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Die Erhöhung oder Verminderung betrifft bei Einbringungen mit Anteilsgewährung die dem Einbringenden gewährten Anteile, bei Einbringungen ohne Anteilsgewährung im Sinne des [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) die Zu- bzw. Abschreibungsbeträge nach [§ 20 Abs. 4 UmgrStG](#). Zur Auswirkung des Wechsels der Gewinnermittlungsart bei der übernehmenden Körperschaft auf die Evidenzkonten siehe Rz 1267.

Beispiel:

*A besitzt alle Anteile an der B-GmbH und hält diese im Privatvermögen. Die Anschaffungskosten dieser Beteiligung betragen 500.000, der Verkehrswert beträgt 2.000.000. A bringt **zu einem Stichtag vor dem 1.4.2012** sein nicht rechnungslegungspflichtiges Einzelunternehmen ohne Kapitalerhöhung mit Buchwert 2.000.000 und Verkehrswert 10.000.000 in die B-GmbH ein. In der Bilanz des Einzelunternehmens befindet sich seit mehr als 10 Jahren ein Grundstück mit Buchwert 500.000 und Verkehrswert 5.000.000. Die Anschaffungskosten der Beteiligung des A an der B-GmbH erhöhen sich durch die Einbringung nach [§ 20 Abs. 4 Z 1 Satz 1 UmgrStG](#) um 2.000.000 und nach [§ 20 Abs. 8 UmgrStG](#) um 4.500.000, sodass sie nach der Einbringung 7.000.000 betragen.*

1171

Das Recht eines Steuerpflichtigen, Vorjahresverluste gemäß [§ 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG 1988](#) bzw. [§ 8 Abs. 4 KStG 1988](#) als Sonderausgaben abzusetzen, ist an sich ein

höchstpersönliches. Ungeachtet der Tatsache, dass der Steuerpflichtige bei einer Einbringung als Rechtsperson nicht untergeht, überträgt [§ 21 UmgrStG](#) die für Verschmelzungen und Umwandlungen geltenden Grundsätze über die Behandlung vortragsfähiger Verluste auf Einbringungen im Sinne des [Art. III UmgrStG](#). Damit sind auch bei Einbringungen die entsprechenden Auswirkungen auf vortragsfähige Verluste des Einbringenden (Rz 1172 ff) und jene der übernehmenden Körperschaft (Rz 1194 ff) zu prüfen.

Analog zur Regelung des [§ 4 UmgrStG](#) ist auch bei Einbringungen eine Reihenfolge der Beurteilung des Verlustvortrags nach der Umgründung vorzunehmen:

- Prüfung des Objektbezuges beim Einbringenden (Rz 1177)
- Prüfung des Größenvergleichs beim Einbringenden (Rz 1189)
- Prüfung des Objektbezuges bei der übernehmenden Körperschaft (Rz 1196)
- Prüfung des Größenvergleichs bei der übernehmenden Körperschaft (Rz 1200)
- Prüfung des Vorliegens einer Doppelverlustverwertung bei einer up-stream-Einbringung (Rz 1205)
- Prüfung des Manteltatbestandes bzw. einer Ausnahme davon (Rz 1211)

1177

Verluste im Sinne des [§ 21 UmgrStG](#) sind solche im Sinne des [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) bzw. bei einer einbringenden Körperschaft Verluste im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#). Zu den Verlusten gehören auch zeitlich beschränkt vortragsfähige Verluste im Sinne des [§ 18 Abs. 7 EStG 1988](#), wobei die zeitliche Beschränkung für die übernehmende Körperschaft weiter gilt.

Weiters umfasst der Verlustbegriff des [§ 21 UmgrStG](#) noch nicht abgesetzte Siebentelbeträge aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum abnutzbaren Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#), da die Bestimmungen des [§ 21 UmgrStG](#) bzw. [§ 4 UmgrStG](#) an den Verlustentstehungszeitpunkt anknüpfen (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#), siehe Rz 1180 bzw. Rz 211).

[§ 21 Z 1 Satz 1 UmgrStG](#) legt fest, dass im Zuge einer Einbringung nur solche Verluste auf die übernehmende Körperschaft übergehen, die dem übertragenen Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) zuzurechnen sind. Damit wird sichergestellt, dass nur die durch die eingebrachten Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder betriebsvermögenszugehörigen Kapitalanteile verursachten Verluste auf die übernehmende Körperschaft übergehen und dort als Verlustabzug geltend gemacht werden können:

- Wird das gesamte Unternehmen im Sinne des gesamten Betriebes im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) eingebracht, geht der gesamte objektbezogene vortragsfähige Verlust des Einbringenden auf die übernehmende Körperschaft unabhängig davon über, in welchem Ausmaß Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens (innerhalb des nach dem UmgrStG zulässigen Gestaltungsspielraumes) oder bei rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden außerhalb des notwendigen Betriebsvermögens nicht übertragen werden. ~~Ausgenommen von diesem Gesamtverlustvortragsübergang ist das Nichtübertragen von Vermögensteilen, die für sich ein einbringungsfähiges Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG darstellen (siehe weites Rz 1191).~~→
- Wird ein Betrieb von mehreren oder ein Teilbetrieb eingebracht, gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend.
- Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) können nur die auf bis zum Einbringungstichtag auf den Mitunternehmeranteil entfallenden und noch nicht verrechneten Verluste auf die übernehmende Körperschaft übergehen.

Entsteht ein Verlust aufgrund des Haltens eines Mitunternehmeranteils, ist als verlustverursachendes Vermögen der von der Mitunternehmerschaft geführte Betrieb anzusehen. Besteht dieser Mitunternehmerbetrieb zum Einbringungstichtag (anteilig) beim Übertragenden nicht mehr, kommt es daher zu keinem Übergang der durch diesen Mitunternehmeranteil verursachten Verluste (siehe VwGH 18.11.2009, [2006/13/0160](#) zur übernehmenden Körperschaft). Auch die vor der Einbringung erfolgte (aliquote) Übertragung des Mitunternehmeranteils führt grundsätzlich zu

einem (aliquoten) Verbleib der durch diesen Anteil verursachten Verluste beim Einbringenden (siehe Rz 200). Die Verwertung des Verlustes im Zuge der vorangegangenen (aliquoten) Übertragung des Mitunternehmeranteils wirkt sich jedoch nicht auf die Höhe des (aliquot) verbleibenden Verlusts beim Einbringenden aus.

Beispiel:

A hält einen Mitunternehmeranteil in Höhe von 50% an der AB-OG. Insgesamt wurden ihm Verluste in Höhe von 1.000 aus diesem MU-Anteil zugewiesen, von denen er bereits 200 gegen positive Einkünfte verrechnet hat. Im Jahr X1 verkauft A die Hälfte seines MU-Anteils an C mit einem Veräußerungsgewinn in Höhe von 100. Im Jahr X2 bringt A die verbleibenden 25% in die AB-GmbH ein.

Zum Zeitpunkt des Verkaufs des MU-Anteils sind noch Verlustvorträge in Höhe von 800 vorhanden; davon entfallen 400 auf die verkauften und 400 auf die verbleibenden 25%. Der Veräußerungsgewinn von 100 ist lediglich den übertragenen 25% zuzuweisen, sodass vom noch vorhandenen Verlustvortrag in Höhe von 700 noch

- ***(die vollen) 400 auf die verbleibenden 25%***
- ***die (gekürzten) 300 auf die übertragenen 25%***

entfallen.

Im Zuge der Einbringung werden somit Verlustvorträge in Höhe von 400 auf die übernehmende GmbH übertragen; 300 bleiben zurück.

Die Vergleichbarkeitsprüfung hat auf Ebene des Betriebes zu erfolgen (siehe Beispiel Rz 1190). Erfolgt eine Verminderung der Mitunternehmerbeteiligung aufgrund eines vor der Einbringung liegenden Zusammenschlusses gemäß [Art. IV UmgrStG](#), führt diese „Verwässerung“ nachfolgend zu keiner Kürzung der auf die übernehmende Körperschaft übergehenden Verluste.

Hinsichtlich der eigenen Verluste der übernehmenden Körperschaft gelten die gleichen Prüfungskriterien.

- Bei der Einbringung von Kapitalanteilen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) gehen können nur die auf bis zum Einbringungsstichtag steuerwirksam gewordenen Teilwertabschreibungen beziehbaren Verluste **sowie noch offene Verlustsiebentel**

aus abzugsfähigen Teilwertabschreibungen auf die übernehmende Körperschaft übergehen.

1180

Nicht unter die Regelung des [§ 21 Z 1 UmgrStG](#) fallen so genannte Schwebeverluste, die jedoch auch nur objektbezogen auf die übernehmende Körperschaft übergehen. Dies gilt ua. für:

- Verluste nach [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#)
- Übergangsverluste nach [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#).

Im Falle einer Buchwerteinbringung gehen diese Schwebeverluste auf Grund der Gesamtrechtsnachfolgefiktion des [§ 18 Abs. 1 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über. Erfolgt die Einbringung auf den Bilanzstichtag der übernehmenden Körperschaft, können die Schwebeverluste erstmals in dem Wirtschaftsjahr der Körperschaft, das auf den Einbringungsstichtag folgt, berücksichtigt werden. Erfolgt die Einbringung auf einen vom Bilanzstichtag der übernehmenden Körperschaft abweichenden Stichtag, können die Schwebeverluste in jenem Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden, in das der Einbringungsstichtag fällt.

Keine Schwebeverluste stellen am Einbringungsstichtag offene Siebentelbeträge aus abzugsfähigen Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten bzw.

Verluste anlässlich des sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) dar.

Solche offenen Verlustsiebentel gehen nur nach Maßgabe des [§ 21 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über, da [§ 21 UmgrStG](#) an den Verlustentstehungszeitpunkt anknüpft (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#); siehe Rz 211, 254)

~~Wird eine teilwertberichtigte Beteiligung im Zuge einer Einbringung übertragen, gehen die zum Einbringungsstichtag noch nicht abgesetzten Siebentelbeträge gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) mit Wirkung ab dem nach dem Einbringungsstichtag beginnenden Wirtschaftsjahr auf die übernehmende Körperschaft über.~~

Abweichend davon können die offenen Siebentel im Falle der Exporteinbringung einer Beteiligung weiterhin vom Einbringenden geltend gemacht werden.

Beispiel:

~~Die inländische A-GmbH ($W_j = K_j$) bringt a) im Rahmen einer Teilbetriebseinbringung die 25-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH b) nur die erwähnte 25%-Beteiligung zum 30.6.01 in die c) inländische D-GmbH ($W_j = K_j$) d) ausländische der EU-angehörige E-GmbH ein. Die A-GmbH hat bis zum Einbringungstichtag 4 Siebentel der Teilwertabschreibung auf die einzubringende Beteiligung geltend gemacht.~~

~~Im Falle der lit. c) kann die übernehmende D-GmbH das fünfte Siebentel~~

- ~~*—im Falle c) + a) zu Lasten des Wirtschaftsjahres 02 geltend machen (das 4. Siebentel ist zu Lasten des mit dem Einbringungstichtag endenden Rumpfwirtschaftsjahres 1.1. bis 30.6.01 abgesetzt worden)~~
- ~~*—im Falle c) + b) zu Lasten des Wirtschaftsjahres 01 geltend machen (das 4. Siebentel ist zu Lasten des Wirtschaftsjahres 00 abgesetzt worden, der Einbringungstichtag unterbricht das laufende Wirtschaftsjahr nicht).~~

~~Im Falle der lit. d) kann die übernehmende E-GmbH als ausländische Körperschaft von einer Siebentelabschreibung nicht berührt sein, daher setzt sie einbringende A-GmbH fort. Die A-GmbH kann das fünfte Siebentel~~

- ~~*—im Falle d) + a) zu Lasten des Rumpfwirtschaftsjahres 1.7. bis 31.12.01 geltend machen (das 4. Siebentel ist Lasten des mit dem Einbringungstichtag endenden Rumpfwirtschaftsjahres 1.1. bis 30.6.01 abgesetzt worden)~~
- ~~*—im Falle d) + b) wie im Falle c) + b) zu Lasten des Wirtschaftsjahres 01 geltend machen.~~

Beispiel 1:

Die inländische A-GmbH ($W_j = K_j$) bringt

a) im Rahmen einer Teilbetriebseinbringung die 25-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH

b) nur die erwähnte 25-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH zum 30.6.01 in die inländische D-GmbH ($W_j = K_j$) ein.

Bis zum Einbringungstichtag hat die A-GmbH 4 Siebentel der Teilwertabschreibung auf die einzubringende Beteiligung geltend gemacht.

Die übernehmende D-GmbH kann das fünfte Siebentel

- im Falle der Variante a) zu Lasten des Veranlagungszeitraumes 02 geltend machen (das 4. Siebentel ist zu Lasten des mit dem Einbringungstichtag endenden Rumpfwirtschaftsjahres 1.1. bis 30.6.01 abgesetzt worden)**
- im Falle der Variante b) zu Lasten des Veranlagungszeitraumes 02 geltend machen (das 4. Siebentel ist zu Lasten des Wirtschaftsjahres 00**

abgesetzt worden, der Einbringungsstichtag unterbricht das laufende Wirtschaftsjahr nicht).

Beispiel 2:

Die inländische A-GmbH (WJ = KJ) bringt

a) im Rahmen einer Teilbetriebseinbringung die 25-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH

b) nur die erwähnte 25-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH zum 30.6.01 in die ausländische in der EU ansässige E-GmbH (WJ = KJ) ein.

Bis zum Einbringungsstichtag hat die A-GmbH 4 Siebentel der Teilwertabschreibung auf die einzubringende Beteiligung geltend gemacht.

Die übernehmende E-GmbH kann als ausländische Körperschaft von einer Siebentelabschreibung nicht berührt sein, daher setzt sie die einbringende A-GmbH fort. Die A GmbH kann das fünfte Siebentel

- **im Falle der Variante a) zu Lasten des Wirtschaftsjahres 02**
- **im Falle der Variante b) zu Lasten des Wirtschaftsjahres 02 geltend machen.**

1183

Der zwingende objektbezogene Verlustvortragsübergang im Sinne des [§ 21 Z 1 UmgrStG](#) bezieht sich auf die nach der möglichen Verrechnung beim Übertragenden verbleibenden Verlustvortragsrestbestände.

Beispiel:

Der Kommanditist A möchte seinen Mitunternehmeranteil zum Bilanzstichtag der KG-A, das ist der 30.6.01, in die zum 31.12. bilanzierende GmbH-B einbringen. Im Jahr 01 ergibt sich für A ein Gewinnanteil von 500 und aus einer rückbezogenen Entnahme eines Anlagegutes im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) ein weiterer Gewinn in Höhe von 100. Da A aus Vorjahren vortragsfähige Verluste aus der Mitunternehmerbeteiligung von 800 besitzt, setzt A bei der Veranlagung für das Jahr 01 vortragsfähige Verluste mit ~~600~~ **450** (75%-Grenze gemäß [§ 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988](#)) als Sonderausgabe an. Auf die GmbH-B geht daher ein Verlustvortragsrest von ~~200~~ **350** über, den die GmbH-B nach [§ 21 Z 1 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG](#) bei der Veranlagung für das Jahr 02 als Sonderausgabe absetzen kann.

1186

[§ 21 Z 1 Satz 2 UmgrStG](#) setzt für den Verlustübergang voraus, dass das Einbringungsvermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden sein muss.

Tatsächlich vorhanden bedeutet, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag beim Einbringenden real existent ist. Eine bloß buchmäßiges Vorhandensein des Vermögens am Einbringungsstichtag ist daher nicht ausreichend.

