

Änderung der UmgrStR 2002 – Änderungserlass 2003

Die UmgrStR 2003 werden folgendermaßen geändert (Änderungen sind durch Fettdruck hervorgehoben):

I. Änderung des Inhaltsverzeichnisses

II. Änderungen aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2003 und des Abgabenänderungsgesetzes 2003

A. Änderungen bei der Internationalen Schachtelbeteiligung

Die Änderungen in § 3 Abs. 4, § 5 Abs. 7 Z 1, § 20 Abs. 7 Z 1, § 30 Abs. 3, § 34 Abs. 3 Z 1, § 36 Abs. 4 Z 1, § 38d Abs. 4 Z 1 UmgrStG dienen der Anpassung an die Änderungen des § 10 KStG 1988. Damit wird wie bisher die spätere Nachversteuerung fiktiver Teilwertabschreibungen bei umgründungsveranlaßt in die Steuerneutralität wechselnden neuen oder erweiterten internationalen Schachtelbeteiligungen bzw die steuerneutrale Aufwertung bei umgründungsbedingt wegfallenden steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligungen sichergestellt.

Auf Grund der Übergangsvorschrift des § 26a Abs. 16 KStG 1988 ist hinsichtlich des Inkrafttretens der genannten Änderungen zwischen “alten” Gesellschaften (Protokollierung vor dem 1.1.2001) und “jungen” Gesellschaften (Protokollierung nach dem 31.12.2000) zu unterscheiden. Für junge Gesellschaften tritt das neue Recht hinsichtlich der Substanzbehandlung ab der Veranlagung 2004 in Kraft. Für alte Gesellschaften gilt bis 2005 § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2003 hinsichtlich der Substanzbefreiung und § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 ab 2006.

Geändert werden die Rz 172, 175, 178 – 186, 291 – 301, 528, 984, 987 – 994, 1157 – 1168, 1462, 1463, 1627, 1701, 1767 – 1772, 1858; eingefügt werden die Rz 1461a und 1627a.

B. Änderungen betreffend den Verlustabzug

Die Änderungen betreffen die Vermeidung einer Doppelverlustverwertung bei mittelbaren Verschmelzungen (Großmutter- – Enkelgesellschaft) in § 4 Z 1 lit. d UmgrStG, die Erweiterung der Ausnahme betreffend den umwandlungsvorbereitenden Anteilserwerb vom Untergang des Verlustvortragsrechtes in § 10 Z 1 lit. c UmgrStG und die Bezugnahme des spaltungsveranlaßten Verlustvortragsüberganges auf die Regelungen des Einbringungstatbestandes in § 35 UmgrStG.

Geändert werden die Rz 228, 582, 1702 – 1706, 1708, 1711, 1713, 1719, 1720, 1724.

C. Behandlung von Zuzahlungen

Mit den Änderungen in § 5 Abs. 1 und § 20 Abs. 2 UmgrStG tritt an die Stelle der Behandlung der Zuzahlungen beim Empfänger als Veräußerungserlös eine dem § 36 Abs. 2 Z 1 UmgrStG

entsprechende Kürzung der Anschaffungskosten bzw Buchwerte. Sollten Zuzahlungen die Anschaffungskosten bzw Buchwerte übersteigen, ergeben sich steuerlich in Evidenz zu nehmende negative Anschaffungskosten bzw Buchwerte.

Geändert werden die Rz 267, 268, 1056.

D. Behandlung einer Äquivalenzverletzung

Mit der Änderung des § 6 Abs. 2 UmgrStG wird im Falle einer Äquivalenzverletzung die unentgeltliche Zuwendung nicht mehr rückwirkend sondern dem Charakter des verschmelzungsbedingten Anteiltauschs als nicht unter den Tauschgrundsatz und damit auch nicht unter die Rückwirkungsfiktion fallend auf den Zeitpunkt des Anteilserwerbs bezogen.

Dadurch ist eine Änderung des § 22 Abs. 1 und § 26 Abs. 1 Z 1 UmgrStG erforderlich geworden, da die unentgeltliche Zuwendung bei einbringungs- und zusammenschlussbedingten Äquivalenzverletzungen ertragsteuerrechtlich weiterhin rückwirkend erfolgt.

Geändert werden die Rz 305, 310, 1219, 1472, 1629.

E. Umwandlungstatbestand und Umwandlungsfolgen

Die Änderungen des § 7 Abs. 1 UmgrStG bewirken, dass für eine unter Art. II UmgrStG fallende errichtende Umwandlung am Umwandlungsstichtag und am Umwandlungsbeschlusstag ein Betrieb vorhanden sein muss und dass bei verschmelzenden Umwandlungen vermögensverwaltender Gesellschaften auf eine EU-Körperschaft laut Anlage auf das inländische Vermögen die Betriebsvermögensfiktion und die Gewinnermittlung gemäss § 5 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden ist.

Geändert werden die Rz 455, 457, 493.

F. Änderungen betreffend den Umgründungsvertrag

Mit den Ergänzungen in § 12 Abs. 1, § 23 Abs. 1 und § 27 Abs. 1 UmgrStG wird klargestellt, dass zu den Anwendungsvoraussetzungen für Einbringungen, Zusammenschlüsse und Realteilungen jeweils ein schriftlicher (Gesellschafts)Vertrag gehört.

Geändert werden die Rz 662, 1302, 1526.

G. Änderungen betreffend Stichtag, Rückwirkung, Fristen, Zurechnung

Die Neuregelungen des § 13 UmgrStG über die Rückwirkungsfiktion, die Fristenwahrung und die Vermögenszurechnung zum rückwirkenden Einbringungsstichtag und auf Grund der Verweise auch zum rückwirkenden Zusammenschluss-, Teilungs- und Steuerspaltungsstichtag bewirken eine dem allgemeinen Ertragsteuerrecht und Abgabenverfahrensrecht entsprechende Neuordnung dahingehend, dass

- für die Anmeldung bzw Meldung einer der genannten Umgründungen zum Firmenbuch bzw zum Finanzamt stets die Fristenregelung des § 108 BAO maßgebend ist,
- eine Fristverletzung weiterhin nicht sofort als "verunglückte" Umgründung zu werten ist, sondern der Verlust der Rückwirkungsfiktion mit einem stets auf den Tag des Abschlusses des Umgründungsvertrages bezogenen Ersatzstichtag verbunden ist, auf den eine "Ersatzumgründung" innerhalb von neun Monaten bezogen werden kann,
- das umzugründende Vermögen weiterhin dem Übertragenden am Umgründungsstichtag zuzurechnen sein muss, bei Nichtvorliegen ebenfalls nicht sofort eine "verunglückte" Umgründung vorliegt, sondern eine "Ersatzumgründung" auf den Tag des Abschlusses des Umgründungsvertrages innerhalb von neun Monaten vorgenommen werden kann. Für den Fall der Vermögensübertragung durch eine Mitunternehmerschaft soll die Zurechnungsfrage entsprechend der geltenden Verwaltungspraxis als auch für die Mitunternehmer maßgebend durch eine Mitumgründungsfiktion verdeutlicht werden.

Die abgabenrechtliche Regelung ändert nichts daran, dass in Umgründungsfällen mit Firmenbuchzuständigkeit die materiell-rechtlichen Fristen des ABGB zu beachten sind. Sollte das Gericht eine umgründungsveranlasst begehrte Sachgründung, Kapitalerhöhung, einen angemeldeten Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften oder die teilungsbedingte Löschung wegen Verletzung der handelsrechtlichen Frist zurückweisen, kommt eine Umgründung im Sinne der Art. III bis V UmgrStG bzw eine Steuerspaltung im Sinne des Art. VI UmgrStG nicht zustande. Sollte das Gericht trotz einer Fristverletzung die begehrte Eintragung vornehmen, kommt die Ersatzstichtagsregelung des § 13 UmgrStG nur dann zum Tragen, wenn am Tag der Anmeldung auch die Frist des § 108 BAO abgelaufen war.

Die neue Ersatzstichtagsregelung ist ebenso wie die bisherige mit dem Erfordernis verbunden, eine Bilanz im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf den Ersatzstichtag zu erstellen, den Verkehrswert auf den Ersatzstichtag zu ermitteln und die Gegenleistung darauf abzustimmen. Wird die Sanierungsmöglichkeit auf den Ersatzstichtag nicht genutzt, ist unverändert ein auf den ursprünglichen Einbringungsstichtag bezogener dem Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 EStG 1988 bzw dem Veräußerungstatbestand des § 24 Abs. 7 EStG 1988 unterliegender Umgründungsvorgang anzunehmen. § 13 Abs. 2 UmgrStG formuliert gegenüber der bisherigen Fassung das Zurechnungserfordernis positiv, ohne die Ausnahmeregelung zu verändern. Ergänzend soll klargestellt werden, dass die Wahl eines dem genannten Grundsatz nicht entsprechenden Stichtages mit einer der Fristenverletzung inhaltlich entsprechenden Ersatzstichtagsregelung verbunden ist.

Geändert werden die Rz 765, 774, 775, 793 – 797, 802, 805, 806, 1278, 1334, 1341, 1342, 1344, 1506, 1537, 1541, 1542, 1544.

H. Änderungen betreffend rückwirkende Korrekturen hinsichtlich des zu übertragenden Vermögens

Mit den Änderungen betreffend die rückwirkenden Korrekturen im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG ist folgendes klargestellt:

- Die "unbare Entnahme" im Sinne der Z 2 soll stets nur als letzte Korrektur angewendet werden können. Die Neutextierung der Z 2 trägt diesem Prinzip und der damit verbundenen Ermittlung Rechnung.
- Die Textänderung betreffend die "Verschiebetechnik" im Sinne der Z 4 bei einbringenden unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften trägt entsprechend der Verwaltungspraxis einerseits der Auffassung Rechnung, dass nicht unbedingt ein Restbetrieb vorliegen muss und andererseits solche Körperschaften bei handelsrechtlicher Zulässigkeit (analog zur bestehenden Regelung des § 33 Abs. 5 UmgrStG) auch eine "unbare Entnahme" gem Z 2 im Sinne des Aufbaus einer Verrechnungsschiene vornehmen können.

Geändert werden die Rz 913 – 916, 920, 1681.

I. Änderungen betreffend die Arbeitnehmerbeteiligung

Mit dem neuen § 22 Abs. 2 UmgrStG wird eine in § 26 Abs. 2 UmgrStG enthaltene Regelung über die Beteiligung eines Arbeitnehmers als Mitunternehmer am Arbeitgeberunternehmen auf Einbringungen übertragen. Bringt ein Arbeitnehmer Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG in die Arbeitgeber-Körperschaft ein und erhält als Gegenleistung eine mehr als 25%ige Beteiligung, wird die Arbeitnehmereigenschaft nicht rückwirkend sondern je nach Zuständigkeit erst mit der Anmeldung zum Firmenbuch bzw der Meldung beim Finanzamt beendet.

Mit dem Wegfall des Erfordernisses der Leistung einer Vermögenseinlage durch den am Zusammenschluss teilnehmenden Arbeitnehmer in § 26 Abs. 2 UmgrStG wird sichergestellt, dass auch die Arbeitsgesellschafterfunktion nicht zum rückwirkenden Verlust der Arbeitnehmereigenschaft führt.

Eingefügt wird die Rz 1218a.

J. Aufwertungsoption bei Zusammenschlüssen und Realteilungen

Mit den Ergänzungen in § 24 Abs. 1 und § 29 Abs. 1 UmgrStG wird systemwährend erreicht, dass die Nutzung der Aufwertungsoption bei Zusammenschlüssen und Realteilungen nicht zum Ansatz der gemeinen Werte sondern mangels Geltung des Tauschgrundsatzes insoweit zum Ansatz der Teilwerte einschließlich eines allfälligen Geschäfts- oder Firmenwertes führt.

Geändert werden die Rz 1426, 1602.

K. Geltung der Rückwirkungsfiktion

Die in § 25 Abs. 2 und § 30 Abs. 2 UmgrStG enthaltenen Verweise auf die Geltung der in § 14 Abs. 2 UmgrStG für Einbringungen verankerten Rückwirkungsfiktion haben bisher keine dem § 18 Abs. 2 UmgrStG entsprechenden Ausnahmeregelungen enthalten. Die Textergänzungen dienen der systematischen Gleichstellung.

Geändert werden die Rz 1454, 1621; angefügt wird die Rz 1621a und 1621b.

L. Änderungen betreffend den Spaltungstatbestand

Mit der Neufassung des § 32 UmgrStG wird

- einerseits klargestellt, dass das zu übertragende Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG am Spaltungsstichtag und (zumindest auch) am Spaltungsbeschlusstag tatsächlich vorhanden sein muss,
- andererseits die im Realteilungsrecht schon seit längerem verankerte Teilbetriebsfiktion für Forstbetriebe und kundenstockorientierte Betriebe infolge der berufs- und gesellschaftsrechtlichen Entwicklungen in das Spaltungsrecht übernommen.

Geändert werden die Rz 1655 – 1657, 1663, - 1665, 1815, 1818, 1819.

III. Sonstige Änderungen und Berichtigungen

Rz 440, 444, 597, 694a, 852, 922, 975, 979, 981, 982, 1001, 1019, 1020, 1024 bis 1026, 1150, 1152, 1180, 1220, 1223, 1224, 1226, 1228, 1233, 1238, 1241, 1243, 1338, 1453, 1469, 1470, 1495, 1621, 1728, 1733, 1738, 1739, 1749, 1805, 1826, 1849.

Fundstellen der RZ-Änderungen

Rz	Fund-stelle	Rz	Fund-stelle	Rz	Fund-stelle	Rz	Fund-stelle
172	A/1	802	G/5	1218a	I/2	1655	L/1
175	A/2	805	G/6	1219	D/3	1656	L/2
178	A/3	806	G/7	1220	III/16	1657	L/3
179	A/3	852	III/6	1223	III/17	1663	L/4
180	A/3	913	H1	1224	III/17	1664	L/4
181	A/3	914	H/1	1226	III/17	1665	L/4
182	A/3	915	H/1	1228	III/17	1681	H/3
183	A/3	916	H/1	1233	III/17	1701	A/13
184	A/3	920	H/2	1238	III/18	1702	B/3
185	A/3	922	III/7	1241	III/18	1703	B/4
186	A/3	975	III/8	1243	III/18	1704	B/5
228	B/1	979	III/9	1278	G/8	1705	B/6
267	C/1	981	III/10	1302	F/2	1706	B/7
268	C/2	982	III/10	1334	G/9	1708	B/8
291	A/4	984	A/6	1338	III/19	1711	B/9
292	A/4	987	A/7	1341	G/10	1713	B/10
293	A/4	988	A/7	1342	G/11	1719	B/11
294	A/4	989	A/7	1344	G/12	1720	B/12
295	A/4	990	A/7	1426	J/1	1724	B/13
296	A/4	991	A/7	1449	A/10	1728	III/25
297	A/4	992	A/7	1453	III/20	1733	III/26
298	A/4	993	A/7	1454	K/1	1738	III/27
299	A/4	994	A/7	1461a	A/11	1739	III/28
300	A/4	1001	III/11	1462	A/11	1749	III/29
301	A/4	1019	III/12	1463	A/11	1767	A/14
305	D/1	1020	III/12	1469	III/21	1768	A/15
310	D/2	1024	III/12	1470	III/22	1769	A/16
440	III/1	1025	III/12	1472	D/4	1770	A/17

444	III/2	1026	III/12	1495	III/22	1771	A/17
455	E/1	1056	C/3	1499	A/10	1772	A/17
457	E/2	1092	A/8	1506	G/13	1805	III/30
493	E/3	1150	III/13	1526	F/3	1815	L/5
528	A/5	1152	III/14	1537	G/14	1818	L/6
566	III/4	1157	A/9	1541	G/15	1819	L/6
582	B/2	1158	A/9	1542	G/16	1826	III/31
597	III/3	1159	A/9	1544	G/17	1849	III/32
662	F/1	1160	A/9	1602	J/2	1858	A/18
694a	III/5	1161	A/9	1621	K/2		
765	G/1	1162	A/9	1621a	K/2		
774	G/2	1163	A/9	1621b	K/2		
775	G/3	1164	A/9	1621	III/23		
793	G/4	1165	A/9	1624	III/24		
794	G/4	1166	A/9	1625	III/24		
795	G/4	1167	A/9	1627	A/12		
796	G/4	1168	A/9	1627a	A/12		
797	G/4	1180	III/15	1629	D/5		

I. Änderung des Inhaltsverzeichnisses

1.3.3.4 Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung

2.1.5.4 Betriebsübergang

3.2.4.2 Ersatzstichtag

3.2.4.3 Frist und Zuständigkeit

3.4.2.6.2 Berechnung der unbaren Entnahme

3.5.3.1.2 Befreiung von Substanzgewinnen

3.9.1.1 Allgemeines

3.9.1.2 Arbeitnehmerbeteiligung

4.3.3 Internationale Schachtelbeteiligung

4.3.3.1 Entstehen bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

4.3.3.2 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung

5.4.3 Internationale Schachtelbeteiligung

5.4.3.1 Entstehen bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

5.4.3.1 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung

6.2.4.2.2 Teilbetriebsfiktion

6.2.4.2.3 Mitunternehmeranteile

6.2.4.2.4 Kapitalanteile

II. Änderungen aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2003 und des

Abgabenänderungsgesetzes 2003

A. Änderungen bei der internationalen Schachtelbeteiligung

A/1. Rz 172 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 172 lautet:

Rz 172

§ 3 Abs. 4 UmgrStG bezweckt, das inländische Besteuerungsrecht für den Fall zu sichern, dass aus der verschmelzungsbedingten Vereinigung von bisherigen ausländischen Minderheitsbeteiligungen von weniger als **10% (bis 2004 25%)** auf Grund einer Inlandsverschmelzung (siehe Rz 28 ff) bei der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht.

A/2. Rz 175 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 175

Technisch wird dem Regelungszweck durch eine Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung entsprochen (siehe Rz 183ff). Insoweit wird die vollständige Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988 **idF vor dem BBG 2003 und die Steuerneutralität der Beteiligung des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003** eingeschränkt. Sie ist im Ergebnis nur auf nach der Verschmelzung neu entstandene stille Reserven anwendbar.

A/3. Rz 178 bis 186 werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 178 lautet:

Rz 178

Rechtslage bis 2004 bzw 2006:

Der Tatbestand des § 3 Abs. 4 UmgrStG setzt voraus, dass die ausländischen Minderheitsbeteiligungen von den zu verschmelzenden Körperschaften gehalten werden und durch die verschmelzungsbedingte Anteilsvereinigung bei der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung entweder neu entsteht oder eine bereits bestehende erweitert wird.

Kein Anwendungsfall des § 3 Abs. 4 UmgrStG liegt vor, wenn eine bereits bestehende internationale Schachtelbeteiligung verschmelzungsbedingt auf die übernehmende Körperschaft, die vor der Verschmelzung an der ausländischen Körperschaft nicht beteiligt war, übertragen wird. Dies gilt auch für den Fall, dass die Zweijahresfrist zum Verschmelzungstichtag noch nicht gegeben ist. In diesem Fall entsteht bei der übernehmenden Körperschaft keine internationale Schachtelbeteiligung neu und es wird auch keine bestehende erweitert (siehe Rz 183ff).

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Der Tatbestand des § 3 Abs. 4 UmgrStG setzt voraus, dass die ausländischen Minderheitsbeteiligungen von den zu verschmelzenden Körperschaften gehalten werden und durch die verschmelzungsbedingte Anteilsvereinigung bei der übernehmenden Körperschaft eine unter die Steuerneutralität des § 10 Abs. 2 KStG 1988 fallende internationale Schachtelbeteiligung entweder neu entsteht oder eine bereits bestehende um eine unter 10%ige Beteiligung erweitert wird.

Kein Anwendungsfälle des § 3 Abs. 4 UmgrStG liegen vor,

- wenn für eine mindestens 10%ige Auslandsbeteiligung vor der Verschmelzung im Anschaffungsjahr zugunsten der Steuerpflicht im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 optiert wird**

- wenn für die verschmelzungsbedingt durch die Vereinigung zweier Minderheitsbeteiligungen entstehende mindestens 10%ige Auslandsbeteiligung im Erwerbsjahr zugunsten der Steuerpflicht im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 optiert wird
- wenn eine bereits bestehende unter die Steuerneutralität des § 10 Abs. 2 KStG 1988 fallende internationale Schachtelbeteiligung verschmelzungsbedingt auf die übernehmende Körperschaft, die vor der Verschmelzung an der ausländischen Körperschaft nicht beteiligt war, übertragen wird. Dies gilt auch für den Fall, dass die Jahresfrist zum Verschmelzungstichtag noch nicht gegeben ist. In diesem Fall entsteht bei der übernehmenden Körperschaft keine internationale Schachtelbeteiligung neu und es wird auch keine bestehende erweitert (siehe Rz 183 ff)
- wenn zwei bestehende internationale Schachtelbeteiligungen an derselben ausländischen Körperschaft verschmelzungsbedingt zusammen treffen. Fällt die eine Beteiligung unter die Steuerneutralität des § 10 Abs. 2 KStG 1988 und die andere unter die Steuerpflicht im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988, ändert sich die jeweiligen Eigenschaften nach § 10 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 auch nach der Verschmelzung nicht. Sollte in der Folge eine weniger als 10% betragende Beteiligung an der Auslandsgesellschaft umgründungsbedingt dazuerworben werden, ist der Beteiligungszugang im Verhältnis des steuerneutralen zum steuerwirksamen Teiles der bestehenden Beteiligung zuzuordnen.

Rz 179 lautet:

Rz 179

Gewinnanteile unterliegen bei der übernehmenden Körperschaft **gegebenenfalls** der vorläufigen Besteuerung (§ 200 BAO), sofern die von der übertragenden Körperschaft begonnene Jahresfrist (**bis 2004 Zweijahresfrist**) noch nicht abgelaufen ist. Wird die Besitzfrist anschließend gewahrt, sind die Gewinnanteile aus der internationalen Schachtelbeteiligung endgültig steuerfrei. Bei Veräußerungsgewinnen kann bereits abschließend beurteilt werden, ob die Jahresfrist eingehalten wurde oder nicht (siehe KStR 2001 Rz 561 ff).

