

13. Februar 2012

BMF-010201/0016-VI/6/2012

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Steuerfahndung
unabhängigen Finanzsenat

Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Wartungserlass 2012 (Artikel II)

I. Übersicht:

Eingearbeitet wurden die gesetzlichen Änderungen durch:

- BGBl. I Nr. 24/2007 (BudBG 2007)
- BGBl. I Nr. 34/2010 (AbgÄG 2010)
- BGBl. I Nr. 111/2010 (BudBG 2011)
- BGBl. I Nr. 79/2011 (VfGH)
- BGBl. I Nr. 112/2012 (BudBG 2012)

Relevante inhaltliche Änderungen bzw. Ergänzungen:

Abschnitt, Randzahl	Inhalt
Rz 461 ff, Rz 495 ff	die personenbezogenen Änderungen der Besteuerungsrechte (bisher Rz 461 ff) wurden systematisch von § 7 nach § 9 UmgrStG (Rz 495 ff) verschoben und an die aktuelle Rechtslage (BudBG 2012) angepasst

Rz 489a und 490	zur verfahrensrechtlichen sowie materiellrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge (Aussagen zur Bescheidadressierung sowie zum Übergang nicht abgereifter Siebentel)
Rz 506	Präzisierung zur Confusio bzgl. einer gemieteten Liegenschaft, die beim Gesellschafter zum Privatvermögen gehört (kein sofort absetzbarer Confusioverlust sondern verteilungspflichtiger Verlust aufgrund des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern)
Rz 545 ff	zur Ausschüttungsfiktion, Darstellung der aktuellen Rechtslage idF BudBG 2011
Rz 565	zur Mindestkörperschaftsteuer, keine nachrangige Verrechnung bei natürlichen Personen bis zur Veranlagung 2011, Darstellung der Rechtslage ab der Veranlagung 2012 auf Basis BudBG 2012
Rz 565c	Beispiel in zur Entstehung der Steuerschuld iZm einer vorbehaltenen Entnahme
Rz 576	Aussage zur Quotenkürzung bei ausscheidenden Minderheitsgesellschaftern, dass der Zeitpunkt des Erwerbes (Einzelrechtsnachfolge) der Anteile durch den Minderheitsgesellschafter hinsichtlich der Quotenkürzung nicht relevant ist

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Inhaltsverzeichnis UmgrStR 2002 idF Wartungserlass 2012 zu Art. II UmgrStG

Das Inhaltsverzeichnis der UmgrStR 2002 wurde adaptiert

- 2. Umwandlungen (Art. II UmgrStG)
 - 2.1. System und Anwendungsbereich (§ 7 UmgrStG)
 - 2.1.1. Allgemeines zum Umwandlungsbegriff (Rz 406)
 - 2.1.1.1. Formwechselnde Umwandlungen (Rz 407)
 - 2.1.1.2. Übertragende Umwandlungen (Rz 408 - 410)
 - 2.1.1.3. Umwandlungen im UmgrStG (Rz 411)
 - 2.1.2. Inländische Umwandlungen
 - 2.1.2.1. Allgemeines (Rz 412 - 416)
 - 2.1.2.2. Errichtende Umwandlungen nach dem UmwG
 - 2.1.2.2.1. Umwandlungsrecht (Rz 417 - 420a)
 - 2.1.2.2.2. Abgabenrecht (Rz 421 - 424)
 - 2.1.2.3. Verschmelzende Umwandlungen nach dem UmwG
 - 2.1.2.3.1. Umwandlungsrecht (Rz 425 - 427)
 - 2.1.2.3.2. Abgabenrecht (Rz 428 - 432)
 - 2.1.3. Ausländische Umwandlungen
 - 2.1.3.1. Grundsätzliches (Rz 433 - 434)
 - 2.1.3.2. Vergleichbarkeit des ausländischen Umwandlungsrechts
 - 2.1.3.2.1. Allgemeines (Rz 435)
 - 2.1.3.2.2. Ausländische errichtende Umwandlung (Rz 436)
 - 2.1.3.2.3. Ausländische verschmelzende Umwandlung (Rz 437)
 - 2.1.3.3. Vergleichbarkeit mit inländischen Kapitalgesellschaften (Rz 438 - 439)
 - 2.1.4. Grenzüberschreitende Umwandlung
 - 2.1.4.1. "Exportumwandlung" (Rz 440 - 441)
 - 2.1.4.2. "Importumwandlung" (Rz 442)
 - 2.1.5. Steuerliche Anwendungsvoraussetzungen
 - 2.1.5.1. Allgemeines (Rz 443 - 444)
 - 2.1.5.2. Maßgeblichkeit des Umwandlungsgesetzes (Rz 445 - 448)
 - 2.1.5.3. Betriebserfordernis

- 2.1.5.3.1. Allgemeines (Rz 449 - 450)
- 2.1.5.3.2. Betrieb (Rz 451 - 454)
- ~~2.1.5.3.3. Ausnahme vom Betriebserfordernis (Rz 455 - 456)~~
- 2.1.5.3.3. Betriebserfordernis in zeitlicher Hinsicht (Rz 457)
- 2.1.5.4. Besteuerungsrecht der Republik Österreich
- 2.1.5.4.1. Allgemeines (Rz 458 - 459)
- 2.1.5.4.2. Teilweiser Verlust des Besteuerungsrechtes (Rz 460)
- ~~2.1.5.5.3. Personenbezogene Änderung des Besteuerungsrechtes~~
- ~~2.1.5.5.3.1. Errichtende Umwandlung (Rz 461 - 462)~~
- ~~2.1.5.5.3.2. Verschmelzende Umwandlung (Rz 463)~~
- 2.1.5.5. Unmaßgeblichkeit des Gesellschafterwechsels nach dem Umwandlungstichtag (Rz 464)
- 2.2. Übertragende Körperschaft (§ 8 UmgrStG)
- 2.2.1. Umwandlungstichtag
- 2.2.1.1. Allgemeines (Rz 465 - 471)
- 2.2.1.2. Rückwirkungsfiktion (Rz 472 - 473)
- 2.2.2. Schlussbilanz (Rz 474)
- 2.2.3. Steuerliche Gewinnermittlung (Rz 476)
- 2.2.4. Umwandlungsbilanz
- 2.2.4.1. Allgemeines (Rz 477)
- 2.2.4.2. Zweck der Umwandlungsbilanz (Rz 478)
- 2.2.5. Steuerliche Bewertung
- 2.2.5.1. Allgemeines (Rz 479)
- 2.2.5.2. Aufwertungsoption (Rz 480 - 483)
- 2.2.5.3. Rückwirkende Korrekturen des zu übertragenden Vermögens (Rz 484)
- 2.3. Rechtsnachfolger (§ 9 UmgrStG)
- 2.3.1. Gesellschafter der errichteten Personengesellschaft (Rz 485 - 486)
- 2.3.2. Hauptgesellschafter bei verschmelzender Umwandlung (Rz 487 - 488)
- 2.3.3. **Gesellschaftsrechtliche** und steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge (Rz 489 - 490)
- 2.3.4. Zeitpunkt der steuerlichen Vermögensübernahme (Rz 491 - 493)
- 2.3.5. Nachfolgeunternehmen
- 2.3.5.1. Bewertung ~~des übernommenen Vermögens~~

- 2.3.5.1.1. **Buchwertfortführung (Rz 494)**
- 2.3.5.1.2. **Änderung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Anteile (Rz 495 - 496)**
- 2.3.5.1.3. Entstehen von Besteuerungsrechten am übertragenen Vermögen (Rz 497)**
- 2.3.5.2. Buchgewinne und Buchverluste (Rz 498 - 500)
- 2.3.5.2.1. Steuerneutrale Unterschiedsbeträge (Rz 501 - 502)
- 2.3.5.2.2. Steuerwirksame Unterschiedsbeträge
 - 2.3.5.2.2.1. Confusio (Rz 503 - 508)
 - 2.3.5.2.2.2. Firmenwertabschreibung (Rz 509)
- 2.3.5.3. Umwandlungsbedingte betriebsbezogene Strukturänderungen
 - 2.3.5.3.1. Wechsel der Gewinnermittlungsart
 - 2.3.5.3.1.1. Allgemeines (Rz 510 - 512)
 - 2.3.5.3.1.2. Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (Rz 513 - 515)
 - 2.3.5.3.1.3. Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Rz 516)
 - 2.3.5.3.1.4. Behandlung der Gewinne bzw. Verluste (Rz 517 - 518)
 - 2.3.5.3.2. Ausscheiden von Wirtschaftsgütern (Rz 519 - 521)
 - 2.3.5.3.3. Betrieblich genutzte Liegenschaften (Rz 522 - 525)
 - 2.3.5.3.4. Sonstige betriebsbezogene Strukturänderungen (Änderung der Besteuerungsgrundsätze) (Rz 526 - 527)
- 2.3.5.4. Internationale Schachtelbeteiligung (Rz 528)
- 2.3.6. Umwandlungsfolgen beim nicht buchführenden Rechtsnachfolger
 - 2.3.6.1. Umwandlungsgewinn und Umwandlungsverlust (Rz 529 - 530)
 - 2.3.6.2. Forderungen und Verbindlichkeiten aus Leistungsbeziehungen zum Umwandlungstichtag
 - 2.3.6.2.1. Allgemeines (Rz 531 - 535)
 - 2.3.6.2.2. Vereinnahmungsfiktion für Forderungen gegen die umgewandelte Gesellschaft (Rz 536 - 539)
 - 2.3.6.2.3. Verausgabungsfiktion für Verbindlichkeiten gegenüber der umgewandelten Gesellschaft (Rz 540 - 543)
- 2.3.7. Ausschüttungsfiktion
 - 2.3.7.1. Allgemeines (Rz 544 - 547)
 - 2.3.7.2. Berechnung der Ausschüttung (Rz 548 - **552**)
- ~~2.3.7.3. Nacherfassung von Buchverlusten aus Vorumgründungen (Rz 556)~~**

- 2.3.8. Kapitalherabsetzungsfiktion
 - 2.3.8.1. Allgemeines (Rz 557 - 558)
 - 2.3.8.2. Berechnung der rückgezahlten Beträge (Rz 559)
- 2.3.9. Mindestkörperschaftsteueranrechnung
 - 2.3.9.1. Allgemeines (Rz 560)
 - 2.3.9.2. Gesellschafterwechsel vor der Umwandlung (Rz 561)
 - 2.3.9.3. Abfindungsberechtigte Minderheitsgesellschafter (Rz 562 - 563)
 - 2.3.9.4. Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nach der Umwandlung (Rz 564 - 565)
- 2.3.10. Umwandlungsbedingte Wirkungen in Bezug auf die Kapitalertragsteuer (Rz 565a - 565c)
- 2.4. Verlustabzug (§ 10 UmgrStG)
 - 2.4.1. Allgemeines (Rz 566)
 - 2.4.2. Vortragsfähige Verluste der übertragenden Körperschaft (Rz 567)
 - 2.4.2.1. Objektbezogener Verlustvortragsübergang (Rz 568)
 - 2.4.2.1.1. Betriebsführende übertragende Gesellschaft (Rz 569)
 - 2.4.2.1.2. Vermögensverwaltende übertragende Gesellschaft (Rz 570)
 - 2.4.2.2. Vorhandensein des Vermögens am Stichtag (Rz 571 - 572)
 - 2.4.2.3. Vergleichbarkeit des vorhandenen Vermögens (Rz 573)
 - 2.4.2.4. Kürzung zur Beseitigung einer Doppelverlustverwertung
 - 2.4.3. Zurechnung von vortragsfähigen Verlusten an eine Mehrheit von Rechtsnachfolgern
 - 2.4.3.1. Quotenzurechnung (Rz 574 - 575)
 - 2.4.3.2. Kürzung der maßgebenden Beteiligungsquoten bei Einzelrechtsnachfolgetatbeständen (Rz 576 - 577)
 - 2.4.3.3. Ausnahmen von der Kürzung der Beteiligungsquoten
 - 2.4.3.3.1. Gesamtrechtsnachfolgetatbestände (Rz 578 - 579)
 - 2.4.3.3.2. Ausübung des gesetzlichen Bezugsrechtes
 - 2.4.3.3.3. Einzelrechtsnachfolge von Todes wegen (Rz 580)
 - 2.4.3.3.4. Vorbereitende Anteilerwerbe einer § 7 Abs. 3 KStG-Körperschaft (Rz 581 - 583)
 - 2.4.4. Vortragsfähige Verluste des Rechtsnachfolgers
 - 2.4.4.1. Natürliche Personen als Rechtsnachfolger (Rz 584)
 - 2.4.4.2. Körperschaften als Rechtsnachfolger