Ist das Einbringungsvermögen am Einbringungsstichtag nicht mehr vorhanden, ist ein Übergang der mit diesem Vermögen in Zusammenhang stehenden Verluste auf die übernehmende Körperschaft, ebenso wie der Vermögensübergang selbst, nicht möglich (**VwGH 29.9.2010, [2007/13/0012](#) zur Einstellung des verlustverursachenden Betriebes und Neugründung eines Betriebes anlässlich einer Verschmelzung**). Diese nicht übergehenden Verluste verbleiben als abzugsfähige Verluste beim Einbringenden.

1190

Die wirtschaftliche Vergleichbarkeit ist dann nicht mehr gegeben, wenn die im Einzelfall maßgeblichen wirtschaftlichen Parameter des betroffenen Betriebes bzw. Teilbetriebes zum Zeitpunkt des Einbringungsstichtages im Vergleich zum Zeitpunkt der Verlustentstehung auf 25% oder weniger abgesunken sind. Als Parameter werden bei Betrieben und Teilbetrieben quantitative Messgrößen wie Umsatz, Beschäftigtenzahl, Anlagevermögen, Auftragsvolumen herangezogen. Siehe dazu auch Rz 220 ff.

Wird ein Mitunternehmeranteil eingebracht, ist für die Beurteilung der Vergleichbarkeit iSd [§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#) nur auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft abzustellen.

Beispiel:

A hat seit dem Jahr X1 50% an der ABC-OG. Im Jahr X3 verkauft A die Hälfte seiner Anteile; im Jahr X4 bringt er seinen verbleibenden Mitunternehmeranteil in die X-GmbH ein. Zum Einbringungsstichtag sind offene Verlustvorträge aus den Jahren X1 und X2 in Höhe von 300 vorhanden; der Betrieb der ABC-OG ist nach einer Vergleichsprüfung gemäß [§ 21 Z 1 iVm § 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#) auf 30% geschrumpft.

Da nur die Hälfte des ursprünglichen Mitunternehmeranteils (25% statt ursprünglich 50%) eingebracht wird, kann im Sinne der Objektbezogenheit auch nur die Hälfte des Verlustvortrages (dh. 150) auf die X-GmbH übergehen. Die Prüfung der Vergleichbarkeit im Sinne des [§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#) lässt den Übergang zu, da auf Ebene der Mitunternehmerschaft das verlustverursachende Vermögen noch im ausreichenden Umfang vorhanden ist.

Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit bei der Einbringung eines Kapitalanteiles ist das Beteiligungsausmaß im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung dem Beteiligungsausmaß zum Einbringungsstichtag gegenüberzustellen. Dabei stellen Beteiligungsabstockungen aufgrund einer Kapitalerhöhung (Verwässerung) unter Ausschluss oder Verzicht auf das Bezugsrecht ebenso wenig für die Vergleichbarkeitsprüfung relevante Faktoren dar, wie die erhebliche Wertminderung einer umfänglich unverändert gehaltenen Beteiligung.

1191

Im betrieblichen Bereich ist der Wegfall von einzelnen Wirtschaftsgütern im Hinblick auf den Verlustabzug nicht schädlich. Die kleinste Untereinheit der Objektbetrachtung ist dem Grunde nach ein Teilbetrieb. Solange ein Teilbetrieb vorhanden ist und keine qualifizierte Umfangsminderung vorliegt, gehen auch die damit zusammenhängenden Verluste auf die übernehmende Körperschaft über. Der Wegfall einzelner Wirtschaftsgüter vor der Einbringung ändert nichts am vollständigen (teil)betriebsbezogenen Verlustvortragsübergang.

Die Stilllegung, der Verkauf oder die qualifizierte Umfangsminderung einer (verlustverursachenden) Produktionseinheit oder Filiale vor dem Einbringungsstichtag, die für sich keine Teilbetriebseigenschaft aufweist, ist daher unschädlich und führt für sich allein zu keiner Kürzung eines Verlustabzuges (ebenso Rz 200).

Auch Veräußerungsverluste einer im Zuge der Einbringung eines (Teil)Betriebes zum Einbringungsstichtag nicht mehr vorhandenen betriebszugehörigen qualifizierten Beteiligung gehen auf die übernehmende Körperschaft selbst dann über, wenn die weggefallene Beteiligung selbst einbringungsfähig war.

Maßgeblich für den Übergang des Verlustes gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) nach [§ 21 UmgrStG](#) ist allein, dass die Beteiligung bis zu ihrem Ausscheiden Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes war (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#)).

Auch bei der (Mit)Einbringung eines Mitunternehmeranteils ist für die Frage der Verlustzurechnung darauf abzustellen, ob dieser zum Zeitpunkt der Verlustentstehung aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einem Betrieb als unselbständiger Vermögensteil dieses Betriebes oder bei fehlendem Bezug zu einem Betrieb als eigenständiger Betrieb zu qualifizieren ist. Davon ausgenommen ist der Wegfall oder das Zurückbehalten von (teil)betriebsbezogenen Vermögensteilen, wenn diese für sich einbringungsfähiges Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG darstellen. In diesem Fall bleibt ein auf den nicht mehr vorhandenen oder zurückbehaltenen Vermögensteil entfallender Verlustteil beim Einbringenden zurück.

Beispiel:

*A bringt einen Teilbetrieb zum 31.12.01 in die A-GmbH ein. Zum notwendigen Betriebsvermögen des Teilbetriebes gehörte eine 25-prozentige Beteiligung an einer GmbH bis zum Konkurs dieser Gesellschaft im Jahr 01. A behält weiters einen dem Teilbetrieb zuzurechnenden Kommanditanteil zurück. Sollte ein vortragsfähiger Verlust vorhanden sein, der dem Teilbetrieb objektiv zurechenbar ist, und sind in diesem Teile aus der Teilwertabschreibung der Beteiligung einerseits und aus der Verlustzuweisung auf den Kommanditanteil andererseits enthalten und objektiv zurechenbar, gehen diese Verlustteile **aus der zum Einbringungstichtag nicht mehr vorhandenen qualifizierten Beteiligung als auch die dem Kommanditanteil zuordenbaren Verluste** nicht auf die A-GmbH über. Im Zweifelsfall ist eine Aufteilung im Schätzungswege vorzunehmen.*

Würde im umgekehrten Fall zum Einbringungstichtag zwar die qualifizierte Beteiligung an der GmbH und/oder der Mitunternehmeranteil im (Rest)Betriebsvermögen des A noch existieren, nicht aber der Teilbetrieb, dem die Anteile zum Zeitpunkt der Verlustentstehung zuzurechnen waren, können die Verluste aus einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung und/oder die Verluste aus der Mitunternehmerbeteiligung anlässlich der Einbringung des (Rest)Betriebes des A nicht auf die übernehmende Körperschaft übergehen.

1194

[§ 21 Z 2 UmgrStG](#) verweist hinsichtlich der eigenen Verluste der übernehmenden Körperschaft auf § 4 Abs. 2 1 lit. b und c UmgrStG. Dieser Verweis bewirkt, dass bei der übernehmenden Körperschaft die eigenen bis zur Einbringung erlittenen Verluste nur dann abzugsfähig bleiben, wenn das Vermögen:

- am Einbringungstichtag tatsächlich vorhanden ist (Rz 1196 ff)

- am Einbringungsstichtag umfänglich mit jenem des Verlustentstehungszeitraumes vergleichbar ist (Rz 1200 ff).

1199

Im **Ü**brigen ist als erste Ebene der Prüfung die Eigenschaft der übernehmenden Körperschaft als betriebsführende (operative) Körperschaft oder als nicht betriebsführende (vermögensverwaltende) Körperschaft festzustellen:

- Zur betriebsführenden (operativen) Körperschaft siehe Rz 202 ff. Ist der Verlust in der übernehmenden Körperschaft im Rahmen eines Betriebes oder eines Teilbetriebes entstanden, muss für die weitere Vortragsfähigkeit dieses Verlustes dieser verlustverursachende Betrieb bzw. Teilbetrieb am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden sein. Die Ausführungen zum Wegfall einzelner Wirtschaftsgüter in Rz 1191 gelten auch für die übernehmende Körperschaft; ~~die davon abweichenden Ausführungen in Rz 202 sind unbeachtlich.~~
- Zur nicht ~~buchführenden~~ **betriebsführenden** (vermögensverwaltenden) Körperschaft siehe Rz 208 f. Ist der Verlust in der übernehmenden keinen Betrieb führenden Körperschaft (zB Holdinggesellschaft) durch ein Wirtschaftsgut von nicht untergeordneter Bedeutung verursacht worden, ist im Hinblick auf die weitere Vortragsfähigkeit dieses Verlustes erforderlich, dass das verlusterzeugende Wirtschaftsgut zum Einbringungsstichtag noch vorhanden ist.

1203

Die Vergleichbarkeit des Umfanges muss zum Einbringungsstichtag gegeben sein. Eine Umfangsminderung nach dem Einbringungsstichtag ist für eine Betrachtung im Sinne des § 21 Z ~~12~~ UmgrStG ohne Bedeutung. Eine Minderung des Umfanges nach dem Einbringungsstichtag ist aber unter Umständen im Rahmen des [§ 21 Z 3 UmgrStG](#) hinsichtlich des Vorliegens eines Mantelkaufstatbestandes von Bedeutung.

1205

[§ 21 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#) verweisen auf die Geltung des [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) bei Einbringungen. Damit soll sichergestellt werden, dass es im Rahmen einer Einbringung zu keiner doppelten Verlustverwertung kommt.

1207

Zur Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung in einer Person ist der anlässlich der Einbringung zwischen verbundenen Körperschaften **Unternehmen** übergehende Verlustabzug um die von der Muttergesellschaft bzw. dem Gesellschafter-Betrieb vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft zu vermindern.

1211

[§ 21 Z 3 UmgrStG](#) legt fest, dass die Bestimmung des [§ 4 Z 2 UmgrStG](#) über den Mantelkauf zu beachten ist. Dies bedeutet, dass im Falle einer Einbringung nach [Art. III UmgrStG](#) der Verlustabzugsübergang auf die übernehmende Körperschaft ausgeschlossen ist, sofern nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der Mantelkaufatbestand erfüllt ist.

Zum Begriff des Mantelkaufs siehe KStR 2001 Rz 1178 ff **2013 Rz 993 ff.** Die Mantelkaufregelung des [§ 4 Z 2 UmgrStG](#) geht insoweit über jene des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) hinaus, als ein Mantelkauf auch dann vorliegt, wenn die Tatbestände des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) zum Teil beim Einbringenden und zum Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfüllt sind **und sich sowohl auf den Zeitraum vor als auch nach der Umgründung beziehen.** Der Einbringende und die übernehmende Körperschaft sind hinsichtlich der Strukturänderungen im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) als eine Einheit zu betrachten.

Haben sowohl der Gesellschafterwechsel als auch die Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur bei der übernehmenden Körperschaft vor Beschlussfassung der Einbringungsmaßnahme stattgefunden, erfolgt die Erfüllung der Manteltatbestandskriterien unabhängig von der Durchführung der Umgründung. Diesfalls liegt kein Anwendungsfall des [§ 4 Z 2](#)

UmgrStG vor, sondern es ist eine Prüfung der Manteltatbestandselemente gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 vorzunehmen.

1212

Der Mantelkaufatbestand des § 21 Z 3 UmgrStG in Verbindung mit § 4 Z 2 UmgrStG ist erfüllt, wenn im Zuge einer Einbringung nach Art. III UmgrStG die wirtschaftliche Identität der Körperschaft verloren geht. Die wirtschaftliche Identität geht verloren, wenn in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang wesentliche Änderungen im Bereich:

- der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage und
- der wirtschaftlichen Struktur und
- der organisatorischen Struktur

eintreten.

Beispiel 1:

Ein Einzelunternehmer erwirbt am 1.7.01 alle Anteile einer Verlustvorträge besitzenden betriebsführenden GmbH, übernimmt die Geschäftsführerfunktion und bringt in der Folge seinen Betrieb zum 31.12.00 in diese Gesellschaft ein, wodurch die wirtschaftliche Struktur dieser Gesellschaft wesentlich geändert wird. Die Vorjahresverluste der übernehmenden Gesellschaft sind ab dem Jahr 01 auf Grund der Regelung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 grundsätzlich nicht mehr abzugsfähig.

Beispiel 2:

Die A-GmbH mit vortragsfähigen Verlusten erwirbt die restlichen 75% der Anteile der positiv gebarenden B-GmbH, in der Folge wird die Geschäftsführeridentität hergestellt und der Betrieb der A-GmbH in die B-GmbH eingebracht. Die wirtschaftliche Struktur wird in der Folge durch Einstellung des Verlustbetriebes der A-GmbH wesentlich geändert. Die objektbezogenen Vorjahresverluste der A-GmbH gehen in diesem Fall zwar im ersten Schritt gedanklich auf die B-GmbH über, sind aber in der Folge wegen Vorliegens eines umgründungssteuerlichen Manteltatbestandes verloren.

Bezüglich der Einzelheiten zu den schädlichen Strukturänderungen wird auf Rz 241 ff verwiesen.

1213

Liegt auf Grund der im Zuge der Einbringung vorgenommenen Strukturänderungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich keine Identität der Körperschaft vor, bleibt

das Verlustvortragsrecht dennoch weiter aufrecht, wenn die Voraussetzungen zur Anwendung der Sanierungsklausel des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) oder der Rationalisierungsklausel des [§ 4 Z 2 Satz 2 UmgrStG](#) gegeben sind.

1214

Nach [§ 8 Abs. 4 Z 2 Satz 3 KStG 1988](#) führt der Wegfall der Identität der Gesellschaft infolge wesentlicher Strukturänderungen nicht zum Wegfall des Verlustabzuges, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung der Gesellschaft mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der betrieblichen Arbeitsplätze erfolgen. Siehe dazu KStR ~~2001 Rz 1188~~ **2013 Rz 1002**.

1215

Nach [§ 4 Z 2 Satz 2 UmgrStG](#) fällt der Verlustabzug ungeachtet der fehlenden wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft nicht weg, wenn die Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder der Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Gesellschaft erfolgt. Diese Ausnahmeregelung ist von der allgemeinen Regelung des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) nicht umfasst und greift nur im Zusammenhang mit einer Umgründungsmaßnahme. Siehe dazu Rz 251 f bzw. KStR ~~2001 Rz 1189~~ **2013 Rz 1003**.

1218

Die Änderung der Beteiligungsqualität im Sinn des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund einer Einbringung durch ihn (Wechsel in die wesentliche Beteiligung) oder durch andere (Wechsel in die nicht wesentliche Beteiligung) tritt mangels Rückwirkung mit der Eintragung der einbringungsveranlassten Kapitalerhöhung in das Firmenbuch ein (siehe EStR 2000 Rz 5267 ff) **bzw. in Fällen ohne Gewährung neuer Anteile (Anteilstausch gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)) mit der Meldung der Einbringung bei dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt.**

1219

[§ 22 Abs. 1 UmgrStG](#) verweist hinsichtlich möglicher Äquivalenzverletzungen auf die grundsätzliche Regelung in [§ 6 Abs. 2 UmgrStG](#).

Eine Äquivalenzverletzung liegt vor, wenn nach Verkehrswertverhältnissen der Wert der dem Einbringenden zu gewährenden Anteile höher oder geringer ist als der Wert des Einbringungsvermögens-, **wobei die Wertäquivalenz nach den Wertverhältnissen im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages zu beurteilen ist. Infolge des rückwirkenden Erwerbes der Anteile mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages erfolgt die Auf- oder Abstockung der Anschaffungskosten der Anteile mit diesem Tag.** Die Geltung des [Art. III UmgrStG](#) wird durch eine Äquivalenzverletzung nicht berührt. **Erfolgt daher wesentlich eine nicht dem Umtauschverhältnis entsprechende Anteilsgewährung, so hindert dies nicht die Anwendung des [Art. III UmgrStG](#).**

Unterbleibt allerdings eine Anteilsgewährung, obwohl die Voraussetzungen des [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) nicht gegeben sind, liegt keine Äquivalenzverletzung iSd [§ 22 Abs. 1 UmgrStG](#) vor, sondern eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des [Art. III UmgrStG](#).