Rz 180 lautet:

Rz 180

Aus dem Blickwinkel des § 3 Abs. 4 UmgrStG sind hinsichtlich der Besitzfrist nachstehende Fälle zu unterscheiden:

- Durch die verschmelzungsbedingte Vereinigung zweier bisher nicht steuerbegünstigter Minderheitsbeteiligungen (weniger als 25%, **ab 2004 10%**) entsteht bei der übernehmenden Körperschaft erstmals eine internationale Schachtelbeteiligung; ab 2004 eine solche für die keine Option zugunsten der Steuerpflicht im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 ausgeübt wird. Die

Zweijahresfrist – **ab 2004 Jahresfrist** - beginnt in diesem Fall ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag zu laufen.

- Durch die verschmelzungsbedingte Übertragung einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung wird bei der übernehmenden Körperschaft die bisher nicht steuerbegünstigte Minderheitsbeteiligung auf eine internationale Schachtelbeteiligung erweitert. Bezuglich der übertragenen Schachtelbeteiligung setzt die übernehmende Körperschaft die von der übertragenden Körperschaft begonnene Besitzfrist fort. Die bisher nicht steuerbegünstigte eigene Minderheitsbeteiligung ist in die Schachtelwirkung einzubeziehen. Allerdings beginnt für diese Minderheitsbeteiligungsquote die Mindestbesitzzeit ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag neu zu laufen.
- Durch die Verschmelzung wird eine bei der übernehmenden Körperschaft schon bestehende steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung um eine bisher nicht begünstigte Auslandsbeteiligung der übertragenden Körperschaft erweitert. Für die verschmelzungsbedingt hinzuerworbene Beteiligungsquote beginnt die Zweijahresfrist – **ab 2004 die Jahresfrist** - ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag neu zu laufen.

Rz 181 lautet:

Rz 181

Werden durch die Verschmelzung zwei sowohl bei der übertragenden als auch bei der übernehmenden Körperschaft schon – unterschiedlich lang - bestehende mindestens 25% -ige – **ab 2004 10%-ige** - internationale Schachtelbeteiligungen zusammengeführt, laufen beide Jahresfristen trotz der Verschmelzung unverändert weiter.

Rz 182 lautet:

Rz 182

Wird trotz verschmelzungsbedingter Vereinigung zweier bisher steuerlich nicht begünstigter ausländischer Minderheitsbeteiligungen das für eine internationale Schachtelbeteiligung vorgesehene Mindestbeteiligungsausmaß **von 25% bzw ab 2004 10%** nicht erreicht, liegt bei der aufnehmenden Körperschaft sowohl vor als auch nach der Verschmelzung keine internationale Schachtelbeteiligung vor.

Die Überschrift nach Rz 182 lautet:

1.3.3.4 Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung

Rz 183 lautet:

Rz 183

Rechtslage bis 2004 bzw 2006

Waren sowohl die übertragende Körperschaft als auch die übernehmende Körperschaft vor der Verschmelzung zu weniger als 25% beteiligt und entsteht bei der übernehmenden Körperschaft verschmelzungsbedingt eine internationale Schachtelbeteiligung, ist der volle Unterschiedsbetrag zwischen dem höheren Teilwert der Beteiligung im Verschmelzungszeitpunkt und dem neuen Buchwert der Beteiligung als fiktive Teilwertabschreibung in Evidenz zu nehmen.

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Waren sowohl die übertragende Körperschaft als auch die übernehmende Körperschaft vor der Verschmelzung zu weniger als 10% beteiligt und entsteht bei der übernehmenden Körperschaft verschmelzungsbedingt eine internationale Schachtelbeteiligung und wird keine Option zugunsten der Steuerpflicht im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 ausgeübt, ist der volle Unterschiedsbetrag zwischen dem höheren Teilwert der Beteiligung im Verschmelzungszeitpunkt und dem neuen Buchwert der Beteiligung bei späterer Realisierung von der Steuerbefreiung ausgenommen. Der Unterschiedsbetrag ist in Evidenz zu nehmen.

In Rz 184 wird angefügt:

Rz 184

.....

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

War die übertragende Körperschaft vor der Verschmelzung mindestens 10%, die übernehmende Körperschaft hingegen nur in einem bisher nicht steuerbegünstigten Ausmaß beteiligt und wird die bisher nicht steuerbegünstigte Minderheitsbeteiligung der aufnehmenden Körperschaft verschmelzungsbedingt durch die Übertragung einer bestehenden unter § 10 Abs. 2 KStG 1988 fallenden steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung auf eine internationale Schachtelbeteiligung erweitert, ist die Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw der Steuerneutralität nur bezüglich der bisher nicht steuerbegünstigten Minderheitsbeteiligung zu berücksichtigen. Hinsichtlich der übertragenen bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung ist die übernehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger gemäß § 19 Abs. 1 BAO anzusehen.

In Rz 185 wird angefügt:

Rz 185

.....

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Die Ausführungen in Rz 184 gelten auch für den Fall, dass eine bei der übernehmenden Körperschaft schon bestehende unter § 10 Abs. 2 KStG 1988 fallende steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung verschmelzungsbedingt um eine bisher nicht begünstigte Auslandsbeteiligung der übertragenden Körperschaft erweitert wird. Durch die Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw der Steuerneutralität des § 3 Abs. 4 UmgrStG bleiben die stillen Reserven der übertragenen bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquote bei der aufnehmenden Körperschaft steuerverstrickt. Ob bzw in welcher Höhe die in Evidenz genommene Ausnahme im Realisierungsfall zur Nachversteuerung führt, hängt von der Höhe des Veräußerungspreises ab.

Rz 186 lautet:

Rz 186

Befindet sich im Vermögen der übertragenden und/oder der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung, bei welcher die zweijährige – **ab 2004 einjährige -** Behaltefrist am Verschmelzungstichtag noch nicht abgelaufen ist, die aber sonst alle Kriterien einer unter § 10 Abs. 2 KStG 1988 fallende internationalen Schachtelbeteiligung erfüllt, läuft die Zweijahresfrist – **ab 2004 die Jahresfrist** - nach der Verschmelzung unverändert weiter. Zur Anwendung der Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw der Steuerneutralität gemäß § 3 Abs. 4 UmgrStG und der damit zeitlich unbeschränkten Steuerhängigkeit der stillen Reserven besteht kein Anlass. Die Veräußerung der Beteiligung innerhalb der zweijährigen – **ab 2004 einjährigen -** Behaltefrist führt zur vollständigen Besteuerung der stillen Reserven, gleichgültig ob diese auf Zeiträume vor oder nach der Verschmelzung entfallen. Sollte die internationale Schachtelbeteiligung außerhalb der zweijährigen – **ab 2004 der einjährigen -** Behaltefrist veräußert werden, ist die Ausnahmeregelung im Rahmen der Substanzgewinnbefreiung nicht zu berücksichtigen.

A/4. Rz 291 bis 301 werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 291 lautet:

Rz 291

§ 5 Abs. 7 UmgrStG hat nur Bedeutung für die im § 10 Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988 **idF vor dem BBG 2003** enthaltene Steuerbefreiung für **Veräußerungsgewinne und im § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 verankerte Steuerneutralität der Beteiligung**, nicht aber für die im § 10 Abs. 2 KStG 1988 **idF des BBG 2003** enthaltene Steuerbefreiung für Gewinnanteile jeder Art aus einer internationalen Schachtelbeteiligung.

Rz 292 lautet:

Rz 292

Zur Vermeidung des Effektes, dass vor der Auslandsverschmelzung nicht begünstigte Beteiligungsquoten nach der Verschmelzung im Realisierungsfall (Veräußerung, Liquidation) steuerbefreit sind oder außer Ansatz bleiben, nimmt § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG eine zeitliche Abgrenzung in der Weise vor, dass die in der bis zur Verschmelzung steuerhängigen Beteiligungsquote enthaltenen stillen Reserven auch nach der Verschmelzung steuerhängig bleiben. Erreicht wird dies durch **eine Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung gemäß § 10 Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988 idF vor dem BBG 2003 bzw von der Steuerneutralität gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 dahingehend, dass der im Realisierungsfall entstehende Gewinn bis zur Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem höheren Teilwert der Beteiligung zum maßgebenden Verschmelzungszeitpunkt und dem Buchwert der Beteiligung steuerpflichtig ist.**

Rz 293 lautet:

Rz 293

Die Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988 **idF vor dem BBG 2003 und die Steuerneutralität der Beteiligung des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003** ist nur für die nach der Verschmelzung neu entstandenen stillen Reserven anwendbar.

Rz 294 lautet:

Rz 294

Die Anwendung des § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG setzt voraus, dass eine inländische unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft zumindest an der ausländischen übertragenden oder zugleich auch an der aufnehmenden ausländischen Körperschaft beteiligt ist.

Wird als Folge der Auslandsverschmelzung die Beteiligungsquote an der aufnehmenden Körperschaft auf zumindest 25% - **ab 2004 10%** - oder mehr aufgestockt, entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung. Zum Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung kann es sowohl durch die Gewährung neuer Anteile als auch durch die Übertragung von Altanteilen (Vorratsaktien) kommen.

Rz 295 lautet:

Rz 295

Beim Unterbleiben einer Anteilsgewährung infolge identer Beteiligungsverhältnisse (zB Verschmelzungen von Schwestern-Gesellschaften) sind gemäß § 5 Abs. 5 UmgrStG die Buchwerte der Anteile an der übertragenden Körperschaft den Buchwerten an der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen.

Rz 296

Da infolge der notwendigen Beteiligungsidentität die Veränderung einer internationalen Schachtelbeteiligung nur dann in Betracht kommt, wenn bereits vor der Verschmelzung eine 25%ige - **ab 2004 10%ige** - oder höhere Beteiligung an der aufnehmenden Körperschaft besteht, ist § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG nur für den Fall anwendbar, dass die ausländische übertragende Körperschaft nicht einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (zB Verschmelzung einer ausländischen Genossenschaft mit einer ausländischen vergleichbaren Kapitalgesellschaft; vgl. KStR 2001 Rz 551f).

Rz 297 lautet:

Rz 297

Aus der Sicht des § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG sind folgende Fälle einer Beteiligungsänderung zu unterscheiden:

- War der inländische Gesellschafter vor der Verschmelzung sowohl an der übertragenden als auch an der aufnehmenden Körperschaft zu weniger als 25% - **ab 2004 10%** - beteiligt, ist der volle

Unterschiedsbetrag zwischen dem neuen Buchwert der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft und dem höheren Teilwert im Verschmelzungszeitpunkt bis 2003 als Teilwertabschreibung zu fingieren, ab 2004 aber von der Substanzgewinnbefreiung bzw Steuerneutralität ausgenommen.

- War der inländische Gesellschafter zum Verschmelzungszeitpunkt nur an der übernehmenden Gesellschaft mit 25% - **ab 2004 mit 10%** - oder mehr beteiligt, betrifft die Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw Steuerneutralität nur die Beteiligungserweiterung.

Beispiel:

Die inländische A-AG ist seit 3 Jahren zu 25% an der deutschen M-GmbH (Buchwert der Beteiligung 20) und zu 5% an der deutschen T-GmbH (Buchwert der Beteiligung 4) beteiligt. Die M-GmbH ist zu 80% an der T-GmbH beteiligt. Die Verkehrswerte der M und der T betragen je 160. Die T-GmbH wird auf die M-GmbH (up-stream-merger) verschmolzen.

Bei der A-AG ist der Buchwert der Beteiligung an T dem Buchwert der Beteiligung an M steuerneutral zuzuschreiben: der Buchwert der M nach Verschmelzung beträgt 24. Darin sind stille Reserven von 24 enthalten (25% von 160 + 5% von 160 = 48 abzüglich 24), davon entfallen auf T 4 und auf M 20. Da bei M schon vor Verschmelzung eine internationale Schachtelbeteiligung bestanden hat, waren bisher nur stille Reserven von 4 (auf die Beteiligung T entfallend) steuerhängig. Es ist daher in dieser Höhe eine Ausnahme von der Veräußerungsgewinnbefreiung gegeben.

Wird die Beteiligung nun nach Ablauf der Jahresfrist um 50 verkauft, sind vom Veräußerungsgewinn von 26 (50 abzüglich Buchwert von 24) 4 steuerpflichtig.

- War der inländische Gesellschafter nur an der übertragenden Gesellschaft mit 10% oder mehr beteiligt, kann auf Grund des Umtauschverhältnisses durch die Ausgabe neuer Anteile eine internationale Schachtelbeteiligung entstehen. Da die Fortsetzung der bisherigen internationalen Schachtelbeteiligung in der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft keine Teilwertabschreibungsaktion – **ab 2004 bzw 2006 keine Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw der Steuerneutralität** - auslöst, kann sich diese nur auf die bisherige Minderbeteiligung an der übernehmenden Gesellschaft erstrecken.
- War der inländische Gesellschafter vor der Verschmelzung an der aufnehmenden Körperschaft überhaupt nicht beteiligt, ist der Erwerb einer internationalen Schachtelbeteiligung an der aufnehmenden Gesellschaft nur dann möglich, wenn der Gesellschafter bereits an der übertragenden Gesellschaft eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung hielt. Da diesfalls eine Aufrechterhaltung der Steuerverstrickung der stillen Reserven an der übertragenden Gesellschaft nicht in Betracht kommt, liegt kein Anwendungsfall des § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG vor. Ein allfälliges Absinken der Beteiligungsquote unter 25% - **ab 2004 10%** - kann aber zum Wegfall der inländischen Schachtelbeteiligung führen (siehe Rz 298).
- Die einjährige (**bis 2004 zweijährige**) Mindestbehaltezeitdauer gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF des BBG 2003 auf Anteilsinhaberebene wird durch eine unter das UmgrStG fallende

Auslandsverschmelzung nicht unterbrochen. Gewinnanteile vor Ablauf der Jahresfrist (**bis 2004 zweijährige**) unterliegen daher der vorläufigen Besteuerung. Wird die Besitzfrist nachträglich erfüllt, sind die Gewinnanteile aus der internationalen Schachtelbeteiligung endgültig steuerbefreit bzw steuerneutral. Bei Substanzgewinnen kann bereits zum Veräußerungszeitpunkt endgültig beurteilt werden, ob die Jahresfrist (**bis 2004 zweijährige**) eingehalten wurde oder nicht (siehe KStR 2001 Rz 561 ff).

- War der inländische Gesellschafter an der übertragenden und an der übernehmenden Gesellschaft vor der Verschmelzung zur weniger als 25% - **ab 2004 10%** - beteiligt, lag keine internationale Schachtelbeteiligung vor. Durch das verschmelzungsbedingte Entstehen der internationalen Schachtelbeteiligung beginnt die Jahresfrist für die vereinigten Anteile ab dem maßgebenden Erwerbszeitpunkt der übernommenen Anteile (Rz 261) zu laufen.
- **War der Gesellschafter zum Verschmelzungszeitpunkt an beiden Gesellschaften zwar mit 10% oder mehr, aber weniger als ein Jahr beteiligt, ist die Jahresfrist auf die ursprünglichen Anschaffungszeitpunkte zu beziehen.**
- **War der Gesellschafter zum Verschmelzungszeitpunkt nur an der übernehmenden Gesellschaft länger als ein Jahr mit 10% oder mehr beteiligt, beginnt hinsichtlich der Beteiligungserweiterung die Jahresfrist ab dem maßgebenden Erwerbszeitpunkt der übernommenen Anteile (Rz 261) zu laufen. Sollte die erweiterte Beteiligung innerhalb der Jahresfrist veräußert werden, tritt Steuerpflicht nicht nur hinsichtlich der Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung, sondern auch hinsichtlich der nach dem Verschmelzungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven ein.**
- Bestand die Beteiligung des Gesellschafters an der übernehmenden Gesellschaft zwar mit 10% (**bis 2004 25%**) oder mehr aber weniger als ein Jahr **bzw bis 2004 zwei Jahre**, ist hinsichtlich des Beginnes der (**Zwei**)Jahresfrist gleichfalls auf den ursprünglichen Anschaffungszeitpunkt abzustellen. Die Veräußerung der Beteiligung innerhalb der (**Zwei**)Jahresfrist führt zur vollständigen Besteuerung der stillen Reserven, gleichgültig, ob diese auf Zeiträume vor der Verschmelzung oder danach entfallen. Sollte die mindestens 10%ige (bzw 25%ige) Beteiligung zum Verschmelzungszeitpunkt die (**Zwei**)Jahresfrist nicht erfüllen und wird diese Beteiligung außerhalb der (**Zwei**)Jahresfrist veräußert, ist für die Substanzgewinnbefreiung die Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung **bzw der Steuerneutralität** nicht maßgebend.
- War der Gesellschafter an beiden Gesellschaften länger als ein Jahr (bis 2003 zwei Jahre) aber nur an der übertragenden Gesellschaft mindestens 10% (bis 2003 25%) beteiligt, läuft hinsichtlich der begünstigten Beteiligungsquote die bereits begonnene Besitzfrist weiter, für die nicht begünstigte Beteiligungsquote beginnt ab dem maßgebenden Erwerbszeitpunkt der übernommenen Anteile (Rz 261) eine neue Besitzfrist zu laufen. Die Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw die

Steuerneutralität ist auf die mindestens 10%ige (bis 2003 25%ige) Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft auch dann nicht anzuwenden, wenn die (Zwei)Jahresfrist im Verschmelzungszeitpunkt nicht erfüllt ist.

Rz 298 lautet:

Rz 298

Eine bestehende internationale Schachtelbeteiligung kann auf Grund einer Auslandsverschmelzung wegfallen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft nach der Verschmelzung weniger als 25% - **ab 2004 10%** - beträgt. Ohne Sonderregelung des § 5 Abs. 7 Z 2 UmgrStG wäre in diesem Fall der gesamte Substanzgewinn bei einer Beteiligungsveräußerung oder Liquidation der ausländischen Körperschaft nach der Verschmelzung steuerpflichtig. Damit die bis zur Verschmelzung gebildeten stillen Reserven nicht steuerhängig werden, ist in diesen Fällen der höhere Teilwert zum Verschmelzungstichtag der bisherigen internationalen Schachtelbeteiligung – abweichend vom Prinzip der Buchwertfortführung – anzusetzen.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist seit Jahren an der deutschen B-GmbH mit 30% beteiligt. Der Buchwert der Beteiligung beträgt 25.000, die stillen Reserven 10.000. Die B-GmbH wird auf die deutsche C-GmbH verschmolzen. Nach Verschmelzung beträgt die Beteiligung der A-GmbH an der C-GmbH nur noch 8%. Diese Beteiligung ist steuerlich mit dem höheren Teilwert von 35.000 anzusetzen.

Rz 299 lautet

Rz 299

Ein weiterer Anwendungsfall ist die verschmelzungsbedingte Aufnahme durch eine nicht unter **§ 10 Abs. 2 KStG 1988** fallende ausländische Körperschaft.

In Rz 300 wird angefügt:

Rz 300

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Der höhere Teilwert ist nach § 5 Abs. 7 Z 2 UmgrStG um

- **allfällige vorher durchgeführte und nicht schon nach § 26a Abs. 16 KStG 1988 nachversteuerte Teilwertabschreibungen im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988,**
- **bis zum Verschmelzungstichtag entstandene fiktive Teilwertabschreibungen im Sinne des § 5 Abs. 7 Z 2 UmgrStG idF vor dem BBG 2003 und**
- **bis zum Verschmelzungstichtag umgründungsbedingt entstandene von der Steuerneutralität ausgenommene Unterschiedsbeträge im Sinne des § 5 Abs. 7 Z 2 UmgrStG idF des BBG 2003 (Rz 292)**

zu kürzen. Der sich ergebende Betrag ist als steuerlich maßgebender Buchwert der Beteiligung für die weitere steuerliche Behandlung maßgebend und in Evidenz zu nehmen.

Rz 301 lautet

Rz 301

Wenn auf Grund der Missbrauchsbestimmung des **§ 10 Abs. 4 KStG 1988 (bis 2003 § 10 Abs. 3) ab 2004 bzw 2006** die Wirkungen der Steuerbefreiungen der internationalen Schachtelbeteiligung nicht gegeben sind, kann es auch zu keiner Aufwertung auf den höheren Teilwert kommen.

A/5. Rz 528 wird geändert (Erweiterung um einen Hinweis auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2003):

Rz 528 lautet:

Rz 528

Hinsichtlich des Entstehens, Erweiterns und des Unterganges einer internationalen Schachtelbeteiligung siehe Rz 172 ff **und Rz 290ff**.

A/6. Rz 984 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 984 lautet:

Rz 984

Rechtslage bis 2003:

Entsteht oder erweitert sich bei der übernehmenden Körperschaft einbringungsbedingt eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988, sollen die bis zur Einbringung angesammelten steuerhängigen stillen Reserven auch nach der Einbringung steuerhängig bleiben. Dies wird nach § 18 Abs. 4 UmgrStG dadurch erreicht, dass bei der übernehmenden Körperschaft der Unterschiedsbetrag zwischen den übernommenen Buchwerten und den höheren Teilwerten der bisher nicht begünstigten Beteiligungsquoten als fiktive Teilwertabschreibung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988 gilt. Im Falle einer späteren Realisierung ist insoferne eine Steuerhängigkeit sichergestellt.

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Entsteht oder erweitert sich bei der übernehmenden Körperschaft einbringungsbedingt eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988, sollen die bis zur Einbringung angesammelten steuerhängigen stillen Reserven auch nach der Einbringung steuerhängig bleiben. Dies wird nach § 18 Abs. 4 UmgrStG dadurch erreicht, dass bei der übernehmenden Körperschaft der im Realisierungsfall entstehende Gewinn bis zum Unterschiedsbetrag zwischen den übernommenen Buchwerten und den höheren Teilwerten der bisher nicht begünstigten Beteiligungsquoten von der Steuerbefreiung bzw von der

Steuerneutralität ausgenommen ist. Der steuerhängige Unterschiedsbetrag ist in Evidenz zu nehmen.