- 2.4.4.2.1. Allgemeines und Verweise (Rz 585 - 586)
- 2.4.4.2.2. Vorhandensein und Vergleichbarkeit des Verlustobjektes (Rz 587 - 588)
- 2.4.4.2.3. Mantelkaufatbestand (Rz 589)
- 2.4.5.
- 2.4.6. Auswirkung der Kürzung des Verlustabzugs ab 2001 (Rz 592 - 593)
- 2.5. Sonstige Rechtsfolgen (§ 11 UmgrStG)
- 2.5.1. Arbeitsverhältnisse
- 2.5.1.1. Ausnahme von der Rückwirkungsfiktion (Rz 594 - 596)
- 2.5.1.2. Beendigung des Arbeitsverhältnisses innerhalb der Rückwirkungsfrist (Rz 597)
- 2.5.1.3. Lohnforderungen am Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch (Rz 598)
- 2.5.2. Behandlung abfindungsberechtigter Gesellschafter (Rz 599 - 600)
- 2.5.3. Behandlung von innerhalb der Rückwirkungsfrist ausscheidenden Gesellschaftern (Rz 601)
- 2.5.4. Umsatzsteuer (Rz 602 - 603)
- 2.5.5. Kapitalverkehrsteuern (Rz 604 - 612)
- 2.5.6. Grunderwerbsteuer (Rz 613 - 618)
- 2.6. Umwandlung und Unternehmensgruppen
- 2.6.1. Allgemeines (Rz 619)
- 2.6.2. Veränderung innerhalb einer Unternehmensgruppe
- 2.6.2.1. Umwandlung von inländischen Gruppenmitgliedern
- 2.6.2.1.1. Errichtende Umwandlung eines inländischen Gruppenmitglieds (Rz 620 - 620g)
- 2.6.2.1.2. Verschmelzende Umwandlung eines inländischen Gruppenmitglieds (Rz 620h - 620i)
- 2.6.2.1.3. Grenzüberschreitende Exportumwandlung eines Gruppenmitglieds (Rz 620j)
- 2.6.2.1.4. Errichtende Umwandlung des Hauptbeteiligten einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft (Rz 620k)
- 2.6.2.1.5. Verschmelzende Umwandlung des Hauptbeteiligten einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft (Rz 620l)
- 2.6.2.2. Umwandlung von ausländischen Gruppenmitgliedern
- 2.6.2.2.1. Errichtende Umwandlung eines ausländischen Gruppenmitglieds (Rz 621)
- 2.6.2.2.2. Verschmelzende Umwandlung eines ausländischen Gruppenmitglieds (Rz 621a)

- 2.6.2.2.3. Grenzüberschreitende Import-Umwandlung eines Gruppenmitglieds (Rz 621b)
- 2.6.3. Beendigung einer Unternehmensgruppe
 - 2.6.3.1. Umwandlung des einzigen Gruppenmitglieds (Rz 622)
 - 2.6.3.2. Umwandlung des Gruppenträgers (Rz 622a)
- 2.7. Umwandlung und atypisch stille Beteiligungen (Rz 623 - 625)
- 2.8. Umwandlung und Einlagenrückzahlung (Evidenzkonten) (Rz 626 - 627)
- 2.9. ~~Umwandlung und begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne (Rz 628 – 629)~~**
- 2.10. Auswirkung abgabenbehördlicher Feststellungen auf Umwandlungen (Rz 630 - 631)
- 2.11. Rechtsfolgen einer nicht unter Art. II UmgrStG fallenden Umwandlung
 - 2.11.1. Rechtsfolgen auf Ebene der übertragenden Körperschaft
 - 2.11.1.1. Körperschaftsteuer (Rz 632)
 - 2.11.1.2. Umsatzsteuer (Rz 633)
 - 2.11.1.3. Verkehrsteuern (Rz 634 - 635)
 - 2.11.2. Rechtsfolgen auf Ebene der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft
 - 2.11.2.1. Einkommen(Körperschaft)steuer (Rz 636 - 638)
 - 2.11.2.2. Umsatzsteuer (Rz 639)

III. Änderung von Randzahlen

Rz 412 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 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, ~~siehe Rz 455~~) 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).**

Rz 413 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 413

Unter [Art. II UmgrStG](#) fallen errichtende bzw. verschmelzende Umwandlungen nur insoweit, als es nicht zu einer Steuerentstrickung von stillen Reserven **des Vermögens der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft einschließlich eines allfälligen Firmenwertes kommt. Rechtsfolge einer Steuerentstrickung ist in diesem Fall eine zumindest nur teilweise Anwendbarkeit bis hin zur Nichtanwendbarkeit von [Art. II UmgrStG](#) (siehe Rz 458 ff).**

Wird dagegen durch die Umwandlung das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft eingeschränkt, bleibt [Art. II UmgrStG](#) grundsätzlich voll anwendbar, besteuert werden nur die in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven (Rz 495).

Rz 415 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 415

Die umfassende Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit des [Art. II UmgrStG](#) ist in Fällen der Aufwertungsoption oder des teilweisen Wegfalls des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich **hinsichtlich des Vermögens einschließlich eines Firmenwertes der umzuwandelnden Körperschaft** geteilt zu betrachten. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird, ist [Art. II UmgrStG](#) umfassend nicht anzuwenden, im Übrigen kommt [Art. II UmgrStG](#) umfassend zur Anwendung. Soweit die Aufwertungsoption des [§ 8 Abs. 2 UmgrStG](#) genutzt wird, bleibt [Art. II UmgrStG](#) abgesehen vom Verzicht auf die Buchwertfortführung (**Rz 480 ff**) und dem Wegfall der Verlustvortragsüberganges (**Rz 566 iVm Rz 194**) umfassend anwendbar.

Rz 417 wird korrigiert

Nach [§ 5 Abs. 1 UmwG](#) kann die Hauptversammlung einer AG bzw. die Generalversammlung einer GmbH die Errichtung einer Personengesellschaft in der Rechtsform einer OG oder KG **erfolgen** und gleichzeitig die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf diese Personengesellschaft beschließen.

Rz 419 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 419

Übernehmende Rechtsträger einer errichtenden Umwandlung können sein

- offene Gesellschaften im Sinne des § 105 ~~Abs. 1~~ UGB
- Kommanditgesellschaften im Sinne des [§ 161 Abs. 1 UGB](#)

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ([§ 1175 ABGB](#)) kann nicht übernehmender Rechtsträger sein.

Rz 420a wird geändert:

Rz 420a

Der Umwandlungsbeschluss bedarf nach [§ 5 Abs. 2 UmwG](#)

- der Zustimmung von neun Zehnteln des gesamten Grundkapitals (Stammkapitals), wenn
 - ein Gesellschafter diese Anteile hält oder
 - die Einheit im Sinne des [§ 1 Abs. 3 GesAusG](#) dadurch als gegeben gilt, dass im letzten Jahr vor dem Umwandlungsbeschluss neben dem Hauptgesellschafter Anteile anderer mit dem Hauptgesellschafter verbundener Unternehmen ([§ 228 Abs. 3 UGB](#)) durchgehend bestehen,
- ansonsten der Zustimmung aller Gesellschafter.

Minderheitsgesellschafter, welche der Umwandlung zwar zustimmen, jedoch nicht in die Personengesellschaft wechseln wollen, haben ein Austrittsrecht gegen Gewährung einer angemessenen Barabfindung. Zu den steuerlichen Folgen siehe die Rz 599 f (zur Abfindung), Rz 562 f (zur Mindestkörperschaftsteuer) und Rz 574 f (zu den vortragsfähigen Verlusten).

Rz 422 wird geändert:

Rz 422

Wurde der Gesellschaftsanteil der umgewandelten Kapitalgesellschaft treuhändig gehalten, ist nicht der im Firmenbuch eingetragene Gesellschafter (Treuhänder), sondern der Treugeber Rechtsnachfolger im Sinne des [§ 7 Abs. 3 UmgrStG](#). Das ergibt sich aus der nach [§ 24 Abs. 1 lit. b und c BAO](#) vorzunehmenden Anteilszurechnung. Bei einem im wirtschaftlichen Eigentum im Sinne des [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) stehenden Gesellschaftsanteil ist der wirtschaftliche Eigentümer Rechtsnachfolger. An der Rechtsfigur einer errichtenden Umwandlung ändert sich nichts, wenn der Treuhänder einen Gesellschaftsanteil für den den

übrigen Gesellschaftsanteil offen besitzenden Gesellschafter hält, steuerlich entsteht demgegenüber ein Einzelunternehmen des Alleingeschafters. Umgekehrt entsteht steuerlich eine Mitunternehmerschaft, wenn ein Treuhänder für eine Mehrzahl von Treugeber-Gesellschaftern nach außen hin die Alleingeschafterstellung innehat und eine verschmelzende Umwandlung im Firmenbuch eingetragen wird.

Rz 424 wird geändert:

Rz 424

Errichtende Umwandlungen im Sinne des UmwG fallen nur insoweit unter [Art. II UmgrStG](#), als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven **des Vermögens der umzuwandelnden Körperschaft** einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird. **Zur Steuerentstrickung kommt es bei inländischen errichtenden Umwandlungen nur in Ausnahmefällen, zB hinsichtlich jenes Auslandsvermögens, das nach der Umwandlung beim Rechtsnachfolger nicht mehr steuerhängig ist (Rz 459).**

Rz 425 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 425

Nach [§ 2 Abs. 1 UmwG](#) kann die Hauptversammlung einer AG bzw. die Generalversammlung einer GmbH eine Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter beschließen, wenn diesem Anteilsrechte an mindestens neun Zehnteln des Nennkapitals gehören und er für die Umwandlung stimmt, **es sei denn, der Hauptgesellschafter ist eine AG, eine GmbH oder eine EU-Kapitalgesellschaft (Kapitalgesellschaften iSd [§ 1 Abs. 2 EU-Verschmelzungsgesetz](#) mit Sitz in einem Mitgliedstaat iSd [§ 1 Abs. 3 EU-Verschmelzungsgesetz](#)).** Damit kommt eine verschmelzende Umwandlung auf EU-Kapitalgesellschaften (diese beinhalten auch die österreichische AG und GmbH) nicht in Betracht. Minderheitsgesellschafter, die Anteile bis zu einem Ausmaß von zehn Prozent halten, werden nicht Mitglieder des übernehmenden Rechtsträgers (Hauptgesellschafter), sondern verlieren im Zuge der Umwandlung ihre Beteiligung am Unternehmen, sie scheiden zwangsweise aus der

Kapitalgesellschaft aus. Der Hauptgesellschafter hat den anderen Gesellschaftern eine angemessene Barabfindung zu gewähren.

Rz 427 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 427

Übernehmender Rechtsträger einer verschmelzenden Umwandlung ist der Hauptgesellschafter (zivilrechtlicher Nachfolgerechtsträger). Nachfolgerechtsträger kann jede rechtsfähige in- oder ausländische Person sein, die zu mindestens 90% am Nennkapital beteiligt ist. Nachfolgerechtsträger kann sein

- eine natürliche Person
- eine Personengesellschaft
- eine Körperschaft, **ausgenommen österreichische Kapitalgesellschaften (AG und GmbH) und EU-Kapitalgesellschaften (Rz 425)**
- ein Eigentümerloser Rechtsträger.

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ([§ 1175 ABGB](#)) kann nicht Nachfolgerechtsträger sein.

Rz 430 wird geändert:

Rz 430

Wurde bei einer verschmelzenden Umwandlung auf eine Personengesellschaft der Gesellschaftsanteil der umgewandelten Kapitalgesellschaft von der Personengesellschaft treuhändig gehalten, ist nicht der im Firmenbuch eingetragene Gesellschafter (Treuhänder), sondern ist der oder sind die Treugeber Rechtsnachfolger im Sinne des [§ 7 Abs. 3 UmgrStG](#). Das ergibt sich aus der nach [§ 24 Abs. 1 lit. b und c BAO](#) vorzunehmenden Anteilszurechnung. Bei einem im wirtschaftlichen Eigentum im Sinne des [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) stehenden Gesellschaftsanteil ist der wirtschaftliche Eigentümer Rechtsnachfolger. An der Rechtsfigur einer verschmelzenden Umwandlung ändert sich steuerlich nichts, wenn der Treuhänder den Gesellschaftsanteil für mehrere Treugeber hält.

Rz 431 wird geändert:

Rz 431

Verschmelzende Umwandlungen im Sinne des UmwG fallen grundsätzlich nur dann unter [Art. II UmgrStG](#), wenn ein Betrieb (siehe Rz 449 ff) übertragen wird. Rein anteilsverwaltende Kapitalgesellschaften (Holding), Liegenschaftsbesitz- oder Liegenschaftsverwaltungs-Kapitalgesellschaften können zwar nach den Normen des UmwG, nicht aber unter Anwendung der Rechtsfolgen der [§§ 8 bis 11 UmgrStG](#) umgewandelt werden. In einem solchen Falle kommen die allgemeinen steuerrechtlichen Rechtsfolgen zur Anwendung (ua. Liquidationsbesteuerung nach [§ 20 KStG 1988](#), unter Umständen keine Kapitalverkehrsteuerbefreiung, keine begünstigte Bemessungsgrundlage für Zwecke der Grunderwerbsteuer, siehe Rz 632 ff). Zur Ausnahme vom Betriebserfordernis siehe **Rz 450**.

Rz 432 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 432

Verschmelzende Umwandlungen im Sinne des UmwG fallen nur insoweit unter [Art. II UmgrStG](#), als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven **des Vermögens der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft** einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird, ~~es sei denn,~~ **Rechtsnachfolger ist eine ausländische EU-Gesellschaft im Sinne des Artikel 3 der Fusionsrichtlinie** (zum Erfordernis der Steuerverstrickung siehe Rz 458 ff).

Rz 434 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 434

Ausländische Umwandlungen fallen nur insoweit unter [Art. II UmgrStG](#), als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven **des Vermögens der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft** einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird.

Zum Verlust des Besteuerungsrechtes bei einer Auslandsumwandlung bezüglich des Anteiles eines inlandsansässigen Gesellschafters siehe Rz 495.