Zur Frage des Vorliegens von steuerpflichtigen Betriebseinnahmen bei unentgeltlichen Zuwendungen von fremden Dritten an eine unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Körperschaft bei objektiv vorliegender Äquivalenzverletzung siehe Rz 306 und KStR 2013 Rz 490.

Zu den ertragsteuerlichen Folgen siehe Rz 308 ff ~~mit der Maßgabe, dass infolge der Rückwirkungsfiktion auch die Äquivalenzverletzung rückwirkend erfolgt.~~ Zu den schenkungssteuerlichen Folgen **für Erwerbe bis 31.7.2008 sowie der Meldeverpflichtung gemäß [§ 121a BAO](#) siehe Rz 311 ff.**

1225

Auf folgende Befreiungen im GebG ist im Besonderen hinzuweisen:

- Gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 2 Z 6 GebG](#) unterliegen Abtretungen von Anteilen an einer GmbH, **Übertragungen von Aktien**, Übertragungen von Geschäftsanteilen an einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft und Übertragungen der mit der Stellung eines Gesellschafters einer Personengesellschaft verbundenen Rechte und Pflichten nicht der Gebühr.
- Gemäß [§ 15 Abs. 3 GebG](#) sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer), **oder das** Versicherungssteuergesetz ~~oder Beförderungssteuergesetz~~ fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Voraussetzung ist die Identität des Rechtsvorganges.
- [§ 19 Abs. 2 GebG](#) sieht eine Gebührenbefreiung für bestimmte Nebengeschäfte und Nebenverabredungen vor. Voraussetzung für eine solche Gebührenbefreiung ist, dass das Nebengeschäft (Nebenverabredung) in der Urkunde über das Hauptgeschäft beurkundet ist, diese zwischen denselben Vertragsteilen abgeschlossen sind und das Nebengeschäft (Nebenverabredung) zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes erfolgt. Dabei ist es gleichgültig, ob das Hauptgeschäft nach dem GebG oder einem Verkehrssteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrssteuer unterliegt.

1227

Sollte Einbringende eine Kapitalgesellschaft im Sinne des [§ 4 KVG](#) sein, besteht keine Gesellschaftsteuerbefreiung für Rechtsvorgänge, durch welche die Einbringungsfähigkeit des Vermögens nach [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) erreicht wird (zB Zuschüsse, um einen positiven Verkehrswert zu erhalten), und für Einlagen nach [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#), sowie für die ~~Nutzung unverzinsten unbarer Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG.~~

1242

Wird anlässlich der Einbringung eines Betriebes einer Personengesellschaft einerseits das Betriebsgrundstück und andererseits eine Verbindlichkeit nach [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#)

zurückbehalten, dh. in das Quotenmiteigentum der einbringenden Mitunternehmer übertragen, liegt ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang außerhalb des UmgrStG vor. Entscheidend ist, ob ein innerer Zusammenhang zwischen der Übertragung des Grundstückes und der Übertragung der Verbindlichkeit besteht. Ein innerer Zusammenhang besteht zB, wenn es sich um den Anschaffungskredit für die Liegenschaft handelt. Besteht ein innerer Zusammenhang, ist die Verbindlichkeit als Gegenleistung Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer; **ist die Verbindlichkeit geringer als der dreifache Einheitswert des Grundstückes, ist der dreifache Einheitswert die Bemessungsgrundlage.** Besteht eine Bereicherungsabsicht, liegt in Höhe des die Verbindlichkeit übersteigenden dreifachen Einheitswertes zusätzlich ein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang in der Steuerklasse V vor. Besteht kein innerer Zusammenhang und keine Bereicherungsabsicht, ist Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der dreifache Einheitswert.; besteht jedoch ein Bereicherungswille, ist Schenkungssteuerpflicht vom dreifachen Einheitswert gegeben.

1245

Die Gründung einer Unternehmensgruppe ist einbringungsbedingt nicht möglich, die Einbringung kann aber eine Gründung mit Hilfe der Rückwirkungsfiktion unterstützen. Entsteht durch die Einbringung eines oder mehrerer Kapitalanteile eine finanziell ausreichende Verbindung der übernehmenden Körperschaft zu einer Kapitalgesellschaft, kann dies in der Folge zur Bildung einer Unternehmensgruppe führen. Erfolgt die Einbringung auf den Bilanzstichtag der künftigen Beteiligungskörperschaft, ist die ununterbrochene finanzielle Verbindung ab ihrem folgenden Wirtschaftsjahr gegeben, wenn der Anteilserwerb durch den Einbringenden vor dem Bilanzstichtag erfolgt ist.

Beispiel:

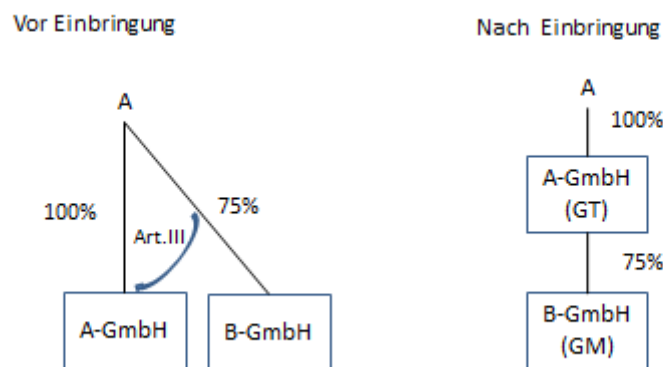
A erwirbt am 10.9.01 die 75-prozentige Beteiligung an der B-GmbH (Wirtschaftsjahr a) 1.7. bis 30.6., b) 1.11. bis 31.10.).

A gründet am 25.9.01 die A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) bar. Die Einbringung der erworbenen Beteiligung ist frühestens auf den 10.9.01 möglich.

Im Falle a) ist die Unternehmensgruppe zwischen der A-GmbH und der B-GmbH mit Wirkung ab 1.7.02 möglich, wobei die erste Einkommenszurechnung der B-GmbH das Wirtschaftsjahr 1.7.02 bis 30.6.03 betrifft und daher bei der Veranlagung der A-GmbH für 03 wirksam wird.

Im Falle b) ist die Unternehmensgruppe zwischen der A-GmbH und der B-GmbH mit Wirkung ab 1.11.01 möglich, wobei die erste Einkommenszurechnung der B-GmbH das Wirtschaftsjahr 1.11.01 bis 30.10.02 betrifft und daher bei der Veranlagung der A-GmbH für 02 wirksam wird.

*Die übernehmende Körperschaft kann mangels eines Anschaffungstatbestandes eine Firmenwertabschreibung auf die **eingebraachte** Beteiligung **an der B-GmbH** der übernehmenden Körperschaft nicht vornehmen. Im obigen Beispiel wäre zudem der Konzernausschluss gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 gegeben.*



Die Rz 1245a wird aufgesplittet, die Rz 1245aa ff werden neu eingefügt:

1245a

Für Einbringungen innerhalb der Unternehmensgruppe kommen die allgemeinen Regelungen der [§§ 12 ff UmgrStG](#) zur Anwendung, **wobei Folgendes zu beachten ist:**

- ~~Bringt eine beteiligte Körperschaft ihren gesamten Betrieb mit Ausnahme der Beteiligung an der unmittelbar verbundenen Beteiligungskörperschaft in diese ein, ändert dies nichts an der Unternehmensgruppe.~~

~~Die laufende Firmenwertabschreibung der einbringenden Körperschaft auf die 100-prozentige Beteiligung an der übernehmenden Beteiligungskörperschaft ändert sich einbringungsbedingt nicht.~~

~~Kommt es mangels Alleingeschafterstellung der beteiligten Körperschaft zur Ausgabe von Anteilen seitens der übernehmenden Beteiligungskörperschaft, gelten diese nach § 20 Abs. 1 UmgrStG als angeschafft; eine Firmenwertabschreibung ist de jure möglich, wird aber rechnerisch nicht begründet werden.~~

Die Beteiligung einer beteiligten Körperschaft oder des Gruppenträgers an der den gesamten Betrieb einbringenden Körperschaft stellt sich mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages nicht mehr als solche an einer betriebsführenden Körperschaft dar, sodass die Firmenwertabschreibung endet. Das letzte Fünfzehntel kann dabei zu Lasten jenes Wirtschaftsjahres abgesetzt werden, zu dessen Bilanzstichtag noch eine Beteiligung an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft vorliegt.

Vor- oder Außergruppenverluste der beteiligten Körperschaft gehen nach Maßgabe des § 21 UmgrStG auf die Beteiligungskörperschaft über und gelten als Außergruppenverluste.

- Bringt eine beteiligte Körperschaft einen Teilbetrieb in die unmittelbar verbundene Beteiligungskörperschaft ein, gelten die Aussagen zum Vorpunkt mit der Maßgabe, dass sich die Firmenwertabschreibung der Beteiligung an der einbringenden Körperschaft nach Maßgabe des dem eingebrachten Teilbetriebes zuordenbaren Firmenwertes vermindert.
- Bringt eine beteiligte Körperschaft einen Mitunternehmeranteil in die unmittelbar verbundene Beteiligungskörperschaft ein, ergibt sich dann eine gewisse Änderung, wenn die Mitunternehmerschaft den Anteil an einem weiteren Gruppenmitglied hält. Diesfalls tritt die Beteiligungskörperschaft in die Rechtsstellung der einbringenden Körperschaft und es verschiebt sich die Einkommenszurechnung zunächst auf die übernehmende Körperschaft.
- Ist der Gruppenträger Einbringender, gelten die vorstehenden Überlegungen mit der Maßgabe, dass übergewinnfähige Verluste bei dem übernehmenden Gruppenmitglied unter Umständen nicht zu Außergruppenverlusten werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Verlustvorträge beim Gruppenträger bei aufrechter Gruppe entstanden sind. Sie sind beim übernehmenden Gruppenmitglied als Jahresverlust im auf den Umgründungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum zu erfassen. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, wandeln sich die übertragenen vortragsfähigen Verluste (insoweit) in Außergruppenverluste.

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht seit dem Jahre 04 aus dem Gruppenträger A, der 100-prozentigen Tochter B und deren 100-prozentige Tochter C. A bringt zum 31.12.08

~~einen Teilbetrieb in C ein. A weist zum 31.12.08 vortragsfähige Verluste iHv 22.000 aus.~~

~~Variante 1:~~

~~Der Teilbetrieb besteht seit 05. Objektbezogen geht vom vortragsfähigen Verlust ein Betrag von 6.000 auf C über. Bei der Veranlagung von C für das Jahr 09 ergibt sich bei C a) ein Jahresgewinn von 3.500, b) ein Jahresverlust von 2.000. Auf Grund der Sonderregelung ergibt sich im Fall a) saldiert mit dem übernommenen vortragsfähigen Verlust von 6.000 ein Verlust von 2.500 und im Fall b) saldiert ein Gesamtverlust von 8.000, der über B dem Gruppenträger A zuzurechnen ist (ohne Sonderregelung wäre in beiden Fällen null zuzurechnen gewesen).~~

~~Variante 2:~~

~~Der Teilbetrieb besteht seit 01. Objektbezogen geht vom vortragsfähigen Verlust ein Betrag von 6.000 auf C über. Es wird festgestellt, dass davon 4.500 auf die Zeit ab 04 entfällt. Bei der Veranlagung von C für das Jahr 09 ergibt sich bei C a) ein Jahresgewinn von 3.500, b) ein Jahresverlust von 2.000. Auf Grund der Sonderregelung ergibt sich im Fall a) saldiert mit dem übernommenen vortragsfähigen Verlust von 4.500 ein Verlust von 1.000 (1.500 wandeln sich in einen Außergruppenverlust) und im Fall b) saldiert ein Gesamtverlust von 6.500 (1.500 wandeln sich in einen Außergruppenverlust), der über B dem Gruppenträger A zuzurechnen ist.~~

- ~~▪ Im Falle der Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes in eine gruppenzugehörige Schwesterkörperschaft unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG vermindert sich die auf die Beteiligung an der einbringenden Körperschaft vorgenommene Firmenwertabschreibung nach Maßgabe des dem eingebrachten Betriebes oder Teilbetriebes zuordenbaren Firmenwertes. Die Aktivierung des nach Maßgabe des § 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG abgestockten Teiles der Beteiligung an der einbringenden Körperschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft stellt einen einbringungsbedingten Anschaffungsvorgang dar, der mangels Aufdeckens der stillen Reserven des eingebrachten Vermögens keine Grundlage für eine Firmenwertabschreibung darstellt.~~

~~Beispiel:~~

~~Der Gruppenträger A ist zu 100% an den Beteiligungskörperschaften B und C beteiligt und macht für die erworbene Beteiligung an B die Firmenwertabschreibung im Ausmaß von jährlich 14.000 geltend. B bringt einen Teilbetrieb in C ein. Nach den Verkehrswertverhältnissen kommt es zu einer Abstockung des Buchwertes der Beteiligung B um 35% und zu einer Zuschreibung des abgestockten Betrages auf die Beteiligung an C. Die Firmenwertabschreibung hinsichtlich der Beteiligung an B vermindert sich um den auf den eingebrachten Teilbetrieb entfallenden Teil der~~

~~Bemessungsgrundlage, zB um 6.000 auf jährlich 8.000, der wegfallende auf die Beteiligung an C aktivierte Teil führt zu keiner Firmenwertabschreibung.~~

~~Da die in § 9 Abs. 10 KStG 1988 geforderte dreijährige Mindestzugehörigkeit zur Unternehmensgruppe auf die Beteiligungskörperschaft abstellt, kann die einbringungsbedingte Vermögensübertragung nicht zum Untergang der Gruppenzugehörigkeit des einbringenden Gruppenmitglieds führen.~~

1245aa (Neu)

Bringt eine beteiligte Körperschaft ihren gesamten Betrieb mit Ausnahme der Beteiligung an der unmittelbar verbundenen Beteiligungskörperschaft in diese ein, ändert dies nichts an der Unternehmensgruppe.

Die laufende Firmenwertabschreibung der einbringenden Körperschaft auf die 100-prozentige Beteiligung an der übernehmenden Beteiligungskörperschaft ändert sich einbringungsbedingt nicht.

Kommt es mangels Alleingesellschafterstellung der beteiligten Körperschaft zur Ausgabe von Anteilen seitens der übernehmenden Beteiligungskörperschaft, gelten diese nach [§ 20 Abs. 1 UmgrStG](#) als angeschafft; eine Firmenwertabschreibung ist nicht möglich (siehe KStR 2013 Rz 1119).

Die Beteiligung einer beteiligten Körperschaft oder des Gruppenträgers an der den gesamten Betrieb einbringenden Körperschaft stellt sich mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages nicht mehr als solche an einer betriebsführenden Körperschaft dar, sodass die Firmenwertabschreibung endet. Das letzte Fünfzehntel kann dabei zu Lasten jenes Wirtschaftsjahres abgesetzt werden, zu dessen Bilanzstichtag noch eine Beteiligung an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft vorliegt.

1245ab (Neu)

Zu einer Nacherfassung vorgenommener Firmenwertabschreibungsfünfzehntel gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter TS KStG 1988](#) kommt es bei einer down-stream-Einbringung nicht.