A/7. Rz 987 bis 994 werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 987 bis 994 lauten:

Rz 987

Rechtslage ab 2004 (Wegfall der vorläufigen Steuerpflicht siehe KStR 2000 Rz 562):

Im Falle des Entstehens bzw. der Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung bei der übernehmenden Körperschaft ist im Hinblick auf die Befreiung von Gewinnanteilen die Jahresfrist des § 10 Abs. 2 KStG 1988 zu beachten. Der Fristenlauf beginnt mit dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag. Dies gilt unabhängig von der Person des Einbringenden. Sollte allerdings bei einer inländischen übertragenden Körperschaft bereits bisher eine internationale Schachtelbeteiligung bestanden haben, wird diese im Wege der ertragsteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge fortgesetzt. In diesem Fall ist die Jahresfrist unbeachtlich.

Die Überschrift vor Rz 988 und diese selbst lauten:

3.5.3.1.2 Befreiung von Substanzgewinnen

Rz 988

Auch im Fall der Befreiung von Substanzgewinnen (**Anteilsveräußerung, Liquidation der ausländischen Körperschaft**) ist die (**Zwei)Jahresfrist** des § 10 Abs. 2 KStG 1988 zu beachten. Die Ausführungen des Vorabsatzes gelten entsprechend.

Rz 989

Zusätzlich zu beachten ist jedoch die Steuerhängigkeit von vor der Einbringung nicht begünstigten Beteiligungsquoten. Gemäß § 18 Abs. 4 Z 1 UmgrStG ist bei der übernehmenden Körperschaft der Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten zum Einbringungsstichtag

- **gilt bis 2003 bzw 2005 bei der übernehmenden Körperschaft als fiktive Teilwertabschreibung, bzw**
- **ist ab 2004 bzw 2006 bei späterer Realisierung von der Steuerbefreiung bzw der Steuerneutralität ausgenommen, soweit er im realisierten Gewinn Deckung findet. Der steuerhängige Unterschiedsbetrag ist in Evidenz zu nehmen.**

Beispiel:

Der inländische Einzelunternehmer A ist zu 100% an der inländischen B-GmbH und im Rahmen seines Einzelunternehmens zu 5% an der ausländischen C-GmbH (Buchwert 1.000, Verkehrswert 15.000) beteiligt. Die B-GmbH ist zu 40% an C-GmbH (Buchwert 5.000, Verkehrswert 120.000) beteiligt. A bringt nunmehr die Beteiligung C mit seinem Betrieb zum 31.12.01 in die B-GmbH ein. Als Folge wird die bei B bereits bestehende

internationale Schachtelbeteiligung erweitert. Für die 5%-ige Quote ist eine steuerhängige stille Reserve von 14.000 evident zu halten, für die bereits bestehende 40%-ige Quote ergeben sich keine Änderungen. Wird die 45%-ige Beteiligung von der B-GmbH im Jahre 09 um a) 160.000, b) 15.000 veräußert, sind im Falle a) 14.000 und im Falle b) 1.000 (auf den Veräußerungsgewinn von 9.000 entfallen $5/45 = 1.000$ auf die seinerzeitige 5%-ige Beteiligung) zu versteuern.

Dies gilt sowohl bei Einbringung von bisher nicht steuerbegünstigten mindestens 25 %igen – **ab 2004 10%igen** - Auslandsbeteiligungen durch inländische natürliche Personen als auch bei Einbringung von das genannte Beteiligungsausmaß nicht aufweisenden Auslandsbeteiligungen durch inländische natürliche Personen oder inländische Körperschaften, wenn durch die Vereinigung mit einer von der übernehmenden Körperschaft gehaltenen Beteiligung eine internationalen Schachtelbeteiligung entsteht oder erweitert wird.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist am Einbringungsstichtag seit drei Jahren zu 92% an der ausländischen B-GmbH (Buchwert 10.000, Verkehrswert 92.000) und seit einem Jahr zu 25% an der ausländischen C-GmbH (Buchwert 4.000, Verkehrswert 12.000) beteiligt, hinsichtlich der er die Option gemäss § 10 Abs. 3 KStG 1988 ausgeübt hat. Beide Beteiligungen werden in die inländische D-GmbH eingebracht, die seit einem Jahr zu 8% an der B-GmbH (Buchwert 5.000, Verkehrswert 8.000) beteiligt ist.

Bei der übernehmenden D-GmbH wird die bestehende 8%-ige Beteiligung an der B-GmbH um die übernommene internationale Schachtelbeteiligung von 92% auf 100% erhöht. Für die zugehende 92%-ige Quote ergibt sich auf Grund der fiktiven Gesamtrechtsnachfolge keine Änderung, für die 8%-ige Quote ist eine Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung in Höhe von 3.000 in Evidenz zu nehmen, die Behaltefrist beginnt diesbezüglich mit dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag neu zu laufen. Für die eingebrachte Beteiligung an der C-GmbH ist die Option der A-GmbH weiterhin bindend.

Rz 990 lautet:

Rz 990

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Bei einer einbringenden inländischen Körperschaft bereits bestehende unter die Steuerbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BBG 2003 bzw die Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 fallende internationale Schachtelbeteiligungen werden bei der übernehmenden Körperschaft nahtlos fortgesetzt, die bis zur Einbringung von der einbringenden Körperschaft steuerwirksam vorgenommenen und nicht schon nach § 26a Abs. 16 Z 3 KStG 1988 nachversteuerten Teilwertabschreibungen im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind bei der übernehmenden Körperschaft nach der genannten Übergangsvorschrift nachzuversteuern.

Rz 991 lautet:

Rz 991

Eine andere Beurteilung ergibt sich für die Einbringung von nicht steuerhängigen Anteilen in eine inländische übernehmende Körperschaft. Hier ist zwar auch die **Jahresfrist (bis 2003 Zweijahresfrist)** des § 10 Abs. 2 KStG 1988 zu beachten, die Ausnahme von der Sustanzgewinnbefreiung kommt allerdings nicht zur Anwendung, weil österreichische Besteuerungsrechte bis zur Einbringung nicht gegeben waren. Zum gleichen Ergebnis gelangt man über das in § 17 Abs. 2 UmgrStG vorgesehene Aufwertungswahlrecht (siehe Rz 935), welches für den Wertansatz bei der übernehmenden Körperschaft maßgeblich ist und eine Identität von Buchwert und höherem Teilwert ergibt.

In Rz 992 wird angefügt:

Rz 992

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Der Untergang einer bisher nach § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BBG 2003 bzw nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 begünstigten internationalen Schachtelbeteiligung ist bei der übernehmenden Körperschaft auf Grund einer Teileinbringung der Schachtelbeteiligung denkbar. Dies ist als Anwendungsfall des Art. III UmgrStG im Falle einer Betriebs - oder Teilbetriebseinbringung denkbar, bei der ein Teil einer Schachtelbeteiligung in einem Ausmass von weniger als 10% miteingebracht wird. Auf Grund der ertragsteuerlichen Gesamtrechtsnachfolgefiktion geht die Beteiligung zunächst zum Buchwert auf die übernehmende Körperschaft über. Die in der Zeit der Geltung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BBG 2003 bzw des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 bis zum Einbringungsstichtag entstandenen stillen Reserven sollen aber entsteuert werden. Es gilt daher der höhere Teilwert zum Einbringungsstichtag mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages grundsätzlich als Buchwert.

In gleicher Weise kann die dargestellte Regelung auf die Einbringung eines Teiles der internationalen Schachtelbeteiligung dahingehend angewendet werden, dass der bei der einbringenden Körperschaft verbleibende Teil unter 10% absinkt.

Rz 993 lautet:

Rz 993

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Von der auf Grund der steuerneutralen Aufwertung entstandenen Entsteuerung der stillen Reserven zum Einbringungsstichtag ausgenommen sind

- **steuerwirksam bis zum Einbringungsstichtag vorgenommene Teilwertabschreibungen im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988,**

- bis zum Einbringungsstichtag entstandene fiktive Teilwertabschreibungen im Sinne des § 18 Abs. 4 Z 1 UmgrStG idF vor dem BBG 2003 und
- bis zum Einbringungsstichtag umgründungsbedingt entstandene von der Steuerneutralität ausgenommene Unterschiedsbeträge im Sinne des § 18 Abs. 4 Z 1 UmgrStG idF des BBG 2003 (Rz 989).

Die dargestellten Ausnahmen sind im Verhältnis des eingebrachten Teils der Schachtelbeteiligung zu dem beim Einbringenden verbleibenden Teil aufzuteilen. Der sich ergebende Betrag gilt als steuerlich maßgebender Buchwert des Anteils, der nach § 43 Abs. 2 UmgrStG in Evidenz zu nehmen ist.

Rz 994 lautet:

Rz 994

Sollte die betreffende Beteiligung an der ausländischen Körperschaft zwar formal die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung erfüllen, aber auf Grund des § 10 Abs. 4 KStG 1988 die Wirkungen des § 10 Abs. 3 KStG 1988 nicht vermitteln, kommt eine steuerneutrale Aufwertung nicht in Frage.

A/8. Rz 1092 wird geändert (Zitatanpassung auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2003):

Der sechste bullet point der Rz 1092 lautet:

.....

- den Beginn der Jahresfrist des § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG in Verbindung mit § 10 Abs. 2 KStG (siehe KStR 2000 Rz 561), wenn durch die Einbringung an der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht (siehe Rz 1157 ff), **für die keine Option gemäss § 10 Abs. 3 KStG 1988 ausgeübt wird,**

A/9. Rz 1157 bis 1163 und 1165 bis 1168 werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1157 bis 163 und 1165 bis 1168 lauten:

Rz 1157

Das einbringungsbedingte Entstehen bzw. Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung ist hinsichtlich der Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft in § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG normiert. Die Regelung stellt dem Grundsatz der Verdoppelung der stillen Reserven (siehe Rz 1097) entsprechend darauf ab, dass die im Einbringungsvermögen angesammelten stillen Reserven auch in den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft steuerhängig bleiben, wenn

durch die Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung **im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988** entsteht oder erweitert wird.

Rz 1158

Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG ist, dass der Einbringende eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft ist (zum Begriff siehe KStR 2000 Rz 341 f).

Einbringungen von Vermögen dieser Körperschaften gleichgehalten sind Einbringungen von Vermögen durch Mitunternehmerschaften, an der unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften beteiligt sind, da bei Einbringungen durch Mitunternehmerschaften stets die Mitunternehmer direkt als Einbringende anzusehen sind. **Im Hinblick darauf, dass eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF des BBG 2003 ab 2004 auch bei Zwischenschaltung einer Mitunternehmerschaft entstehen kann, ist es unerheblich, ob die Mitunternehmerschaft einbringungsbedingt untergeht oder nicht.**

Rz 1159

Zum Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 kommt es bei Einbringungen in eine ausländische Gesellschaft, wenn die einbringende inländische Körperschaft

- keine Beteiligung an der ausländischen übernehmenden Körperschaft hält und ihr Anteile von mindestens **10% (bis 2003 25%)** als Gegenleistung gewährt werden oder
- eine Beteiligung von weniger als **10% (bis 2003 25%)** hält, die durch die Gewährung von Anteilen als Gegenleistung auf mindestens **10% (bis 2003 25%)** ansteigt.

Im Fall der Einbringung durch eine nicht untergehende Mitunternehmerschaft gilt dies ab 2004 für den Fall, dass die Körperschaft an der Mitunternehmerschaft in einem Ausmass beteiligt ist, das ihr die entsprechenden Beteiligungen an der ausländischen Körperschaft vermittelt.

Rz 1160

Eine Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG kommt zu Stande, wenn eine solche an der übernehmenden Körperschaft bereits vor der Einbringung bestanden hat und durch die Einbringung durch neue **oder ab 2004 bzw 2006 auch bestehende** Anteile erweitert wird. Der Tatbestand der Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung umfasst auch die Veränderung der bestehenden Beteiligung durch Zurechnung im Sinne des § 20 Abs. 4 UmgrStG (siehe Rz 1112) bei Einbringungen unter Verzicht auf Anteilsgewährung nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG (siehe Rz 1068) infolge Identität der Eigentums- bzw.

Beteiligungsverhältnisse. Durch die Wortwahl Veränderung in § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG kommt zum Ausdruck, dass nicht nur Erweiterungen einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch Zuschreibungen positiver Einbringungswerte, sondern auch Minderungen einer bestehenden

internationalen Schachtelbeteiligung durch Abschreibungen negativer Einbringungswerte von dieser Regelung umfasst sind.

Rz 1161

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Nach § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten des eingebrachten Vermögens von der Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BBG 2003 bzw von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 ausgenommen. Der Betrag ist in Evidenz zu nehmen. Mit dieser mit § 18 Abs. 4 Z 1 UmgrStG (siehe Rz 984) identen Regelungstechnik wird erreicht, dass im Falle einer späteren Gewinnverwirklichung (Anteilsveräußerung, Liquidation der übernehmenden Körperschaft) die bis zur Einbringung steuerhängigen stillen Reserven des Einbringungsvermögen – soweit sie im Gewinn Deckung finden – steuerpflichtig bleiben.

Beispiel:

Die A-GmbH weist In der Bilanz einen Teilbetrieb X mit einem Buchwert von 200.000 (Verkehrswert 1.000.000) sowie seit mehr als zwei Jahren die 100%-ige Beteiligung an der ausländischen B-GmbH mit einem Buchwert von 500.000 (Verkehrswert 2.000.000) aus.

Die A-GmbH bringt ihren Teilbetrieb X unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG in die B-GmbH ein. In der Bilanz der A-GmbH steht dem Abgang des Teilbetriebes X in Höhe des Buchwertes von 200.000 die Zuschreibung des gleichen Betrages zum Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH gemäß § 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG gegenüber, sodass der neue Beteiligungsansatz 700.000 beträgt. Nach § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des eingebrachten Vermögens in Höhe von 200.000 und dem höheren Teilwert in Höhe von 1.000.000 – somit 800.000 – von der Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 bzw der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 ausgenommen und evident zu halten.

Die A-GmbH veräußert alle Anteile an der ausländischen B-GmbH fünf Jahre nach der Einbringung um 5.000.000, wobei Veräußerungskosten von 50.000 angefallen sind. Die A-GmbH erzielt einen Veräußerungsgewinn (siehe KStR 2000 Rz 572) in Höhe von 4.250.000 aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös in Höhe von 5.000.000 und den Veräußerungskosten in Höhe von 50.000 bzw. dem maßgeblichen Buchwert in Höhe von 700.000. Der Veräußerungsgewinn ist im Ausmaß der Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 bzw der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 in Höhe von 800.000 nach § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG steuerpflichtig, der Restbetrag des Veräußerungsgewinnes in Höhe von 3.450.000 ist steuerfrei.

Rz 1162

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Wenn nach einer Einbringung, die nach § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG eine Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BBG 2003 bzw von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 verursacht hat, eine Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 (zum Begriff siehe Erlass des BM für Finanzen vom 31. März 1998, Z 06 0257/1-IV/6/98, betreffend die steuerliche Behandlung von

Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988, AÖF Nr. 88/1998 durch die ausländische übernehmende Körperschaft durchgeführt wird, gilt Folgendes:

- Die Einlagenrückzahlung ist niedriger als der steuerliche Buchwert der internationalen Schachtelbeteiligung. In diesem Fall beschränken sich die Auswirkungen auf eine erfolgsneutrale Abstockung des Beteiligungsbuchwertes um den Betrag der Einlagenrückzahlung. Es kommt insb. zu keiner Nachversteuerung der von der Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 **idF vor dem BBG 2003 und von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003** gemäß § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG ausgenommenen Beträge.
- Die Einlagenrückzahlung ist höher als der steuerliche Buchwert der internationalen Schachtelbeteiligung. In diesem Fall greift bei Erfüllung der Jahresfrist für den im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen Einlagenrückzahlung und steuerlichen Buchwert der Beteiligung entstehenden Buchgewinn an sich die Veräußerungsgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 **idF vor dem BBG 2003 bzw die Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003**, weil auch Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 von dieser Regelung erfasst sind (siehe KStR 2000 Rz 568). Dieser Buchgewinn ist jedoch insoweit steuerpflichtig, als für die internationale Schachtelbeteiligung anlässlich einer vorangegangenen Einbringung eine Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 **idF vor dem BBG 2003 bzw von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003** gemäß § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG vorliegt.

Rz 1163

Die Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung ist nach § 10 Abs. 2 KStG 1988 **idF vor dem BBG 2003 und des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003** nur dann steuerbefreit, wenn die Beteiligung während eines Zeitraumes von **einem Jahr (bis 2003 zwei Jahren)** ununterbrochen bestanden hat (siehe KStR 2000 Rz 561). Hinsichtlich des Beginnes der Frist bei einbringungsbedingtem Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung und der damit verbundenen steuerfreien Veräußerungsmöglichkeit dieser Beteiligung ist zu unterscheiden:

- Änderung der Beteiligungsverhältnisse tritt ein:
Die **Jahresfrist (bis 2003 Zweijahresfrist)** beginnt hinsichtlich der gewährten das Beteiligungsverhältnis verändernden Anteile mit dem dem Einbringungstag folgenden Tag zu laufen.
- Änderung der Beteiligungsverhältnisse tritt nicht ein:
Besteht bereits vor der Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 und wird diese durch Gewährung weiterer Anteile quotengleich aufgestockt oder unterbleibt die Anteilsgewährung nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG, wird eine neuerliche

Besitzfrist nicht in Gang gesetzt. Die einbringungsbetroffenen Anteile teilen hinsichtlich der Besitzfrist des § 10 Abs. 2 KStG 1988 das Schicksal der Altanteile.

Rz 1165

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Nicht steuerlich verstrickte Reserven sollen unabhängig davon, worauf das Fehlen der Steuerhängigkeit beruht, durch Einbringungen nicht zu steuerverstrickten stillen Reserven werden. **Dementsprechend kommt die Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BBG 2003 bzw von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 gemäß § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG bei entstehender bzw. erweiterter internationaler Schachtelbeteiligung an der übernehmenden Körperschaft nach Einbringung eines ausländischen Betriebes oder Teilbetriebes, dessen stille Reserven in Österreich nicht steuerhängig sind, nicht zur Anwendung. Entsteht bzw. erweitert sich die internationale Schachtelbeteiligung an der übernehmenden Körperschaft durch Einbringung einer Beteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988, ist zu unterscheiden:**

- Der eingebrachte Kapitalanteil erfüllt die **Jahresfrist (bis 2003 Zweijahresfrist)** des § 10 Abs. 2 KStG 1988:

Die Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BBG 2003 bzw von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 gemäß § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG kommt infolge der fehlenden Besteuerungsmöglichkeit der übertragenen Beteiligung am Einbringungsstichtag nicht zur Anwendung.

- Der eingebrachte Kapitalanteil erfüllt die **Jahresfrist (bis 2003 Zweijahresfrist)** des § 10 Abs. 2 KStG 1988 nicht:

Die Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BBG 2003 bzw von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 gemäß § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG kommt ebenfalls nicht zur Anwendung, weil am Einbringungsstichtag hinsichtlich der übertragenen Beteiligung die Jahresfrist (bis 2003 Zweijahresfrist) zwar noch nicht erfüllt ist, aber diese auf Grund der steuerlichen “Gesamtrechtsnachfolgefiktion” bei der übernehmenden Gesellschaft weiterläuft.

3.7.5.4 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung

Rz 1166

§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG regelt die Folgen des einbringungsbedingten Untergehens einer internationalen Schachtelbeteiligung an der übernehmenden Körperschaft. Die Regelung bezieht sich ausschließlich auf die Anteile der Altgesellschafter der übernehmenden Körperschaft, weil sich beim Einbringenden durch eine Einbringung die Beteiligung nur erhöhen und nicht vermindern kann.

Eine Verminderung der Beteiligungsquote der Altgesellschafter kommt dann in Betracht, wenn dem Einbringenden im Zuge einer Kapitalerhöhung neue Anteile gewährt werden. Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG ist, dass der Altgesellschafter vor der Einbringung mindestens mit **10% (bis 2003 25%)** an der übernehmenden Körperschaft beteiligt ist und die Beteiligungsquote durch die Einbringung auf weniger als **10% (bis 2003 25%)** absinkt. Zusätzlich muss für die betreffenden Anteile die **Jahresfrist des § 10 Abs. 2 KStG 1988 (bis 2003 Zweijahresfrist)** zum Einbringungsstichtag bereits abgelaufen sein.

Rz 1167

§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG stellt sicher, dass die in einer internationalen Schachtelbeteiligung angesammelten, nach § 10 Abs. 2 KStG 1988 **idF vor dem BBG 2003 und des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003** nicht steuerhängigen stillen Reserven (siehe KStR 2000 Rz 565) im Falle des einbringungsbedingten Wegfalles der Eigenschaft als internationale Schachtelbeteiligung nicht in die Steuerhängigkeit fallen. Als Regelungstechnik wird für die Anteile an der übernehmenden Körperschaft in § 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG wie auf Ebene der übernehmenden Körperschaft in § 18 Abs. 4 Z 2 UmgrStG (siehe Rz 992ff) die steuerneutrale Aufwertung auf den höheren Teilwert zum Einbringungsstichtag verwendet. Dadurch bleiben die bis zum Einbringungsstichtag entstandenen stillen Reserven auch in Zukunft nicht steuerhängig, während die nach dem Einbringungsstichtag entstehenden stillen Reserven infolge des Wegfalles der Eigenschaft der Anteile als internationale Schachtelbeteiligung steuerverstrickt sind.

Rz 1168

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG kommt nur dann zur Anwendung, wenn der Teilwert der Anteile der Altgesellschafter höher als deren Buchwert ist. Von der auf Grund der steuerneutralen Aufwertung entstandenen Entsteuerung der zum Einbringungsstichtag bestehenden stillen Reserven ausgenommen sind

- **allfällige vorher durchgeführte und nicht schon nach § 26a Abs. 16 KStG 1988 nachversteuerte Teilwertabschreibungen im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 (zum Teilwertbegriff bei Beteiligungen und Anteilen an Körperschaften siehe EStR 2000 Rz 2238 ff),**
- **bis zum Einbringungsstichtag entstandene fiktive Teilwertabschreibungen im Sinne des § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG idF vor dem BBG 2003 und**
- **bis zum Einbringungsstichtag umgründungsbedingt entstandene von der Steuerneutralität ausgenommene Unterschiedsbeträge im Sinne des § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG idF des BBG 2003 (Rz 1161).**

Der um die ausgenommenen Beträge gekürzte höhere Teilwert gilt als steuerlich maßgebender Buchwert und ist in Evidenz zu halten.