Rz 437 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 437

Für eine ausländische verschmelzende Umwandlung hat das ausländische Umwandlungsrecht ua. vorzusehen, dass der übernehmende Gesellschafter im Zeitpunkt der Umwandlung zumindest neun Zehntel des starren Gesellschaftskapitals (Nennkapital) der umzuwandelnden Körperschaft repräsentiert und der Umwandlung zustimmt. Im Zuge der Umwandlung ausscheidenden Minderheitsgesellschaftern muss ein durchsetzbarer Anspruch auf angemessene Barabfindung gesetzlich eingeräumt sein. Die verschmelzende Auslandssumwandlung fällt wie eine Inlandssumwandlung nur dann unter [Art. II UmgrStG](#), wenn ein Betrieb (siehe Rz 451 ff) übertragen wird oder Hauptgesellschafter eine den in [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) genannten Körperschaften vergleichbare Körperschaft ist. **Der Hauptgesellschafter darf weder eine österreichische Kapitalgesellschaft (AG und GmbH) noch eine EU-Kapitalgesellschaft (Rz 425) sein.**

Rz 440 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 440

Eine grenzüberschreitende Umwandlung nach dem UmwG gibt es insofern, als eine verschmelzende Umwandlung auch auf einen ausländischen Hauptgesellschafter erfolgen kann (OGH 20.03.2003, [6 Ob 283/02i](#)). Wirtschaftlich entspricht dies einer Hinausverschmelzung (siehe Rz 72 ff), die nach [§ 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) **nur dann unter [Art. II UmgrStG](#) fällt, wenn ein Betrieb vorhanden ist (Rz 449 ff).** Die Ausnahme vom Betriebserfordernis nach dem zweiten Teilstrich des [§ 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) ist seit dem GesRÄG 2007 praktisch nur mehr anwendbar, wenn die grenzüberschreitende Umwandlung erfolgt

- **auf eine ausländische Körperschaft, die aufgrund ihrer Doppelansässigkeit unbeschränkt steuerpflichtig ist und unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fällt. So wird beispielsweise die Holding-Umwandlung auf eine Aktiengesellschaft in der Schweiz, die in Österreich ihre Geschäftsleitung hat, vom Anwendungsbereich des [Art. II UmgrStG](#) erfasst.**

- auf 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). Dabei gilt es zu beachten, dass verschmelzende Umwandlungen auf EU-Kapitalgesellschaften nicht mehr zulässig sind (Rz 425), die Holding-Umwandlung auf eine EU-Genossenschaft ist aber im Anwendungsbereich des [Art. II UmgrStG](#) möglich.

Zur Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich siehe Rz 458 ff.

Rz 441 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 441

Eine grenzüberschreitende Wirkung kann sich auch bei der errichtenden Umwandlung insoweit ergeben, als an der übertragenden Kapitalgesellschaft Ausländer beteiligt sind (siehe **Rz 496 zur Änderung der Besteuerungsrechte der Republik Österreich bezüglich der Anteile**).

Rz 442 wird geändert:

Rz 442

Sollte ein ausländisches Umwandlungsrecht eine grenzüberschreitende Umwandlung kennen, kann sich ein Anwendungsfall des [Art. II UmgrStG](#) ergeben, wenn das Vermögen umwandlungsbedingt auf den inländischen Hauptgesellschafter übergeht (siehe **Rz 495**).

Rz 443 wird geändert:

Rz 443

Grundvoraussetzung für die Anwendung der in den [§§ 8 bis 11 UmgrStG](#) vorgesehenen Rechtsfolgen ist das Vorliegen einer Umwandlung im Sinne des UmwG. [Art. II UmgrStG](#) knüpft hinsichtlich dieser Frage direkt an die zivilrechtlichen Bestimmungen des UmwG an (Grundsatz der Maßgeblichkeit des UmwG, siehe Rz 445 ff). Das österreichische UmwG dient auch bei Auslandsumwandlungen als Beurteilungsmaßstab (siehe Rz **435 ff**).

Rz 444 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 444

Neben dem Vorliegen einer Umwandlung im Sinne des UmwG müssen meist zwei weitere Voraussetzungen erfüllt werden:

- Errichtende **und meist auch** verschmelzende Umwandlungen fallen nur dann in den Anwendungsbereich des [Art. II UmgrStG](#), wenn ein Betrieb übertragen wird (Betriebserfordernis, siehe Rz 449 ff). Zur Ausnahme vom Betriebserfordernis siehe **Rz 450**.
- [Art. II UmgrStG](#) findet nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven **des Vermögens der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft** einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird (Steuerverstrickungserfordernis, siehe Rz 458 ff).

Nicht zu den Anwendungsvoraussetzungen des [Art. II UmgrStG](#) gehört, dass die am Umwandlungstichtag an der übertragenden Kapitalgesellschaft beteiligten Anteilsinhaber bis zur Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch Anteilsinhaber bleiben (siehe Rz 464, zu den Auswirkungen auf den Verlustabzug siehe Rz 576 ff).

Rz 445 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 445

[Art. II UmgrStG](#) knüpft bei der Tatbestandsbildung direkt an die unternehmensrechtlichen Bestimmungen des UmwG an und normiert errichtende und verschmelzende Umwandlungen im Sinne dieses Gesetzes auch als Umwandlungen im Sinne des UmgrStG. Damit ist der Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer Umwandlung im Sinne des UmgrStG das UmwG. Für die Abgabenbehörden ergibt sich daraus hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Beurteilung eine Bindungswirkung in zweierlei Hinsicht:

- Eine Umwandlung im Sinne des UmgrStG kann nicht in einen anderen Umgründungstyp umgedeutet und damit nicht unter einen anderen Artikel des UmgrStG subsumiert werden (Bindung hinsichtlich des Umgründungstypus). Ist bspw. im Firmenbuch die verschmelzende Umwandlung ([§ 2 UmwG](#)) einer **österreichischen** Tochter-

Kapitalgesellschaft auf ihre zu 100% beteiligte Mutter-Kapitalgesellschaft **in der Schweiz (siehe Rz 440)** eingetragen, kann die Abgabenbehörde diesen (wirtschaftlich betrachtet) fusionsähnlichen Vorgang nicht [Art. I UmgrStG](#) zuordnen. Es liegt auch steuerlich eine nach [Art. II UmgrStG](#) zu beurteilende Umwandlung vor.

- Eine im Firmenbuch eingetragene anfechtbare oder nichtige Umwandlung ist umgründungssteuerrechtlich solange anzuerkennen, als sie im Firmenbuch nicht wieder ausgetragen wird (Bindung hinsichtlich der Gültigkeit der Firmenbucheintragung). Die Prüfung der Einhaltung der gesellschaftsrechtlichen Anwendungsvoraussetzungen des UmwG obliegt ausschließlich dem Firmenbuchgericht.

Rz 450 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 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 2001 Rz 341 und Rz 342) 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.

Rz 451 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 451

Der Betrieb muss ein solcher im Sinne des Ertragsteuerrechtes sein, somit eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften im Sinne des [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) (siehe dazu EStR 2000 Rz 409 ff). Die Beurteilung der Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Liebhabereibetrieb stellt einen Ausschlussgrund für [Art. II UmgrStG](#) dar. Die Tatsache, dass Körperschaften, die auf Grund der Rechtsform nach **unternehmensrechtlichen** Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, nach [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, erfüllt für sich alleine noch nicht das Betriebserfordernis des [§ 7 Abs. 1 UmgrStG](#).

Die Überschrift "2.1.5.3.3. Ausnahme vom Betriebserfordernis" wird gestrichen

~~2.1.5.3.3. Ausnahme vom Betriebserfordernis~~

Rz 455 wird gestrichen:

Randzahl 455: *derzeit frei*

Rz 456 wird gestrichen:

Randzahl 456: *derzeit frei*

Die Abschnittsnummer vor Rz 457 wird auf 2.1.5.3.3. geändert

2.1.5.3.3. Betriebserfordernis in zeitlicher Hinsicht

Die Abschnittsnummer "2.1.5.5. Besteuerungsrecht der Republik Österreich" wird auf "2.1.5.4. Besteuerungsrecht der Republik Österreich" geändert

Die Abschnittsnummer "2.1.5.5.1. Allgemeines" wird auf "2.1.5.4.1. Allgemeines" geändert

2.1.5.4.1. Allgemeines

Rz 458 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 458

[Art. II UmgrStG](#) findet auf Umwandlungen nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven **des Vermögens der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft einschließlich eines allfälligen Firmenwertes** beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird. **Rechtsfolge einer Steuerentstrickung ist in diesem Fall eine zumindest nur teilweise Anwendbarkeit bis hin zur Nichtanwendbarkeit von [Art. II UmgrStG](#).**

Wird dagegen durch die Umwandlung das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft eingeschränkt, bleibt [Art. II UmgrStG](#) grundsätzlich voll anwendbar, besteuert werden nur die in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven (Rz 495).

Die Abschnittsnummer "2.1.5.5.2. Teilweiser Verlust des Besteuerungsrechtes" wird auf "2.1.5.4.2. Teilweiser Verlust des Besteuerungsrechtes" geändert

2.1.5.4.2. Teilweiser Verlust des Besteuerungsrechtes

Rz 460 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 460

Gehen mit der Umwandlung österreichische Besteuerungsrechte nur teilweise verloren, sind die Rechtsfolgen des [Art. II UmgrStG](#) insoweit anzuwenden, als das Vermögen weiterhin steuerverstrickt bleibt. **Soweit das Besteuerungsrecht eingeschränkt wird, kommt es zur Liquidationsbesteuerung gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#).**

Beispiel:

Die inländische T-AG wird verschmelzend auf ihre Hauptgesellschafterin, eine in der Schweiz ansässige M-AG umgewandelt. Das Vermögen der österreichischen AG besteht aus einer inländischen Betriebsstätte mit einem Verkehrswert von 70 und einem Buchwert von 30 sowie aus einer ausländischen Betriebsstätte mit einem Verkehrswert

von 30 und einem Buchwert von 10. Die ausländische Betriebsstätte befindet sich in einem Staat, mit dem Österreich kein DBA bzw. ein DBA abgeschlossen hat, das die Vermeidung der Doppelbesteuerung nach der Anrechnungsmethode vorsieht. In diesem Fall geht das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den ausländischen Betriebsstättengewinnen umwandlungsbedingt unter. Das Besteuerungsrecht an den inländischen Betriebsstättengewinnen wird durch die Umwandlung nicht eingeschränkt, da Österreich auch nach der Umwandlung auf Grund [Art. 7 DBA Schweiz-Österreich](#) die Gewinne der österreichischen Betriebsstätte der Schweizer AG weiterhin besteuern kann. [Art. II UmgrStG](#) ist daher

- hinsichtlich der inländischen Betriebsstätte anwendbar, dh. es kommt es zu keiner Liquidationsbesteuerung bei der österreichischen AG sowie zur zwingenden Fortführung der steuerlichen Buchwerte bei der Schweizer AG.
- hinsichtlich der ausländischen Betriebsstätte nicht anwendbar, dh. es kommt es zum Umwandlungstichtag zur Versteuerung der stillen Reserven im Rahmen einer partiellen Liquidationsbesteuerung nach [§ 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#). Da bei einer verschmelzenden Umwandlung keine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten gewährt wird, ergibt sich ein anteiliger Liquidationsgewinn nach [§ 20 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) in Höhe von 20 (Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert des ausländischen Betriebsstättenvermögens).
- Die auf die Auslandsbetriebsstätte entfallenden Verluste der österreichischen AG können nicht auf die Schweizer AG übergehen und gehen daher umwandlungsbedingt unter. Die restlichen vortragsfähigen Verluste können unter den Voraussetzungen des [§ 10 UmgrStG](#) sowie unter Berücksichtigung der Beschränkungen des [§ 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988](#) von der Schweizer AG als eigene Verluste im Rahmen des Sonderausgabenabzuges berücksichtigt werden.
- Auf Gesellschafterebene kann die Bemessungsgrundlage für die Liquidationsbesteuerung nur im Verhältnis der Verkehrswerte des in- und ausländischen Betriebes gefunden werden. 30% der Beteiligung der Schweizer AG an der österreichischen AG gelten somit nach [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) als veräußert. Das Besteuerungsrecht für einen Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung steht jedoch nach [Art. 13 Z 4 DBA Schweiz-Österreich](#) der Schweiz zu.
- Hinsichtlich 30% des übertragenen Vermögen liegt umsatzsteuerrechtlich im Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch ein Tausch vor (Tausch von Vermögenswerten gegen Aufgabe von Gesellschaftsrechten), der jedoch bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft auf Grund des ausländischen Lieferortes nicht steuerbar und auf Seite des Gesellschafters (Schweizer AG) nach [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994](#) unecht steuerbefreit ist. In Bezug auf den unecht steuerbefreiten Umsatz sind die Regelungen über den Ausschluss vom Vorsteuerabzug zu berücksichtigen (zB für Beratungshonorare im Zusammenhang mit der Umwandlung).

Beispiel 2:

Die inländische T-GmbH wird verschmelzend auf ihren Hauptgesellschafter, den in Deutschland ansässigen Einzelunternehmer M umgewandelt. Das

~~Vermögen der übertragenden GmbH besteht aus einer inländischen Betriebsstätte und einem inländischen Mietwohngrundstück. Da die Betriebsstätte nicht unter die Rechnungslegungspflicht fällt (zur Fortführungsoption siehe Rz 511), geht das Besteuerungsrecht hinsichtlich der nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung an der inländischen V-GmbH unter.~~

~~Hinsichtlich der inländischen Betriebsstätte und dem im Falle der Gewinnermittlung nach § 5 EStG zum gewillkürten Betriebsvermögen zählenden Mietwohngrundstück bleibt das Besteuerungsrecht der Republik Österreich erhalten, hinsichtlich der auf den Hauptgesellschafter übergehenden Beteiligung kommt es bei der übertragenden T-GmbH zum Umwandlungstichtag zur Liquidationsbesteuerung. Die Besteuerung des M unterbleibt, da das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft Deutschland zusteht.~~

Abschnitt 2.1.5.5.3. wird samt Unterabschnitten und Rz 461 bis Rz 463 gestrichen

~~2.1.5.5.3. Personenbezogene Änderungen des Besteuerungsrechtes~~

~~2.1.5.5.3.1. Errichtende Umwandlung (Rz 461—462)~~

Rz 461 wird gestrichen, siehe Rz 495 ff:

Randzahl 461: *derzeit frei*

Rz 462 wird gestrichen, siehe Rz 495 ff:

Randzahl 462: *derzeit frei*

~~2.1.5.5.3.2. Verschmelzende Umwandlungen (Rz—463)~~

Rz 463 wird gestrichen, siehe Rz 495 ff:

Randzahl 463: *derzeit frei*

2.1.5.5. Unmaßgeblichkeit des Gesellschafterwechsels nach dem Umwandlungstichtag

Rz 464 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 464

Ein Gesellschafterwechsel nach dem Umgründungstichtag ist im UmgrStG nicht besonders geregelt und daher nach den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Zivilrechtlich erlischt die übertragende Kapitalgesellschaft erst mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch ([§ 2 Abs. 2 Z 2 UmwG](#)). Damit ist die Anteilsveräußerung durch einen Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft auch in der Zeit zwischen dem dem Umwandlungstichtag folgenden Tag bis zum Tag der Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch als Veräußerung eines Kapitalanteiles zu werten, der **als realisierte Wertsteigerung nach [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#)** bzw. im Betriebsvermögen allgemein steuerpflichtig ist. Der Kapitalanteilserwerb bleibt ein solcher, auch wenn der Erwerber gemäß [§ 9 Abs. 1 UmgrStG](#) rückwirkend zum (Mit)Unternehmer wird.