Exkurs: umgründungsbedingte Nacherfassung vorgenommener Firmenwertabschreibungs-fünftel bei Einbringung:

Wird allerdings der gesamte Betrieb nach [Art. III UmgrStG](#) up-stream eingebracht, hat eine Nacherfassung vorgenommener Firmenwertabschreibungen gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter TS KStG 1988](#) idF AbgSiG 2007 zu erfolgen (gilt für Einbringungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2007 zugrunde liegt). Wird nur ein Teilbetrieb „up-stream“ eingebracht, erfolgt nur eine anteilige Nacherfassung. Wird hingegen ein (Teil)Betrieb „side-stream“ eingebracht, kommt es einbringungsbedingt zu keiner Nacherfassung, weil die Nacherfassung in der Beteiligung am übernehmenden Gruppenmitglied (Schwesterngesellschaft) möglich bleibt.

1245ac (Neu)

Vor- oder Außergruppenverluste der beteiligten Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 21 UmgrStG](#) auf die Beteiligungskörperschaft über und gelten als Außergruppenverluste.

1245ad (Neu)

Für Einbringungsverträge ab dem 1.12.2011 gilt die gruppenbezogene Betrachtungsweise (siehe Rz 351e):

Hinsichtlich jener Verluste des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitglieds, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben und zum Einbringungsstichtag noch nicht verrechnet sind, kommt [§ 21 UmgrStG](#) iVm [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass bei der Prüfung, ob das verlustverursachende Vermögen in umfänglich vergleichbarer Weise zum Einbringungsstichtag noch vorhanden ist oder nicht, eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Maßgebend für den Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit ist grundsätzlich, ob das verlustverursachende Vermögen des übertragenden bzw. übernehmenden

Gruppenmitglieds (zB Betrieb) zum Einbringungsstichtag in der Unternehmensgruppe in vergleichbarer Form noch vorhanden ist.

Da bei Einbringungen im Unterschied zu Verschmelzungen nicht übergehende Verluste nicht untergehen, sondern beim Einbringenden verbleiben, ist wie folgt zu differenzieren:

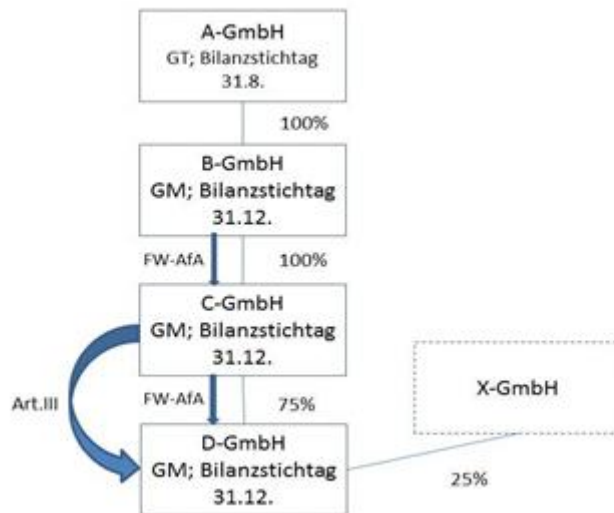
- **Sollte der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit hinsichtlich der übertragenden Körperschaft nicht gegeben sein, kommt es zu keiner Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger.**
- **Sollte der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit hinsichtlich der übernehmenden Körperschaft nicht gegeben sein, kommt es zu einer entsprechenden Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger.**

1245ae (Neu)

Zusammenfassendes Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht aus der A-GmbH als Gruppenträger (Wirtschaftsjahr 1.9.-31.8.), der 100-prozentigen Tochtergesellschaft B-GmbH und deren 100-prozentiger Tochter C-GmbH. Die C-GmbH ist ihrerseits zu 75% an der D-GmbH beteiligt. Daneben ist die gruppenfremde X-GmbH zu 25% an der D-GmbH beteiligt. Die B-GmbH, die C-GmbH und die D-GmbH bilanzieren zum 31.12.

Sowohl die B-GmbH als auch die C-GmbH machen auf die erworbene Beteiligung der jeweiligen betriebsführenden Tochter eine Firmenwertabschreibung geltend. Die C-GmbH bringt zum 30.11.01 ihren gesamten Betrieb in die D-GmbH ein.



Durch die Einbringung des Betriebes in die Beteiligungskörperschaft erhöht sich die Beteiligung der C-GmbH aufgrund der Gewährung neuer Anteile gemäß [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) oder durch die Abtretung von Anteilen gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#).

- **Firmenwertabschreibung:**
Für diese gemäß [§ 20 Abs. 1 UmgrStG](#) als angeschafft geltenden Anteile wäre bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen eine Firmenwertabschreibung ab dem WJ 2 durch die C-GmbH möglich. Für die einbringungsbedingt erworbenen Anteile kann mangels Aufdeckens stiller Reserven keine zusätzliche Firmenwertabschreibung geltend gemacht werden.
Die bisherige Firmenwertabschreibung der C-GmbH erfährt durch die Einbringung keine Änderung.

Die von der beteiligten Körperschaft B-GmbH auf die Beteiligung der den gesamten Betrieb einbringenden C-GmbH getätigte Firmenwertabschreibung kann letztmalig zum 31.12.00 geltend gemacht werden.

Die Beteiligung an der C-GmbH bleibt unverändert bestehen, mangels Betriebsführung ab dem 1.12.01 liegen die Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) allerdings nicht mehr vor.

Eine Nacherfassung vorgenommener Firmenwertabschreibungsfunfzehntel gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter TS KStG 1988](#) hat nicht zu erfolgen, da die Nacherfassung weiter in der Unternehmensgruppe (bei der B-GmbH) möglich ist.

- **Einkommensermittlung:**
Die C-GmbH muss zum 30.11.01 einen Zwischenabschluss erstellen, dessen Ergebnis im WJ 01 der B-GmbH zu erfassen ist.

Das gemeinsame weitergeleitete Ergebnis findet beim Gruppenträger A-GmbH in dem am 31.8.02 endenden Wirtschaftsjahr Eingang.

- ***Verlustabzug:***
Vor- und Außergruppenverluste der einbringenden C-GmbH gehen nach Maßgabe des [§ 21 Z 1 und 3 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über und werden zu Außergruppenverlusten. Die weitere Abzugsfähigkeit der Vor- und Außergruppenverluste der übernehmenden Körperschaft ist gemäß [§ 21 Z 2 UmgrStG](#) zu prüfen.

Verluste, die während der Gruppenzugehörigkeit der an der Einbringung beteiligten Gruppenmitglieder entstanden und noch nicht verrechnet sind, unterliegen ebenfalls den Bestimmungen des [§ 21 UmgrStG](#).

Für den Objektbezug und die Vergleichbarkeit (bei der übernehmenden Körperschaft D-GmbH) ist eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen. Ist der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben, kommt es zu einer entsprechenden Kürzung beim Gruppenträger.

1245af (Neu)

Bringt eine beteiligte Körperschaft einen Teilbetrieb in die unmittelbar verbundene Beteiligungskörperschaft ein, gelten die Aussagen zum Vorpunkt mit der Maßgabe, dass sich die Firmenwertabschreibung der Beteiligung an der einbringenden Körperschaft nach Maßgabe des dem eingebrachten Teilbetrieb zuordenbaren Firmenwertes vermindert.

1245ag (Neu)

Bringt eine beteiligte Körperschaft einen Mitunternehmeranteil in die unmittelbar verbundene Beteiligungskörperschaft ein, ergibt sich dann eine gewisse Änderung, wenn die Mitunternehmerschaft den Anteil an einem weiteren Gruppenmitglied hält. Diesfalls tritt die Beteiligungskörperschaft in die Rechtsstellung der einbringenden Körperschaft und es verschiebt sich die Einkommenszurechnung zunächst auf die übernehmende Körperschaft.

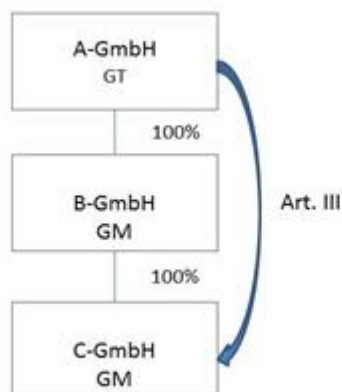
1245ah (Neu)

Ist der Gruppenträger Einbringender, gelten die vorstehenden Überlegungen mit der Maßgabe, dass übergewinnfähige Verluste bei dem

übernehmenden Gruppenmitglied unter Umständen nicht zu Außergruppenverlusten werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Verlustvorträge beim Gruppenträger bei aufrechter Gruppe entstanden sind. Sie sind beim übernehmenden Gruppenmitglied als Jahresverlust im auf den Umgründungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum zu erfassen. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, wandeln sich die übertragenen vortragsfähigen Verluste (insoweit) in Außergruppenverluste.

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht seit dem Jahre 04 aus dem Gruppenträger A, der 100-prozentigen Tochter B und deren 100-prozentiger Tochter C. A bringt zum 31.12.08 einen Teilbetrieb in C ein. A weist zum 31.12.08 vortragsfähige Verluste iHv 22.000 aus.



Variante 1:

Der Teilbetrieb besteht seit 05. Objektbezogen geht vom vortragsfähigen Verlust ein Betrag von 6.000 auf C über. Bei der Veranlagung von C für das Jahr 09 ergibt sich bei C a) ein Jahresgewinn von 3.500, b) ein Jahresverlust von 2.000. Auf Grund der Sonderregelung ergibt sich im Fall a) saldiert mit dem übernommenen vortragsfähigen Verlust von 6.000 ein Verlust von 2.500 und im Fall b) saldiert ein Gesamtverlust von 8.000, der über B dem Gruppenträger A zuzurechnen ist (ohne Sonderregelung wäre in beiden Fällen null zuzurechnen gewesen).

Variante 2:

Der Teilbetrieb besteht seit 01. Objektbezogen geht vom vortragsfähigen Verlust ein Betrag von 6.000 auf C über. Es wird festgestellt, dass davon 4.500 auf die Zeit ab 04 entfällt. Bei der Veranlagung von C für das Jahr 09 ergibt sich bei C a) ein Jahresgewinn von 3.500, b) ein Jahresverlust von

2.000. Auf Grund der Sonderregelung ergibt sich im Fall a) saldiert mit dem übernommenen vortragsfähigen Verlust von 4.500 ein Verlust von 1.000 (1.500 wandeln sich in einen Außergruppenverlust) und im Fall b) saldiert ein Gesamtverlust von 6.500 (1.500 wandeln sich in einen Außergruppenverlust), der über B dem Gruppenträger A zuzurechnen ist.

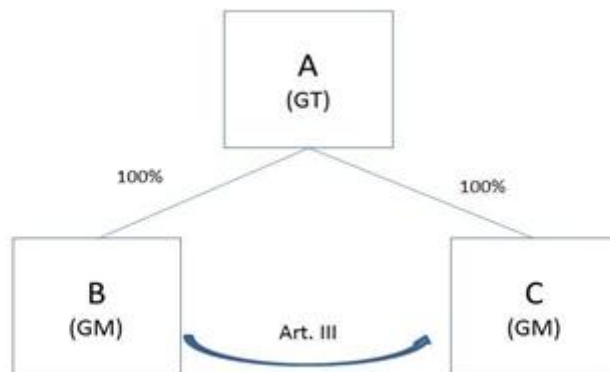
1245ai (Neu)

Im Falle der Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes in eine gruppenzugehörige Schwesterkörperschaft unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) vermindert sich die auf die Beteiligung an der einbringenden Körperschaft vorgenommene Firmenwertabschreibung nach Maßgabe des dem eingebrachten Betrieb oder Teilbetrieb zuordenbaren Firmenwertes. Die Aktivierung des nach Maßgabe des [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) abgestockten Teiles der Beteiligung an der einbringenden Körperschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft stellt einen einbringungsbedingten Anschaffungsvorgang dar, der mangels Aufdeckens der stillen Reserven des eingebrachten Vermögens keine Grundlage für eine Firmenwertabschreibung darstellt.

[§ 9 Abs. 7 letzter TS KStG 1988](#) kommt nicht zur Anwendung, weil durch die „side-stream“ Einbringung des (Teil)Betriebes die Nacherfassung in der Beteiligung am übernehmenden Gruppenmitglied erhalten bleibt.

Beispiel:

Der Gruppenträger A ist zu 100% an den Beteiligungskörperschaften B und C beteiligt und macht für die erworbene Beteiligung an B die Firmenwertabschreibung im Ausmaß von jährlich 14.000 geltend. B bringt einen Teilbetrieb in C ein.



Nach den Verkehrswertverhältnissen kommt es zu einer Abstockung des Buchwertes der Beteiligung B um 35% und zu einer Zuschreibung des abgestockten Betrages auf die Beteiligung an C. Die Firmenwertabschreibung hinsichtlich der Beteiligung an B vermindert sich um den auf den eingebrachten Teilbetrieb entfallenden Teil der Bemessungsgrundlage, zB um 6.000 auf jährlich 8.000, der wegfallende auf die Beteiligung an C aktivierte Teil führt zu keiner Firmenwertabschreibung. Eine Nacherfassung der vorgenommenen Firmenwertabschreibung an der B-GmbH bezogen auf den eingebrachten Teilbetrieb erfolgt nicht.

Da die in [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) geforderte dreijährige Mindestzugehörigkeit zur Unternehmensgruppe auf die Beteiligungskörperschaft abstellt, kann die einbringungsbedingte Vermögensübertragung nicht zum Untergang der Gruppenzugehörigkeit des einbringenden Gruppenmitglieds führen.

1245b

Bei Einbringungen innerhalb der Unternehmensgruppe gegen Gewährung von Anteilen kommt es bei den bisher beteiligten Körperschaften zu einer Beteiligungsverminderung nach Maßgabe des Umtauschverhältnisses.

- Sollte **eine** das bis zur Einbringung ausreichend mit dem übernehmenden Gruppenmitglied finanziell verbundene Gruppenmitglied **nach der Einbringung** nur mehr unzureichend verbunden sein, ohne dass **beim** einbringenden Gruppenmitglied **eine** ausreichende **unmittelbare Beteiligung** beteiligt wird, entsteht, **kann** beim einbringenden Gruppenmitglied eine mittelbare ausreichende Beteiligung **entstehen, wenn dieses**

auch mit dem bisher ausreichend beteiligten Gruppenmitglied entsprechend finanziell verbunden ist.

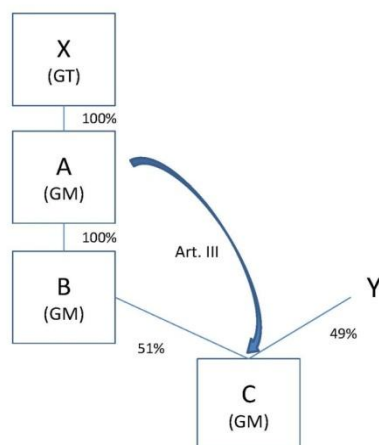
Beim nicht mehr ausreichend beteiligten Gruppenmitglied vermindert sich die Firmenwertabschreibung.

Beispiel:

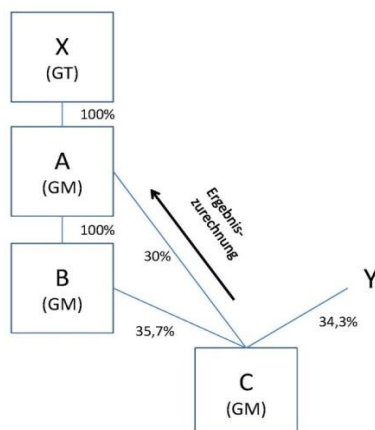
Der Gruppenträger X hält am Gruppenmitglied A 100% der Anteile. Das Gruppenmitglied A hält 100% der Anteile am Gruppenmitglied B, welches wiederum 51% der Anteile an Gruppenmitglied C hält. A bringt zum 31.12.01 begünstigtes Vermögen in das Gruppenmitglied C gegen Gewährung von Anteilen ein. Die Firmenbuchanmeldung erfolgt am 29.9.02.