A/10. Rz 1449 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1449 lautet:

Rz 1449

Zum **Entstehen und zum** Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG siehe Rz 1462 f. Ausschüttungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen sind in Folge des Verweises in § 24 Abs. 1 UmgrStG auf § 14 Abs. 1 UmgrStG auch dann steuerbefreit, wenn die **Jahresfrist (bis 2003 Zweijahresfrist)** nur in Folge des Zusammenschlusses nicht eingehalten wird.

A/11. Die Überschrift zu 4.3.3 wird geändert, Subüberschriften werden eingefügt, Rz 1462 und 1463 werden geändert und eine Rz 1461a wird eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1461a bis 1463 lauten:

4.3.3 Internationale Schachtelbeteiligung

4.3.3.1 Entstehen bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

Rz 1461a

Auf Grund der Neufassung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 durch das BBG 2003 und der damit verbundenen Erweiterung des Begriffes der internationalen Schachtelbeteiligung auf mittelbar gehaltene Beteiligungen kann zusammenschlussveranlasst eine solche entstehen bzw. erweitert werden.

Dies ist der Fall, wenn die Körperschaft eine weniger als 10% betragende Beteiligung der ausländischen Körperschaft besitzt und durch eine Vermögensübertragung auf eine Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten quotenmäßig an der Beteiligung der Mitunternehmerschaft an derselben ausländischen Körperschaft in Summe nunmehr eine 10% oder mehr betragende Beteiligung besitzt. Eine Erweiterung ist denkbar, wenn die von der Körperschaft gehaltene internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 auf Grund des Zusammenschlusses durch die mittelbar durch die Mitunternehmerschaft gehaltene Beteiligung den Besitzstand erweitert. Die Ausführungen in Rz 1157ff können sinngemäß angewendet werden.

4.3.3.2 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung

Rz 1462

Rechtslage ab 2004:

Eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 geht durch einen Zusammenschluss dann unter, wenn sie durch eine Körperschaft im Rahmen der Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine Mitunternehmerschaft übertragen wird und auf Grund der quotenmäßigen Beteiligung an der übernehmenden Mitunternehmerschaft eine Beteiligung an der ausländischen Körperschaft von weniger als 10% entsteht (§ 25 Abs. 3 UmgrStG).

Rz 1463

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Im Falle des Untergehens einer internationalen Schachtelbeteiligung gilt der höhere Teilwert zum Zusammenschlussstichtag abzüglich darauf vorgenommener Abschreibungen im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 als Buchwert. Hat sich die Teilwertabschreibung auf eine internationale Schachtelbeteiligung bis zum Zusammenschlussstichtag gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 noch nicht vollständig ausgewirkt, kann die übertragende Körperschaft die Absetzung der noch nicht abzugsfähigen Siebentel als Sonderbetriebsausgaben fortsetzen.

Der höhere Teilwert ist auch zu kürzen um einen vor dem Zusammenschluss umgründungsbedingt von der Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw von der Steuerneutralität betroffenen Betrag. Der sich nach der Kürzung ergebende Betrag gilt für die an der übernehmenden Mitunternehmerschaft beteiligte Körperschaft als steuerlich maßgebender Buchwert und ist in Evidenz zu nehmen.

A/12. Die Überschrift zu 5.4.3 wird geändert, Subüberschriften werden eingefügt, Rz 1627 wird geändert und eine Rz 1627a wird eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1627 und 1627a lauten:

5.4.3 Internationale Schachtelbeteiligung

5.4.3.1 Entstehen bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

Rz 1627

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Entsteht durch die realteilungsbedingte Vermögensübernahme – zu Buchwerten - bei einer übernehmenden Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988, ist nach § 30 Abs. 3 UmgrStG hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquote der Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten als Teilwertabschreibung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BBG 2003 bzw als Ausnahme von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF des BBG 2003 zu werten.

Beispiel:

Vor Realteilung:

An einer inländischen OHG sind seit Jahren die A mit 75% und die B-GmbH mit 25% beteiligt. Die OHG hält seit Jahren eine 30%-ige Beteiligung an der ausländischen, einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbaren C-AG. A ist quotenmäßig zu 22,5% an der C-AG beteiligt. Die B-GmbH ist quotenmäßig zu 7,5% und damit nicht an der C-AG schachtelbeteiligt.

Die OHG soll in der Weise aufgeteilt werden, dass A den Teilbetrieb 1 und 20% der 30%igen Beteiligung an der C-AG und die B-GmbH den Teilbetrieb 2 und 10% der 30%igen Beteiligung an der C-AG erhält.

Nach Realteilung:

A hält nunmehr unmittelbar 10% der Aktien an der C-AG unverändert als steuerhängige Beteiligung.

Die B-GmbH hält nunmehr unmittelbar 20% der Aktien an der C-AG. Bei ihr entsteht dadurch eine internationale Schachtelbeteiligung.

Entsteht auf Grund einer Realteilung eine internationale Schachtelbeteiligung, beginnt der einjährige (bis 2003 zweijährigen) Beobachtungszeitraum im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 (vgl. KStR 2001, Rz 561 ff) für die Beteiligung mit Beginn des dem Teilungsstichtag folgenden Tages.

Eine Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung ist realteilungsbedingt dann möglich, wenn die an der Mitunternehmerschaft beteiligte Körperschaft

- **quotenmäßig 10% oder mehr an einer ausländischen Körperschaft beteiligt ist und realteilungsbedingt durch Übernahme der Beteiligung unmittelbar in einem höheren Ausmaß beteiligt ist oder**
- **schon vor der Realteilung durch die Zusammenrechnung von unmittelbar und quotal gehaltener Beteiligung eine internationale Schachtelbeteiligung besitzt und realteilungsbedingt einen weiteren Teil übernimmt.**

5.4.3.2 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung

Rz 1627a

Rechtslage ab 2004:

Auf Grund der Neufassung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 durch das BBG 2003 und der damit verbundenen Erweiterung des Begriffes der internationalen Schachtelbeteiligung auf mittelbar gehaltene Beteiligungen kann realteilungsveranlasst eine solche untergehen. Dies ist dann denkbar, wenn eine Körperschaft als Mitunternehmer mittelbar oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung an der ausländischen Körperschaft eine unter § 10 Abs. 2 KStG 1988 fallende internationale Schachtelbeteiligung besitzt und durch die Zuordnung der in der Mitunternehmerschaft gehaltenen Beteiligung an andere Mitunternehmer die Beteiligung auf ein Ausmass von weniger als 10% herabsinkt. Siehe dazu Rz 1463.

A/13. Rz 1701 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003): Rz 1701 lautet:

Rz 1701

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Der Wegfall der Eigenschaft einer internationalen Schachtelbeteiligung ist sowohl bei der Aufspaltung als auch bei der Abspaltung möglich. Jene Körperschaft, die nach der Spaltung über ein Beteiligungsausmaß verfügt, das nicht mehr die Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 erfüllt, kann zur Vermeidung einer sonst eintretenden Steuerpflicht eine Aufwertung hinsichtlich dieser Beteiligungsquote zum Spaltungsstichtag auf den höheren Teilwert vornehmen.

Beispiel:

Die M-GmbH verfügt über eine internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 mit einem Beteiligungsausmaß von 65% und einem Buchwert von 1.200. Der Teilwert dieser Beteiligung zum Spaltungsstichtag beträgt 2.400. Durch eine Abspaltung zum 31.12.01 wird eine Quote von 60% auf ein Sisterunternehmen übertragen. Bei der M-GmbH verbleibt daher nach Abspaltung lediglich ein Beteiligungsausmaß von 5%.

Das bei der M-GmbH verbleibende Beteiligungsausmaß in Höhe von 5% vermittelt nicht mehr die Steuerfreistellung hinsichtlich eines etwaigen Veräußerungsgewinnes. Um den Grundsatz der Entstrickung der stillen Reserven bei Umgründungsvorgängen beizubehalten, wird durch § 34 Abs. 3 Z 2 UmgrStG die Aufwertung des verbleibenden Beteiligungsausmaßes zum Spaltungsstichtag auf den höheren Teilwert ermöglicht. Die verbleibende Quote im Ausmaß von 5% und einem Buchwert von 92,30 wird auf den Teilwert in Höhe von 184,60 steuerneutral aufgewertet.

Von der auf Grund der steuerneutralen Aufwertung entstandenen Entsteuerung der zum Spaltungsstichtag bestehenden stillen Reserven ausgenommen sind

- **steuerwirksam bis zum Spaltungsstichtag vorgenommene Teilwertabschreibungen im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 (zum Teilwertbegriff bei Beteiligungen und Anteilen an Körperschaften siehe EStR 2000 Rz 2238 ff),**
- **bis zum Spaltungsstichtag entstandene fiktive Teilwertabschreibungen im Sinne des § 34 Abs. 3 Z 1 UmgrStG idF vor dem BBG 2003 und**
- **bis zum Spaltungsstichtag umgründungsbedingt entstandene von der Steuerneutralität ausgenommene Unterschiedsbeträge im Sinne des § 34 Abs. 3 Z 1 UmgrStG idF des BBG 2003 (vgl Rz 1161).**

Die ausgenommenen Beträge sind bei Aufspaltungen mit Teilung der Schachtelbeteiligung im Verhältnis der übertragenen Teile der Schachtelbeteiligung und bei Abspaltungen im Verhältnis des übertragenen Teils der Schachtelbeteiligung zu dem bei der spaltenden Körperschaft verbleibenden Teil aufzuteilen. Zur Vermeidung von Auslegungsschwierigkeiten ist sicherzustellen, dass die von der spaltenden Körperschaft entsprechend abgestockten

Evidenzdaten der übernehmenden Körperschaft übermittelt und von dieser in Evidenz genommen werden. Der sich ergebende Betrag gilt als steuerlich maßgebender Buchwert des Anteils.

Der um die ausgenommenen Beträge gekürzte höhere Teilwert gilt als steuerlich maßgebender Buchwert und ist in Evidenz zu halten.

A/14. Rz 1767 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der erste Satz der Rz 1767 lautet:

Rz 1767

Zu den Rechtsfolgen einer umgründungsbedingt entstehenden bzw. erweiterten internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 siehe allgemein **Rz 172 ff.**

A/15. Rz 1768 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der zweite und dritte Absatz der Rz 1768 lautet:

Rz 1768

.....

Die Rechtsfolge des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung ist, dass sowohl die stillen Reserven in den Anteilen an der spaltenden Gesellschaft als auch die stillen Reserven in den Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft als Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw von der Steuerneutralität steuerhängig bleiben. Bei der Ermittlung des Ausnahmeteiles ist von den Wertverhältnissen am Spaltungsbeschlussstag auszugehen.

Die einjährige Behaltefrist des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF des BBG 2003 beginnt mangels einer gesetzlichen Regelung über die Rückwirkung des Beteiligungserwerbs auf Ebene der Gesellschafter mit der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Entstehens der internationalen Schachtelbeteiligung.

A/16. Rz 1769 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Die Rz 1769 lautet:

Rz 1769

Rechtslage ab 2004:

Treten im Falle

- einer Aufspaltung zur Neugründung oder zur Aufnahme einer ausländischen Körperschaft, an der ein die internationale Schachtelbeteiligung verkörpernder Anteil besteht, andere Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung erfüllen, bzw.
- einer Abspaltung zur Neugründung oder zur Aufnahme neben die bestehen bleibende internationale Schachtelbeteiligung andere Beteiligungen im gleichen Ausmaß,

ersetzt bzw. ergänzt die neue Beteiligung die bereits bestehende. Da dieser Vorgang nach § 36 Abs. 1 UmgrStG nicht als Tausch gilt, liegt kein Untergang und kein anschließender Neuerwerb von Anteilen vor. **Demnach liegt auch kein Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung mit der Rechtsfolge einer Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw von der Steuerneutralität vor.** Die neuen und die ggf. bestehen bleibenden Anteile setzen die ursprüngliche internationale Schachtelbeteiligung an der spaltenden Kapitalgesellschaft ab dem Spaltungsstichtag folgenden Tag unverändert fort.

Beispiel:

An der deutschen Y-GmbH und der deutschen Z-GmbH sind die inländische A-GmbH mit jeweils 5% und die inländische B-GmbH mit jeweils 95% beteiligt. Die beiden deutschen Kapitalgesellschaften werden nicht verhältniswährend auf die neugegründeten deutschen Kapitalgesellschaften C-GmbH und D-GmbH dergestalt aufgespalten, dass die A-GmbH 100% der Anteile an der C-GmbH und B-GmbH 100% der Anteile an der D-GmbH erhält.

Für die A-GmbH ist durch die Spaltung eine internationale Schachtelbeteiligung entstanden mit der Folge, dass die in den Anteilen an den untergegangenen Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven in Form einer in Evidenz zu haltenden fiktiven Teilwertabschreibung an der Nachfolgegesellschaft C-GmbH steuerhängig bleiben. Bei der B-GmbH ersetzt die 100% Beteiligung an der D-GmbH die internationalen Schachtelbeteiligungen an den übertragenden Gesellschaften.

Zum Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung kommt es allerdings dann, wenn eine bisher nicht unter die internationale Schachtelbegünstigung fallende Beteiligung durch eine Auslandsspaltung zu einer internationalen Schachtelbeteiligung wird, selbst wenn die Beteiligung an der spaltenden Kapitalgesellschaft eine internationale Schachtelbeteiligung darstellt.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist Alleingesellschafterin der deutschen B-GmbH. Diese Beteiligung stellt eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 dar. Weiters ist die A-GmbH 8% Gesellschafterin der deutschen C-GmbH. Kommt es im Zuge einer Abspaltung von der B-GmbH auf die C-GmbH zu einer Beteiligungsquotenerhöhung der A-GmbH an der C-GmbH auf 30%, ist eine internationale Schachtelbeteiligung hinsichtlich der ursprünglichen 8% entstanden. Die diesbezüglichen stillen Reserven bleiben in Form einer Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung steuerhängig. Die erworbenen 22% Beteiligungserhöhung im Zuge der Spaltung setzen die ursprüngliche internationale Schachtelbeteiligung an der B-GmbH fort.

Die Nichterfüllung der einjährigen Behaltefrist für die internationale Schachtelbefreiung bei einer sonst alle Voraussetzungen für eine internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 idF des BBG 2003 erfüllende Auslandsbeteiligung im Zuge einer Spaltung im Ausland ist für sich kein Anwendungsfall für das Vorliegen einer Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw von der Steuerneutralität. Siehe dazu auch Rz 172 ff.

A/17. Rz 1770 bis 1772 werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Die Rz 1770 bis 1772 lauten:

Rz 1770

Rechtslage ab 2004:

Wenn eine bereits bestehende internationale Schachtelbeteiligung im Zuge einer Auslandsspaltung zur Aufnahme erhöht wird, treten die Rechtsfolgen der **Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung** nur für die im Zuge der Spaltung neu erhaltenen Anteile ein, die die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 KStG 1988, mit Ausnahme der Behaltefrist, nicht erfüllt haben. Hinsichtlich der Auswirkungen der Nichterfüllung der **einjährigen** Behaltefrist für eine internationalen Schachtelbeteiligung im Zuge einer Spaltung wird auf **Rz 1768 ff** verwiesen.

Rz 1771

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Durch diesen Tatbestand werden all jene Fälle der Auslandspaltung zur Aufnahme erfasst, bei denen es zu keiner Veränderung in der Beteiligungsquote an der übernehmenden, alle Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 KStG 1988 erfüllenden Gesellschaft kommt, auf die aber Vermögen von einer diese Voraussetzungen nicht erfüllenden Gesellschaft übertragen wird. Dadurch werden die in der nicht begünstigten Beteiligung enthaltenen stillen Reserven der Rechtsfolge der Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung **bzw von der Steuerneutralität** unterworfen.

Die Rechtsfolgen des Zurechnungstatbestandes treten auch in den Fällen ein, bei denen es durch die Spaltung zu einer Verringerung der bestehenden Beteiligungsquote an der übernehmenden Gesellschaft

kommt, ohne dass bei dieser die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 wegfallen.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist Alleingesellschafterin der deutschen B-GmbH. Diese Beteiligung stellt eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 dar. Weiters ist die A-GmbH 8% Gesellschafterin der deutschen C-GmbH. Im Zuge einer nicht verhältniswahrenden Abspaltung von Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG zur Aufnahme von der C-GmbH auf die B-GmbH scheidet die A-GmbH als Gesellschafterin der C-GmbH aus. Durch diese Spaltung wurde das Beteiligungsausmaß der A-GmbH an der B-GmbH nicht verändert. Durch den Zurechnungstatbestand sind aber die stillen Reserven des von der C-GmbH auf die B-GmbH übertragenen Vermögens in Form einer Ausnahme von der Substanzgewinnbefreiung bzw von der Steuerneutralität weiterhin steuerhängig.

Rz 1772

Rechtslage ab 2004 bzw 2006:

Fallen auf Grund einer Inlands- oder Auslandsspaltung die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 weg, gilt der höhere Teilwert, abzüglich vorgenommener oder auf Grund früherer Umgründungen als vorgenommen geltender Teilwertabschreibungen, als neuer Buchwert der Beteiligung. Damit bleiben die bis zum Spaltungsstichtag bei der internationalen Schachtelbeteiligung angesammelten stillen Reserven auch nach dem umgründungsbedingten Wegfall der internationalen Schachtelbeteiligung mit Ausnahme der vorgenommenen oder als vorgenommen geltenden Teilwertabschreibungen steuerfrei. Sollte beim Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung der Teilwert über dem Buchwert liegen, ist der Buchwert fortzuführen. Liegt aber der Teilwert über dem Buchwert, nach Abzug der vorgenommenen oder als vorgenommen geltenden Teilwertabschreibungen aber darunter, ist kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung der Teilwert abzüglich vorgenommener oder als vorgenommen geltender Teilwertabschreibungen als Buchwert anzusetzen.

Als Bewertungsstichtag im Falle des Wegfalls einer internationalen Schachtelbeteiligung auf Gesellschafterebene im Zuge einer Spaltung gilt der gesetzliche Spaltungsstichtag.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist zu 50% Gesellschafterin der deutschen B-GmbH. Diese Beteiligung stellt eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 dar. Wird dieser Kapitalanteil im Zuge einer Abspaltung von Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG zur Aufnahme von der deutschen X-GmbH auf die B-GmbH auf weniger als 10% verringert, sind damit die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung auf Grund der Spaltung weggefallen. Der Buchwert des weniger als 10% betragenden Anteils an der B-GmbH ist daher um die bis zum Spaltungsstichtag steuerfreien stillen Reserven des bisherigen 50%-Anteils steuerneutral aufzuwerten.

Eine steuerneutrale Aufwertung auf den höheren Teilwert kann nicht Platz greifen, wenn die Beteiligung an der ausländischen Körperschaft zwar formal eine internationale Schachtelbeteiligung ist,

aber auf Grund des § 10 Abs. 3 KStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2003 bzw des § 10 Abs. 4 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 die Wirkungen des § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2003 bzw des § 10 Abs. 3 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 nicht tatsächlich vermittelt.

A/18. Rz 1858 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1858 lautet:

Rz 1858

Der Anteiltausch kann einerseits zum Entstehen bzw. zur Veränderung der Beteiligungsquote einer internationalen Schachtelbeteiligung führen sowie andererseits eine bereits bestehende internationale Schachtelbeteiligung wegfallen lassen. Die dafür in § 38d Abs. 4 UmgrStG vorgesehene Regelung entspricht der Regelung des § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG.

§ 38e Abs. 2 UmgrStG sieht daher die Anwendung von § 5 Abs. 7 UmgrStG vor (siehe Rz 290 ff).

Fällt durch eine Steuerspaltung die Eigenschaft einer internationalen Schachtelbeteiligung weg, verlangt § 38d Abs. 4 Z 2 UmgrStG analog zu § 5 Abs. 7 Z 2 UmgrStG die Aufwertung der restlichen Beteiligung auf den höheren Teilwert, vermindert um zuvor bereits vorgenommene oder nach dem UmgrStG als vorgenommen geltende Teilwertabschreibungen. Fällt die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft zur Gänze weg, entfällt die fiktive bzw. tatsächliche Teilwertabschreibung zur Gänze, da der Anteiltausch gemäß § 38e Abs. 2 UmgrStG steuerneutral ist.

B. Änderungen betreffend den Verlustabzug

B/1. Rz 228 (zu § 4) wird geändert (um den letzten Satz erweitert):

Rz 228 lautet:

Rz 228

In Fällen mittelbarer Verschmelzungen sind die Verlustvorträge der Enkelgesellschaft um Teilwertabschreibungen der Großmuttergesellschaft auf die Beteiligung an der Mutter(Zwischen)Gesellschaft, soweit sie auf die Enkelgesellschaft zurückzuführen sind, zu kürzen.
Teilwertabschreibungen der Zwischengesellschaft auf die Beteiligung der Enkelgesellschaft sind dabei unbeachtlich. Für den Fall einer nachfolgenden Verschmelzung mit der vormaligen Zwischenkörperschaft unterbleibt eine nochmalige Kürzung.

B/2. Rz 582 (zu § 10) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 582 lautet:

Rz 582

Die Ausnahmebestimmung des § 10 Z 1 lit. c dritter und vierter Teilstrich UmgrStG gilt für Umwandlungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt. Sie ist anzuwenden auf vorbereitende Anteilserwerbe

- **durch einen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Hauptgesellschafter vor der verschmelzenden Umwandlung der Tochter-Kapitalgesellschaft**
- **durch eine Kapitalgesellschaft&Co-Mitunternehmerschaft, zB eine GmbH&CoKG, vor einer nachfolgenden verschmelzenden Umwandlung der Tochter-Kapitalgesellschaft, wenn Komplementär der erwerbenden GmbH&CoKG ein Arbeitsgesellschafter und der einzige und damit 100%-ige Kommanditist eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft ist**
- **durch eine Kapitalgesellschaft vor einer nachfolgenden errichtenden Umwandlung der Tochter-Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft&Co-Mitunternehmerschaft, zB eine GmbH&CoKG, bei der der umwandlungsbedingt beitretende Komplementär Arbeitsgesellschafter ist und die die Anteile erwerbende Kapitalgesellschaft der einzige und damit 100%-ige Kommanditist wird.**

Im Falle der verschmelzenden Umwandlung auf eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft, an deren Handelsgewerbe jemand atypisch still beteiligt ist, kommt die Ausnahme nur dann zur Anwendung, wenn der stille Gesellschafter vorher oder umwandlungsbedingt ausscheidet.