Beispiel:

Die A-GmbH soll durch den Umwandlungsbeschluss von 25.9.02 zum 31.12.01 errichtend in die A-KG umgewandelt werden. Auf Grund der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses am 29.9.02 erfolgt die Eintragung desselben am 28.11.02. B hat seinen privat gehaltenen 25-prozentigen Anteil an der übertragenden GmbH am

a) 31.10.01,

b) 1.6.02,

c) 15.10.02

an C veräußert.

In allen drei Fällen kommt es für B zu nach allgemeinem Einkommensteuerrecht zu beurteilenden Veräußerungstatbeständen im Sinne des [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#). Auch im Falle der lit. b und c erwirbt C einen Kapitalanteil, wird rückwirkend zum 1.1.02 zum Mitunternehmer und ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem umwandlungsbedingt übernommenen Buchwert des Mitunternehmeranteils steuerneutral.

Rz 467 wird geändert:

Rz 467

Der gesellschaftsrechtliche Umwandlungstichtag **ist auch steuerrechtlich maßgeblich.**

Rz 472 wird geändert:

Rz 472

Im [§ 8 Abs. 3 UmgrStG](#) wird ertragsteuerrechtlich fingiert, dass das Vermögen mit Ablauf des Umwandlungstichtages auf den Übernehmenden übergeht. Damit wird verhindert, dass auf den Tag der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch eine steuerliche Vermögensermittlung erfolgen muss und die übertragende Kapitalgesellschaft bis zu diesem Tag körperschaftsteuerpflichtig bleibt. Gültigkeit hat die Rückwirkungsfiktion für die übertragende Körperschaft und die Rechtsnachfolger im Sinne des [§ 7 Abs. 3 UmgrStG](#). Sie gilt nicht für die nicht an der Umwandlung teilnehmenden Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft und die Anteilsinhaber einer Hauptgesellschafter-Körperschaft.

Rz 475 wird gestrichen:

Randzahl 475: *derzeit frei*

Rz 477 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 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.

Rz 478 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 478

Zweck der Umwandlungsbilanz ist

- die Darstellung der steuerlich maßgebenden Bilanzansätze und damit die Darstellung der Abweichungen gegenüber den **unternehmensrechtlichen** Bilanzansätzen
- die Dokumentation einer wahlweisen Aufwertung (siehe Rz 480 ff)
- der Ausweis einer rückwirkenden Gestaltung (Korrekturen) des Vermögens (siehe Rz 484) und
- der Ausweis des sich aus der Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva ergebenden Vermögens als Umwandlungskapital.

Rz 480 wird geändert:

Rz 480

[§ 8 Abs. 2 UmgrStG](#) sieht als Ausnahme vom zwingenden Buchwertfortführungsgrundsatz den Ansatz der nach [§ 20 KStG 1988](#) maßgebenden Werte und damit der Teilwerte der Wirtschaftsgüter einschließlich selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter vor, wenn

- bei inländischen Umwandlungen ([§ 7 Abs. 1 Z 1 und 2 UmgrStG](#)) Auslandsvermögen
oder
- bei ausländischen vergleichbaren Umwandlungen ([§ 7 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#))
Inlandsvermögen

vorliegt, **die Umwandlung im Ausland zur tatsächlichen Gewinnverwirklichung führt und mit dem ausländischen Staat ein DBA mit Anrechnungsmethode oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht.**

Rz 483 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 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 ([§ 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.

Rz 486 wird geändert:

Rz 486

Personengesellschaften sind im Bereich des Ertragsteuerrechtes, abgesehen von der Ausnahmebestimmung des [§ 3 KStG 1988](#), nicht als eigenständiges Steuerrechtssubjekt anerkannt. Ihr Einkommen und Vermögen wird den Gesellschaftern (Mitunternehmern) aliquot zugerechnet (siehe EStR 2000 Rz 5801 ff). Steuerrechtlicher Rechtsnachfolger einer umgewandelten Kapitalgesellschaft sind demgemäß die Gesellschafter (Mitunternehmer) der umwandlungsbedingt errichteten Personengesellschaft ([§ 7 Abs. 3 UmgrStG](#), siehe Rz 417 ff).

Rz 488 wird geändert:

Rz 488

Der Hauptgesellschafter ist idR auch der steuerrechtliche Rechtsnachfolger. Sofern aber Hauptgesellschafter eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ist, sind aus den in Rz 486 dargestellten Gründen die Gesellschafter (Mitunternehmer) des Hauptgesellschafters die Rechtsnachfolger ([§ 7 Abs. 3 UmgrStG](#), siehe Rz 429).

Die Überschrift zu Abschnitt 2.3.3. wird geändert:

2.3.3. Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge

Rz 490 wird geändert und in Rz 489a und 490 aufgeteilt

Rz 489a

Die Gesamtrechtsnachfolge führt im Bereich des Steuerrechtes beim Rechtsnachfolger zu den in Rz 114 ff **angeführten Auswirkungen**.

Verfahrensrechtlich liegt ein Anwendungsfall des [§ 19 BAO](#) vor. Mit der Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch erlischt die übertragende Kapitalgesellschaft ([§ 2 Abs. 2 Z 2 UmwG](#)) und ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr Träger abgabenrechtlicher Rechte und Pflichten. Abgaben- oder sonstige Bescheide, die die umgewandelte Kapitalgesellschaft betreffen, sind dann an den zivilrechtlichen Nachfolgerechtsträger als Rechtsnachfolger der übertragenden Gesellschaft iSd [§ 19 Abs. 1 BAO](#) zu richten (VwGH 07.08.1992, [89/14/0218](#); VwGH 27.08.2008, [2006/15/0256](#)). Zivilrechtlicher Nachfolgerechtsträger und damit Bescheidadressat ist

- bei errichtenden Umwandlungen die Personengesellschaft (Rz 419),
- bei verschmelzenden Umwandlungen der Hauptgesellschafter (Rz 427).

Die Ausführungen in den Rz 142 ff gelten entsprechend.

Beispiel:

Die X-GmbH wird zum Stichtag 31.12.06 auf die A&B-KG errichtend umgewandelt. Die Umwandlung wird am 14.11.07 im Firmenbuch eingetragen. Mit diesem Tag ist die X-GmbH erloschen ([§ 2 Abs. 2 Z 2 iVm § 5 Abs. 5 UmwG](#)). Im Jahr 08 soll eine Außenprüfung über die Wirtschaftsjahre 04 bis 06 der X-GmbH durchgeführt werden. Sämtliche Schriftstücke (zB Prüfungsauftrag, Vorhalte, verfahrensleitende Verfügungen) und auch alle Bescheide (Wiederaufnahme, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer usw.) sind von der Abgabenbehörde zu richten:

„An die A&B-KG als Rechtsnachfolgerin der X-GmbH“.

Rz 490 wird geändert und in Rz 489a und 490 aufgeteilt:

Rz 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 Umwandlungsstichtag 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 Umwandlungsstichtag endet (KStR 2001 Rz 1238).

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).
- ~~**Steuerliche Abzugsverbote für Aufwendungen oder Ausgaben sind auch vom Rechtsnachfolger zu beachten. Ist der Rechtsnachfolger eine Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988, gelten die in Rz 129 getroffenen Aussagen. Ist der Rechtsnachfolger eine natürliche Person, ist das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG maßgebend (siehe EStR 2000 Rz 4867).**~~
- Übergang der Arbeitgebereigenschaft (siehe Rz 594)
- Übergang der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft (siehe Rz 602 ff).

2.3.5.1. Bewertung des ~~übernommen~~ Vermögens

2.3.5.1.1. Buchwertfortführung

Rz 494 Inhalt von Rz 494 bis 496 wird zusammengefasst:

Rz 494

Die Rechtsnachfolger haben die zum Umgründungsstichtag für die übertragende Gesellschaft maßgebenden Buchwerte laut Umwandlungsbilanz im Sinne des [§ 8 UmgrStG](#) fortzuführen. Dabei handelt es sich um eine zwingende steuerrechtliche Bewertungsvorschrift, die auch dann zur Anwendung kommt, wenn **unternehmensrechtlich** nicht vom Wahlrecht des [§ 202 Abs. 2 UGB](#) (Buchwertfortführung) Gebrauch gemacht sondern der beizulegende Wert im Sinne des [§ 202 Abs. 1 UGB](#) angesetzt wird. In diesem Fall wird das Maßgeblichkeitsprinzip im Sinne des [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) durchbrochen. Nur dadurch kann gewährleistet werden, dass die bei der übertragenden Kapitalgesellschaft noch nicht steuerwirksamen stillen Reserven und Lasten bei den Rechtsnachfolgern steuerhängig bleiben.

Ergibt sich beim Rechtsnachfolger keine Änderung in der Gewinnermittlungsart, gelten die Aussagen in Rz 120 ff auch für Umwandlungen.

Die mit der Umwandlung zusammenhängenden Kosten, wie Rechtsanwalts-, Notars-, Wirtschaftstreuhand-, Firmenbuchkosten oder umwandlungsveranlasste Gebühren oder Verkehrsteuern sind abzugsfähige Aufwendungen. Dies gilt in sinngemäßer Anwendung des [§ 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#) auch für eine Körperschaft als Rechtsnachfolger.

2.3.5.1.2. Änderung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Anteile

Rz 495 Neu, bisher Rz 461 ff:

Rz 495

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft durch die Umwandlung eingeschränkt wird, gilt nach [§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) der Austausch von Kapitalanteilen durch Mitunternehmeranteile als Tausch im Sinne des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) an dem dem

Umwandlungstichtag folgenden Tag. [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) ist sinngemäß anzuwenden. Anders als bei der Steuerentstrickung des Gesellschaftsvermögens (Rz 458 ff) bleibt im Falle der Entstrickung des Gesellschaftsanteiles [Art. II UmgrStG](#) grundsätzlich voll anwendbar. Rechtsfolge der Tauschfiktion des [§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) ist lediglich die Besteuerung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven. Die sofortige oder aufgeschobene Besteuerung (Nichtfestsetzungskonzept, Rz 44a ff) wird auf den dem Umwandlungstichtag folgenden Tag bezogen.

Der fingierte Tausch ist nach allgemeinem Steuerrecht zu beurteilen und im Rahmen der Einkünfte aus Wertsteigerungen von Kapitalvermögen ([§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#)) oder der betrieblichen Einkünfte zu erfassen. Steuerbefreiungen wie jene des internationalen Schachtelprivilegs nach [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) sind zu berücksichtigen. Ob und wieweit der das Besteuerungsrecht erlangende ausländische Staat auf die innerstaatliche Besteuerung reagiert, hängt von den ausländischen Regelungen bzw. von einem Verständigungsverfahren zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Realisierungsfall ab.

Das Besteuerungsrecht der Republik Österreich kann hinsichtlich eines inlandsansässigen Anteilsinhabers im Falle der errichtenden Umwandlung der ausländischen Kapitalgesellschaft in eine ausländische Personengesellschaft dadurch verloren gehen, dass der steuerhängige Kapitalanteil umwandlungsbedingt durch einen Mitunternehmeranteil ersetzt wird, für den nach zwischenstaatlichem Steuerrecht das Besteuerungsrecht im Staate der Mitunternehmerschaft gegeben ist (Betriebsstättenprinzip, DBA mit Befreiungsmethode). Entsprechendes gilt, wenn bei einer verschmelzenden Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft ein in Österreich steuerhängiger Gesellschaftsanteil durch ausländisches Betriebsvermögen ersetzt wird, für das Österreich nach zwischenstaatlichem Steuerrecht das Besteuerungsrecht entzogen ist.

Beispiel 1:

Eine ausländische Aktiengesellschaft wird errichtend auf eine ausländische Personengesellschaft umgewandelt. Österreich und der ausländische Staat haben ein DBA mit Befreiungsmethode abgeschlossen.

Der in Österreich ansässige Gesellschafter A und die österreichische Gesellschafterin X-GmbH tauschen umwandlungsbedingt ihre bisher in Österreich steuerhängigen Aktien gegen einen nunmehr nicht mehr steuerhängigen Mitunternehmeranteil. Der Tausch ist für A gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) am Folgetag des Umwandlungstichtages steuerwirksam. Bei der X-GmbH fällt der Tausch bei Zutreffen der Voraussetzungen unter die Steuerbefreiung des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#), ansonsten ist er steuerwirksam an dem dem Umwandlungstichtag folgenden Tag.