Am Gruppenmitglied C waren bis zur Einbringung das Gruppenmitglied B mit 51% und die gruppenfremde Gesellschaft Y mit 49% beteiligt. Auf Grund der Kapitalerhöhung erhält A eine Beteiligung von 30% an C, B ist nunmehr mit 35,7% an C beteiligt. Damit würde grundsätzlich die Gruppenzugehörigkeit von C enden. Allerdings ist A durch seine im Zuge der Einbringung erhaltene unmittelbare Beteiligung an C sowie durch seine mittelbare Beteiligung über das Gruppenmitglied B ausreichend finanziell mit C verbunden, sodass die Gruppenmitgliedschaft von C aufrecht erhalten werden kann.

Vor Einbringung



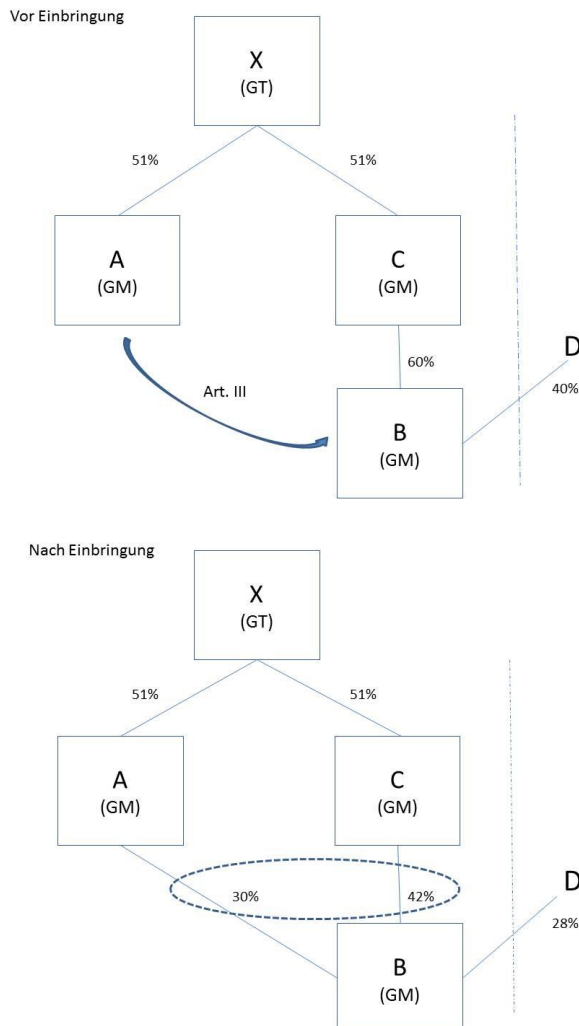
Nach Einbringung



- Sollten das einbringende und das bis zur Einbringung ausreichend finanziell mit der übernehmenden Körperschaft verbundene Gruppenmitglied nach der Einbringung so beteiligt sein, dass die ausreichende finanzielle Verbindung auch mittelbar nicht mehr gegeben ist, ~~kann~~ **konnte** zum Erhalt der Gruppenzugehörigkeit **bis zum Inkrafttreten des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010 (gemäß § 26c Z 17 KStG 1988 ab 1.7.2010)** eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft bei Vorliegen der dafür erforderlichen Mindestbeteiligungen gebildet werden. Die Gruppenzugehörigkeit ~~bleibt~~ **blieb** gewahrt, wenn innerhalb der mit dem Tag der Anmeldung oder Meldung der Einbringung beginnenden Monatsfrist gemäß [§ 9 Abs. 9 KStG 1988](#) die Beteiligungsgemeinschaft begründet wird.

Beispiel:

Der Gruppenträger X hält am Gruppenmitglied A und am Gruppenmitglied C jeweils 51% der Anteile. Das Gruppenmitglied A bringt zum 31.12.01 begünstigtes Vermögen in das Gruppenmitglied B gegen Gewährung von Anteilen ein. Die Firmenbuchanmeldung erfolgt am 29.9.02. Am Gruppenmitglied B waren bis zur Einbringung das Gruppenmitglied C mit 60% und der Ausländer D mit 40% beteiligt. Auf Grund der Kapitalerhöhung erhält A eine Beteiligung von 30%, C ist nunmehr mit 42% an B beteiligt. Damit endet grundsätzlich die Gruppenzugehörigkeit von B. A und C können jedoch zum Erhalten der Gruppenzugehörigkeit von C bis zum 29.10.02 eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft bilden.



Ab der Neuregelung des [§ 9 Abs. 2 KStG 1988](#) durch das AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, können Gruppenmitglieder nicht mehr Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein, sodass eine „Sanierung“ der nach der Einbringung nicht mehr gegebenen finanziell ausreichenden Verbindung durch die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene gesetzlich unzulässig ist und die Gruppenzugehörigkeit des B daher ab dem Zeitpunkt des Nichtvorliegens der Voraussetzungen des [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) endet.

1245c

- Bringt der Gruppenträger oder eine beteiligte Körperschaft die Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft in ein unmittelbar oder mittelbar zu 100% verbundenes

Gruppenmitglied unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung ein, ändert dies nichts an der Unternehmensgruppe, es verschieben sich nur die für die Einkommenszurechnung maßgebenden Ebenen. Hat der Gruppenträger oder die beteiligte Körperschaft auf die Beteiligung eine Firmenwertabschreibung vorgenommen, geht diese objektbezogen auf das übernehmende Gruppenmitglied über (**siehe Beispiele in KStR 2013 Rz 1122**). Die als Gegenleistung angeschaffte Beteiligung begründet de jure die Firmenwertabschreibungsmöglichkeit, es wird aber tatsächlich ein Firmenwert nicht darstellbar sein.

Auswirkungen auf die Zusammensetzung der Unternehmensgruppe können sich dann ergeben, wenn es mangels der Alleingesellschafterfunktion bei der übernehmenden Körperschaft zur Ausgabe von Anteilen kommt. Es kann dabei zu einem Wechsel hinsichtlich der ausreichenden finanziellen Verbindung kommen.

- Kommt es durch die Beteiligungseinbringung zu einer Anteilsgewährung seitens des übernehmenden Gruppenmitglieds, ergeben sich die in Rz 1245b dargestellten Folgen.

Die Einbringung einer firmenwertabgeschriebenen Beteiligung löst keine Nacherfassung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter TS KStG 1988](#) aus.

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger X (WJ = KJ). Dieser hält eine 100-prozentige Beteiligung am Gruppenmitglied A (WJ = KJ) und eine 75-prozentige Beteiligung am Gruppenmitglied B (Wirtschaftsjahr 1.10.-30.9.). Die restlichen 25% an B werden durch die natürliche Person Y gehalten.

Das beteiligte Gruppenmitglied A hält eine 100-prozentige Beteiligung an der operativ tätigen Beteiligungskörperschaft C (WJ = KJ).

A bringt 95% der Beteiligung an C zum

a) 31.12.01

b) 30.9.01

in das Gruppenmitglied B ein.

Die Einbringung erfolgt gegen Gewährung neuer Anteile gemäß [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#), wodurch sich die Beteiligung des Gruppenträgers X zum auf den Einbringungsstichtag folgenden Tag auf 60% vermindert und A in weiterer Folge ab diesem Stichtag zu 20% an B beteiligt ist.

Firmenwertabschreibung:

Die von A auf die erworbene Beteiligung an C vorgenommene Firmenwertabschreibung kann in dem mit dem Umgründungsstichtag endenden Zeitraum letztmalig im Jahr 01 zu einem Fünfzehntel geltend gemacht werden.

Im Fall a) kann B die Firmenwertabschreibung im Hinblick auf die Übernahme der Beteiligung im laufenden Wirtschaftsjahr 01/02 noch nicht geltend machen. Es kann durch B erst zu Lasten des Wirtschaftsjahres 02/03 ein weiteres Fünfzehntel iHv 95/100 der Bemessungsgrundlage abgesetzt werden.

Im Fall b) schließt B mit seinem Wirtschaftsjahr an das durch den Einbringungsstichtag fiktiv endende Wirtschaftsjahr des A an und kann das folgende Fünfzehntel zu Lasten des Wirtschaftsjahres 01/02 im Ausmaß von 95/100 der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden.

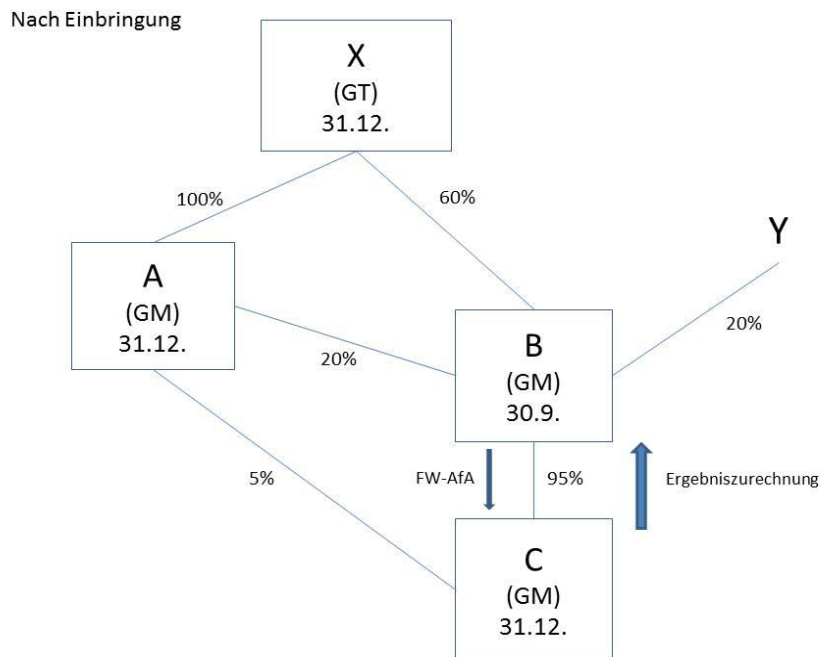
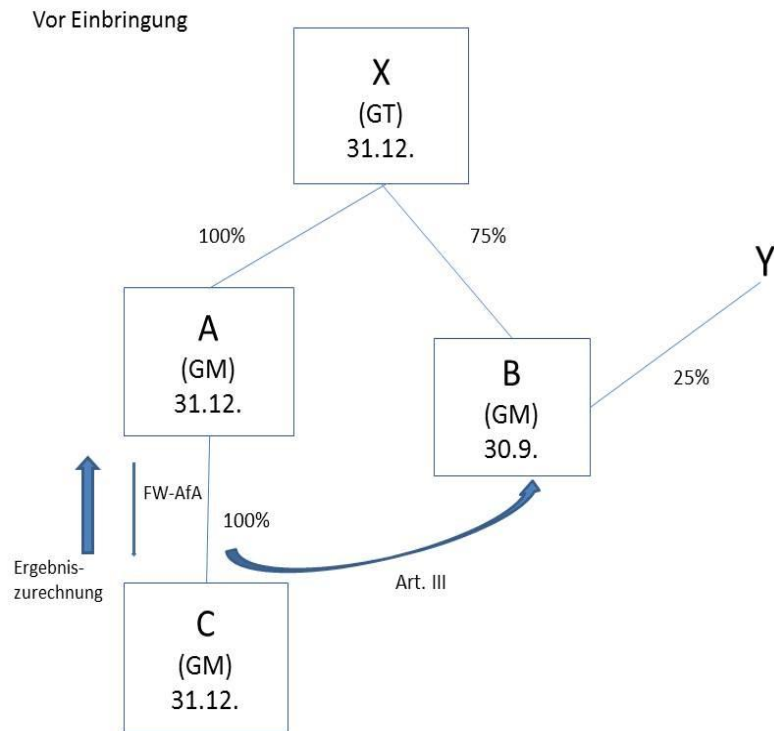
Die verbleibende 5-prozentige Beteiligung des Gruppenmitglieds A an der Beteiligungskörperschaft C vermittelt keine Fortführung der Firmenwertabschreibung.

Einkommensermittlung:

Das Einkommen des Gruppenmitglieds C des Jahres 01 wird im Fall

a) zum 31.12.01 gemeinsam mit dem Ergebnis des Gruppenmitglieds A dem Gruppenträger zugerechnet. Erst für das Ergebnis des Jahres 02 erfolgt die Änderung der Zurechnung, sodass das Ergebnis des Jahres 02 des C zum 30.9.03 gemeinsam mit dem Ergebnis des B des Wirtschaftsjahres 02/03 dem Gruppenträger zuzurechnen ist und im Wirtschaftsjahr 03 beim Gruppenträger erfasst wird.

b) dem Gruppenmitglied B zugerechnet und wird gemeinsam mit dem Ergebnis des B aus dem Wirtschaftsjahr 01/02 an den Gruppenträger weitergeleitet und von diesem in der Gruppenveranlagung 02 erfasst.



1245d

Für Zeiträume bis zum Inkrafttreten des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, gilt Folgendes (Rechtslage für zum 30.6.2010 bestehende Beteiligungsgemeinschaften):

- Bringt der Hauptbeteiligte einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft begünstigtes Vermögen in die Beteiligungskörperschaft ein, kann es infolge der Kapitalerhöhung zu einer ausreichenden finanziellen Verbindung an der Beteiligungskörperschaft kommen. In diesem Fall kann die Beteiligungsgemeinschaft gekündigt werden oder fortbestehen, wenn die Beteiligung des Minderbeteiligten nicht unter 15% sinkt.
- Bringt der Hauptbeteiligte einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft die Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft in ein Gruppenmitglied ein, ändert sich die Beteiligungsgemeinschaft nicht, da die übernehmende Körperschaft Gruppenmitglied ist und damit die Hauptbeteiligtenfunktion übernehmen kann. Die Rechtsgrundlage der Beteiligungsgemeinschaft ist anzupassen.

Seit der Änderung von [§ 9 Abs. 2 KStG 1988](#) durch das AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, können Gruppenmitglieder nicht mehr Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein. Die Bildung von Beteiligungsgemeinschaften auf „mittlerer Ebene“ ist daher nicht mehr zulässig.

Auf zum 30.6.2010 bestehende Beteiligungsgemeinschaften sind [§ 9 Abs. 2 und 3 KStG 1988](#) idF vor dem AbgÄG 2010 gemäß [§ 26c Z 18 KStG 1988](#) nur dann weiter - bis längstens 31.12.2020 - anzuwenden, wenn die Beteiligungsgemeinschaft in ihrer Struktur unverändert („eingefroren“) bleibt. Dies ist dann der Fall, wenn die Beteiligungsgemeinschaft keine weitere Körperschaft in die Unternehmensgruppe aufnimmt und sich die Struktur der Beteiligungsgemeinschaft weder in Bezug auf die Mitbeteiligten noch in Bezug auf deren Beteiligungsausmaß verändert. Obige Ausführungen bewirken jedenfalls eine schädliche Strukturänderung und führen zur Auflösung der Beteiligungsgemeinschaft zum Einbringungstichtag.