B/3. Rz 1702 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1702 lautet:

Rz 1702

Rechtslage ab 21.8.2003:

Nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen ist das Recht, vortragsfähige Verluste als Sonderausgaben geltend machen zu können, ein höchstpersönliches, das auch durch eine handelsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge nicht aufgehoben wird. **§ 35 UmgrStG regelt im Hinblick auf den dem Art. III UmgrStG entsprechenden Bereich des begünstigten Vermögens durch den Verweis auf § 21 UmgrStG**

- die Möglichkeit des Überganges vortragsfähiger Verluste der übertragenden Körperschaft gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 auf die neue oder übernehmende Körperschaft (Rz 1703 ff)
- das Schicksal bestehender vortragsfähiger Verluste der neuen oder übernehmenden Körperschaft (Rz 1719)
- die Einschränkung der Doppelverlustverwertung (Rz 1720 ff) und
- das allfällige Wirksamwerden oder Nichtwirksamwerden eines Mantelkaufatbestandes (siehe Rz 1724 ff).

B/4. Rz 1703 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der erste Absatz der Rz 1703 lautet:

Rz 1703

Grundvoraussetzung für den zwingenden objektbezogenen Übergang von Verlusten gemäß § 35 UmgrStG in Verbindung mit **§ 21 UmgrStG** im Zuge einer Handelsaufspaltung und einer Handelsabspaltung ist, dass die Spaltung unter Buchwertfortführung erfolgt.

B/5. Rz 1704 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1704 lautet:

Rz 1704

Auf Grund des Verweises des § 35 UmgrStG auf **§ 21 UmgrStG** hängt der Übergang von Verlusten der übertragenden auf die neue oder übernehmende Körperschaft vom Vorhandensein des verlusterzeugenden Vermögens zum Spaltungsstichtag ab. Siehe dazu Rz 1173 ff.

B/6. Rz 1705 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der erste Satz der Rz 1705 lautet:

Rz 1705

§ 32 UmgrStG setzt die Übertragung von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG voraus.

B/7. Rz 1706 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1706 lautet:

Rz 1706

Auf Grund des Verweises des § 35 UmgrStG ist auch bei Auf- und Abspaltungen die Objektbezogenheit der Verluste im Sinne **§ 21 UmgrStG** Voraussetzung für den Übergang von Verlusten. Damit gehen jene Verluste der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende(n) Körperschaft(en) über, die dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. Zur Objektbezogenheit siehe sinngemäß auch Rz 1173 ff.

B/8. Rz 1708 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1708 lautet:

Rz 1708

Auf Grund des Verweises des § 35 UmgrStG auf **§ 21 UmgrStG ergibt sich aus § 21 Z 1 UmgrStG die Anwendbarkeit des § 4 Z 1 lit c UmgrStG. Danach** geht trotz Übergangs des verlustverursachenden Vermögens im Zuge einer Handelsspaltung das objektbezogene Verlustvortragsrecht nicht über, wenn der Umfang des übertragenen Vermögens zum Spaltungsstichtag gegenüber jenem im Verlustentstehenszeitraum derart vermindert ist, dass eine Vergleichbarkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben ist. Zu den für die Beurteilung der Vergleichbarkeit in Frage kommenden Kriterien siehe Rz 218 ff.

B/9. Rz 1711 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der zweite Absatz der Rz 1711 lautet:

Rz 1711

.....

Ein im Fall der Aufspaltung auf Grund der einschränkenden Bestimmungen des § 35 UmgrStG in Verbindung mit **dem auf § 4 Z 1 lit. a und c UmgrStG verweisenden § 21 UmgrStG** nicht auf die neue oder übernehmende Körperschaft übergehender Verlustvortrag geht verloren.

B/10. Rz 1713 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der zweite Absatz der Rz 1713 lautet:

Rz 1713

.....

Im Fall der Abspaltung verbleibt ein auf Grund der einschränkenden Bestimmungen des § 35 UmgrStG in Verbindung mit **§ 21 Z 1 UmgrStG (fehlender Objektbezug) und dem auf § 4 Z 1 lit. c UmgrStG (fehlende Vergleichbarkeit) verweisenden § 21 Z 1 UmgrStG** nicht auf die neue oder übernehmende Körperschaft übergehender vortragsfähiger Verlust bei der übertragenden Körperschaft, da diese Bestimmungen nur auf das übertragene Vermögen Bezug nehmen. Die nicht vom Verlustvortragsübergang betroffenen am Spaltungsstichtag vorhandenen vortragsfähigen Verluste sind unabhängig davon weiterhin abzugsfähig, ob das verlustverursachende Vermögen noch vorhanden ist.

B/11. Rz 1719 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der erste Satz der Rz 1719 lautet:

Rz 1719

Auf Grund des Verweises des § 35 UmgrStG auf **§ 21 UmgrStG** sind die die übernehmende(n) Körperschaft(en) betreffenden Regelungen des § 4 Z 1 lit. b UmgrStG im Zuge einer Handelsaufspaltung bzw. Handelsabspaltung zur Aufnahme sinngemäß anzuwenden (siehe sinngemäß Rz 192 ff).

B/12. Rz 1720 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der erste Absatz der Rz 1720 lautet:

Rz 1720

Auf Grund des Verweises des § 35 UmgrStG auf **§ 21 UmgrStG** ist das Verbot der doppelten Verlustverwertung gemäß § 4 Z 1 lit. d UmgrStG sinngemäß auch bei Handelsaufspaltungen und Handelsabspaltungen zwischen gesellschaftsrechtlich in vertikaler Struktur verbundenen Körperschaften anzuwenden.

B/13. Rz 1724 (zu § 35) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der erste Satz der Rz 1724 lautet:

Rz 1724

Auf Grund des Verweises des § 35 UmgrStG auf **§ 21 UmgrStG** ist die Regelung über den mit Verschmelzungen zusammenhängenden Mantelkauftatbestand und seine Ausnahmen auch auf Handelsauf- und Handelsabspaltungen zur Aufnahme anzuwenden.

C. Behandlung von Zuzahlungen

C/1. Rz 267 (zu § 5) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

In Rz 267 wird folgender Absatz angefügt:

Rz 267

.....

Bei Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt, gilt:

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

C/2. Rz 268 (zu § 5) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

In Rz 268 wird folgender Absatz angefügt:

Rz 268

.....

Bei Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt, gilt:

Ausgaben, die im Zusammenhang mit der Gewährung der Zuzahlungen bei den empfangenden Gesellschaftern anfallen, wie etwa die Kosten für die gerichtliche Geltendmachung bzw. darauf entfallende Beratungskosten, können nicht sofort als Abzugsposten (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) geltend gemacht werden sondern erst im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte auf Grund der Veräußerung der Anteile.

C/3. Rz 1056 (zu § 19) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

In Rz 1056 wird folgender Absatz angefügt:

Rz 1056

Bei Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt, gilt:

Die Zuzahlung an den Einbringenden führt bei diesem gemäß § 20 Abs. 2 UmgrStG zu einer Verminderung der Anschaffungskosten der Anteile (siehe Rz 266 ff).

D. Behandlung einer Äquivalenzverletzung

D/1. Rz 305 (zu § 6) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 305 lautet:

Rz 305

Rechtslage ab 21.8.2003:

Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse nach der Verschmelzung nicht den Wertverhältnissen, gilt nach § 6 Abs. 2 UmgrStG der Unterschiedsbetrag, wenn der Wertausgleich nicht auf andere Weise erfolgt, **mit dem Erwerb der Anteile** als unentgeltlich zugewendet. Die Wertverhältnisse sind im Zweifel durch das Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

D/2. Rz 310 (zu § 6) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

In Rz 310 wird angefügt:

Rz 310

.....

Rechtslage ab 21.8.2003:

Die unentgeltliche Zuwendung einerseits und das Auf- oder Abstocken der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile erfolgen mit dem tatsächlichen Erwerb der Anteile.

D/3. Rz 1219 (zu § 22) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1219 lautet:

Rz 1219

Rechtslage ab 21.8.2003:

§ 22 Abs. 1 UmgrStG verweist hinsichtlich möglicher Äquivalenzverletzungen auf die grundsätzliche Regelung in § 6 Abs. 2 UmgrStG.

Eine Äquivalenzverletzung liegt vor, wenn nach Verkehrswertverhältnissen der Wert der dem Einbringenden zu gewährenden Anteile höher oder geringer ist als der Wert des Einbringungsvermögens. Die Geltung des Art. III UmgrStG wird durch eine Äquivalenzverletzung nicht berührt.

Zu den ertragsteuerlichen Folgen siehe Rz 308 ff **mit der Maßgabe, dass infolge der Rückwirkungsfiktion auch die Äquivalenzverletzung rückwirkend erfolgt.** Zu den schenkungssteuerlichen Folgen siehe Rz 311 ff.

D/4. Rz 1472 (zu § 26) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der zweite Satz der Rz 1472 lautet:

Rz 1472

.....

Die Ausführungen zu § 6 Abs. 2 UmgrStG gelten sinngemäß (siehe Rz 305 ff) **mit der Maßgabe, dass infolge der Rückwirkungsfiktion auch die Äquivalenzverletzung rückwirkend erfolgt.**

D/5. Rz 1629 (zu § 31) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der zweite Satz der Rz 1629 lautet:

Rz 1629

.....

Die Ausführungen zu § 6 Abs. 2 UmgrStG gelten sinngemäß (siehe Rz 305 ff) **mit der Maßgabe, dass infolge der Rückwirkungsfiktion auch die Äquivalenzverletzung rückwirkend erfolgt.**

E. Umwandlungstatbestände und Umwandlungsfolgen

E/1. Rz 455 (zu § 7) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der dritte Satz der Rz 455 lautet:

Rz 455

.....

In diesem Fall ist jedoch das inländische Vermögen nach § 7 Abs. 1 Z 2 letzter Satz UmgrStG stets wie Betriebsvermögen zu behandeln (Betriebsvermögensfiktion) **und unterliegt der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988.**

E/2. Rz 457 (zu § 7) samt Überschrift wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 457 lautet:

2.1.5.4 Betriebsübergang

Rz 457

Klarstellende Rechtslage ab 21.8.2003:

Aus § 7 Abs. 1 UmgrStG ergibt sich, dass am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft vorhanden sein muss. Im Normalfall geht der an beiden Stichtagen vorhandene Betrieb nach § 2 Abs. 2 Z 1 UmwG mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch und abgabenrechtlich mit Ablauf des Umwandlungstichtages auf den Rechtsnachfolger über. Aus § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG ist ableitbar, dass der am Umwandlungstichtag vorhandene Betrieb nicht unbedingt mit dem tatsächlich auf den Rechtsnachfolger übergehenden übereinstimmen muss. Sollte der am Umwandlungsbeschlusstag vorhandene Betrieb vor der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch veräußert werden, ist auf Grund der Tatsache, dass nach § 8 Abs. 3 UmgrStG bei der übertragenden Kapitalgesellschaft und nach § 9 Abs. 1 UmgrStG beim übernehmenden Rechtsnachfolger das Einkommen jeweils so zu ermitteln ist, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungstichtages erfolgt wäre, von einem Betriebsübergang auf den Rechtsnachfolger und damit von einem dem Rechtsnachfolger zuzurechnenden Veräußerungsvorgang auszugehen.

E/3. Rz 493 (zu § 9) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 493 lautet:

Rz 493

Rechtslage ab 21.8.2003:

Die übertragende Körperschaft hat gemäss § 9 Abs. 9 UmgrStG die bisher nicht einbehaltene KESt innerhalb einer Woche nach dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch unter Hinweis auf die umwandlungsbedingte Korrektur an das Betriebsfinanzamt der (jeweils) ausschüttenden Gesellschaft bzw des (jeweiligen) Kreditinstituts abzuführen, dies dem (den) Rechtsnachfolger(n) zu bescheinigen, die ausschüttende(n) Gesellschaft(en) vom Gesellschafterwechsel zu verständigen und gegenüber dem(n) betroffenen Kreditinstitut(en) bzw dem oder den zuständigen Finanzämtern den Widerruf der Befreiungserklärung(en) durchzuführen.

F. Änderungen betreffend den Umgründungsvertrag

F/1. Rz 662 (zu § 12) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 662 lautet:

Rz 662

Fassung ab 21.8.2003:

Aus § 12 Abs. 1 ergibt sich, dass zu den Anwendungsvoraussetzungen für eine Einbringung das Erstellen eines schriftlichen Einbringungsvertrag gehört.

F/2. Rz 1302 (zu § 23) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der dritte Absatz in Rz 1302 lautet ab 21.8.2003:

Rz 1302

.....

Aus § 23 Abs. 1 ergibt sich, dass zu den Anwendungsvoraussetzungen für einen Zusammenschluss das Erstellen eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages gehört.

F/3. Rz 1526 (zu § 27) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der dritte Absatz in Rz 1526 lautet ab 21.8.2003:

Rz 1526

.....

Aus § 27 Abs. 1 ergibt sich, dass zu den Anwendungsvoraussetzungen für eine Realteilung das Erstellen eines schriftlichen Teilungsvertrages gehört.

G. Änderungen betreffend Stichtag, Rückwirkung, Fristen, Zurechnung

G/1. Rz 765 (zu § 13) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 765 lautet:

Rz 765

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

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

G/2. Rz 774 (zu § 13) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 774 lautet:

Rz 774

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Für die Fristenberechnung ist in abgabenrechtlicher Sicht sowohl bei Zuständigkeit des Firmenbuches als auch bei jener des Finanzamtes § 108 BAO maßgebend. Das bedeutet unter anderem, dass die Tage des Postenlaufs in die Neunmonatsfrist nicht eingerechnet werden.

Im Hinblick auf die Tatsache, dass in Fällen der Zuständigkeit des Firmenbuchgerichts (Einbringung im Wege einer Sachgründung oder einer Kapitalerhöhung) § 902 Abs. 2 ABGB als maßgeblich angesehen wird (OGH 17.7.1997, 6 Ob 124/97x), hat die abgabenrechtliche Fristenregelung Nachrang. Sollte eine abgabenrechtlich rechtzeitige aber nach Firmenbuchrecht

verspätete Anmeldung einer Einbringung vom Firmenbuchgericht zurückgewiesen werden, ist eine Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG auch abgabenrechtlich nicht zustandegekommen.

G/3. Rz 775 (zu § 13) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 775 lautet:

Rz 775

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Aus der Maßgeblichkeit der BAO ergeben sich für Umgründungsstichtage zu einem Monatsende steuerlich folgende Fristen:

Umgründungsstichtag	letzter Postaufgabetag
31.1.	31.10.
28.2. (Normaljahr)	28.11.
29.2. (Schaltjahr)	29.11.
31.3.	31.12.
30.4.	30.1. des Folgejahres
31.5.	28.2. des Folgejahres (Normaljahr) bzw. 29.2. des Folgejahres (Schaltjahr)
30.6.	30.3. des Folgejahres
31.7.	30.4. des Folgejahres
31.8.	31.5. des Folgejahres
30.9.	30.6. des Folgejahres
31.10.	31.7. des Folgejahres
30.11.	30.8. des Folgejahres
31.12.	30.9. des Folgejahres

G/4. Rz 793 bis 797 (zu § 13) werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 793 bis 797 lauten:

Rz 793

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Die Regelungen des § 13 UmgrStG sind Ordnungsvorschriften. Das Vorliegen einer Fristverletzung führt daher nicht automatisch zu einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen für Art. III UmgrStG. Es geht zunächst nur die Möglichkeit einer rückwirkenden Umgürndung verloren. In der Folge sind zwei Folgewirkungen denkbar:

- Der Einbringende nimmt die Sanierungsmöglichkeit des letzten Satzes des § 13 Abs. 1 UmgrStG wahr (Rz 765), in diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. III UmgrStG – bezogen auf den Ersatzstichtag – erhalten.
- Der Einbringende nimmt die Sanierungsmöglichkeit des letzten Satzes des § 13 Abs. 1 UmgrStG nicht wahr oder kann sie auf Grund eines verspäteten Erkennens einer Fristverletzung nicht mehr wahrnehmen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG vor. Es kommt zum Veräußerungstatbestand gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 bzw § 20 KStG 1988 auf den ursprünglich gewählten Einbringungsstichtag (siehe Rz 799 bzw Rz 1275ff).

3.2.4.2 Ersatzstichtag

Rz 794

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Bei Vorliegen einer Fristverletzung Ist unabhängig vom Zeitpunkt der Vermögensübertragung der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Ersatzstichtag anzusehen.

Rz 795

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

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

3.2.4.3 Frist und Zuständigkeit

Rz 796

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Für die Wahrung der gesetzlich eingeräumten weiteren Neunmonatsfrist Ist wie bei der ursprünglichen Frist § 108 BAO maßgebend.

Rz 797

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

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

G/5. Rz 802 (zu § 13) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 802 lautet:

Rz 802

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

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

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

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

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

Unterfertigung des Vertrages	Gewählter Stichtag	Tatsächliche Übertragung	Postaufgabe - tag der Anmeldung oder Meldung	Einbringungsstich-tag
15.12.00	15.12.00	?	15.9.01	15.12.00
15.12.00	?	?	30.9.01	30.9.01
15.12.00	31.12.00	25.9.01	16.9.01	31.12.01

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

Unterfertigung des Vertrages	Gewählter Stichtag	Postaufgabe-tag der Anmeldung oder Meldung	steuerlich relevanter Einbringungsstichtag
15.8.01	30.9.00	16.8.01	15.8.01
15.8.01	30.9.00	3.11.01	15.8.01

G/6. Rz 805 (zu § 13) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 805 lautet:

Rz 805

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Wird das Vermögen erst nach dem Einbringungsstichtag erworben, ist eine Anwendungsvoraussetzung des § 12 UmgrStG dahingehend nicht erfüllt, dass es dem Einbringenden noch nicht zuzurechnen war und daher eine Vermögensübertragung im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG nicht wirksam erfolgen kann. **Nach § 13 Abs 2 UmgrStG gilt in diesem Fall der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Ersatzstichtag. Eine unter Art. III UmgrStG fallende Einbringung liegt nur dann vor, wenn auf diesen Stichtag die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Einbringung innerhalb von neun Monaten geschaffen werden** (siehe Rz 798 ff).

G/7. Rz 806 (zu § 13) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 806 lautet:

Rz 806

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Schädlich sind auch umgründungsbedingte Vermögenserwerbe. Die ertragsteuerliche Zurechnung des übergehenden Vermögens zum Übernehmenden erfolgt jeweils mit Beginn des dem Umgründungsstichtag folgenden Tages. Nachfolgende Einbringungen können deshalb frühestens auf den Tag nach dem Umgründungsstichtag der vorangegangenen Umgründung bezogen werden. Im Rahmen eines Umgründungsplanes gemäß § 39 UmgrStG kann eine solche Maßnahme frühestens auf den Umgründungsstichtag der vorangegangenen Umgründung bezogen werden (siehe Rz 1874 ff).

Beispiel:

Ein Kapitalanteil wurde durch folgende Rechtsvorgänge erworben und soll nun in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Der Einbringungsstichtag für diese Übertragung kann frühestens der folgende Tag sein:

<i>Erwerb des Kapitalanteils durch Einbringenden</i>	<i>frühest möglicher Stichtag</i>
<i>bei Gründung am 05.04.01</i>	<i>05.04.01</i>
<i>durch Kauf am 05.04.01</i>	<i>05.04.01</i>
<i>durch Schenkung oder Legat am 05.04.01</i>	<i>05.04.01</i>
<i>durch vorangegangene Einbringung gemäß Art. III UmgrStG als übernehmender Körperschaft zum Einbringungsstichtag 31.12.01</i>	<i>01.01.02 im Regelfall 31.12.01 mit Umgründungsplan</i>

Sollte der Einbringungsstichtag weder auf den Folgetag bezogen werden noch ein Umgründungsplan im Sinne der § 39 UmgrStG erstellt werden, gilt der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Ersatzstichtag (siehe Rz 798ff).

G/8. Rz 1278 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1278 lautet:

Rz 1278

Maßgeblich ist der im Einbringungsvertrag festgelegte Stichtag, wenn die Einbringung rechtzeitig bei der zuständigen Behörde angemeldet oder gemeldet wurde. **Liegt neben dem Fehlen einer Anwendungsvoraussetzung des § 12 UmgrStG auch eine Fristverletzung des § 13 UmgrStG vor, kommt der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung zur Anwendung.**

G/9. Rz 1334 (zu § 24) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1334 lautet:

Rz 1334

Fassung für Zusammenschlussverträge ab 21.8.2003:

§ 24 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 13 Abs. 1 UmgrStG erlaubt die Rückbeziehung des Zusammenschlusses auf einen Stichtag, der vor der Unterfertigung des Zusammenschlussvertrages liegt. **Für die Fristenberechnung ist in abgabenrechtlicher Sicht sowohl bei Zuständigkeit des Firmenbuches als auch bei jener des Finanzamtes § 108 BAO maßgebend. Der Fristenlauf wird mit dem gewählten Zusammenschlussstichtag in Gang gesetzt. Die Tage des Postenlaufs werden in die Neunmonatsfrist nicht eingerechnet.**

Im Hinblick auf die Tatsache, dass in Fällen der Zuständigkeit des Firmenbuchgerichts (Rz 1337) § 902 Abs. 2 ABGB als maßgeblich angesehen wird (OGH 17.7.1997, 6 Ob 124/97x), hat die abgabenrechtliche Fristenregelung Nachrang. Sollte eine abgabenrechtlich rechtzeitige aber nach Firmenbuchrecht verspätete Anmeldung eines Zusammenschlusses vom Firmenbuchgericht zurückgewiesen werden, ist ein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG auch abgabenrechtlich nicht zustandegekommen.