Beispiel 2:

Eine ausländische GmbH wird verschmelzend auf ihren in Österreich ansässigen Hauptgesellschafter B (natürliche Person) umgewandelt. Österreich und der ausländische Staat haben ein DBA mit Befreiungsmethode abgeschlossen.

B tauscht umwandlungsbedingt seine bisher in Österreich steuerhängige GmbH-Beteiligung gegen das ausländische Betriebsvermögen. Der Tausch ist für B gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) am Folgetag des Umwandlungstichtages steuerwirksam.

Rz 496 Neu, bisher Rz 461 ff:

Rz 496

Für Umwandlungen, bei denen der Umwandlungsbeschluss nach dem 31. Oktober 2011 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet wird, gilt:

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft entsteht, ist gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert der Anteile am Umwandlungstichtag bei einer späteren Realisierung der Anteile mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern.

Sind ausländische Anteilseigner an einer österreichischen Kapitalgesellschaft beteiligt und wird diese errichtend in eine Personengesellschaft umgewandelt, wird bei natürlichen Personen als Anteilseigner das Besteuerungsrecht

Österreichs von einer bloßen Besteuerung mit 25% auf Ebene der Kapitalgesellschaft auf die progressive Einkommensbesteuerung ausgedehnt. Vermögen, das bislang zu 25% steuerverstrickt war, wird in Folge der Umwandlung zum progressiven Einkommensteuer-Tarif steuerverstrickt. Diese Erweiterung des österreichischen Besteuerungsrechts wird bei einer Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft insoweit berücksichtigt, dass der Veräußerungsgewinn stets nur jenem Steuersatz unterliegt, mit dem das Vermögen der Kapitalgesellschaft bis zur Umwandlung steuerverstrickt war. Es ist daher der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Anteiles an der Personengesellschaft (der sich aus dem aliquoten Umwandlungskapital der Kapitalgesellschaft am Umgründungstichtag ergibt) und seinem gemeinen Wert in Evidenz zu nehmen. Soweit dieser Unterschiedsbetrag bei einer künftigen Realisation der Anteile im Veräußerungsgewinn Deckung findet, wird er mit 25% besteuert. Dies gilt unabhängig davon, ob in der Personengesellschaft zwischenzeitlich stille Reserven aufgedeckt worden sind oder nicht bzw. neue stille Reserven entstanden sind.

Dies gilt sinngemäß für verschmelzende Umwandlungen auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger.

2.3.5.1.3. Entstehen von Besteuerungsrechten am übertragenen Vermögen

Rz 497 Neu, bisher Rz 461 ff:

Rz 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 gemäß [§ 6 Z 6 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.

Rz 511 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 511

Ein Gewinnermittlungswechsel von [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) auf eine andere Gewinnermittlungsart kann stattfinden, wenn eine Kapitalgesellschaft

- verschmelzend auf eine natürliche Person umgewandelt wird. Der Wegfall der Rechnungslegungspflicht ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Tag kommt in Betracht, wenn bei der übertragenden Kapitalgesellschaft schon vor der Umwandlung die

Umsatzgrenzen nach § 189 Abs. 2 ~~Z-2~~ UGB nicht überschritten wurden. Der Rechtsnachfolger kann in diesem Fall zwischen der Gewinnermittlung nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) (Fortführungsoption nach [§ 5 Abs. 2 EStG 1988](#)), nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) und nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) wählen,

- errichtend auf eine Personengesellschaft umgewandelt wird, wenn die im Vorpunkt genannten Kriterien gegeben sind,
- verschmelzend auf eine natürliche Person umgewandelt wird, die keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des [§ 23 EStG 1988](#) erzielt,
- verschmelzend auf eine Personengesellschaft umgewandelt wird, die entweder bis zur Umwandlung nicht rechnungslegungspflichtig ist oder bei der die in Punkt 1 genannten Kriterien zutreffen,
- verschmelzend oder errichtend auf eine Personengesellschaft umgewandelt wird, die keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des [§ 23 EStG 1988](#) erzielt (zB auf eine Rechtsanwälte-KG), sofern sie nicht nach [§ 189 Abs. 1 Z 1 UGB](#) rechnungslegungspflichtig ist,
- verschmelzend auf eine Körperschaft umgewandelt wird, die ihr Einkommen nicht nach [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) ermittelt (zB auf einen gemeinnützigen Verein, sofern er mit dem übernommenen Betrieb nicht nach [§ 189 UGB](#) oder Sondervorschriften rechnungslegungspflichtig ist, auf eine nicht betriebliche Privatstiftung, auf eine Körperschaft öffentlichen Rechts, sofern ein nicht rechnungslegungspflichtiger Betrieb gewerblicher Art begründet wird).

Rz 535 wird geändert:

Rz 535

Unter die Vereinnahmungs- und Verausgabungsfiktion können ausnahmsweise auch nach dem Umwandlungstichtag begründete Forderungen und Verbindlichkeiten fallen. Das ist bei jenen am Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung im Firmenbuch noch nicht ausgeglichenen Forderungen und Verbindlichkeiten der Fall, die nicht von der Rückwirkung des [§ 9 Abs. 1 UmgrStG](#) erfasst sind und daher nach dem

Umwandlungsstichtag mit steuerlicher Wirkung gegenüber der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft ausgewiesen werden können.

Beispiel 1:

Die X-GmbH wird zum Stichtag 31.12.01 errichtend auf die A&B-OG umgewandelt, an der gleich wie an der Kapitalgesellschaft der Gesellschafter A zu 25% und der Gesellschafter B zu 75% beteiligt sind. A und B sind bei der X-GmbH als Geschäftsführer tätig. Der Umwandlungsbeschluss wird am 15.9.02 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet.

Die am 15.9.02 noch offenen Forderungen von A und B aus ihrem Beschäftigungsverhältnis gegenüber der X-GmbH gelten spätestens an diesem Tag bei A im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und bei B im Rahmen seiner Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nach [§ 19 EStG 1988](#) als vereinnahmt. Dies gilt auch für Forderungen, die nach dem Umwandlungsstichtag begründet wurden, da gemäß [§ 11 Abs. 1 UmgrStG](#) die Beschäftigungsverhältnisse von A und B mit steuerlicher Wirkung weiterhin gegenüber der Kapitalgesellschaft bestehen. Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (Gesellschafter A) richten sich nach [§§ 78 und 79 EStG 1988](#), sodass sich praktische Auswirkungen vor allem dann ergeben, wenn die umgewandelte Kapitalgesellschaft bzw. ihr Rechtsnachfolger keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt haben.

Beispiel 2:

Die X-GmbH wird zum 31.12.01 verschmelzend auf ihren zu 90% beteiligten Hauptgesellschafter umgewandelt. Am 1.9.02 wird eine Gewinnausschüttung beschlossen und zum 1.11.02 fällig gestellt. Am Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung im Firmenbuch (27.9.02) haftet diese Verbindlichkeit noch aus.

Auf Grund [§ 8 Abs. 4 UmgrStG](#) besteht die korrespondierende, erst nach dem Umgründungsstichtag entstandene Forderung der Anteilsinhaber mit steuerlicher Wirkung gegenüber der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft. Mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung im Firmenbuch gilt die Forderung von den Anteilsinhabern (Hauptgesellschafter und Minderheitsgesellschafter) nach [§ 19 EStG 1988](#) im Rahmen ihrer Einkünfte aus Kapitalvermögen als vereinnahmt. Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer richten sich nach [§§ 95 und 96 EStG 1988](#), sodass sich praktische Auswirkungen vor allem dann ergeben, wenn die umgewandelte Kapitalgesellschaft bzw. ihr Rechtsnachfolger keine KEST einbehalten und abgeführt haben.

Rz 544 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 544

Thesaurierte Gewinne der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft sind bis zur Umwandlung zwar bereits der Körperschaftsbesteuerung (erste Hälfte der Gesamtbesteuerung)

unterzogen worden, nicht jedoch der Ausschüttungsbesteuerung beim Gesellschafter (zweite Hälfte der Gesamtbesteuerung). Mit der Umwandlung werden diese Gewinnbestandteile in die Gesellschaftersphäre überführt. Zur Sicherstellung der Einfachbesteuerung der von personenbezogenen Körperschaften erzielten Gewinne sieht [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) eine Ausschüttungsfiktion vor, nach der die im Eigenkapital der Gesellschaft gespeicherten und auch nach dem Umwandlungstichtag nicht offen ausgeschütteten Gewinnbestandteile der umzuwandelnden Körperschaft mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als ausgeschüttet gelten. Dieser Tag gilt auch als Tag des Zufließens im Sinne des [§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#).

Rz 545 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 545

Da nur unternehmensrechtliche Gewinne ausschüttungsfähig sind, legt [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) als maßgebliche Basis für die Berechnung der Ausschüttungsfiktion das Reinvermögen der unternehmensrechtlichen Schlussbilanz zum Umwandlungstichtag fest, welches durch Zurechnungen und Abrechnungen noch adaptiert wird. So werden zum einen unternehmensrechtliche Bestandteile des Reinvermögens berücksichtigt, die keine Gewinnpositionen sind, zum anderen steuerrechtliche Korrekturen vorgenommen, um Gestaltungsspielräume einzuengen.

Der Ausschüttungsfiktion unterliegt ein positives Ergebnis aus folgender Berechnung:

Reinvermögen (Rz 548)

- Verminderungen gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 1 lit. a UmgrStG](#) (Rz 549)
 - + Erhöhungen gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 1 lit. b UmgrStG](#) (Rz 550)
-
- = Bemessungsgrundlage (sofern > 0)**

Rz 546 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 546

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](#) ~~und § 94a 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 548 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 548

Ausgangsbasis für die Berechnung der Ausschüttungsfiktion ist das Reinvermögen der unternehmensrechtlichen Schlussbilanz, die der Umwandlung zugrunde liegt und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zum Umwandlungstichtag zu erstellen ist. Reinvermögen ist das unternehmensrechtliche Eigenkapital im Sinne des [§ 224 Abs. 3 A UGB](#) in Verbindung mit [§ 229 UGB](#), somit das Nennkapital, die Kapitalrücklagen, die Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn. Unternehmensrechtliche Bewertungswahlrechte können unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit ([§ 201 Abs. 2 Z 1 UGB](#)) ausgeschöpft werden und damit den fiktiven Ausschüttungsbetrag beeinflussen. Willkürlich gebildete, dem [§ 222 Abs. 2 UGB](#) widersprechende Passivposten (überhöhte Rückstellungen) sind schon unternehmensrechtlich unzulässig und damit als Rücklagen bzw. als

unternehmensrechtliches Eigenkapital (Reinvermögen) zu werten. Die vom Unternehmensrecht abweichenden zwingenden Bewertungsansätze des Steuerrechtes sind für die Ermittlung des Reinvermögens im Sinne des [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) nicht maßgebend.

Rz 549 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 549

Das Reinvermögen ist gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 1 lit. a UmgrStG](#) um folgende Positionen zu vermindern:

1. das eingezahlte und eingeforderte Nennkapital ([§ 224 Abs. 3 A I UGB](#) iVm [§ 229 Abs. 1 UGB](#)).
2. Kapitalrücklagen ([§ 224 Abs. 3 A II UGB](#) iVm [§ 229 Abs. 2 UGB](#)).
3. Rücklagen gemäß [§ 225 Abs. 5 UGB](#), soweit sie durch Umwidmung von Kapitalrücklagen gebildet worden sind. Diese gesondert ausgewiesenen Rücklagen stehen im Zusammenhang mit eigenen Anteilen, Anteilen an herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen.
4. Partizipationskapital im Sinne [des Bankwesengesetzes](#) und [des Versicherungsaufsichtsgesetzes](#).
5. Genussrechtskapital, mit dem das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn der Gesellschaft verbunden ist (Substanzgenussrechtskapital).
6. offene Ausschüttungen nach dem Umwandlungstichtag. Sie unterliegen nicht der fiktiven, sondern der tatsächlichen Ausschüttungsbesteuerung. Die Kürzung ist auch dann vorzunehmen, wenn die Gewinnausschüttung steuerrechtlich als Einlagenrückzahlung iSd [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) erfolgt.
7. offene Ausschüttungen auf das Partizipations- und Substanzgenussrechtskapital nach dem Umwandlungstichtag.

8. Beträge, die aus gewinnerhöhend aufgelösten Kapitalrücklagen (Pkt. 2.) oder Rücklagen gemäß [§ 225 Abs. 5 UGB](#) (Pkt. 3.) stammen, soweit sie nicht ausgeschüttet worden sind.
9. Buchgewinne, die aufgrund einer Vermögensübertragung im Rahmen einer Umgründung (Einbringung, Abspaltung) vor der Umwandlung entstanden sind, soweit sie nicht ausgeschüttet worden sind. Buchgewinne aufgrund einer Vermögensübertragung sind solche, die bei der umzuwandelnden Gesellschaft im Rahmen einer früheren Umgründung durch die Übertragung von buchmäßig negativem Vermögen entstanden und bis zur Umwandlung nicht ausgeschüttet worden sind. Maßgeblich sind die nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen ermittelten Buchgewinne.

Beispiel:

Die umzuwandelnde Gesellschaft hat vor der Umwandlung einen Teilbetrieb nach [Art. III UmgrStG](#) in eine Schwestergesellschaft unter Verzicht auf die Gewährung von Anteilen eingebracht und dabei (unternehmensrechtlich bewertet) ein buchmäßig negatives Vermögen übertragen. Der dadurch entstandene Buchgewinn ist in das Jahresergebnis eingegangen, bis zur Umwandlung ist es zu keiner Ausschüttung gekommen. Die Kürzung erfolgt auch dann, wenn der Buchgewinn mit Verlusten der umzuwandelnden Gesellschaft in den Folgejahren verrechnet worden ist.