1245e

- Für die Einbringung von (Teil)Betrieben und Mitunternehmeranteilen in ein ausländisches Gruppenmitglied gelten die allgemeinen Regeln des [Art. III UmgrStG](#). Das eingebrachte Vermögen verbleibt in aller Regel im Inland, die Einkünfte des übernehmenden Gruppenmitglieds daraus unterliegen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht und werden nicht in die ausländische Einkommensermittlung einbezogen. Zum Wegfall der Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung am einbringenden Gruppenmitglied siehe Rz 1245aa.
- Bei der Einbringung einer Beteiligung an einem Gruppenmitglied in ein ausländisches Gruppenmitglied kommt es zum Transfer über die Grenze und ist damit [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) zu beachten (siehe Rz 857 und Rz 860d). Handelt es sich um eine über 50-prozentige Beteiligung, scheidet das Gruppenmitglied, **dessen** Beteiligung eingebracht wurde, **grundsätzlich** aus der Unternehmensgruppe aus, da unter einem ausländischen Gruppenmitglied kein inländisches Gruppenmitglied bestehen kann, **denn [§ 9 Abs. 2 KStG 1988](#) normiert, dass die beteiligte Körperschaft eine inländische Körperschaft sein muss.**

Im Sinne der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Papillon* (siehe BMF-Info vom 16.05.2012, BMF-010216/0021-VI/6/2012, Auslegung des [§ 9 Abs. 2 TS 1 KStG 1988](#) im Lichte des EuGH-Urteils in der Rs. *Papillon*) steht es allerdings der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit entgegen, wenn die Zurechnung der Ergebnisse einer inländischen Enkelgesellschaft nach Maßgabe des [§ 9 KStG 1988](#) verwehrt werden würde, wenn diese Gesellschaft nicht über eine inländische, sondern über eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft gehalten wird. Daher können die Ergebnisse inländischer Enkelgesellschaften, die über eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft gehalten werden, in die Unternehmensgruppe einbezogen werden (nähere Ausführungen dazu siehe KStR 2013 Rz 1014).

Die Enkelgesellschaft scheidet demnach nicht aus der Gruppe aus, kann aber keine finanzielle Verbindung vermitteln, weil ihr nicht der Status eines Vollmitgliedes der Unternehmensgruppe zukommt.

Gleiches gilt, wenn das übernehmende ausländische Gruppenmitglied durch die Vereinigung der bestehenden Minderheitsbeteiligung mit der eingebrachten Beteiligung über 50% beteiligt wird.

1245g

Die Einbringung von Auslandsvermögen durch ein ausländisches Gruppenmitglied in ein anderes ausländisches Gruppenmitglied berührt die Gruppenzugehörigkeit des einbringenden Gruppenmitglieds nicht. Da die Beteiligung am einbringenden Gruppenmitglied unverändert erhalten bleibt, kommt es nicht zu einer Nachversteuerung von bis zur Einbringung in das Inland verrechneten Verlusten. **In diesen Fällen liegt auch kein umgründungsbedingtes wirtschaftliches Ausscheiden des übertragenden Gruppenmitglieds gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 6 vorletzter Satz KStG 1988](#) idF BudBG 2009 vor, wenn die Nachversteuerungshängigkeit innerhalb der Gruppe weiter gewahrt bleibt.**

Gehen Verlustvortrag und Nachversteuerungshängigkeit auf die übernehmende Körperschaft nicht über, liegt ein wirtschaftliches Ausscheiden vor.

Verliert das ausländische einbringende Gruppenmitglied seine Vergleichbarkeit zB aufgrund der Einbringung eines (Teil)Betriebes in eine gruppenfremde Körperschaft, liegt stets ein wirtschaftliches Ausscheiden vor. Diesfalls kommt es zur Nachversteuerung der noch offenen Verluste gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#), weil in diesem Fall die Nachversteuerung nicht mehr sichergestellt ist (gemäß [§ 26c Z 16 KStG 1988](#) erstmals auf Sachverhalte nach dem 30.6.2009 anzuwenden; siehe dazu auch KStR 2013 Rz 1088 und 1096).

Sollte die Gegenleistung beim einbringenden Gruppenmitglied zu einer mehr als 50-prozentigen Beteiligung an dem übernehmenden Gruppenmitglied führen, scheidet die übernehmende Körperschaft auf Grund des Entstehens einer zweiten Beteiligungsebene im Ausland aus der Unternehmensgruppe aus.

1245h

Die Einbringung von (begünstigtem) Vermögen durch einen inländischen Gruppenfremden in ein inländisches Gruppenmitglied führt zu einer Anteilsgewährung zu Lasten der Anteilsinhaber des übernehmenden Gruppenmitglieds.

- Bleibt die beteiligte Körperschaft auch nach der Kapitalerhöhung ausreichend mit dem übernehmenden Gruppenmitglied finanziell verbunden, bleibt die Gruppenzugehörigkeit erhalten, eine auf die Beteiligung vorgenommene Firmenwertabschreibung ist unverändert fortzuführen.
- Sinkt das Beteiligungsausmaß auf 50% oder weniger, scheidet die übernehmende Körperschaft aus der Unternehmensgruppe aus. **Bis zur Änderung durch das AbgÄG 2010 konnte u**Unter Umständen ~~kann~~ mit dem neuen Anteilsinhaber, wenn er eine inländische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft **war** ~~ist~~, eine Beteiligungsgemeinschaft gebildet werden, um die Gruppenmitgliedschaft wieder zu begründen. **Eine derartige „Sanierung“ der Gruppenzugehörigkeit ist durch die gesetzliche Neuregelung in [§ 9 Abs. 2 KStG 1988](#) idF AbgÄG 2010 mit der Versagung der Bildung von Beteiligungsgemeinschaften auf „mittlerer Ebene“ ausgeschlossen.** Ist die Mindestbestanddauer an dem dem Einbringungstichtag folgenden Tag noch nicht gegeben, kommt es zur nachträglichen isolierten Besteuerung des ausgeschiedenen Mitglieds.
- Will die beteiligte Körperschaft eine Unterbrechung der Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft verhindern, müsste sie ihre ausreichende Beteiligung durch eigene Einlagen (neben der Sacheinlage des Einbringenden) aufrechterhalten. Zu beachten ist dabei, dass die Einlage von nicht begünstigtem Vermögen nicht rückwirkend erfolgen kann und daher vor dem Einbringungstichtag erfolgen müsste.
- Bringt der Gruppenfremde eine mehr als 50-prozentige Beteiligung an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ein, kann die Unternehmensgruppe durch einen Ergänzungsantrag auf die finanziell verbundene Körperschaft erweitert werden. Entscheidet sich die einbringende Körperschaft gemäß [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) für den Ansatz des gemeinen Wertes, liegt bei dem übernehmenden Gruppenmitglied auf Grund des Tauschgrundsatzes gemäß: [§ 6 Z 14](#)

[lit. b EStG 1988](#) eine Beteiligungsanschaffung vor, die die Firmenwertabschreibung auslösen kann.

- Vortragsfähige auf das Gruppenmitglied nach [§ 21 UmgrStG](#) übergehende Verluste werden zu Außergruppenverlusten.

Beispiel:

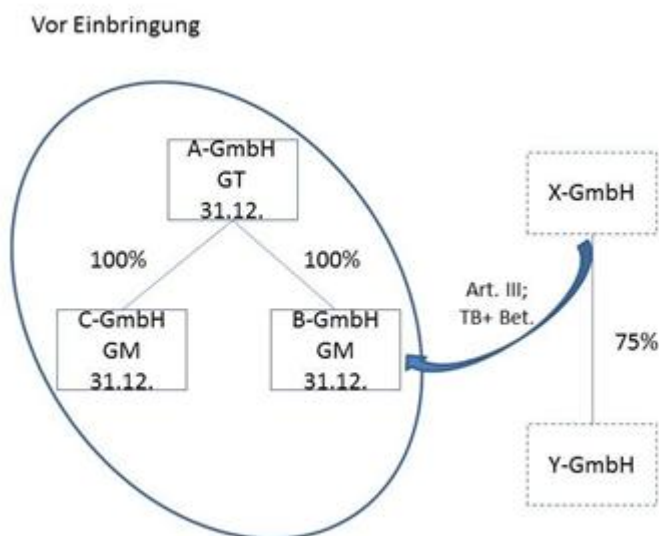
Die Unternehmensgruppe besteht aus der A-GmbH als Gruppenträger und ihren 100%-Töchtern B-GmbH und C-GmbH. Das Wirtschaftsjahr entspricht bei allen Gesellschaften dem Kalenderjahr.

Die X-GmbH bringt zum 31.12.02 ihren Betrieb samt der 75-prozentigen Beteiligung an der Y-GmbH in die B-GmbH ein und erhält dafür

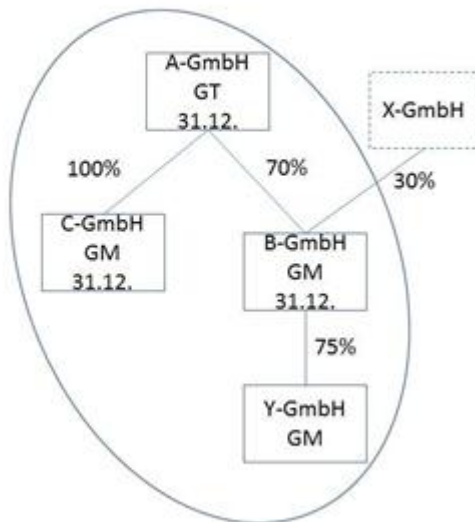
a) einen 30-prozentigen Anteil

b) einen 50-prozentigen Anteil

an der B-GmbH.

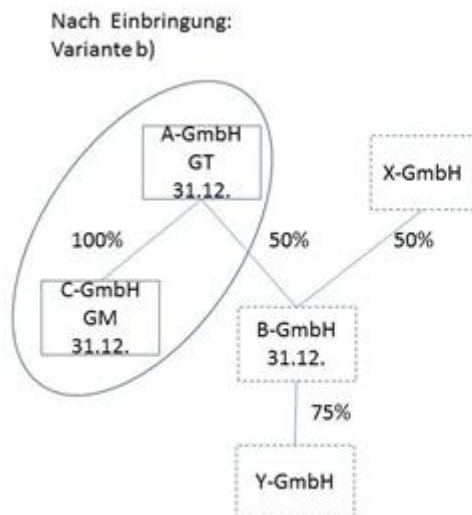


Nach Einbringung:
Variante a)



Variante a)

Die finanzielle Verbindung der A-GmbH zur B-GmbH und somit auch die Unternehmensgruppe bleiben bestehen. Hat die A-GmbH auf die angeschaffte Beteiligung an der B-GmbH eine Firmenwertabschreibung vorgenommen, so erfährt diese durch das umtauschbedingte Absinken der Beteiligung auf 70% keine Änderung, da sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung nicht ändert. Ist der Einbringungsstichtag zugleich der Bilanzstichtag der Y-GmbH, so kann diese ab dem Jahr 03 mittels eines Antrages gemäß [§ 9 Abs. 9 KStG 1988](#) in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden. Der einbringungsveranlasste Beteiligungserwerb der Y-GmbH durch die übernehmende B-GmbH stellt keinen Anschaffungstatbestand dar, der eine Firmenwertabschreibung begründen kann. An der Zurechnung des Einkommens der B-GmbH an den Gruppenträger ändert sich durch die Einbringung nichts. Wird die Y-GmbH ab dem Jahr 03 in die Gruppe aufgenommen, wird das Ergebnis der B-GmbH gemeinsam mit dem weitergeleiteten Ergebnis der Y-GmbH zum 31.12.03 beim Gruppenträger A-GmbH erfasst. Vortragsfähige Verluste und etwaige vorhandene offene Siebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) auf die Beteiligung an der Y-GmbH gehen gemäß [§ 21](#) iVm [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende B-GmbH über und werden dort zu Außergruppenverlusten. Die Verluste der B-GmbH, sowohl Vor- und Außergruppenverluste als auch während der Gruppenzugehörigkeit entstandene im Verlustvortrag des Gruppenträgers vorhandene Verluste, sind dahingehend zu prüfen, ob sie auch nach der Einbringung weiter abzugsfähig bleiben.



Variante b)

Die maßgebende finanzielle Verbindung zur B-GmbH geht verloren, folglich scheidet die B-GmbH aus der Unternehmensgruppe aus. Damit enden sowohl die Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung der B-GmbH als auch die Einkommenszurechnung an den Gruppenträger A-GmbH zum 31.12.02.

Ist zu diesem Zeitpunkt die Mindestzugehörigkeitsdauer der B-GmbH zur Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) nicht erfüllt, sind die Rechtsfolgen aus der Gruppenbildung zwischen A und B rückabzuwickeln. Die Unternehmensgruppe zwischen A und C bleibt aufrecht.

1245j

Bringt ein in- oder ausländisches Gruppenmitglied einen Betrieb oder Teilbetrieb in eine gruppenfremde Körperschaft ein, ändert dies nichts an seiner Gruppenzugehörigkeit **(denkbar wäre allerdings ein wirtschaftliches Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds)**. Die Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der einbringenden inländischen Körperschaft vermindert sich oder entfällt. Vor- oder Außergruppenverluste der einbringenden inländischen Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 21 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über.

Bringt das inländische Gruppenmitglied einen Mitunternehmeranteil in eine gruppenfremde Körperschaft ein, ist die Unternehmensgruppe **weitere**s dann negativ berührt, wenn über die

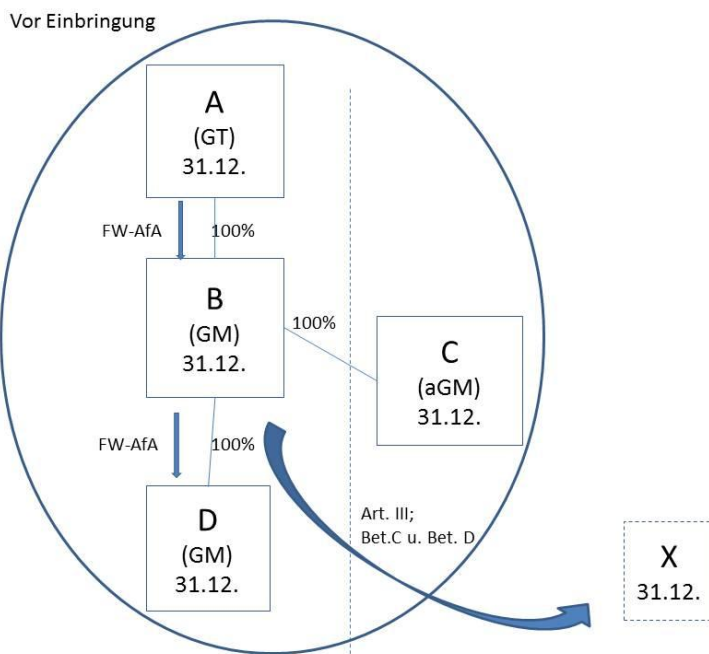
Beteiligung an der Mitunternehmerschaft die finanzielle Verbindung zu einem weiteren **anderen** Gruppenmitglied begründet wurde.

Gleiches gilt für den Fall der Einbringung der Beteiligung an einer Beteiligungskörperschaft in eine gruppenfremde Körperschaft. Sollte die Gegenleistung eine ausreichende finanzielle Verbindung zur übernehmenden Körperschaft begründen, kann diese mittels eines Ergänzungsantrages ([§ 9 Abs. 9 KStG 1988](#)) in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden.

Beispiel:

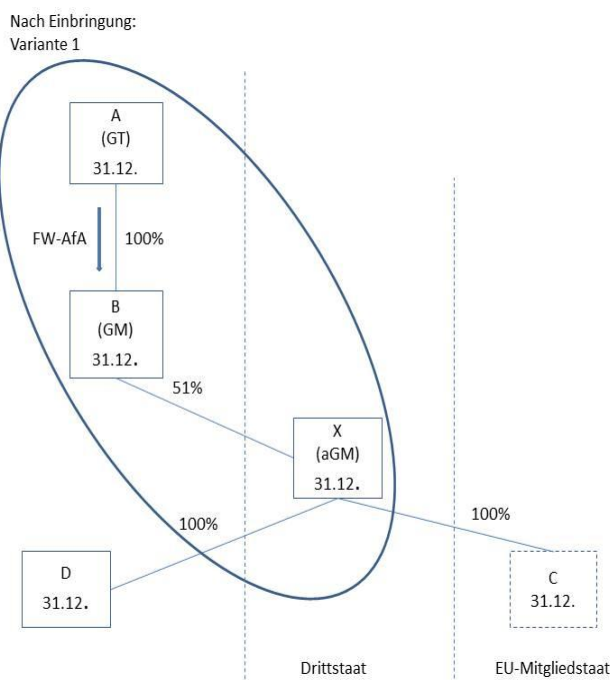
Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger A, dessen 100-prozentiger Tochter B und deren 100-prozentiger ausländischer EU-Tochtergesellschaft C. Zudem hält die B eine 100-prozentige Beteiligung am inländischen Gruppenmitglied D. Das Wirtschaftsjahr entspricht bei allen Gesellschaften dem Kalenderjahr.