G/10. Rz 1341 (zu § 24) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1341 lautet:

Rz 1341

Fassung für Zusammenschlussverträge ab 21.8.2003:

Sollte trotz der (steuerlich) verspäteten Anmeldung die Eintragung des Zusammenschlusses im Firmenbuch erfolgen und sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG im Übrigen gegeben, gilt diese Eintragung als Zusammenschluss im Sinne des UmgrStG. Auf Grund des nach § 24 Abs. 1 UmgrStG maßgebenden § 13 UmgrStG führt das Vorliegen einer Fristverletzung nicht automatisch zu einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen für Art. IV UmgrStG. Es geht zunächst nur die Möglichkeit einer rückwirkenden Umgründung verloren, es gilt der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages als Ersatzstichtag. In der Folge sind zwei Folgewirkungen denkbar:

- Der Übertragende nimmt die Sanierungsmöglichkeit des letzten Satzes des § 13 Abs. 1 UmgrStG wahr (siehe Rz 765), in diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. IV UmgrStG – bezogen auf den Ersatzstichtag – erhalten.
- Der Übertragende nimmt die Sanierungsmöglichkeit des letzten Satzes des § 13 Abs. 1 UmgrStG nicht wahr oder kann sie auf Grund eines verspäteten Erkennens einer Fristverletzung nicht mehr

wahrnehmen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG vor. Es kommt zum Veräußerungstatbestand gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw § 20 KStG 1988 auf den ursprünglich gewählten Zusammenschlussstichtag (siehe Rz 1506ff).

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für einen durch den Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine bestehende im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaft bewirkten Zusammenschluss.

G/11. Rz 1342 (zu § 24) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1342 lautet:

Rz 1342

Fassung für Zusammenschlussverträge ab 21.8.2003:

Bei verspäteter Meldung eines Zusammenschlusses bei dem zuständigen Finanzamt (Rz 1338) kommen die in Rz 1341 dargestellten Folgewirkungen zur Anwendung.

G/12. Rz 1344 (zu § 24) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1344 lautet:

Rz 1344

Fassung für Zusammenschlussverträge ab 21.8.2003:

Im Hinblick auf den weiten Zusammenschlussbegriff (siehe Rz 1298 ff) gehört zu den Anwendungsvoraussetzungen, dass bei einer übertragenden oder zusammenschlussbedingt als übertragend geltenden Mitunternehmerschaft das zu übertragende Vermögen den Mitunternehmern bereits zum Zusammenschlussstichtag im Sinne des § 24 BAO zuzurechnen war. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nur für Vermögenserwerbe im Erbwege möglich (siehe Rz 1345). Wird der Zusammenschluss vertragsgemäß auf ein Vermögen bezogen, das dem (den) Übertragenden zu diesem Stichtag noch nicht zuzurechnen war, kann der Zusammenschluss auf diesen Stichtag nicht wirksam werden (zB Gesellschafterwechsel zwischen Stichtag und Vertragstag). Nach dem nach § 24 Abs. 1 UmgrStG maßgebenden § 13 Abs. 2 UmgrStG gilt der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages als Ersatzstichtag. In der Folge sind zwei Folgewirkungen denkbar:

- Der (die) Übertragende(n) nimmt (nehmen) die Sanierungsmöglichkeit des § 13 Abs. 2 UmgrStG wahr (siehe Rz 765), in diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. IV UmgrStG – bezogen auf den Ersatzstichtag – erhalten.
- Der (die) Übertragende(n) nimmt (nehmen) die Sanierungsmöglichkeit des § 13 Abs. 2 UmgrStG nicht wahr oder kann (können) sie auf Grund eines verspäteten Erkennens des Fehlens des Zurechnungserfordernisses nicht mehr wahrnehmen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der

Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG vor. Es kommt zum Veräußerungstatbestand gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw. § 20 KStG 1988 auf den ursprünglich gewählten Zusammenschlussstichtag (siehe Rz 1506ff).

Unschädlich ist der Wechsel eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Vermögensbeteiligung.

G/13. Rz 1506 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1506 lautet:

Rz 1506

Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV UmgrStG (zB bei realer Überschuldung), ist ein steuerwirksamer Veräußerungsgewinn auf den umgründungssteuerrechtlich maßgebenden Stichtag zu ermitteln (§ 24 Abs. 7 EStG 1988).

Dieser Gewinn ist rückwirkend zum gewählten Zusammenschlussstichtag zu ermitteln, wenn der Zusammenschluss bei der jeweils zuständigen Behörde (Firmenbuchgericht oder FA) innerhalb der Neunmonatsfrist (an-)gemeldet wird; andernfalls ist der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages maßgebend.

Diese Rückwirkung ist für Personen, die mit einer Geldeinlage oder sonstigen Wirtschaftsgütern beitreten, nicht anwendbar; diese nehmen am Betriebsergebnis frühestens ab dem Abschlusstag des Zusammenschlussvertrages teil (siehe EStR 2000, Rz 5719).

G/14. Rz 1537 (zu § 28) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1537 lautet:

Rz 1537

Fassung für Teilungsverträge ab 21.8.2003:

Der Teilungsvertrag kann einen bevorstehenden oder einen rückwirkenden Teilungsstichtag festlegen oder den Vertragstag als Stichtag definieren. Letztlich liegt stets ein rückwirkender Teilungsvorgang vor, da auch bei zukunftsbezogenen Stichtagen die näheren Daten und Werte nach dem Stichtag ermittelt und von der Teilungspartnern durch Willensübereinstimmung bestätigt werden müssen. Sowohl in diesem Fall als auch in jenem, dass der Teilungsstichtag ausdrücklich auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Teilungsvertrages rückbezogen wird, ist diese Rückbeziehung steuerlich anzuerkennen, wenn die Realteilung innerhalb der **nach § 28 UmgrStG maßgebenden in § 13 Abs. 1 UmgrStG** genannten Frist von neun Monaten beim zuständigen Firmenbuchgericht angemeldet bzw. beim zuständigen FA gemeldet wird:

Für die Fristenberechnung ist in abgabenrechtlicher Sicht sowohl bei Zuständigkeit des Firmenbuches als auch bei jener des Finanzamtes § 108 BAO maßgebend. Der Fristenlauf wird mit dem gewählten Teilungsstichtag in Gang gesetzt. Die Tage des Postenlaufs werden in die Neunmonatsfrist nicht eingerechnet.

Im Hinblick auf die Tatsache, dass in Fällen der Zuständigkeit des Firmenbuchgerichts (Rz 1538) § 902 Abs. 2 ABGB als maßgeblich angesehen wird (OGH 17.7.1997, 6 Ob 124/97x), hat die abgabenrechtliche Fristenregelung Nachrang. Sollte eine abgabenrechtlich rechtzeitige aber nach Firmenbuchrecht verspätete Anmeldung einer Realteilung vom Firmenbuchgericht zurückgewiesen werden, ist eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG auch abgabenrechtlich nicht zustandegekommen.

Zur Berechnung der Fristen bei Teilungsstichtagen zu einem Monatsende siehe Rz 774 ff.

G/15. Rz 1541 (zu § 28) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1541 lautet:

Rz 1541

Fassung für Teilungsverträge ab 21.8.2003:

Weist das Firmenbuchgericht die nicht fristgerechte (nach Ablauf der Neunmonatsfrist vorgenommene) Anmeldung der Realteilung in Form einer Aufteilung einer protokollierten Personengesellschaft als verspätet zurück, kann Art. V UmgrStG in dieser Form nicht zur Anwendung gelangen.

Sollten trotz steuerlich verspäteter Anmeldung der Realteilung die entsprechenden Eintragungen im Firmenbuch erfolgen und sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 27 UmgrStG im Übrigen

gegeben, ist die Realteilung als solche im Sinne des Art. V UmgrStG zu werten, auf die die Rechtsfolgen einer verspäteten Anmeldung anzuwenden sind.

Es geht zunächst nur die Möglichkeit einer rückwirkenden Umgründung verloren, es gilt der Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages als Ersatzstichtag. In der Folge sind zwei Folgewirkungen denkbar:

- Die Personengesellschaft nimmt die Sanierungsmöglichkeit des letzten Satzes des § 13 Abs. 1 UmgrStG wahr (siehe Rz 765), in diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. V UmgrStG – bezogen auf den Ersatzstichtag – erhalten.
- Die Personengesellschaft nimmt die Sanierungsmöglichkeit des letzten Satzes des § 13 Abs. 1 UmgrStG nicht wahr oder kann sie auf Grund eines verspäteten Erkennens einer Fristverletzung nicht mehr wahrnehmen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. V UmgrStG vor. Es kommt zum Veräußerungstatbestand gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw. § 20 KStG 1988 auf den ursprünglich gewählten Teilungsstichtag (siehe Rz 1640ff).

G/16. Rz 1542 (zu § 28) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1542 lautet:

Rz 1542

Fassung für Teilungsverträge ab 21.8.2003:

In allen anderen als den unter Rz 1541 genannten Fällen der verspäteten Anmeldung bzw. Meldung der Realteilung kommen die in Rz 1541 dargestellten Folgewirkungen zur Anwendung.

G/17. Rz 1544 (zu § 28) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1544 lautet:

Rz 1544

Fassung für Teilungsverträge ab 21.8.2003:

Zu den Anwendungsvoraussetzungen einer Realteilung zu Buchwerten gehört, dass das am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages vorhandene und zu übertragende Vermögen auch zum Teilungsstichtag den Mitunternehmern im Sinne des § 24 BAO zuzurechnen war (siehe Rz 1573). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nur für Vermögenserwerbe im Erbwege möglich (§ 28 UmgrStG in Verbindung mit § 13 Abs. 2 UmgrStG), siehe Rz 809 und Rz 1345.

Wird die Realteilung vertragsgemäß auf ein Vermögen bezogen, das den Mitunternehmern zum geplanten Teilungsstichtag noch nicht zuzurechnen war, kann die Realteilung auf diesen Stichtag nicht wirksam erfolgen (zB Gesellschafterwechsel zwischen Stichtag und Vertragstag).

Nach dem nach § 28 UmgrStG maßgebenden § 13 Abs. 2 UmgrStG gilt der Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages als Ersatzstichtag. In der Folge sind zwei Folgewirkungen denkbar:

- Die Personengesellschaft nimmt die Sanierungsmöglichkeit des § 13 Abs. 2 UmgrStG wahr (siehe Rz 765), in diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. V UmgrStG – bezogen auf den Ersatzstichtag – erhalten.
- Die Personengesellschaft nimmt die Sanierungsmöglichkeit des § 13 Abs. 2 UmgrStG nicht wahr oder kann sie auf Grund eines verspäteten Erkennens des Fehlens des Zurechnungserfordernisses nicht mehr wahrnehmen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. V UmgrStG vor. Es kommt zum Veräußerungstatbestand gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw. § 20 KStG 1988 auf den ursprünglich gewählten Teilungsstichtag (siehe Rz 1640ff).

Unschädlich ist der Wechsel eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Vermögensbeteiligung.

H. Änderungen betreffend rückwirkende Korrekturen hinsichtlich des zu übertragenden Vermögens

H/1. Rz 913 bis 916 (zu § 16) werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 913 bis 916 lauten:

Rz 913

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Eine zwingende Beschränkung auf natürliche Personen als Einbringende ist durch die gesetzliche Gestaltung nicht verbunden, dh. es können auch einbringende Körperschaften die Möglichkeit einer “unbaren Entnahme” unter sinngemäßer Anwendung des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG **und unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften gemäß § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG** in ihrer Einbringungsbilanz zum Aufbau einer Verrechnungspost nutzen (siehe Rz 926).

3.4.2.6.6.2 Berechnung der unbaren Entnahme

Rz 914

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Das Ausmaß der unbaren Entnahmen ist gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in einem dreistufigen Verfahren zu ermitteln:

- **Zunächst ist der Verkehrswert des einzubringenden (Teil)Betriebes oder Mitunternehmeranteils zum Einbringungsstichtag zu ermitteln (Basisverkehrswert). Auf die Grundsätze der Verkehrswertermittlung (siehe Rz 682 ff) ist Bedacht zu nehmen. Der Wert des betriebsvermögenszugehörigen Grund und Bodens ist auch bei Einbringenden, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermitteln, anzusetzen.**
- **In der zweiten Berechnungsstufe ist der zum Einbringungsstichtag ermittelte Basisverkehrswert des einzubringenden (Teil)Betriebes oder Mitunternehmeranteils um die**
 - Summe aus rückbezogenen tatsächlichen Entnahmen (Z 1), dem Wert der rückbezogenen zurückbehaltenen oder verschobenen Wirtschaftsgüter (Z 3 und 4) und rückbezogenen offenen Ausschüttungen bzw Einlagenrückzahlungen (Z 5) zu vermindern oder
 - um die Summe von Einlagen (Z 1, 3 und 5) oder Zuführungen (Z 4) zu erhöhen oder
 - um den positiven bzw negativen Saldo bei gleichzeitigem Vorliegen von rückwirkenden Erhöhungen oder Verminderungen zu erhöhen bzw zu vermindern.

- Ergeben die Korrekturen einen positiven Zwischenverkehrswert zum Einbringungsstichtag, stellt dies die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der maximal 75%igen unbaren Entnahme dar.
- In der dritten Berechnungsstufe ist der in der zweiten Stufe ermittelte Rohbetrag der unbaren Entnahme um sämtliche Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 zu kürzen, wenn sich aus sämtlichen Erhöhungen und Verminderungen ein negativer Saldo ergibt.

Der sich ergebende Endbetrag gilt als mit Ablauf des Einbringungsstichtages als entnommen. Der sich nach Abzug der gesetzlich gedeckten unbaren Entnahme ergebende Endverkehrswert ist für die weitere steuerliche Beurteilung maßgebend.

Beispiele:

(VW = Verkehrswert; EU = Einzelunternehmer; MU = Mitunternehmer; Kö = Körperschaft; SBV = Sonderbetriebsvermögen); angenommen wird, dass das maximale Ausmaß in Anspruch genommen wird:

1. EU-Basis-VW 31.12.00:	1000
- Z 1	20
- Z 3	400
Zwischen-VW	580
75% =	435
- Summe Z 1 und Z 3 =	420
- Z 2 =	15
Rest-VW	565

2. EU-Basis-VW 31.12.00:	1000
+ Z 1	500
Zwischen-VW	1500
75% =	1125
- Z 2 =	1125
Rest-VW	375

3. EU-Basis-VW 31.12.00:	1000
+ Z 1	100
- Z 1	80
+ Z 3	60

- Z 4	200
Zwischen-VW	880
75% =	660
- Saldo Z 1, 3 und 4 =	120
- Z 2 =	540
Rest-VW	340

4. EU-Basis-VW 31.12.00:	1000,0
+ Z 1	400,0
- Z 1	80,0
+ Z 3	50,0
- Z 4	100,0
Zwischen-VW	1270,0
75% =	952,5
Saldo Z 1, 3 und 4 =	+ 270,0
- Z 2 =	952,5
Rest-VW	317,5

5. EU-Basis-VW 31.12.00:	- 1000
+ Z 1	600
- Z 1	50
+ Z 3	250
+ Z 4	320
Zwischen-VW	120
75% =	90
Saldo Z 1, 3 und 4 =	+ 1120
- Z 2 =	90
Rest-VW	30

5. EU-Basis-VW 31.12.00:	- 1000
+ Z 1	600
- Z 1	50
+ Z 3	250
+ Z 4	320

<i>Zwischen-VW</i>	120
75% =	90
<i>Saldo Z 1, 3 und 4 =</i>	+ 1120
- Z 2 =	90
<i>Rest-VW</i>	30

<i>6. MU-Basis-VW 31.12.00:</i>	800
- Z 1	100
+ Z 3 (SBV)	260
<i>Zwischen-VW</i>	960
75% =	720
<i>Saldo Z 1 und 3 =</i>	+ 160
- Z 2 =	720
<i>Rest-VW</i>	240

<i>7. MU-Basis-VW 31.12.00:</i>	-800
+ Z 1	812
<i>Zwischen-VW</i>	12
75% =	9
- Z 2 =	9
<i>Rest-VW</i>	3

<i>8. Kö-Basis-VW 31.12.00:</i>	10000
+ Z 1	1000
- Z 4	200
- Z 5	300
<i>Zwischen-VW</i>	10500
75% =	7875
<i>Saldo Z 1, 4 und 5 =</i>	+ 500
- Z 2 =	7875
<i>Rest-VW</i>	2625

Rz 915

Tätigt der Einbringende im Rückwirkungszeitraum neben rückbezogenen Einlagen und anderen Korrekturen Entnahmen im Sinne der Z 1, die er mangels Ansatzes einer Passivpost in der Einbringungsbilanz nicht rückbezieht, sind diese im Hinblick auf den engen zeitlichen und

wirtschaftlichen Zusammenhang bei der Ermittlung der unbaren Entnahme mitzuberücksichtigen.

Rz 916

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Übersteigt die vorgenommene unbare Entnahme den sich nach allfälliger Kürzung der gewählten Prozentgröße des positiven Zwischenverkehrswertes ergebenden Höchstbetrages, hat dies keine Auswirkungen auf die Anwendung von Art. III UmgrStG. Die Konsequenz einer zu hohen unbaren Entnahme besteht in der Umqualifikation des übersteigenden Betrages in steuerliches Eigenkapital, der übersteigende Betrag gilt bei der übernehmenden Körperschaft gemäß § 18 Abs. 2 UmgrStG als versteuerte Rücklage (siehe Rz 981 ff). Dies gilt auch für den Fall, dass sich ein Übersteigen des Höchstbetrages erst auf Grund abgabenbehördlicher Feststellungen ergibt. Zur Frage der Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf Grund abgabenbehördlicher Feststellungen siehe Rz 1273.

H/2. Rz 920 (zu § 16) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 920 lautet:

Rz 920

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Der Teilwert des als entnommen oder eingelegt geltenden zurückbehaltenen Vermögens ist bei der Bemessung der unbare Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG mitzuberücksichtigen (siehe Rz 914ff).

H/3. Rz 1681 (zu § 33) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1681 lautet:

Rz 1681

Fassung für Spaltungsbeschlüsse ab 21.8.2003:

Im Falle der Inanspruchnahme mehrerer rückwirkender Korrekturmöglichkeiten ist im Hinblick auf die sinngemäße Anwendung des nach § 33 Abs. 5 UmgrStG maßgebenden § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG nach dem dort vorgesehenen Berechnungsschema vorzugehen (siehe Rz 914). Zur Auswirkung auf die Einlagenrückzahlung siehe Rz 1797 f.

I. Änderungen betreffend die Arbeitnehmerbeteiligung

I/1. Die Überschrift zu 3.9.1 wird um eine Subüberschrift ergänzt:

3.9.1.1 Allgemeines

I/2. Eine Rz 1218a (zu § 22) samt Überschrift wird eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1218a lautet:

3.9.1.2 Arbeitnehmerbeteiligung

Rz 1218a

Beteilt sich ein bisheriger Arbeitnehmer mit einer Vermögenseinlage im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG zu einem Stichtag nach dem 30.12.2003 an der Arbeitgeberkörperschaft und entsteht bei ihm infolge der Gegenleistung für die Einbringung ein mehr als 25%iger Anteil, erfolgt die Änderung der Einkunftsart von nicht selbständiger Arbeit auf sonstige selbständige Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Für diesen Fall tritt die Änderung der Einkunftsart nicht rückwirkend mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages sondern nach § 22 Abs. 2 UmgrStG erst zum Zeitpunkt der Eintragung im Firmenbuch bzw. der Meldung beim für die übernehmende Körperschaft zuständigen FA ein. Die Änderung der Einkunftsart ändert nichts daran, dass eine bis zur Einbringung gebildete Abfertigungsrückstellung nach Maßgabe der Regelungen des § 14 EstG 1988 weiterzuführen und erst aufzulösen ist, wenn das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis beendet wird (EStR 2000, Rz 3334). Der Empfang der Abfertigung unterliegt beim Empfänger der Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 (LStR 2002, Rz 1074).

J. Aufwertungsoption bei Zusammenschlüssen und Realteilungen

J/1. Rz 1426 (zu § 24) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1426 lautet:

Rz 1426

Rechtslage ab 21.8.2003:

Überträgt ein Steuerinländer ausländisches Vermögen, kann gemäß § 24 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 16 Abs. 3 UmgrStG abweichend von der Buchwertfortführung das ausländische Vermögen **auf den höheren Teilwert einschließlich eines allfälligen Geschäfts-, Firmen- oder Mandantenwertes** aufgewertet werden, wenn

1. der Zusammenschluss im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und
2. mit dem in Betracht kommenden Staat ein DBA besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde.

J/2. Rz 1602 (zu § 29) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1602 lautet:

Rz 1602

Rechtslage ab 21.8.2003:

Abweichend von der grundsätzlich zwingenden Buchwertfortführung kann bei Mitunternehmerschaften mit In- und Auslandsbezug das ausländische Vermögen (ausländische Betriebe, Teilbetriebe und Anteile an ausländischen Mitunternehmerschaften) **auf den höheren Teilwert einschließlich eines allfälligen Geschäfts-, Firmen- oder Mandantenwertes** aufgewertet werden, wenn

- die Realteilung einer ausländischen Personengesellschaft im Ausland zur Gewinnverwirklichung und
- mit dem jeweiligen Staat ein DBA besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde (§ 29 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 16 Abs. 3 UmgrStG).

Damit kann die ausländische Einkommensteuer auf die sich bei den einzelnen Mitunternehmern ergebende inländische Aufwertungsgewinnsteuer angerechnet werden.

K. Geltung der Rückwirkungsfiktion

K/1. Rz 1454 wird geändert und eine Rz 1454a angefügt (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1454 und 1454a lauten:

Rz 1454

Rechtslage ab 21.8.2003:

Ertragsteuerlich gilt das Vermögen mit Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages als übernommen. Diese Rückwirkungsfiktion ist zwingend und umfasst auch ein im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 UmgrStG mitübertragenes nicht begünstigtes Vermögen (Rz 1417). Die Rückwirkungsfiktion gilt nicht für die Arbeitnehmerbeteiligung im Sinne des § 26 Abs. 2 UmgrStG (Rz 1470f).