10. Buchgewinne, die aufgrund einer Vermögensübernahme im Rahmen einer Umgründung (Verschmelzung, Aufspaltung) vor der Umwandlung entstanden sind, vermindert um Gewinnteile iSd [§ 9 Abs. 6 Z 1 lit. b erster Teilstrich UmgrStG](#) (Rz 550 Pkt. 1.), soweit sie nicht ausgeschüttet worden sind. Buchgewinne aufgrund einer Vermögensübernahme sind solche, die bei der umzuwandelnden Gesellschaft im Rahmen einer früheren Umgründung durch die Übernahme von buchmäßig positivem Vermögen entstanden sind, ohne dass es zur Bildung einer Kapitalrücklage kommt (up-stream-Verschmelzung oder up-stream-Aufspaltung) und die bis zum Umwandlungsstichtag nicht ausgeschüttet worden sind. Die Kürzung unterbleibt, soweit im (vor oder nach dem Umwandlungsstichtag) übernommenen Vermögen thesaurierte Gewinne enthalten sind. Maßgeblich sind die nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen ermittelten Buchgewinne.

Beispiel:

Die umzuwandelnde Gesellschaft hat vor der Umwandlung das Vermögen ihrer 100-prozentigen Tochter im Rahmen einer Verschmelzung übernommen, dabei hat (unternehmensrechtlich bewertet) das übernommene Vermögen den Buchwert der wegfallenden Beteiligung überstiegen. Der Buchgewinn ist in das Jahresergebnis eingeflossen, bis zur Umwandlung ist es zu keiner Ausschüttung gekommen. Soweit im Buchgewinn thesaurierte Gewinne der übertragenden Gesellschaft enthalten sind, die bis zur Umwandlung nicht ausgeschüttet wurden (Rz 550 Pkt. 1.), kommt es zu keiner Kürzung.

Sollte die Vorumgründung auf den Umwandlungsstichtag fallen (Mehrfachumgründung gemäß [§ 39 UmgrStG](#)), stellt sich die Frage einer Kürzung nicht, da die Buchgewinne im Reinvermögen zum Umwandlungsstichtag nicht enthalten sind.

11. Buchgewinne, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung vor der Umwandlung entstanden sind, soweit sie nicht ausgeschüttet oder in die Kapitalrücklage eingestellt worden sind. Kapitalherabsetzungen, bei denen es zu keiner Rückzahlung an die Anteilsinhaber der Gesellschaft kommt (vereinfachte Kapitalherabsetzungen oder ordentliche Kapitalherabsetzungen), führen zu einem Buchgewinn. Geht dieser in das Jahresergebnis ein und wird bis zur Umwandlung nicht ausgeschüttet, hat die Kürzung zu erfolgen. Soweit der Buchgewinn in eine Kapitalrücklage eingestellt wird, unterbleibt die Kürzung, da sie bereits nach obigem Pkt. 2. vorzunehmen ist.

12. Buchgewinne, die aufgrund der Bewertung der Gegenleistung für eine Umgründung vor der Umwandlung entstanden sind, soweit sie nicht offen ausgeschüttet worden sind. Maßgeblich sind die nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen ermittelten Buchgewinne.

Beispiel:

Die umzuwandelnde Gesellschaft hat vor der Umwandlung einen Teilbetrieb in eine andere Gesellschaft eingebracht und die als Gegenleistung erhaltenen Anteile mit dem beizulegenden Wert des übertragenen Vermögens angesetzt. Der den (unternehmensrechtlichen) Buchwert des eingebrachten Vermögens übersteigende beizulegende Wert ist in das Jahresergebnis eingegangen und bis zur Umwandlung nicht ausgeschüttet worden.

Rz 550 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 550

Das Reinvermögen ist gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 1 lit. b UmgrStG](#) um folgende Positionen zu erhöhen:

- 1. Gewinnteile, die aufgrund einer der Umwandlung vorangegangenen Umgründung (Verschmelzung, Aufspaltung) im Eigenkapital enthalten sind, soweit sie nicht nach [§ 9 Abs. 6 Z 1 lit. a zehnter Teilstrich UmgrStG](#) (Rz 549 Pkt. 10.) berücksichtigt worden sind, auch wenn sie erst nach dem Umwandlungsstichtag buchmäßig zu erfassen sind. Diese Zurechnung kann nur bei vor der Umwandlung erfolgten Verschmelzungen oder Aufspaltungen – ausgenommen die schon bei den Kürzungen geregelten up-stream-Umgründungen (Rz 549 Pkt. 10.) – eine Rolle dahingehend spielen, dass im übernommenen Vermögen der übertragenden Gesellschaft thesaurierte Gewinne enthalten sind, die bei der nunmehr umzuwandelnden Gesellschaft im Eigenkapital Eingang gefunden haben und bis zur Umwandlung dort verblieben sind. Maßgeblich sind die nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen ermittelten Gewinnteile.**

Beispiel:

Die umzuwandelnde Gesellschaft hat vor der Umwandlung im Wege der Konzentrationsverschmelzung Vermögen übernommen. Bei der übertragenden Gesellschaft ist zum Verschmelzungsstichtag ein Bilanzgewinn ausgewiesen, der nicht ausgeschüttet wird. Die verschmelzungsbedingte Kapitalerhöhung deckt sich zB mit der Buchwertübernahme. Im Nennkapital sind daher thesaurierte Gewinne enthalten.

Sollte die Vorumgründung auf den Umwandlungsstichtag fallen (Mehrfachumgründung gemäß [§ 39 UmgrStG](#)), ist die Zurechnung auch dann vorzunehmen, wenn die Vermögensübernahme erst nach dem Umwandlungsstichtag buchmäßig erfasst werden kann.

- 2. Buchverluste, die aufgrund einer Vermögensübertragung im Rahmen einer Umgründung (Einbringung, Abspaltung) vor der Umwandlung entstanden sind. Diese Buchverlustzurechnung ist das Gegenstück zur**

Buchgewinnkürzung nach [§ 9 Abs. 6 Z 1 lit. a neunter Teilstrich UmgrStG](#) (Rz 549 Pkt. 9.). Es handelt sich um Buchverluste, die bei der umzuwandelnden Gesellschaft im Rahmen einer früheren Umgründung durch die Übertragung von buchmäßig positivem Vermögen entstehen, soweit kein Ausgleich durch die Gegenleistung erfolgt. Sie sind an sich steuerneutral, wirken sich aber auf das Bilanzergebnis aus. Maßgeblich sind die nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen ermittelte Buchverluste.

Beispiel:

Die umzuwandelnde Gesellschaft hat vor der Umwandlung einen Teilbetrieb abgespalten. Da die Gegenleistung für die Vermögensübertragung den Anteilsinhabern der spaltenden Gesellschaft zukommt, entsteht ein (steuerneutraler) Buchverlust, der in das Bilanzergebnis eingeht. Die Zurechnung hat bei nachfolgender Umwandlung der übertragenden Gesellschaft zu erfolgen.

Beispiel:

Die umzuwandelnde Gesellschaft hat vor der Umwandlung einen Teilbetrieb in eine Schwestergesellschaft unter Verzicht auf eine Gegenleistung eingebracht. Der bei der einbringenden Gesellschaft dadurch entstandene Buchverlust wurde gegen den laufenden Gewinn verrechnet. Die Zurechnung ist bei der Umwandlung der einbringenden Gesellschaft vorzunehmen, nicht bei einer allfälligen Umwandlung der übernehmenden Schwestergesellschaft.

3. Buchverluste, die aufgrund einer Vermögensübernahme im Rahmen einer Umgründung (Verschmelzung, Einbringung, Realteilung, Spaltung) vor der Umwandlung unter Ansatz der Werte gemäß [§ 202 Abs. 2 UGB](#) entstanden oder im Wege der Abschreibung als Umgründungsmehrwert bzw. Firmenwert wirksam geworden sind. Dies gilt nicht für Buchverluste, für die nach [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) Kapitalertragsteuerpflicht entstanden ist oder entsteht. Diese Buchverlustzurechnung bezieht sich auf eine umgründungsveranlasste Vermögensübernahme. Eine Vorumgründung hat bei der nunmehr umzuwandelnden Gesellschaft gemäß [§ 202 Abs. 2 UGB](#) zum Ansatz des übernommenen Vermögens mit dem negativen Buchwert geführt oder es kam bei der Übernahme von buchmäßig positivem Vermögen zu einem Überhang der Nennkapitalerhöhung. Entweder ist der (steuerneutrale) Buchverlust in das Jahresergebnis eingegangen oder er ist auf Grund der Aktivierung eines

Umgründungsmehrwertes bzw. Firmenwertes in den Folgejahren (steuerneutral) abgeschrieben worden. Der Buchverlust bzw. der durch die Aktivierung ausgelöste Abschreibungsaufwand erhöht die Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsfiktion. Maßgeblich sind die nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen ermittelte Buchverluste.

Beispiel 1:

Die umzuwandelnde Gesellschaft hat vor der Umwandlung vom Alleingesellschafter einbringungsbedingt Vermögen mit einem (unternehmensrechtlich) negativen Buchwert übernommen, ohne dass es zu einer Gegenleistung in Form einer Nennkapitalerhöhung gekommen ist.

Beispiel 2:

Die einbringungsveranlasste Kapitalerhöhung bei der später umzuwandelnden Gesellschaft übersteigt das zum (unternehmensrechtlichen) Buchwert übernommene Vermögen.

Beispiel 3:

Im Rahmen einer Verschmelzung übernimmt die später umzuwandelnde Muttergesellschaft ein (unternehmensrechtlich) buchmäßig negatives Vermögen.

Beispiel 4:

Die umzuwandelnde Gesellschaft ist bar gegründet worden. Sie übernimmt im Wege der Abspaltung ein (unternehmensrechtlich) buchmäßig negatives Vermögen und wird umgewandelt. Das Reinvermögen besteht zum Umwandlungsstichtag aus dem Nennkapital und dem Verlust aus der Vermögensübernahme. Die Zurechnung des Verlustes führt zu keiner Bemessungsgrundlage für die Ausschüttungsfiktion.

Sollte die Vorumgründung auf den Umwandlungsstichtag fallen (Mehrfachumgründung gemäß [§ 39 UmgrStG](#)), stellt sich die Frage einer Zurechnung nicht, da die Buchverluste im Reinvermögen zum Umwandlungsstichtag nicht enthalten sind.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung werden jene Teile des Buchverlustes von der Zurechnung ausgenommen, die unter die Ausschüttungsfiktion des [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) gefallen sind bzw. fallen.

4. Beträge, die aufgrund einer Vermögensübernahme im Rahmen einer Umgründung (Verschmelzung, Einbringung, Realteilung, Spaltung) vor der

Umwandlung unter Ansatz der Werte gemäß [§ 202 Abs. 1 UGB](#) bis zum Umwandlungstichtag in Bezug auf den den unternehmensrechtlichen Buchwert des Vermögens übersteigenden Teil im Wege der Abschreibung als Aufwand wirksam geworden sind. Dies gilt nicht für Buchverluste, für die nach [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) Kapitalertragsteuerpflicht entstanden ist oder entsteht.

Die Zurechnung bezieht sich auf eine Vorumgründung, bei der die nunmehr umzuwandelnde Gesellschaft eine Neubewertung des übernommenen Vermögens gemäß [§ 202 Abs. 1 UGB](#) vorgenommen hat. Da der Ansatz des beizulegenden Wertes infolge der steuerlichen Buchwertfortführungsverpflichtung steuerneutral war, mussten die Abschreibungen – soweit sie sich auf die Aufwertung beziehen – zwar in den zutreffenden Jahren im Rahmen der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung erfasst werden, sie verminderten allerdings die Jahres- bzw. Bilanzgewinne. Diese Abschreibungen erhöhen die Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsfiktion.

Beispiel:

Die umzuwandelnde Gesellschaft hat vor der Umwandlung einbringungsveranlasst Vermögen übernommen. Sie hat das Vermögen gemäß [§ 202 Abs. 1 UGB](#) mit dem beizulegenden Wert angesetzt und in gleicher Höhe eine (ausschüttungsbeschränkte) Kapitalrücklage gebildet. Im Rahmen der Umwandlung sind die (steuerneutralen) Abschreibungen der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen. Die (noch vorhandene) Kapitalrücklage kürzt die Bemessungsgrundlage für die Ausschüttungsfiktion nach [§ 9 Abs. 6 Z 1 lit. a zweiter Teilstrich UmgrStG](#) (Rz 549 Pkt. 2.).

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung werden jene Teile des Buchverlustes von der Zurechnung ausgenommen, die unter die Ausschüttungsfiktion des [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) gefallen sind bzw. fallen.

5. Gewinnanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden, aber nach den [§§ 122](#) bzw. [168 UGB](#) noch nicht erfasst worden sind. Diese Zurechnung betrifft den Sonderfall, dass Gewinnanteile aus der Beteiligung der umzuwandelnden Gesellschaft an

Personengesellschaften am Umwandlungstichtag noch nicht spiegelbildlich erfasst sind. Im Gegensatz zum Abgabenrecht, das die Gewinnteile zum Bilanzstichtag der Personengesellschaft stets spiegelbildlich erfasst, kann sich die unternehmensrechtliche Erfassung auf die Zeit nach dem Umwandlungstichtag erstrecken. Mangels Erfassung im Reinvermögen zum Umwandlungstichtag werden solche Beträge über die Zurechnung in die Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsfiktion einbezogen. Maßgeblich sind die nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen ermittelten Gewinnteile (Auszahlungsanspruch iSd [§ 122 UGB](#) bzw. [§ 168 UGB](#)).