Zum 31.12.02 bringt die B ihre Beteiligungen an den Tochtergesellschaften C und D in die ausländische gruppenfremde Körperschaft X ein und erhält dafür als Gegenleistung 51% der Anteile.



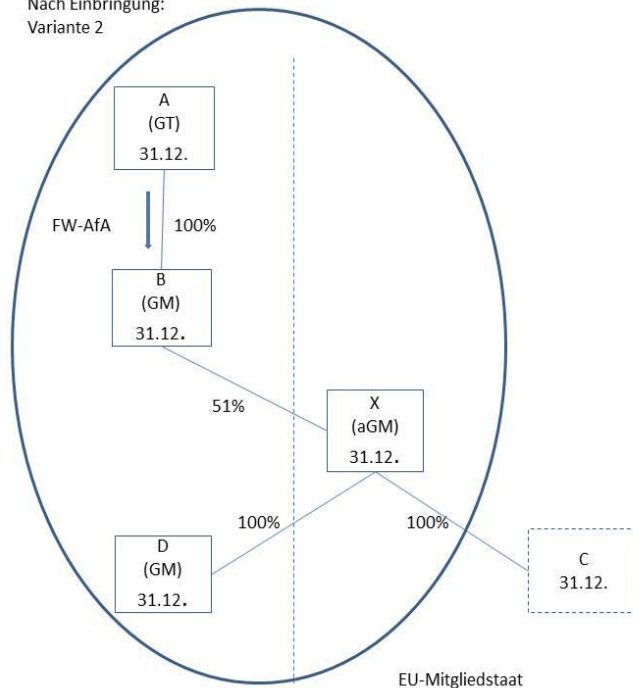
Mit Ablauf des Einbringungsstichtages 31.12.02 enden die Zugehörigkeit der eingebrachten Beteiligungen (aGM C und GM D) zur B, mit dem auf den Einbringungsstichtag folgenden Tag tritt die als Gegenleistung gewährte Beteiligung an der X an deren Stelle.

Entscheidet sie sich für eine Gruppenmitgliedschaft der nunmehrigen ausländischen Tochter X, welche grundsätzlich ab dem Jahr 03 möglich ist, so kann die Beteiligung an der C aufgrund des Ausschlusses der zweiten Beteiligungsebene im Ausland nicht mehr in die Gruppe einbezogen werden. Die C-GmbH scheidet daher jedenfalls durch die Einbringung aus der Unternehmensgruppe aus.



In diesem Fall kann eine inländische Tochtergesellschaft D eines ausländischen Gruppenmitglieds trotz ausreichender finanzieller Verbindung nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. (Bewertung der Beteiligung an der C und D gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG; siehe Rz 857).

Nach Einbringung:
Variante 2



Variante 2:

X ist in einem EU –Staat ansässig:

Aufgrund der durch den EuGH entschiedenen Rs. Papillon gilt dies allerdings nicht für inländische Enkelgesellschaften, wenn die Beteiligung an diesen über eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige gruppenzugehörige Tochtergesellschaft gehalten wird. Das Ergebnis ist diesfalls zu 100% zeitgleich mit dem Ergebnis der ausländischen Tochtergesellschaft bei der die finanzielle Verbindung zum ausländischen Gruppenmitglied vermittelnden inländischen Muttergesellschaft zu erfassen. Das bedeutet im vorliegenden Beispiel eine Erfassung der Gewinne und Verluste der D bei der B zum 31.12.03 (und somit keine Veränderung der Zurechnung für Zeiträume nach der Einbringung der Beteiligung in die ausländische X). Aufgrund dieser Zurechnung ist eine steuerwirksame Teilwertabschreibung auf die D nicht möglich. Ebenso kann keine Firmenwertabschreibung durch die ausländische Muttergesellschaft X auf die Beteiligung an D vorgenommen werden (Bewertung der Beteiligung der D und C gemäß [§ 16 Abs. 1 dritter bis letzter Satz UmgrStG](#); siehe Rz 860b).

1245k

Eine Unternehmensgruppe kann einbringungsveranlasst nur dann beendet werden, wenn sie nur **aus** einer unmittelbar verbundenen Beteiligungskörperschaft ohne oder mit von dieser gehaltenen weiteren Gruppenmitgliedern besteht und die ausreichende finanzielle

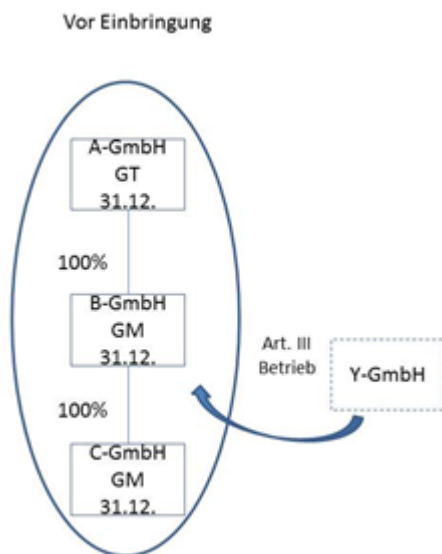
Verbindung zum unmittelbar **mit dem Gruppenträger** verbundenen Beteiligungskörperschaft einbringungsbedingt verloren geht.

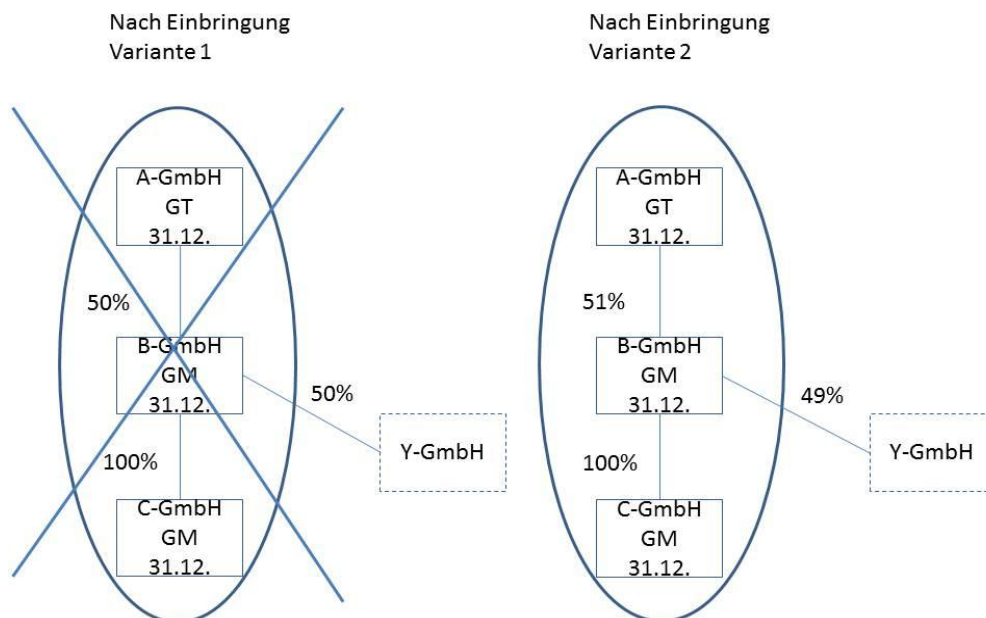
Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht aus der A-GmbH als Gruppenträger, der 100-prozentigen Tochter B-GmbH und der 100-prozentigen Tochter C-GmbH. Alle Gesellschaften bilanzieren auf den 31.12. Die unbeschränkt steuerpflichtige Y-GmbH bringt ihren Betrieb zum 31.12.02 in die B-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile ein, sodass die Y-GmbH nach der Einbringung an der B-GmbH im Ausmaß von

Variante 1: 50%

Variante 2: 49% beteiligt ist.





Einbringungsbedingt ist die Y-GmbH ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag (1.1.03) an der B-GmbH beteiligt.

Vortragsfähige Verluste der Y-GmbH gehen nach Maßgabe des [§ 21 UmgrStG](#) auf die B-GmbH über. Vorgruppenverluste und Außergruppenverluste der B-GmbH sind dahingehend zu prüfen, ob sie nach [§ 21 UmgrStG](#) weiterhin abzugsfähig bleiben.

Ebenso ist im Rahmen der gruppenbezogenen Betrachtungsweise für die an den Gruppenträger durch die B-GmbH weitergeleiteten Verluste zu prüfen, ob das verlustverursachende Vermögen noch vergleichbar (bei der B-GmbH bzw. in der Gruppe) vorhanden ist. Ist dies der Fall, kommt es zu keinerlei Einschränkungen beim Verlustvortrag. Hat die B-GmbH hingegen beispielsweise zwischenzeitlich einen verlustverursachenden Teilbetrieb veräußert oder eingestellt, hat eine Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger A-GmbH zu erfolgen (gilt für Einbringungsverträge ab dem 1.12.2011).

Variante 1:

Sinkt die Beteiligung der A-GmbH durch die Einbringung auf 50% oder weniger, ist die Unternehmensgruppe zum 31.12.02 beendet. Zu diesem Stichtag erfolgt letztmalig die Ergebniszurechnung der B-GmbH gemeinsam mit dem Gewinn oder Verlust der C-GmbH an den Gruppenträger. Ebenfalls kann zu diesem Stichtag letztmalig eine durch den Gruppenträger A-GmbH begonnene Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der B-GmbH bzw. auch eine auf die Beteiligung an der C-GmbH durch die B-GmbH vorgenommene Firmenwertabschreibung geltend gemacht werden. Ist zum

Zeitpunkt der Beendigung der Unternehmensgruppe die Mindestbestandsdauer noch nicht erfüllt, ist die Unternehmensgruppe rückabzuwickeln und sind die ehemaligen Gruppenmitglieder isoliert zu besteuern.

Variante 2:

Bleibt die finanzielle Verbindung nach der Einbringung erhalten, weil die A-GmbH eine mehr als 50-prozentige Beteiligung hält, ändert sich nichts an der Unternehmensgruppe. Die einbringungsbedingte Verminderung der Beteiligungsquote an der B-GmbH bewirkt keine Änderung der Firmenwertabschreibung, da sich die Bemessungsgrundlage nicht ändert.

1251

Die einbringende Kapitalgesellschaft bleibt in jedem Fall einer Einbringung und daher auch im Fall der Einbringung des gesamten Unternehmens weiterhin bestehen. Aus diesem Grund sind auch offene Beträge an entrichteter Mindestkörperschaftsteuer weiterhin bei der einbringenden Kapitalgesellschaft zu verrechnen und gehen nicht auf die übernehmende Körperschaft über (siehe KStR 2001 Rz 1520 **2013 Rz 1568**).

1253

Da die übernehmende Körperschaft am Einbringungstichtag noch nicht existent sein muss, sondern eine Gründung vor Abschluss des Einbringungsvertrages ausreicht, würde grundsätzlich mit dem der Gründung folgenden Quartal Mindestkörperschaftsteuerpflicht eintreten. Durch die rückwirkende Einbringung und die ertragsteuerliche Gesamtrechtsnachfolge entsteht bei der übernehmenden Körperschaft allerdings auch rückwirkend Mindestkörperschaftsteuerpflicht. Maßgebend ist dabei der auf den Einbringungstichtag folgende Tag (siehe KStR 2001 Rz 1503 und Rz 1505 **2013 Rz 1554 und Rz 1556**).

1254

Der gemäß [§ 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988](#) ermäßigte Mindestkörperschaftsteuersatz für Neugründungen kommt auch zum Tragen, wenn ein bereits bestehendes Unternehmen in neuer Rechtsform fortgeführt wird (siehe KStR 2001 Rz 1512 **2013 Rz 1563**).

1255

Einbringungen in Kapitalgesellschaften stellen idR einlagenartige Tatbestände dar. Mangels besonderer unternehmensrechtlicher Regelungen sind die allgemeinen Grundsätze über Einlagen oder Einlagenrückgewährtatbestände des Unternehmens- und Gesellschaftsrechtes mit den Steuerneutralitätsgrundsätzen des [Art. III UmgrStG](#) in Einklang zu bringen.

Allgemeine Ausführungen zum Evidenzkonto siehe Rz 363 ff.

1260

Bei Vorliegen eines steuerlich negativen Sacheinlagewertes ergibt sich trotz Vornahme einer Kapitalerhöhung auf dem Evidenzkonto der übernehmenden Körperschaft keine Veränderung des Standes, da mangels eines positiven Buchwertes eine Erhöhung des Standes ausgeschlossen ist und andererseits eine Einlagenrückzahlung an den Einbringenden nicht vorliegt.

Auch im Falle einer unter [Art. III UmgrStG](#) fallenden Sachgründung mit einem negativen steuerlichen Einbringungskapital bleibt das Evidenzkonto der übernehmenden Körperschaft unberührt, dh. dass in diesem Fall weder im Nennkapital-Subkonto noch im Rücklagen-Subkonto ein Betrag auszuweisen ist.

1266

Gemäß [§ 20 Abs. 8 UmgrStG](#) ist das Ausmaß der Anschaffungskosten bzw. des Buchwertes der Anteile um jene Beträge zu erhöhen oder zu vermindern, die sich auf Grund von Änderungen des Betriebsvermögens nach [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) bei der übernehmenden Körperschaft ergeben.

Diese Korrektur der Gegenleistung ist deshalb geboten, da die dargestellten Änderungen in der Einbringungsbilanz des Einbringenden keinen Niederschlag finden konnten. Der maßgebende Sacheinlagewert des Einbringenden ist insofern um eine steuerneutrale Aufwertung des Grund und Bodens zu erhöhen. [§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist für Einbringungen iSd [§ 12 UmgrStG](#) letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1.4.2012 beginnen und bei denen der Einbringungsvertrag vor dem 1.10.2012 unterfertigt wird ([§ 124b](#)

Z 212 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012. In allen anderen Fällen ist bei der übernehmenden Körperschaft der Grund und Boden gemäß § 18 Abs. 5 Z 2 UmgrStG mit dem Buchwert anzusetzen, wenn nicht vom Bewertungswahlrecht des § 16 Abs. 6 UmgrStG Gebrauch gemacht wird (siehe dazu Rz 928 und 698).

bzw. **Weiters ist der maßgebende Sacheinlagewert um die Nachholung von bisher beim Einbringenden nicht steuerwirksamen Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und durch Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten zu adaptieren.**~~vermindern.~~ In der Folge wird das um den steuerlich maßgebenden Einlagewert erhöhte Evidenzkonto zusätzlich im Ausmaß der sich gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft ergebenden Vermögensänderungen angepasst.