Rz 1454a

Auf Grund der Rückwirkungsfiktion beginnt für eine im Rahmen des Art. IV UmgrStG neu gegründete Mitunternehmerschaft (siehe Abschn. 4.1.5.1) das erste Wirtschaftsjahr mit Beginn des dem Zusammenschlußstichtag folgenden Tag. Für eine bestehende (als übertragende zu wertende) Mitunternehmerschaft beginnt dann ein neues Wirtschaftsjahr, wenn sich bei den bisherigen Mitunternehmern die Beteiligungsquoten ändern, mit dem dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tag. Tritt hingegen im Beteiligungsverhältnis keine Änderung ein (bspw. Beitritt eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Kapitaleinlage; Einlagen aller Mitunternehmer im Verhältnis ihrer Beteiligungen auf das starre/fixe Kapitalkonto; Einlage des 100%-igen Kommanditisten auf das starre/fixe Kapitalkonto; strukturändernder Zusammenschluss im Sinne des Rz 1299), beginnt kein neues Wirtschaftsjahr.

K/2. Rz 1621 wird geändert und Rz 1621a und 1621b angefügt (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1621, 1621a und 1621b lauten:

Rz 1621

Rechtslage ab 21.8.2003:

Die Fiktion der steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge bewirkt den Eintritt des Nachfolgeunternehmers in die ertragsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten der realgeteilten Personengesellschaft. Damit hat der Nachfolgeunternehmer bspw. die Abschreibungsgrundsätze fortzusetzen, steuerfrei gebildete Rücklagen fortzuführen und offene Verwendungsfristen hinsichtlich solcher Rücklagen zu beachten, offene Behaltefristen zu wahren, übergehende Schwebeverluste in Evidenz zu halten, den Abbau des Unterdeckungsbetrages bei Pensionsrückstellungen fortzuführen, für die Wertpapierdeckung für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen Sorge zu tragen.

Der Nachfolgeunternehmer hat insb. die nachstehenden ertragsteuerrechtlichen Rechte bzw. Pflichten der realgeteilten Personengesellschaft fortzuführen bzw. zu beachten:

- **Die personenbezogene** Verrechnung von Schwebeverlusten gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 (EStR 2000, Rz 156 ff)
- Fortführung von Zehntelabsetzungen gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 (EStR 2000, Rz 1406)

- Fortführung der Abfertigungsrückstellung (EStR 2000, Rz 3351) unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 66 bis 68 EStG 1988 (EStR 2000, Rz 3337)
- Fortführung der Wertpapierdeckung bei Abfertigungsrückstellungen (EStR 2000, Rz 3359) unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 69, EStR 2000, Rz 3352
- Fortführung der AfA; da der Nachfolgeunternehmer in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt, bestehen keine Bedenken, wenn im Jahr der Vermögensübertragung die Jahres-AfA aliquot bei der Gewinnermittlung des Rechtsvorgängers- und des Rechtsnachfolgers berücksichtigt wird (EStR 2000, Rz 3132)
- Fortführung der Fünfzehntelregelung bei Jubiläumsgeldrückstellungen (EStR 2000, Rz 3442)
- **Der personenbezogene** Übergang der Schwebeverluste nach § 10 EStG 1988 (EStR 2000, Rz 3802)
- Fortführung einer Übertragungsrücklage nach § 12 EStG 1988.

Rz 1621a

Die Einkünfte des Nachfolgeunternehmers sind so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Beginn des dem Teilungsstichtag folgenden Tages erfolgt wäre (§ 30 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 14 Abs. 2 UmgrStG). Auf Grund dieser Rückwirkungsfiktion sind alle Einkünfte bis zum Ablauf des Teilungsstichtages der teilenden Personengesellschaft zuzurechnen (einheitliche und gesonderte Feststellung im Sinne des § 188 BAO). Alle Einkünfte, die nach diesem Stichtag erzielt werden, sind auch dann den Nachfolgeunternehmern zuzurechnen, wenn der Teilungsvertrag erst zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossen wird.

Rz 1621b

Begründet die Übernahme der Teilungsmasse für den Nachfolgeunternehmer die Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988, kann das Wirtschaftsjahr frei gewählt werden. Ist die Teilungsmasse einem bestehenden Unternehmen des Rechtsnachfolgers zuzurechnen, ändert dies nichts am bestehenden Wirtschaftsjahr. Zur einer nachfolgenden Protokollierung siehe EStR 2000, Rz 702ff.

L. Änderungen betreffend den Spaltungstatbestand

L/1. Rz 1655 (zu § 32) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1655 lautet:

Rz 1655

Fassung für Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt:

Art. VI UmgrStG kommt für Handelsspaltungen zur Anwendung,

- wenn der Spaltungsbeschluss in das Firmenbuch eingetragen wird. Auf Grund der handelsrechtlichen Maßgeblichkeit ist Art. VI UmgrStG daher solange anzuwenden, als eine nichtige oder anfechtbare im Firmenbuch eingetragen bleibt. Mit der nachträglichen Austragung des Spaltungsbeschlusses im Firmenbuch gehen die Wirkungen des Art. VI UmgrStG ex tunc verloren;
- wenn ausschließlich Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG auf den oder die neuen übernehmenden Körperschaften tatsächlich übergeht. Damit ist der steuerlichen Anwendungsbereich der Handelsspaltung enger als jener nach § 1 Abs. 1 SpaltG, der jegliche Vermögensübertragung zulässt. Gegenstand der Spaltung darf daher für steuerliche Zwecke nichts anderes als ein
 - Betrieb (§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG, Rz 687 ff)
 - Teilbetrieb (§ 12 Abs. 2 Z 1 **oder § 32 Abs. 3 UmgrStG**, Rz 714 ff)
 - Mitunternehmeranteil (§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG, Rz 717 ff)
 - Kapitalanteil (§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG, Rz 725 ff)
- **Dies gilt,**
- soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes nicht eingeschränkt wird;
- wenn bzw. soweit keine missbräuchliche Anwendung des UmgrStG vorliegt.

L/2. Rz 1656 (zu § 32) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1656 lautet:

Rz 1656

Fassung für Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt:

Eine gleichzeitige Übertragung von im Sinne des § 12 Abs. 2 **oder § 32 Abs. 3** UmgrStG begünstigtem und nichtbegünstigtem Vermögen auf eine neue oder übernehmende Körperschaft ist möglich, wenn das nicht begünstigte Vermögen zumindest als gewillkürtes Betriebsvermögen dem begünstigten Vermögen zugeordnet werden kann. Eine gleichzeitige Abspaltung von im Sinne des § 12 Abs. 2 **oder § 32 Abs. 3** UmgrStG begünstigtem Vermögen auf eine neue oder übernehmende und nichtbegünstigtem Vermögen auf eine andere neue oder übernehmende Körperschaft schließt die Anwendung des Art. VI UmgrStG nur hinsichtlich der Abspaltung des nichtbegünstigten Vermögens aus. Die Aufspaltung einer vermögensverwaltenden Körperschaft ist nur dann steuerneutral möglich, wenn nur Kapitalanteile im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG oder daneben auch Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG übertragen werden. Sollte daher eine aufspaltende Holdinggesellschaft neben Kapitalanteilen auch liquide Mittel und Forderungen besitzen

und allgemeine (nicht mit dem Beteiligungserwerb zusammenhängende) Verbindlichkeiten ausweisen, kann eine Handelsspaltung nicht unter Art. VI UmgrStG fallen.

Zur Teilbetriebsfiktion des § 32 Abs. 3 UmgrStG siehe Rz 1663a.

Das spaltungsfähige Vermögen muss tatsächlich übertragen werden, es muss sowohl am Spaltungsstichtag als auch (zumindest) am Spaltungsbeschlusstag vorhanden sein, dh. die spaltende Kapitalgesellschaft muss an diesen Tagen über das der Spaltung unterworfenen Vermögen verfügen können.

Ist der Spaltung eine Einbringung in die spaltende Körperschaft gemäß Art. III UmgrStG vorgelagert, kann die spaltende Körperschaft über das eingebrachte Vermögen mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages verfügen, sodass eine Spaltung in Bezug auf das eingebrachte Vermögen im Sinne des Art. VI UmgrStG frühestens mit diesem Folgetag erfolgen kann, es sei denn, die Spaltung kann gemäß § 39 UmgrStG mittels eines Umgründungsplans auf den Einbringungsstichtag bezogen werden (Rz 1874ff).

L/3. Rz 1657 (zu § 32) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

In **Rz 1657** tritt an die Stelle des Verweises "§ 32 Abs. 2 UmgrStG" der Verweis "**§ 32 Abs. 4 UmgrStG**".

L/4. Rz 1663 bis 1665 (zu § 33) samt Überschriften werden geändert und eine Rz 1663a wird eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2003):

6.2.4.2.1 Betriebe oder Teilbetriebe

Rz 1663 lautet:

Rz 1663

Fassung für Spaltungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt:

Besteht das Vermögen der spaltenden Körperschaft aus zwei (mehreren) Betrieben oder aus zwei (mehreren) Teilbetrieben, ist bei der Zuordnung der Aktiva und Passiva zu den Teilungsmassen in folgender Weise vorzugehen:

- Zunächst sind die Aktiva und Passiva dem jeweiligen (Teil)Betrieb nach den Grundsätzen des notwendigen Betriebsvermögens zuzurechnen. Beidseitig genutztes Anlagevermögen wird jener Teilungsmasse zuzuordnen sein, der das Anlagegut überwiegend dient. Fremdkapital ist ebenfalls primär nach Zugehörigkeit zu den Teilungsmassen aufzuteilen, bspw. Lieferantenschulden, Anschaffungskredite, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Gewährleistungsrückstellungen, Abfertigungsvorsorgen für die ausschließlich oder überwiegend in einem (Teil)Betrieb tätigen Arbeitnehmer.
- Über die Zuordnung neutraler (indifferenter) Aktiva kann unabhängig von nach § 33 UmgrStG in Verbindung mit § 16 Abs. 5 UmgrStG zulässigen rückwirkenden Korrekturen disponiert werden. Auch neutrales Fremdkapital kann nach Disposition der für die Spaltung Verantwortlichen den (Teil)Betrieben zugeordnet werden.
- Der sich aus der Zuordnung ergebende Buchwert (Saldo der steuerlich maßgebenden Aktiva und Passiva) kann bereits im Jahres- oder Zwischenabschluss festgehalten werden, sonst kommt er in der (den) Übertragungsbilanz(en) zum Ausdruck.
- In der Folge kann von den rückwirkenden Korrekturen des § 33 Abs. 4 bzw Abs. 5 in Verbindung mit § 16 Abs. 5 UmgrStG Gebrauch gemacht werden (siehe Rz 1672ff).

Nach Rz 1663 wird die Überschrift geändert und eine Rz 1663a eingefügt:

6.2.4.2.2 Teilbetriebsfiktion

Rz 1663a

Fassung für Spaltungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt:

Die seit dem AbgÄG 1996 in Art. V UmgrStG enthaltene Teilbetriebsfiktion, um in Mitunternehmerschaften unterhaltene dem Grunde nach unteilbare Forstbetriebe einerseits und kunden(klienten)bezogene Betriebe andererseits entflechtend realteilen zu können, ist für Stichtage, die nach dem 30.12.2002 liegen, nach § 32 Abs. 3 UmgrStG auch auf Spaltungen anwendbar. Das bei Kapitalgesellschaften gegebene Trennungsprinzip zwischen Körperschaft und ihren Anteilsinhabern ist kein Hindernis, die gesellschafterbezogene Funktion der Kunden-, Klienten- oder Mandantenbetreuung des der Kapitalgesellschaft zurechenbaren Kunden-, Klienten- oder Mandantenstocks für eine nicht verhältniswahrende Spaltung einzusetzen.

- Für eine nicht verhältniswahrende Spaltung eines Forstbetriebes können die Grundsätze der Rz 1551ff sinngemäß angewendet werden.
- Für eine nicht verhältniswahrende Spaltung eines Dienstleistungsbetriebes können die Grundsätze der Rz 1559ff sinngemäß angewendet werden.

Rz 1665 lautet:

Rz 1665

Die gesonderte Übertragung eines Kapitalanteils ist im Sinne der Begriffsbestimmung in Rz 725 ff möglich. Einem Kapitalanteil kann in sinngemäßer Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG nur der zum Spaltungsstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung dieses Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals ganz oder teilweise zugeordnet werden, ohne dass die Eigenschaft als begünstigtes Vermögen verloren geht (siehe Rz 734 ff).

L/5. Rz 1815 (zu § 38a) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1815 lautet:

Rz 1815

Bei dieser Spaltungsvariante wird zunächst Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG in zwei oder mehrere übernehmende Gesellschaften, die nicht an der spaltenden Körperschaft beteiligt sind, nach den Vorschriften des Art. III UmgrStG eingebbracht. **Die in § 32 Abs. 3 UmgrStG beschriebene Teilbetriebsfiktion für Forstbetriebe und kundenorientierte Betriebe kann auf Spaltungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt, angewendet werden (Rz 1363a).** Nach Anmeldung der Auflösung beim Firmenbuch innerhalb von neun Monaten nach dem Einbringungsstichtag müssen im Zuge der Liquidation die Kapitalanteile und restlichen liquiden Mittel

im Umfang von höchstens 10% des Gesamtvermögens an die Anteilseigner verhältniswahrend oder nicht verhältniswahrend ausgekehrt werden. Siehe Rz 1835.

Die Einbringung kann in eine bereits bestehende oder in eine neu zu gründende Gesellschaft erfolgen, sie kann in eine fremde (Konzentrationseinbringung) oder eine teilweise oder vollständig verbundene Gesellschaft erfolgen (Konzerneinbringung). Bei Konzerneinbringungen ist (sind) jene in die Muttergesellschaft(en) ausgenommen.

L/6. Rz 1818 und 1819 (zu § 38a) werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 1818 und 1819 lauten:

Rz 1818

Dabei wird zunächst Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG in eine oder mehrere neue oder bestehende übernehmende Körperschaften nach Art. III UmgrStG gegen Gewährung von Anteilen an die abspaltende Gesellschaft oder gegen Erweiterung bestehender Anteile übertragen. **Die in § 32 Abs. 3 UmgrStG beschriebene Teilbetriebsfiktion für Forstbetriebe und kundenorientierte Betriebe kann auf Spaltungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt, angewendet werden (Rz 1363a).** Im nächsten Schritt tritt die spaltende Körperschaft die einbringungsgeborenen oder –erweiterten Anteile an der übernehmenden Körperschaft spaltungsvertragsgemäß verhältniswahrend an ihre Gesellschafter ab. Die übernehmende Gesellschaft darf dabei nicht an der spaltenden Gesellschaft beteiligt sein. Die empfangenden Anteilsinhaber können in der Folge vertragsgemäß die erworbenen Anteile auch tauschen (nichtverhältniswahrende Abspaltung). Siehe weiters Rz 1840.

Rz 1819

Dabei wird das Bestehen einer Schwesterkörperschaft zur spaltenden Körperschaft vorausgesetzt. Zunächst wird Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG in eine oder mehrere Körperschaften nach Art. III UmgrStG unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG eingebbracht. **Die in § 32 Abs. 3 UmgrStG beschriebene Teilbetriebsfiktion für Forstbetriebe und kundenorientierte Betriebe kann auf Spaltungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt, angewendet werden (Rz 1363a).** Im Anschluss an die Einbringung müssen Anteiltauschvorgänge zwischen (den) Gesellschaftern der beiden Körperschaften nach § 38e UmgrStG erfolgen (stets nicht verhältniswahrende Spaltung). Gegenstand des Anteiltauschs können nur Anteile an der spaltenden und übernehmenden Körperschaft, nicht aber an anderen Körperschaften sein. Siehe weiters Rz 1841.

III. Sonstige Änderungen und Berichtigungen

III/1. Rz 440 (zu § 7) wird geändert (Judikaturzitat):

Rz 440

Eine grenzüberschreitende Umwandlung nach dem UmwG gibt es insofern, als eine verschmelzende Umwandlung auch auf einen ausländischen Hauptgesellschafter erfolgen kann (**OGH 20.3.2003, 6 Ob 283/02i**). Wirtschaftlich entspricht dies einer Hinaus-Verschmelzung (siehe Rz 72 ff), die nach § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG auch dann unter Art. II UmgrStG fällt, wenn

- der Hauptgesellschafter eine natürliche Person oder Personengesellschaft ist und ein Betrieb übertragen wird, bzw.
- ohne Rücksicht auf die Übertragung eines Betriebes, wenn der Hauptgesellschafter eine ausländischen EU-Körperschaft laut Anlage zum UmgrStG ist. Siehe Rz 455 ff.

III/2. Rz 444 (zu § 7) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 444 lautet:

Rz 444

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

1. Errichtende Umwandlungen und zum Teil 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 455.
2. Art. II UmgrStG findet nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven 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 576ff).

III/3. Rz 597 (zu § 11) wird geändert (Ergänzung um einen Hinweis):

Rz 597 lautet:

Rz 597

Auf Grund der Ausnahme von der Rückwirkungsfiktion in § 11 Abs. 1 UmgrStG kann das Beschäftigungsverhältnis zur übertragenden Körperschaft nicht nur steuerwirksam fortgesetzt sondern in der Zeit zwischen dem Umwandlungstichtag und dem Erlöschen steuerwirksam beendet werden. In

dieser Phase kommen daher noch die lohnsteuerrechtlichen Regelungen für Abfertigungen (§ 67 Abs. 3 EStG 1988) zur Anwendung (**LStR 2002, Rz 1074**).

III/4. Rz 556 (zu § 9) wird berichtigt: Im Beispiel lautet der zweite Absatz:

Rz 556

.....

"Die Y-AG wird zum 30.6.05 nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes iVm Art. II UmgrStG errichtend in eine Personengesellschaft umgewandelt. Die Schlussbilanz zum 30.6.05 zeigt folgendes Eigenkapital: Grundkapital 70.000, Kapitalrücklagen 7.200 (der Gesellschafte rzuschuss aus 01 in Höhe von 87.000 wurde 02 bis auf diesen Betrag als Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 den Aktionären gutgebracht), Gewinnrücklagen 0, Bilanzgewinn 55.000 (der im Oktober 05 offen ausgeschüttet wird). Die Bemessungsgrundlage für die Ausschüttungsfiktion entwickelt sich wie folgt: Reinvermögen 132.200 minus Grundkapital 70.000 (darin sind keine Gewinnteile enthalten, da eine einbringungsveranlasste Übertragung eines handelsrechtlichen Gewinnes nicht möglich ist) minus Einlagen (Kapitalrücklage in Höhe von 7.200) minus Bilanzgewinn 55.000 (weil offen ausgeschüttet) plus Nacherfassung des einbringungsveranlassten Buchverlustes von 17.400 (da der Buchverlust der X-AG in Höhe von 21.800 nur in diesem Ausmaß mit Gewinnteilen verrechnet werden konnte)."'

III/5. Eine Rz 694a (zu § 12) wird angefügt (ergänzende Aussagen):

Rz 694a

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

- Es ist entweder im Einbringungsvertrag oder gleichzeitig mit dem Abschluss des Einbringungsvertrages mit der übernehmenden Körperschaft ein Baurechtsvertrag nach den Vorschriften des Baurechtsgesetzes, RGBI 1912/86 idF des BGBI 1990/258 abzuschließen, auf den im zweitgenannten Fall im Einbringungsvertrag Bezug zu nehmen ist.
- Die Ausgestaltung des Baurechtsvertrages ist eine Frage des allgemeinen Steuerrechts. Soll mit dem Baurechtsvertrag ein der tatsächlichen Einbringung der Liegenschaft wirtschaftlich vergleichbarer Zustand erreicht werden, wird das Baurecht zumindest auf einen Zeitraum abgestellt werden müssen, der sich aus der auf Grund der Buchwertfortführung resultierenden Restnutzungsdauer des Gebäudes ergibt. Es steht den Vertragsparteien allerdings frei, die Baurechtsdauer innerhalb der gesetzlichen Grenzen (mindestens zehn Jahre, höchstens hundert Jahre) frei zu bestimmen. Sollte die Baurechtsdauer kürzer als die Restnutzungsdauer des Gebäudes sein, wird im Hinblick auf die mit § 18 Abs. 1 UmgrStG verbundene fiktive ertragsteuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge (Rz 951ff) die bis zur Einbringung maßgebende AfA fortzusetzen sein. Ein am Ende des Baurechtszeitraumes bestehender Restbuchwert ist in diesem Jahr steuerwirksam abzuschreiben. Sollte der Baurechtszeitraum die Restnutzungsdauer des Gebäudes übersteigen, steht es dem Einbringenden frei, an Stelle der Fortsetzung der bis zur Einbringung maßgebenden AfA eine

dem Baurechtszeitraum entsprechende längere Abschreibungsdauer anzunehmen; ein Nachholverbot ist mit dieser Entscheidung nicht verbunden.