- 6. Buchverluste, die auf Grund der Einziehung von Aktien vor der Umwandlung entstanden sind. Die Zurechnung bezieht sich auf den Fall der Anschaffung eigener Aktien zum Zwecke der Einziehung nach [§ 192 ff AktG](#), woraus sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den wegfallenden Anschaffungskosten der Aktien und dem verminderten Nennkapital ein steuerneutraler Buchverlust ergibt, der in das Jahresergebnis eingeht.**

Rz 551 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 551

[§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beschlossen werden. Für die Auslegung des [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) in der davor geltenden Rechtslage siehe die UmgrStR 2002 idF 22. August 2007.

Rz 552 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 552

Verminderungen und Erhöhungen auf Grund von Umgründungen vor einer (nach dem 31.12.2010 beschlossenen) Umwandlung (Rz 549 Pkt. 9., 10. und 12. sowie Rz 550 Pkt. 1. bis 4.) sind zu berücksichtigen, soweit sie nach dem 31. Dezember

2007, längstens jedoch zehn Jahre vor dem Umwandlungsstichtag bzw. nach dem Umwandlungsstichtag wirksam geworden sind.

Beispiel 1:

Der Umwandlungsbeschluss am 25.3.2011 bezieht sich auf eine Umwandlung zum 30.6.2010. Der Beobachtungszeitraum bezieht sich auf die Jahre 2008 bis zum 30.6.2010 und den Zeitraum danach bis zur Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch.

Es kommt nicht auf Vorumgründungen in diesem Zeitraum an, sondern auf die in den drei Jahren anfallenden Auswirkungen aus Vorumgründungen.

Beispiel 2:

Der Umwandlungsbeschluss am 25.9.2011 bezieht sich auf den Stichtag 31.12.2010. Anlässlich der Einbringung zum 30.6.2007 ist ein Buchverlust entstanden, der buchmäßig im März 2008 erfasst worden ist. Da sich der Buchverlust im Beobachtungszeitraum ausgewirkt hat, ist er zuzurechnen.

Da der Beginn des Beobachtungszeitraumes (1.1.2008) starr ist, ist mit jedem Umwandlungsjahr nach dem Jahr 2011 ein diesbezüglich längerer Beobachtungszeitraum gegeben. Ab dem Jahr 2018 wird der Beobachtungszeitraum mit zehn Jahren begrenzt sein.

Beispiel 3:

Der Umwandlungsbeschluss am 25.9.2018 bezieht sich auf eine Umwandlung zum 31.3.2018. Der Beobachtungszeitraum bezieht sich auf die Zeit vom 1.4.2008 bis zum 31.3.2018 und den Zeitraum danach bis zur Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch.

Die Überschrift "2.3.7.3. Nacherfassung von Buchverlusten aus Vorumgründungen" wird gestrichen

Rz 553 bis 556 werden gestrichen:

Randzahlen 553 bis 556: *derzeit frei*

Rz 558 wird an aktuelle Rechtslage angepasst

Rz 558

Dem Prinzip des Herstellens der Einfachbesteuerung durch die Ausschüttungsfiktion entsprechend sieht [§ 9 Abs. 7 UmgrStG](#) vor, dass die nach [§ 32 Z 3 EStG 1988](#) noch steuerhängigen Beträge aus einer Kapitalberichtigung am Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als rückgezahlt gelten (Kapitalherabsetzungsfiktion). Dieser Tag gilt auch als Tag des Zufließens im Sinne des [§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#).

Rz 565 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 565

Rechtslage bis zur Veranlagung 2010:

Für natürliche Personen als Rechtsnachfolger gilt [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#) mit der **Maßgabe, dass eine Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuern nur im Ausmaß der entstehenden Einkommensteuerschulden erfolgt. Mindestkörperschaftsteuern sind nicht mehr nachrangig gegenüber Vorauszahlungen und den durch den Steuerabzug abgegoltenen Beträgen (VfGH 30.06.2011, [G 15/11](#)). [§ 46 Abs. 2 EStG 1988](#) ist **nicht** anzuwenden, sodass sich aus der Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern keine Gutschrift ergeben kann. ~~Die Anrechnung ist nur bis zur Höhe der (Rest)Einkommensteuerschuld möglich.~~**

Es bestehen keine Bedenken, die Übernahme von Mindestkörperschaftsteuern durch natürliche Personen als Begründung für einen Antrag auf individuelle Anpassung von Einkommensteuervorauszahlungen nach [§ 45 EStG 1988](#) anzuerkennen.

Rechtslage ab Veranlagung 2011:

Für natürliche Personen als Rechtsnachfolger gilt [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#), wenn der Betrieb nach [§ 7 Abs. 1 UmgrStG](#) am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist. Unabhängig von diesem Betriebserfordernis ist auf die Einkommensteuer, die auf Veräußerungsgewinne gemäß [§ 24 EStG 1988](#) dieses Betriebes entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen. Das bloße

Vorhandensein des Betriebes reicht aus. Der Umfang des Betriebes ist ebenso wenig relevant wie die Frage einer Zuordnung der Mindeststeuern zu allfällig vorhandenen Teilbetrieben. Erforderlich ist, dass am Ende des jeweiligen Kalenderjahres, zu dem eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern erfolgen kann, dieser Betrieb noch vorhanden ist. Sollte der Betrieb vor Ende des Kalenderjahres aufgegeben oder veräußert werden, ist auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des [§ 24 EStG 1988](#) eine Anrechnung vorzunehmen.

Rz 565a wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 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 ~~lit. a~~ EStG 1988 dem KEST-Abzug, dem nach Maßgabe des [§ 97 EStG 1988](#) Endbesteuerungswirkung zukommt. Die KEST-Befreiung fällt aufgrund der umwandlungsbedingten Rückwirkungsfiktion an sich mit dem dem Umwandlungstichtag folgenden Tag rückwirkend weg. Zur KEST-Abfuhr siehe Rz 565b.
- Erträge der übertragenden Kapitalgesellschaft aus Ausschüttungen ausländischer Körperschaften nach dem Umwandlungstichtag (= 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](#) in Verbindung mit [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) vom KEST-Abzug nach § 93 Abs. 2 Z 1 ~~lit. e~~ 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 ~~lit. e~~ **ESTG 1988** iVm den Bestimmungen der Auslands-KEST VO 2003, BGBl. II Nr. 393/2003, dem KEST-Abzug, dem nach Maßgabe des [§ 97 EStG 1988](#) Endbesteuerungswirkung 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 bzw. ~~§ 93 Abs. 3~~** EStG 1988 dem KEST-Abzug, dem nach Maßgabe des [§ 97 EStG 1988](#) Endbesteuerungswirkung zukommt.

Rz 565c wird ergänzt:

Rz 565c

Die errichtende oder verschmelzende Umwandlung kann bei den Anteilsinhabern unter Umständen eine KEST-Pflicht auslösen, wenn Anteilsinhaber aus einer vorangegangenen Einbringung gemäß [Art. III UmgrStG](#) auf Grund vorbehaltener Entnahmen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) negative Anschaffungskosten ihrer Anteile an der übertragenden Gesellschaft aufweisen. Ist die aus der vorbehaltenen Entnahme entstandene Verbindlichkeit am Tag des Umwandlungsbeschlusses noch nicht oder nicht zur Gänze getilgt, entsteht nach [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) mit dem Tag des Umwandlungsbeschlusses die Steuerschuld. Die übertragende Gesellschaft hat die KEST innerhalb einer Woche abzuführen.

Die mit der Steuerschuld verbundene Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Gesellschaft gemäß [§ 20 Abs. 2 UmgrStG](#) verändert nur den steuerneutralen Buchgewinn oder Buchverlust (**Rz 501**) bzw. Umwandlungsgewinn oder Umwandlungsverlust (**Rz 529 f**).

Beispiel:

A hat seinen Betrieb zum 31.12.01 in die X-GmbH eingebracht. Der Buchwert des Betriebes betrug vor Berücksichtigung einer vorbehaltenen Entnahme + 40.000. Im Sacheinlagevertrag wurde der Vorbehalt einer Entnahme iSd [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) für A vereinbart, wonach er 100.000 künftig ausbezahlt bekommen und die X-GmbH eine allfällige KEST tragen soll. Die vorbehaltene Entnahme wurde in der Einbringungsbilanz daher unter Berücksichtigung der KEST-Schuld mit einem Betrag von 120.000

vermögensmindernd angesetzt (KESt = $\frac{40.000 - 100.000}{75} \times 100 \times 25\% = 20.000$). Der Buchwert des Einbringungsvermögens sank folglich unter Berücksichtigung der vorbehaltenen Entnahme auf – 80.000.

Die X-GmbH wird nunmehr auf Basis des Umwandlungsbeschlusses vom 20.9.03 zum 31.12.02 in die A&B-KG umgewandelt. Bis zum 20.9.03 hat A bereits 70.000 ausbezahlt erhalten, an das Finanzamt wurde KEST iHv

10.000 (KESt = $\frac{70.000 - 40.000}{75} \times 100 \times 25\%$) abgeführt. Bis zum 27.9.03 (eine Woche nach dem Beschluss auf Umwandlung der X-GmbH) sind gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) für die noch nicht getilgte vorbehaltene Entnahme iHv 40.000 25% an KEST, somit weitere 10.000 abzuführen.

Rz 570 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 570

Ist bei einer errichtenden Umwandlung die übertragende Kapitalgesellschaft nur vermögensverwaltend tätig geworden, kann die Umwandlung mangels Vorliegens eines Betriebes nicht unter [Art. II UmgrStG](#) fallen und daher den Rechtsnachfolgern keinen Verlustvortrag vermitteln. Das Gesetz eröffnet keine Möglichkeit, Verlustanteile aus einer Beteiligung an einer durch errichtende Umwandlung außerhalb des Geltungsbereiches des [Art. II UmgrStG](#) entstandenen vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die auf eine vermögensverwaltende Tätigkeit der umgewandelten Kapitalgesellschaften zurückgehen, als Sonderausgaben iSd [§ 18 EStG 1988](#) geltend zu machen (VwGH 22.4.2004, [2004/15/0043](#)).

Da verschmelzende Umwandlungen auf inländische Kapitalgesellschaften sowie auf EU-Kapitalgesellschaften nicht mehr zulässig sind (Rz 425), gilt die Ausnahme vom Betriebserfordernis nach [§ 7 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) nur mehr für sonstige unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Körperschaften, vor allem für rechnungslegungspflichtige Genossenschaften und rechnungslegungspflichtige

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts. Auf diese Rechtsnachfolger kann daher Vermögen auch ohne Betrieb in Anwendung des [Art. II UmgrStG](#) steuerneutral übertragen werden. Noch nicht verrechnete Verluste sind den am Umwandlungsstichtag vorhandenen sonstigen Vermögensteilen zuzuordnen (zB Kapitalanteile, Liegenschaften, Portfolio, siehe Rz 208).

Beispiel:

Eine GmbH soll auf ihre Hauptgesellschafterin, eine rechnungslegungspflichtige Genossenschaft, verschmelzend umgewandelt werden. Im Vermögen der GmbH befinden sich zum Umwandlungsstichtag ausschließlich Beteiligungen und Liegenschaften. Die GmbH hat vortragsfähige Verluste in Höhe von 100, wovon 20 aus der Veräußerung der Beteiligung an der X-AG stammen und der Rest dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden kann.

Auf die Genossenschaft gehen nur Verluste in Höhe von 80 über, der Restverlust von 20 geht umwandlungsbedingt unter.

Rz 571 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 571

Das verlustverursachende Vermögen muss am Umwandlungsstichtag tatsächlich noch vorhanden sein. So kann bspw. bei Veräußerung, Stilllegung oder Untergang des (Teil)Betriebes bzw. der sonstigen Vermögensteile vor dem Umwandlungsstichtag der Verlust nicht auf den Rechtsnachfolger übergehen.

Beispiel 1:

*Die vormals operativ tätige T-AG hat ihren Betrieb stillgelegt und ist nur noch vermögensverwaltend als Holding tätig. Sie wird auf ihre Hauptgesellschafterin, **eine Gemeinde, die die Beteiligung an der T-AG im Rahmen eines rechnungslegungspflichtigen Betriebes gewerblicher Art hält**, verschmelzend umgewandelt. Von den am Umwandlungsstichtag noch nicht verrechneten Verlusten in Höhe von 100 stammen 70 aus dem stillgelegten Betrieb und 30 aus der Abwertung von Beteiligungen, die sich zu diesem Zeitpunkt noch im Vermögen der Kapitalgesellschaft befinden. Auf **den gemeindeeigenen Betrieb gewerblicher Art** können nur Verluste in Höhe von 30 übergehen **und zwar nur dann**, wenn die Teilwertabschreibungen nach Stilllegung des Betriebes vorgenommen wurden. Davor war nämlich der Betrieb und nicht die Beteiligung das Verlustzuordnungsobjekt (siehe Rz 205).*

Rz 573 wird geändert:

Rz 573

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 ~~(unter Berücksichtigung der Siebentelverteilung)~~. 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 2001 Rz 1222) 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.

Rz 576 wird ergänzt:

Rz 576

Durch Umwandlungen geht die steuerliche Verlustabzugsberechtigung von der Gesellschafts- in die Gesellschaftersphäre über. Um zu verhindern, dass durch einen vorbereitenden Anteilserwerb der "Ankauf" von als Sonderausgabe abzugsfähigen Verlusten einer übertragenden Körperschaft möglich wird, sieht [§ 10 Z 1 lit. c UmgrStG](#) eine Einschränkung des Verlustüberganges vor, wenn Anteile vor der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden sind. Danach muss das Ausmaß der für die Verlustabzugsberechtigung maßgeblichen Beteiligungsquote (siehe Rz 568 ff) um die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworbenen Anteile verringert werden, sofern Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach einem solchen Anteilserwerb begonnen haben. [§ 10 Z 1 lit. c UmgrStG](#) knüpft dabei an den Begriff des Wirtschaftsjahres iSd [§ 7 Abs. 5 KStG 1988](#) an. Eine davon abweichende Beurteilung, dass darunter auch nur Tage, Wochen oder Monate zu verstehen wären, scheidet aus (VwGH 31.3.2005, [2000/15/0002](#), [0003](#)).