Beispiel (Rechtslage vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, iVm § 124b Z 212 EStG 1988 idF AbgÄG 2012):

*Der nicht rechnungslegungspflichtige Einzelunternehmer A bringt seinen seit 15 Jahren bestehenden Betrieb zum 31.12.01 in die von ihm im Juni 02 mit 100 bargegründete A-GmbH unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG ein. Der steuerliche Sacheinlagewert beträgt auf Grund des in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Einbringungskapitals 1100, wobei der Grund und Boden der Betriebsliegenschaft mit den Anschaffungskosten von 120 angesetzt wurde. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-GmbH in Höhe von 100 erhöhen sich **mit dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag** um 1100 auf 1200. Da die Betriebsliegenschaft länger als zehn Jahre zum Betriebsvermögen der A gehört, setzt die A-GmbH den Grund und Boden mit dem höheren Teilwert von 400 an. Die Beteiligung des A und das Einlagenevidenzkonto erhöhen sich demgemäß um 280 (Differenz zwischen 120 und 400) auf 1480.*

1267a

Rückwirkende Entnahmen und Einlagen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG gelten als am Einbringungsstichtag getätigt und wirken sich bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr auf § 11a EStG 1988 aus.

- Tatsächliche Entnahmen (§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG) und vorbehaltene Entnahmen (§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG), zurückbehaltenes Anlagevermögen (§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG) und in den einzubringenden Teilbetrieb aus dem verbleibenden verschobene Vermögensteile (§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG) können daher zu einer eigenkapitalabfallbedingten (letzten) Nachversteuerung führen (**VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029**).

- Rückwirkende Einlagen ([§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#)), zurückbehaltene Verbindlichkeiten ([§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#)) und in den verbleibenden aus dem einzubringenden Teilbetrieb verschobene Vermögensteile ([§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#)) bewirken einen Anstieg des Eigenkapitals zum Einbringungsstichtag. Sofern sie getätigt werden, um einen positiven Verkehrswert darstellen zu können oder weil sie mit dem Aktivum verknüpft sind, sind sie als betriebsnotwendig anzusehen.

Soweit Entnahmen und Einlagen nach dem Einbringungsstichtag nicht rückbezogen werden, sind sie nach [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Die Entnahmen sind als Verrechnungsforderungen und die Einlagen als Verrechnungsverbindlichkeiten der Körperschaft anzusetzen und haben daher bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr keine Wirkung. Soweit die Passivpost für vorbehaltene Entnahmen die Obergrenze des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) übersteigt, verändert sie das Einbringungskapital nicht und ist daher nicht als rückwirkende Entnahme zum Einbringungsstichtag zu werten.

Die "Entnahme" der erzielten Gewinne, die gemäß [§ 11a EStG 1988](#) begünstigt besteuert wurden, ist bei der übernehmenden Körperschaft nur dann steuerfrei möglich, wenn die Voraussetzungen für eine Einlagenrückzahlung iSd [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) gegeben sind.

Durch eine Inanspruchnahme der Begünstigung des [§ 11a EStG 1988](#) vor der Einbringung wird weder das steuerliche Einbringungskapital (auch nicht die Anschaffungskosten des Einbringenden) noch der Stand des Einlagenevidenzkontos gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) gekürzt.

1268

Die Feststellungen im Rahmen abgabenbehördlicher Überprüfungen einer vollzogenen Einbringung können zu nachträglichen Änderungen des Buchwertes und damit ggf. auch des Verkehrswertes des übertragenden Vermögens führen.

Die Änderungen können auf bilanzsteuerrechtliche Berichtigungen aus der Zeit bis zum Einbringungsstichtag zurückzuführen sein und beeinflussen daher den der Einbringung zugrunde gelegten Jahres- bzw. Zwischenabschluss, die darauf aufbauende

Einbringungsbilanz und wirken sich auf die steuerlichen Verhältnisse bei der übernehmenden Körperschaft und den Einbringenden als Anteilsinhaber aus. Die Änderungen können auch auf fehlerhafte Maßnahmen im Zuge der Einbringung zurückzuführen sein.

1273

Im Hinblick auf die Tatsache einer rechtlich abgeschlossenen Umgründung ist eine nachträgliche Veränderung tatsächlicher Verhältnisse oder tatsächlich vorgenommener rückwirkender Korrekturen nicht möglich bzw. nicht rückwirkend steuerwirksam. Im Hinblick auf die mit der Protokollierung oder der Meldung beim FA abgeschlossenen Einbringung ist auch die Bildung, ~~oder~~ Erhöhung **oder Verminderung** einer vorbehaltenen Entnahme **im** Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) für die sich aus den Feststellungen ergebenden steuerlichen Mehrbelastungen für den Einbringenden nicht möglich. Zur Fristverletzung siehe Rz 792 ff.

1276

Ertragsteuerlich gilt eine solche Einbringung meist (nicht bei up-stream-Einbringungen) als Tauschvorgang ([§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) - siehe auch EStR 2000 Rz 2607). Die Gegenleistung für die Hingabe der eingebrachten Wirtschaftsgüter besteht in Gesellschaftsrechten (siehe EStR 2000 Rz 2595 ff).

Diese Gesellschaftsrechte gelten unabhängig von einer allfälligen Kapitalerhöhung als ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut, dessen Erwerb in Form eines eigenen Anschaffungsvorganges erfolgt, ~~was somit auch einen neuen Fristenlauf für die Behalterfrist des § 12 EStG 1988 und für die Tatbestände der §§ 30 und 31 EStG 1988 auslöst.~~

1278

Wird begünstigtes Vermögen iSd [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) übertragen, Maßgeblich ist der im Einbringungsvertrag festgelegte Stichtag **maßgeblich**, wenn die Einbringung rechtzeitig bei der zuständigen Behörde angemeldet oder gemeldet wurde. Liegt neben dem Fehlen einer Anwendungsvoraussetzung des [§ 12 UmgrStG](#) auch eine Fristverletzung des

[§ 13 UmgrStG](#) vor, kommt der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung zur Anwendung.

1280

[§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) überträgt den Tauschgrundsatz des [§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988](#) auf die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft. Damit wird für die am Tausch beteiligten Partner jeweils ein Veräußerungs- und ein Anschaffungsvorgang bewirkt.

Der Einbringende hat dabei als Veräußerungspreis für das übertragene Vermögen und als Anschaffungspreis für die Gesellschaftsrechte jeweils den gemeinen Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter anzusetzen. Der gemeine Wert des eingebrachten Betriebes umfasst auch einen etwa vorhandenen Firmenwert.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988](#) gelten diese Grundsätze auch für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften als Einbringende, mit der Einschränkung, dass im Falle einer Einbringung ohne Anteilsgewährung beim Einbringenden gemäß [§ 20 Abs. 2 Z 2 zweiter Satz KStG 1988](#) der Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen ist.

Nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) wäre bei der übernehmenden Körperschaft das eingelegte Wirtschaftsgut oder sonstige Vermögen mit dem gemeinen Wert der hingegebenen Gesellschaftsrechte zu bewerten. Es bestehen jedoch aus Gründen der einfacheren Handhabung keine Bedenken, wenn auf beiden Seiten der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes oder sonstigen Vermögens angesetzt wird ("Wertverknüpfung").

Für Einbringungen zwischen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften außerhalb des Geltungsbereiches des UmgrStG sieht [§ 20 Abs. 3 KStG 1988](#) die Wertverknüpfung ausdrücklich vor (KStR 2013 Rz 498).

Da der Gesetzgeber mit der Rückbeziehung den Regelungsrhythmus des [Art. III UmgrStG](#) aufrecht erhalten will und nur an die Stelle der Buchwertfortführung eine Gewinnverwirklichung setzt, bleiben die umgründungssteuerrechtlichen Rechtsfolgen des Zeitpunktes der Übernahme des Vermögens durch die übernehmende Körperschaft aufrecht,

wie dies ausdrücklich in [§ 20 Abs. 3 KStG 1988](#) für die Einbringung von Körperschaften geregelt ist. Damit muss auch die tauschbedingte Gegenleistung für den Einbringenden mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages angenommen werden.

Beispiel:

*A bringt einen Betrieb in die in seinem Alleineigentum stehende und mit ausreichendem Eigenkapital ausgestattete A-GmbH ohne Kapitalerhöhung ein. Der Einbringungsvertrag bestimmt den 31.12.00 als Einbringungsstichtag, wird am 8.8.01 unterfertigt und sofort dem zuständigen FA und Firmenbuchgericht gemeldet. An diesem Tag gehen die Aktiva und Passiva auch tatsächlich auf die B-GmbH über. Der eingebrachte Betrieb hat einen Gesamtbuchwert (Aktiva minus Passiva) von minus 500.000. Der Verkehrswert des Betriebes beträgt minus 300.000, der auch dem gemeinen Wert entspricht (siehe auch EStR 2000 Rz 2590 ff). Es liegt damit ~~ein negativer~~ **kein positiver** Verkehrswert vor. Aus Vereinfachungsgründen wird davon ausgegangen, dass sich dieser Wert zwischen dem 31.12.00 und dem 8.8.01 nicht verändert hat.*

	Buchwert	Verkehrswert		Buchwert/Verkehrswert
Aktiva	500.000	700.000	Passiva	1.000.000
Kapital	500.000	300.000		
	1.000.000	1.000.000		1.000.000

Da [Art. III UmgrStG](#) mangels eines positiven Verkehrswertes nicht anwendbar ist, kommt es zur Behandlung der Einbringung als Tauschvorgang. Auf Grund der rechtzeitigen Meldung und der Einlage eines Betriebes gilt der 31.12.00 als Tag des Vermögensüberganges ([§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#)).

*Der Tauschvorgang führt auf Seite des Einbringenden zu einer Betriebsveräußerung zum 31.12.00 und ist nach den Regeln des [§ 24 EStG 1988](#) zu behandeln. **Bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses ist der „Preis“ der betrieblichen Einheit (unter Ansatz der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter und eines allfälligen Firmenwertes) iHv minus 300.000 dem Kapital iHv minus 500.000 gegenüberzustellen, sodass sich daraus ein Veräußerungserlös iHd stillen Reserven im Ausmaß von 200.000 ergibt, der gemäß [§ 24 iVm § 37 EStG 1988](#) zu versteuern ist.** Es kommt damit zum Aufdecken von stillen Reserven in Höhe von 200.000 (Differenz zwischen Buchwert und gemeinem Wert). Da die A-GmbH Passiva **einen Überhang an Passiva** in Höhe von 300.000 (**fremdunüblich von ihrem Gesellschafter**) übernommen hat, die nicht durch den Wert der Aktiva gedeckt sind, findet neben einem Veräußerungsvorgang auch eine Bereicherung des A auf Kosten der A-GmbH in Höhe von 300.000 statt, die als verdeckte Ausschüttung zu berücksichtigen ist. Der Zufluss der verdeckten Ausschüttung findet am Tag der tatsächlichen Bereicherung statt. Das ist der 8.8.01, da an diesem Tag die Passiva tatsächlich übergehen, damit eine Entschuldung des A stattfindet und hinsichtlich des Zeitpunktes des Zuflusses von Kapitaleinkünften im Sinne [§ 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#)*

keine Sonderregeln existieren (siehe EStR 2000 Rz **61166148** ff und KStR 2001 Rz 748 ff **2013 Rz 565 ff**).

Auf Seite der übernehmenden Körperschaft gilt die Einlage als Anschaffungsvorgang an dem **dem** Einbringungsstichtag folgenden Tag (1.1.01) und führt zur Übernahme der beim Einbringenden aufgedeckten Werte. Die übernommenen Passiva in Höhe von 700.000 stellen die Gegenleistung für die Übernahme des Betriebes dar. Die restlichen Passiva in Höhe von 300.000 stellen eine fremdunübliche Bereicherung dar. Ab dem ~~obigen Stichtag~~ **dem Einbringungsstichtag folgenden Tag (31.12.00) (1.1.01)** ist der Betrieb steuerlich mit allen Konsequenzen der A-GmbH zuzurechnen.

Die Gegenleistung für A gilt mit dem gleichen Tag (1.1.01) als gewährt. Im Hinblick auf die Erfassung des Passivenüberhangs in Höhe von 300.000 als verdeckte Ausschüttung ergibt sich ein Sacheinlagewert von 0 und werden die vor der Einbringung bestehenden Anschaffungskosten der Beteiligung nicht geändert.

1280a (Neu)

Erfolgt die Vermögensübertragung ohne erkennbare Vereinbarung, ist zu überprüfen, ob es sich um eine

- **Vermögensüberlassung handelt, die mangels Entgeltvereinbarung eine Nutzungsüberlassung darstellt, oder**
- **eine Vermögensübertragung vorliegt, die zu einer Entnahme der Wirtschaftsgüter zu Teilwerten in das Privatvermögen und nachfolgender Einlage gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) in die Kapitalgesellschaft führt. Im Umgründungsjargon liegt in diesem Fall ein als "kalte Einbringung" bekannter Vorgang vor.**

Beispiel:

Ein Tischlereibetrieb wird in Form eines Einzelunternehmens betrieben. Da der Einzelunternehmer seinen Betrieb zukünftig in Form einer GmbH zu führen beabsichtigt, gründet er eine GmbH, meldet Dienstnehmer und betriebszugehörige KFZ auf die GmbH um, tätigt fortan seinen Wareneinkauf über die GmbH und erstellt Ausgangsrechnungen mit der GmbH als leistende Unternehmerin.

Da dieser faktischen Übertragung weder eine rechtsgeschäftliche noch eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung zugrunde liegt, liegt eine sog. „kalte Einbringung“ mit der Konsequenz der Subsumierung der Vermögensübertragung unter das allgemeine Ertragsteuerrecht vor (Aufdeckung der stillen Reserven und eines allfälligen Firmenwertes und Einlage gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) in die GmbH).

Der Unterschied in der Behandlung des Sachverhalts als "verunglückte Umgründung" (siehe Rz 1280) oder bei grundsätzlicher Unanwendbarkeit des Umgründungssteuergesetzes liegt darin, dass im Fall der "verunglückten Umgründung" (wenn also Anwendungsvoraussetzungen des [Art. III UmgrStG](#) nicht erfüllt sind) es bei rechtzeitiger Anmeldung/Meldung zu einer rückwirkenden Gewinnverwirklichung auf den Einbringungsstichtag kommt, sofern begünstigtes Vermögen iSd [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) vorliegt.

Bei grundsätzlicher Unanwendbarkeit des UmgrStG ist diese Rückwirkung nicht gegeben.

1280b (Neu)

Werden im Fall einer verunglückten Umgründung rückwirkende Vermögenskorrekturen gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) vorgenommen, können diese keine Rückwirkung auf den Einbringungsstichtag entfalten, da ein derartiges Rückprojizieren im allgemeinen Ertragsteuerrecht nicht vorgesehen ist. Am Einbringungsstichtag ist daher der gemeine Wert des zu übertragenden Vermögens ohne rückbezogene Maßnahmen als Bemessungsgrundlage für die Tauschbesteuerung heranzuziehen.

Tatsächlich getätigte Entnahmen und Einlagen wandeln sich daher nach der Vermögensübertragung zu Verrechnungsforderungen und Verrechnungsverbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern und gelten durch die Rückwirkungsfiktion des Vermögensüberganges gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) generell bereits bei der übernehmenden Körperschaft als bewirkt. Damit kommen die allgemeinen Grundsätze über rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zur Anwendung, bei deren Nichteinhaltung eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Desgleichen stellt die Tilgung vorbehaltener Entnahmen in Folge einer verunglückten Einbringung eine verdeckte Ausschüttung dar und ist der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen, da es der geleisteten Zahlung an einem steuerlich beachtlichen Rechtsgrund fehlt.

Werden Wirtschaftsgüter (zB eine Liegenschaft) im Zuge einer missglückten Einbringung zurückbehalten, können Nutzungsvereinbarungen frühestens ab der Existenz der übernehmenden Körperschaft und dem Abschluss einer dem Fremdvergleich standhaltenden vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter und der Körperschaft anerkannt werden. Entgelte vor diesem Zeitpunkt, die für die Überlassung der Wirtschaftsgüter geleistet werden, stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar.

Bundesministerium für Finanzen, 14. Oktober 2013