Beispiel 1:

A hat am a) 1.3.01 b) am 1.3.02 alle Anteile der operativen B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) von B entgeltlich erworben. Die B-GmbH wird zum 31.10.02 verschmelzend auf A (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) umgewandelt. Die B-GmbH weist zum Umwandlungstichtag nicht verrechnete Verluste in Höhe von 1.000 (800 aus dem Jahr 01 und 200 aus dem Jahr 02) aus. Im Fall a) kann A den Verlust aus 01 nicht übernehmen, da erst Verluste in einem Wirtschaftsjahr nach dem Anteilserwerb zählen. A kann daher der Verlust aus 02 im Kalenderjahr 03 als Sonderausgabe absetzen. Im Fall b) kann A auch den Verlust aus 02 nicht als Sonderausgabe geltend machen.

Beispiel 2:

Die X-AG (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) hat zum Umwandlungsstichtag 31.10.03 nicht verrechnete Verluste in Höhe von 1.540 (800 aus dem Jahr 01, 500 aus dem Jahr 02 und 240 aus dem Jahr 03). Der Gesellschafter A war bis 31.3.03 zu 40% an der XAG beteiligt und hat mit 1.4.03 vom Gesellschafter B die restlichen Anteile im Ausmaß von 60% käuflich erworben. Das aus der verschmelzenden Umwandlung entstehende protokollierte Einzelunternehmen des A wählt ein Wirtschaftsjahr vom 1.2. bis 31.1.

Auf A gehen die Verluste der X-AG aus den Jahren 01 und 02 und dem Rumpfwirtschaftsjahr 03 zu 40% (= 616) über, die er im Kalenderjahr 04 als Sonderausgabe geltend machen kann. Da A den Teilverlust des Kaufjahres 03 in Höhe von 60% nicht übernehmen kann und der Umwandlungsstichtag der 31.10.03 ist, geht der Restverlust in Höhe von 924 umwandlungsbedingt verloren.

Die Quotenkürzung nach [§ 10 Z 1 lit. c UmgrStG](#) bezieht sich nur auf die Beteiligung des Rechtsnachfolgers, nicht aber auf Anteile ausscheidender Minderheitsgesellschafter.

Beispiel 3:

An der C-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) sind seit der Gründung M zu 90% und N seit Mai 03 zu 10% beteiligt. Die GmbH hat zum Umwandlungsstichtag 31.12.05 nicht verrechnete Verluste in Höhe von 2.000 (500 aus dem Jahr 03, 700 aus dem Jahr 04 und 800 aus dem Jahr 05). M wird auf Grund der verschmelzenden Umwandlung Einzelunternehmer.

Auf M gehen 100% der Verluste der C-GmbH aus den Jahren 03 bis 05 über (90% eigene und 10% von N gemäß [§ 10 Z 1 lit. b letzter Satz UmgrStG](#)). Der Beteiligungserwerb durch N im Jahr 03 bewirkt keine Quotenkürzung bei M, der somit 2.000 ab 06 als Sonderausgabe geltend machen kann.

Sind umgekehrt M erst seit Mai des Jahres 03 und N seit Gründung an der C-GmbH beteiligt, gehen auf M keine Verluste aus dem Jahr 03 und 100% der Verluste aus den Jahren 04 und 05 über. Für das Jahr 03 kann N auch als Gründungsgesellschafter dem Hauptgesellschafter M die 10%-Verlustquote nicht vermitteln. M stehen daher ab 06 nur 1.500 als Sonderausgabe zu.

Rz 599 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 599

Nach [§ 2 Abs. 2 Z 3 UmwG](#) betreffend verschmelzende Umwandlungen und der nach [§ 5 Abs. 5 UmwG](#) ebenfalls maßgebenden Norm des [§ 2 Abs. 2 Z 3 UmwG](#) betreffend errichtende Umwandlungen hat der Hauptgesellschafter bzw. die errichtete Personengesellschaft den abfindungsberechtigten Gesellschaftern eine angemessene Abfindung zu gewähren. Nach [§ 11 Abs. 2 UmgrStG](#) gelten Anteile abfindungsberechtigter

Anteilsinhaber (Minderheitsgesellschafter, das sind Gesellschafter im Ausmaß von höchstens 10% des Grund- oder Stammkapitals) am Tag der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch als veräußert. Dieser Zeitpunkt ist für eine allenfalls vorzunehmende Besteuerung maßgeblich (zB [§ 12 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#), ~~[§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988](#)~~, ~~[§ 31 Abs. 1 EStG 1988](#)~~, [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#), [§ 5 Abs. 3 UmgrStG](#), [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#), [§ 37 Abs. 3 iVm § 5 Abs. 3 UmgrStG](#)).

Rz 620e wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 620e

Im Falle einer errichtenden Umwandlung endet die Beteiligung der beteiligten Körperschaft an der Beteiligungskörperschaft. Damit endet auch die anschaffungsveranlasste Firmenwertabschreibung. Das entsprechende Fünfzehntel kann von der beteiligten Körperschaft letztmalig zu Lasten jenes Wirtschaftsjahres geltend gemacht werden, in dem die Beteiligung noch besteht, **sie muss aber sämtliche abgesetzten Fünfzehntelbeträge gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) zum Umgründungstichtag steuerwirksam nacherfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschriebenen Beteiligung Deckung findet. Die Nacherfassung gilt für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007.**

Rz 620f wird geändert:

Rz 620f

Der Verlustvortragsübergang richtet sich nach [§ 10 UmgrStG](#). Zu beachten ist, dass das übertragende Gruppenmitglied nur Vor- oder Außergruppenverluste besitzen kann ([§ 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988](#)). Übergehende Vor- und Außergruppenverluste werden bei der an der Personengesellschaft beteiligten Körperschaft im entsprechenden Beteiligungsausmaß zu Außergruppenverlusten, **sofern diese Gruppenträger ist, zu Sonderausgaben.**

Rz 620h wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 620h

Soweit verschmelzende Umwandlungen auf eine Körperschaft als Hauptgesellschafter noch zulässig sind (zB auf eine Genossenschaft, Rz 425), entspricht die Umwandlung einer Beteiligungskörperschaft auf die unmittelbar beteiligte Körperschaft einem Up-stream-merger iSd [Art. I UmgrStG](#) (siehe Rz 352 und Rz 352a). Die finanzielle Verbindung zu Beteiligungskörperschaften der übertragenden beteiligten Körperschaft bleibt bestehen, die Verdichtung durch die Vermögensübernahme durch den Hauptgesellschafter vermindert nur die Unternehmensgruppe um eine Stufe. Dies gilt auch für die verschmelzende Umwandlung auf den Gruppenträger.

Zur Firmenwertabschreibung siehe die Aussagen in Rz 620e zur errichtenden Umwandlung.

Zum Verlustvortragsübergang siehe Rz 620f. Im Falle der verschmelzenden Umwandlung auf den Gruppenträger ohne Untergang der Unternehmensgruppe wandeln sich die Vor- oder Außergruppenverluste in vortragsfähige Verluste im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) und des [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#).

Ist bei einer verschmelzenden Umwandlung auf die beteiligte Körperschaft die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht gegeben, führt dies wie bei einer Verschmelzung (siehe Rz 352) nicht zu einem rückwirkenden Ausscheiden der übertragenden Körperschaft, sofern das übernehmenden Gruppenmitglied sodann die Mindestbestandsdauer erfüllt (zur errichtenden Umwandlung siehe Rz 620d).

Rz 620j wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 620j

Nach dem UmwG ist die verschmelzende Umwandlung auf eine ausländische Körperschaft eingeschränkt zwar möglich (zB auf eine ausländische Genossenschaft, Rz 425), diese kann grundsätzlich aber nicht beteiligte Körperschaft an einer inländischen Beteiligungskörperschaft sein ([§ 9 Abs. 2 KStG 1988](#)). Anwendungsfall im Rahmen der Gruppenbesteuerung kann eine grenzüberschreitende Exportumwandlung nur sein, wenn der Hauptgesellschafter

ein ausländischer Gruppenträger ist, in dessen inländischer Zweigniederlassung sich die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft befindet (siehe auch Rz 353g).

Rz 620k wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 620k

Mit der steuerlichen Wirksamkeit der errichtenden Umwandlung des Hauptbeteiligten einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft geht die Beteiligungsgemeinschaft unter, da eine solche nur aus Körperschaften bestehen kann. Damit scheidet die Beteiligungskörperschaft aus der Unternehmensgruppe je nach Bestand der finanziellen Verbindung aus.

Beispiel:

Die A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) ist mit einer 40-prozentigen Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft B (Wirtschaftsjahr 1.7. bis 30.6.) Hauptbeteiligte einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft. Die A-GmbH wird zum 31.5.02 errichtend in die A-KG umgewandelt. Die Beteiligungsgemeinschaft endet mit Ablauf des 31.5.02. Die Beteiligungskörperschaft B ist daher nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres 1.7.01 bis 30.6.02 mit der A-GmbH ausreichend finanziell verbunden. Die letzte 40-prozentige Einkommenszurechnung durch die Beteiligungskörperschaft B an die A-GmbH betrifft somit das Ergebnis des Wirtschaftsjahres 1.7.00 bis 30.6.01.

Sollte die dreijährige Mindestzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft B zur Unternehmensgruppe bis zum Ausscheiden nicht gegeben sein, kommt es zur Rückabwicklung und selbständigen Besteuerung.

Bedingt durch den Wegfall der Beteiligung an der übertragenden Kapitalgesellschaft entfällt auch die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung. **Abgesetzte Fünfzehntelbeträge müssen gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) zum Umgründungsstichtag steuerwirksam nacherfasst werden, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschriebenen Beteiligung Deckung findet. Die Nacherfassung gilt für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007.**

Fortsetzung des Beispiels:

Hat die A-GmbH bis zur Veranlagung des Jahres 01 von den Anschaffungskosten der Beteiligung an der B-GmbH iHv 3.000 bereits 8/15

zu je 100 (höchstzulässige FWA insgesamt 1.500) abgesetzt, steht ihr im Wirtschaftsjahr (Kalenderjahr) 02 kein weiteres 1/15 zu. Vielmehr muss sie gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) alle abgesetzten Fünfteilbeträge zum 31.5.02 (Umwandlungstichtag) steuerwirksam nacherfassen, soweit die Beteiligung nicht an Wert verloren hat. Beträgt der Verkehrswert der 40%-Beteiligung an der B-GmbH am Umwandlungstichtag beispielsweise nur mehr 2.800, ist der Nacherfassungsbetrag mit der Differenz zum Buchwert (2.200) gedeckelt, sodass bei der Veranlagung des Jahres 02 der A-GmbH nur ein Betrag von 600 steuerwirksam wird.

Die errichtende Umwandlung des Hauptbeteiligten der Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft muss denn nicht unbedingt zum Ausscheiden der Beteiligungskörperschaft führen, wenn trotz des Untergangs der Beteiligungsgemeinschaft die ausreichende finanzielle Verbindung über mittelbare Verbindungen weiter gegeben ist.

Zum Verlustvortragsübergang siehe Rz 620f.

Rz 620I wird geändert:

Rz 620I

Die verschmelzende Umwandlung des Hauptbeteiligten einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft auf die beteiligte Körperschaft oder den Gruppenträger beeinflusst den Bestand der Beteiligungsgemeinschaft nicht, da an die Stelle der übertragenden Körperschaft die beteiligte Körperschaft oder der Gruppenträger als Gesamtrechtsnachfolger tritt. Die Rechtsgrundlage der Beteiligungsgemeinschaft wird auf die neuen Verhältnisse anzupassen sein. Zur Firmenwertabschreibung siehe die Aussagen in **Rz 620e** zur errichtenden Umwandlung.

Rz 622 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 622

Die errichtende oder verschmelzende Umwandlung der einzigen Beteiligungskörperschaft auf den Gruppenträger beendet mit Ablauf des Umwandlungstichtages die Unternehmensgruppe. Damit endet die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung.

Abgesetzte Fünfteilbeträge müssen gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG](#)

1988 zum Umgründungsstichtag steuerwirksam nacherfasst werden, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgedruckten Beteiligung Deckung findet. Die Nacherfassung gilt für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007.

Ist zum Umwandlungsstichtag die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht gegeben, kommt es zur Rückabwicklung und selbständigen Besteuerung.

Rz 622a wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 622a

Die errichtende oder verschmelzende Umwandlung des Gruppenträgers als solchen oder als Hauptbeteiligten einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft führt stets zum Ende der Unternehmensgruppe, da sowohl die errichtete Personengesellschaft als auch der Hauptgesellschafter Gruppenfremde sind. Damit endet die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung. **Abgesetzte Fünftelbeträge müssen nicht nacherfasst werden, da die Beteiligung nicht – wie im Rahmen des [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) gefordert – untergeht, sondern beim Rechtsnachfolger weiterhin steuerhängig bleibt.**

Soweit bei einzelnen Gruppenmitgliedern die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht gegeben, kommt es zur Rückabwicklung und selbständigen Besteuerung.

~~2.9. Umwandlung und begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne~~

Rz 628 wird gestrichen:

Randzahl 628: *derzeit frei*

Rz 629 wird gestrichen:

Randzahl 629: *derzeit frei*

Rz 636 wird an aktuelle Rechtslage angepasst:

Rz 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](#)). [§ 27 Abs. 5 EStG 1988](#) enthält eine Regelbesteuerungsoption, [§ 97 Abs. 2 EStG 1988](#) eine Verlustausgleichsoption.

Bundesministerium für Finanzen, 13. Februar 2012