- **Eine Bauzinsvereinbarung kann sich im Einbringungsfall nur auf den Grund und Boden beziehen, da das Betriebsgebäude der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist und eine einbringungsbedingte Gegenleistung gem § 19 UmgrStG vorliegt. Die steuerliche Anerkennung des Bauzinses als Betriebsausgabe richtet sich nach den Fremdvergleichsgrundsätzen.**
- **Am Ende des Baurechtszeitraumes gebürt der bauberechtigten übernehmenden Körperschaft auf Grund des Heimfalls eine Entschädigung. Für das Ausmaß ist in jedem Fall der sachgerechte Wert (Verkehrswert) des Gebäudes zu ermitteln. Dies bezieht sich sowohl auf den Fall, dass eine vertragliche Regelung über die Entschädigung besteht, als auch auf den Fall des Fehlens einer Regelung. Die Bemessung nach der gesetzlichen Ersatzregelung des § 9 Abs. 2 des Baurechtsgesetzes gilt grundsätzlich auch ertragsteuerrechtlich. Unabhängig davon bleibt die Frage des Vorliegens von Missbrauch im Einzelfall insb im Falle einer der Angehörigenjudikatur entsprechenden Nahebeziehung des Grundeigentümers zur bauberechtigten Körperschaft einer gesonderten Prüfung vorbehalten.**
- **An Stelle einer am Ende des Baurechtszeitraumes zu leistenden verkehrswertabhängigen Entschädigung kann im Baurechtsvertrag ein entsprechend geringerer Baurechtszins in Aufrechnung gegen den späteren Ablösewert vereinbart werden.**

III/6. Rz 852 (zu §§ 16 und 17) wird geändert (Ergänzung):

Rz 852

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

III/7. Rz 922 (zu § 16) wird geändert (Klarstellung):

Rz 922

Da das Zurück behalten von Anlagegütern als eine rückwirkende Sachentnahme eine durch § 16 Abs. 5 UmgrStG ermöglichte Ausnahmeregelung darstellt, kommen die allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätze über den Zusammenhalt mit wirtschaftsgutbezogenem Fremdkapital (siehe EStR 2000 Rz 2482) nicht zur Anwendung. Es kann daher die mit dem

entnommenen Aktivum zusammenhängende Verbindlichkeit ebenfalls zurückbehalten werden oder im Betriebsvermögen des einzubringenden Betriebes verbleiben. **Die ohne dem zurückbehaltenen Aktivum übertragende Verbindlichkeit hat bei der übernehmenden Körperschaft die Eigenschaft von negativem Betriebsvermögen.**

III/8. Rz 975 (zu § 18) wird geändert (Ergänzung um einen neuen Absatz):

Rz 975 lautet:

Rz 975

Beschäftigungsverhältnisse, die sich auf das eingebrachte Vermögen (Betrieb) beziehen, können frühestens für Zeiträume nach Abschluss des Einbringungsvertrages begründet oder verändert werden, sofern zu diesem Zeitpunkt eine vertragliche Vereinbarung getroffen wird. Eine Rückbeziehung auf die Zeit ab dem dem Einbringungstichtag folgenden Tag bzw. daraus resultierende Vergütungen für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages bewirken verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988.

Beispiel:

A bringt sein Einzelunternehmen zum 31.12.00 in die am 12.5.01 gegründete B-GmbH ein. Der Einbringungsvertrag wird am 4.9.01 abgeschlossen, die Firmenbucheintragung erfolgt am 15.11.01. Ein Beschäftigungsverhältnis des A zur B-GmbH im Rahmen des eingebrachten Betriebes kann unter der Voraussetzung des Abschlusses einer vertraglichen Vereinbarung frühestens ab 4.9.01 steuerlich anerkannt werden. Die im Mai 01 vereinbarte Geschäftsführervergütung ist nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen in Bezug auf eine zunächst inaktive Kapitalgesellschaft zu beurteilen, die Erhöhung der Bezüge infolge der intensiveren Beschäftigung für den von der B-GmbH übernommenen Betrieb mit Wirkung ab 4.9.01 ist dem Grunde nach steuerwirksam, wenn diese Erhöhung den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen des Fremdvergleichs entspricht. Weder eine rückwirkende erhöhte Entlohnung für Zeiträume ab 12.5.01 noch eine solche ab 1.1.01 können steuerlich anerkannt werden.

Werden in einem (steuerunwirksamen) Arbeitsverhältnis zur einbringenden Mitunternehmerschaft stehende Mitunternehmer einbringungsbedingt zu nicht wesentlich beteiligten Anteilsinhabern der übernehmenden Körperschaft und wird das Arbeitsverhältnis fortgesetzt, entsteht auch in diesem Fall ein steuerwirksames Arbeitsverhältnis erst mit dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages. Arbeitsvergütungen, die den Zeitraum zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages betreffen und bei der Mitunternehmerschaft als Entnahmen zu werten gewesen wären, wandeln sich gemäss § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG in Verrechnungsforderungen der übernehmenden Körperschaft gegen den Anteilsinhaber, sofern die Entnahmen nicht auf den Einbringungstichtag rückbezogen werden.

Zu den Folgen der einbringungsveranlaßten Entstehens einer wesentlichen Beteiligung eines Arbeitnehmers an der Arbeitgeber-Körperschaft siehe Rz 1218a.

III/9. Rz 979 (zu § 18) wird geändert (Textkorrektur):

Rz 979 lautet:

Rz 979

Fassung für Einbringungsverträge ab 21.8.2003:

Im Hinblick auf diese Sonderregelungen in § 18 Abs. 3 UmgrStG ist die steuerliche Anerkennung des Zinsenaufwandes dem Grunde nach davon abhängig, dass der Zeitpunkt der Vereinbarung eindeutig belegbar ist.

Fortsetzung des Beispiels in Rz 975:

A hat in der Einbringungsbilanz einen Passivposten für die unbare Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG gebildet. In der B-GmbH wird diesbezüglich eine Verrechnungsverbindlichkeit ausgewiesen. Im Falle einer Kreditvereinbarung am 4.9.01 kann eine angemessene Verzinsung mit steuerlicher Wirkung ab 1.1.01 vereinbart werden. Sollte zB die Kreditvereinbarung am 30.10.01 getroffen werden, sind die angemessenen Zinsen für Zeiträume ab 30.10.01 steuerwirksam.

III/10. Rz 981 und 982 (zu § 18) werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Rz 981 und 982 lauten:

Rz 981

Soweit eine nach § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG gebildete Passivpost für unbare Entnahmen **den dort vorgesehenen Höchstbetrag überschreitet**, gilt der übersteigende Teil als versteuerte Rücklage.

Damit erhöht sich der steuerliche Sacheinlagewert, es ist daher im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 bei Vorliegen eines positiven Buchwertes ein entsprechender Betrag auf den Rücklagen-Subkonto einzustellen und eine Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft gegeben. Auf diesen übersteigenden Teil entfallende Aufwandszinsen bilden bei der übernehmenden Körperschaft verdeckte Ausschüttungen.

Rz 982

Die Rückzahlung des übersteigenden Teiles an den Einbringenden kann steuerlich keine Tilgung darstellen sondern ist grundsätzlich als Einlagenrückzahlung zu behandeln, da der zunächst eingestellte Betrag am Rücklagen-Subkonto wieder ausgebucht wird und die um die zusätzliche Einlage erhöhten Anschaffungskosten wieder abgestockt werden. Ergibt sich aber hingegen trotz Korrektur in Höhe der als Rücklage zu behandelnden Verbindlichkeit kein buchmäßig positives Einbringungsvermögen (sondern nur eine Verminderung des buchmäßig negativen Einbringungsvermögens), stellt die Rückzahlung der entsprechenden Rücklage mangels eines Evidenzbetrages auf dem Rücklagen-Subkonto eine verdeckte Ausschüttung dar.

Beispiel:

Der steuerlich maßgebende Buchwert des einzubringenden Vermögens beträgt 775, der Verkehrswert 1.000 vor den Korrekturen. Es wird eine Passivpost für eine unbare

Entnahme in Höhe von 800 gebildet. Da die steuerlich zulässige umbare Entnahme nach der Berechnung im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG zB. mit 740 begrenzt ist, ist die Passivpost um 60 zu hoch. Das erklärte Einbringungskapital von -25 beträgt daher +35. Die Verbindlichkeit von 800 gilt im Ausmaß von 60 als versteuerte Rücklage. Im Falle einer Auszahlung dieser 60 wären 35 als Einlagenrückzahlung (wenn der am Rücklagen-Subkonto eingestellte Betrag von 35 im Zeitpunkt der Auszahlung noch vorhanden ist), die restlichen 25 als verdeckte Ausschüttung zu behandeln.

III/11. Rz 1001 (zu § 19) wird geändert (Klarstellung):

Rz 1001

Die Einbringung von Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG in eine übernehmende Körperschaft ist in der Regel eine Sacheinlage. Diese Sacheinlage ist ein entgeltlicher Vorgang und erfordert daher eine Gegenleistung an den Einbringenden.

- **Als Grundsatz gilt, dass die Einbringung gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Körperschaft erfolgt (einbringungsgeborene Anteile). Zur Einbringung mit Anteilsgewährung siehe Rz 1030 ff.**
- **Als Ausnahme gilt, dass die Einbringung in bestimmten Fällen auch ohne Gewährung neuer Anteile erfolgen kann. Zur Einbringung gegen Gewährung bestehender Anteile oder ohne Anteilsgewährung siehe Rz 1040 ff.**

III/12. Rz 1019, 1020, 1024, 1025 und 1026 (zu § 19) werden geändert (Textkorrektur):

Rz 1019, 1020, 1024, 1025 und 1026 lauten:

Rz 1019

Bringt ein Einzelunternehmer Vermögen aus seinem Einzelunternehmen ein, ohne dass sein Einzelunternehmen untergeht, sind die **als Gegenleistung gewährten** Anteile dem verbleibenden Einzelunternehmen zuzurechnen. Befinden sich die Anteile an der übernehmenden Körperschaft vor der Einbringung im Privatvermögen, ist zu prüfen, ob die bestehenden Anteile nicht schon vor der Einbringung dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Diese Prüfung ist auch geboten, wenn es bei privat gehaltenen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft zu einer Einbringung unter Verzicht auf die Ausgabe neuer Anteile kommt.

Rz 1020

Für den Fall, dass die **als Gegenleistung gewährten** Anteile nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, ist davon auszugehen, dass dem auf Grund der Einbringung stattgefundenen Zugang der Anteile im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens eine Entnahme gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 folgt. Die allfällige Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen ist hingegen ohne Rücksicht auf die Aufnahme in die Bücher gegeben (siehe EStR 2000 Rz 475).

Rz 1024

Bleibt die einbringende Mitunternehmerschaft nach der Einbringung des Vermögens auf Grund des verbleibenden Vermögens weiterhin eine Mitunternehmerschaft, sind die **gewährten** Anteile als Gegenleistung für das übertragene Vermögen Bestandteil des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft. Werden diese Anteile nicht im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft ausgewiesen, ist zunächst von einer Anteilsgewährung an die Mitunternehmerschaft auszugehen und einer darauf folgenden steuerwirksamen Entnahme im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 auszugehen, sofern die Anteile nicht zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören. Es liegt daher in der unmittelbaren Zuwendung der einbringungsgeborenen Anteile an die Mitunternehmer keine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG vor.

Rz 1025

Bringt hingegen die Mitunternehmerschaft ihren gesamten Betrieb ein oder behält sie Vermögen zurück, das nicht zu einer geringsten betrieblichen Tätigkeit führt, wandelt sich die Mitunternehmerschaft rückwirkend mit Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft um. Auch in diesem Fall müssen **als Gegenleistung gewährte** Anteile der einbringenden Personengesellschaft zukommen. Im Hinblick auf die Eigenschaft einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist die zivilrechtliche verhältniswahrende Aufteilung der Anteile eine steuerneutrale Maßnahme und löst keine Entnahme- oder Aufgabegewinnbesteuerung aus.

Rz 1026

Gehören die Anteile an der übernehmenden Körperschaft zum Privat- oder Betriebsvermögen der Mitunternehmer, kommen **als Gegenleistung gewährte** Anteile dennoch der einbringenden Mitunternehmerschaft zu. Dabei ist auch zu prüfen, ob neben den einbringungsgeborenen auch die bestehenden Anteile dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer zuzurechnen sind (siehe dazu weiters Rz 1069f). Diese Prüfung ist auch geboten, wenn es zu einer Einbringung unter Verzicht auf die Ausgabe neuer Anteile kommt (zB gemäß § 19 Abs. 2 5 UmgrStG).

III/13. Rz 1150 (zu § 20) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003 und Abgabenänderungsgesetz 2003):

Rz 1150 lautet:

Rz 1150

Zur Anwendbarkeit der Bestimmung des § 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG bei Einbringung von nicht steuerhängigen Kapitalanteilen und Vorrang vor § 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG auf Grund der zu prüfenden Reihenfolge siehe Rz 1138. **Zum Verweis auf die sinngemäße Anwendung des § 5 Abs. 1 und Abs. 2 UmgrStG siehe Rz 1152. Sollte die Gegenleistung für die Einbringung von nach**

§ 31 EStG 1988 nicht steuerhängigen Kapitalanteile in einer unter § 31 EStG 1988 fallenden Anteil bestehen, ist eine steuerneutrale Aufwertung vorzunehmen (siehe Rz 1152). Damit wird erreicht, dass zwar im Privatvermögen des Einbringenden nicht steuerhängige stillen Reserven bei der übernehmenden Körperschaft steuerhängig werden, jedoch der Eintritt einer Steuerverstrickung der bisher nicht steuerhängigen stillen Reserven auf Ebene der Anteile an der übernehmenden Körperschaft verhindert wird. Im Ergebnis kommt es daher nur zu einer Vereinfachung und nicht zu einer Verdoppelung der stillen Reserven bei der übernehmenden Körperschaft.

III/14. Rz 1152 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003 und Abgabenänderungsgesetz 2003):

Die ersten beiden Absätze der Rz 1150 lauten:

Rz 1150

Im Ergebnis ist für die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG auf die Einbringung eines Kapitalanteiles alleine entscheidend, dass die Besteuerungsmöglichkeit des eingebrachten Kapitalanteiles nach § 31 EStG 1988 fehlt. Durch den Verweis auf **§ 5 Abs. 1 und Abs. 2 UmgrStG** (siehe Rz 256 ff) treten die verschmelzungsrechtlichen Folgen ein.

- **Der Verweis auf § 5 Abs. 1 UmgrStG bedingt, dass das Gewähren von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft nicht als steuerwirksame r Tausch gilt. Dadurch liegt keine Anschaffung vor und wird der steuerliche Wert der eingebrachten Zerganteile auf den steuerlichen Wert der gewährten Anteile an der übernehmenden Körperschaft übertragen.**
- **Der Verweis auf § 5 Abs. 2 UmgrStG bedingt, dass steuerlich relevante Fristen, insb. die Spekulationsfrist nach § 30 EStG 1988, fortgesetzt werden Demnach läuft die Spekulationsfrist für die eingebrachten Zerganteile bei den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft weiter und beginnt durch die Einbringung nicht neu zu laufen**

Im Falle des Entstehens einer Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 durch eine Einbringung eines nicht unter § 31 EStG 1988 fallenden Zerganteiles ist nach dem letzten Satz der § 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG der höhere gemeine Wert als Anschaffungskosten für die Anteile an der übernehmenden Körperschaft anzusetzen, wenn vor der Einbringung auch an der übernehmenden Körperschaft keine Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 bestanden hat. Durch die damit verbundene steuerneutrale Aufwertung wird sichergestellt, dass die vor der Einbringung entstandenen, nicht steuerhängigen stillen Reserven in den eingebrachten Anteilen in der Zukunft nicht steuerhängig sind.

III/15. Rz 1180 (zu § 21) wird geändert (Klarstellung):

Rz 1180 lautet:

Rz 1180

Nicht unter die Regelung des § 21 Z 1 UmgrStG fallen so genannte Schwebeverluste, die jedoch auch nur objektbezogen auf die übernehmende Körperschaft übergehen. Dies gilt ua für

- Investitionsfreibetrags-Verluste nach § 10 Abs. 8 EStG 1988
- Verluste nach § 2 Abs. 2a EStG 1988
- Übergangsverluste nach § 4 Abs. 10 EStG 1988.

Im Falle einer Buchwerteinbringung gehen diese Schwebeverluste auf Grund der Gesamtrechtsnachfolgefiktion des § 18 Abs. 1 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft über.

Erfolgt die Einbringung auf den Bilanzstichtag der übernehmenden Körperschaft, können die Schwebeverluste erstmals in dem Wirtschaftsjahr der Körperschaft, das auf den Einbringungsstichtag folgt, berücksichtigt werden. Erfolgt die Einbringung auf einen vom Bilanzstichtag der übernehmenden Körperschaft abweichenden Stichtag, können die Schwebeverluste in jenem Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden, in das der Einbringungsstichtag fällt.

Wird eine teilwertberichtigte Beteiligung im Zuge einer Einbringung übertragen, gehen die zum Einbringungsstichtag noch nicht abgesetzten Siebentelbeträge gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 auf die übernehmende Körperschaft über.

III/16. Rz 1220 (zu § 22) wird geändert (Zitatänderung):

Rz 1220 lautet:

Rz 1220

Nach § 22 Abs. 3 UmgrStG gilt die Einbringung als nicht steuerbarer Umsatz im Sinne des UStG 1994.

III/17. Rz 1223, 1224, 1226, 1228 und 1233 (zu § 22) werden geändert (Zitatanpassungen):

In den Rz 1223, 1224, 1226, 1228 und 1233 tritt jeweils an die Stelle des Zitats "§ 22 Abs. 2 UmgrStG" das Zitat "**§ 22 Abs. 3 UmgrStG**".

III/18. Rz 1238, 1241 und 1243 (zu § 22) werden geändert (Zitatanpassungen):

In der Rz 1238 tritt an die Stelle des Zitats "§ 22 Abs. 3 UmgrStG" das Zitat "**§ 22 Abs. 5 UmgrStG**".
In den Rz 141 und 1243 treten jeweils an die Stelle des Zitats "§ 22 Abs. 4 UmgrStG" das Zitat "**§ 22 Abs. 5 UmgrStG**".

III/19. Rz 1338 (zu § 24) wird geändert (Anfügung eines Absatzes):

Rz 1338 lautet:

Rz 1338

Dem nach § 54 BAO für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der übernehmenden Mitunternehmerschaft zuständigen FA ist zu melden in Fällen

- der Sachgründung einer nicht in das Firmenbuch einzutragenden Mitunternehmerschaft (zB GesbR, stille Mitunternehmerschaft)
- der Vermögensübertragung in eine in das Firmenbuch eingetragene von den Zusammenschlusspartnern bar gegründete Personenhandelsgesellschaft durch einen, mehrere oder sämtliche Gründergesellschafter
- der Erhöhung des Gesellschaftsanteils durch einen, mehrere oder alle Mitunternehmer einer bestehenden protokollierten oder nicht protokollierten Mitunternehmerschaft. Im Falle einer Erhöhung von Gesellschaftsanteilen bestehender Gesellschafter im Zusammenhang mit dem Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft erübrigts sich auf Grund der maßgeblichen Firmenbuchanmeldung eine eigenständige Meldung der Anteilserhöhung beim zuständigen FA
- des Beitritts eines Gesellschafters in eine bestehende nicht protokollierte Personengesellschaft.

Als für die Meldung zuständiges FA gilt in Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft als Inhaber des Handelsgewerbes einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft auftritt, das für die Kapitalgesellschaft nach § 8 AVOG zuständige FA.

III/20. Rz 1453 (zu § 25) wird geändert (Anfügung eines Bullet-Point):

Rz 1453 lautet:

Rz 1453

Die übernehmende Personengesellschaft hat auf Grund dieser Fiktion bspw. nachstehende Verpflichtungen zu beachten:

- Beibehaltung der Abschreibungsgrundsätze (einschließlich Fortführung der Sonderabschreibung gemäß § 8 Abs. 2 EStG 1988)
- Fortführung steuerfreier Rücklagen (zB § 10 EStG 1988, § 12 EStG 1988)
- **Beachtung der Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 (EStR 2000 Rz 3860u)**
- Weitergeltung offener Verwendungsfristen steuerfreier Rücklagen (zB § 12 Abs. 8 EStG 1988)
- Beachtung offener Behaltefristen (§ 10 Abs. 9 EStG 1988)
- Beachtung offener Schwebeverluste (§ 2 Abs. 2a EStG 1988, § 10 Abs. 8 EStG 1988) und aliquote Anrechnung im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Folgejahre auf die einzelnen übertragenden Gesellschafter

- Abbau des Unterdeckungsbetrages der Pensionsrückstellungen (§ 116 Abs. 4 Z 2 EStG 1988)
- Fortführung der Abfertigungsrückstellung (EStR 2000, Rz 3351) unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 66 bis 68 EStG 1988 (EStR 2000, Rz 3337)
- Fortführung der Wertpapierdeckung bei Abfertigungsrückstellungen (EStR 2000, Rz 3359) unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 69, EStR 2000, Rz 3352
- Übernahme von objektverknüpften unversteuerten Rücklagen (zB § 10 EStG 1988). Im Fall der Übertragung von Teilbetrieben kann die Übertragungsrücklage nach § 12 EStG 1988 jedenfalls frei zugeordnet werden.
- Zehntel aus Instandsetzungen gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988, Siebtel aus Teilwertabschreibungen gemäß § 12 KStG 1988, Fünfzehntel aus der Abschreibung des Sockelbetrages aus Jubiläumsgeldrückstellungen sind den Übertragenden weiterhin personenbezogen zuzurechnen.

III/21. Rz 1469 und 1470 (zu § 26) wird geändert (Einfügung von Hinweisen):

Rz 1469 und 1470 lauten:

Rz 1469

Wird im Rahmen eines Zusammenschlusses das Dienstverhältnis mit dem umzugründenden Unternehmen als Arbeitgeber einvernehmlich aufgelöst, unterliegen die ausbezahlten Abfertigungen **vorbehaltlich der EStR 2000, Rz 1458, 3350**, beim Empfänger der Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 (vgl. LStR 2002, Rz 1072).

Rz 1470

Nimmt ein bisheriger Arbeitnehmer mit einer Vermögenseinlage oder als Arbeitsgesellschafter am Zusammenschluss teil, erfolgt die Änderung der Einkunftsart von nicht selbständiger Arbeit auf eine der drei betrieblichen Einkunftsarten erst zum Zeitpunkt der Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch bzw. der Meldung beim für die übernehmende Mitunternehmerschaft zuständigen FA (§ 26 Abs. 2 UmgrStG). Besteht das Arbeitsverhältnis ruhend weiter, ist die Abfertigungsrückstellung weiterzuführen und erst aufzulösen, wenn das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis beendet wird (EStR 2000, Rz 3334). Die Auszahlung der Abfertigung ist eine Betriebsausgabe und unterliegt beim Empfänger der Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 (**LStR 2002, Rz 1074**).

III/22. Rz 1495 wird geändert (Fehlerberichtigung):

Der zweite Absatz der Rz 1495 lautet:

Rz 1495

.....

Ein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG kann vorliegen, wenn sich eine **Person als** atypisch stiller Gesellschafter am Handelsgewerbe eines betriebsführenden Unternehmers mit einer (Geld)Einlage beteiligt, oder wenn sich jemand als atypisch stiller Gesellschafter mit begünstigtem Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG am Handelsgewerbe einer operativen oder vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft oder Personenhandelsgesellschaft beteiligt.

III/23. Rz 1621 (zu § 30) wird geändert (Anfügung eines Bullet-Point und Änderung der Reihenfolge):

Rz 1621 lautet:

Rz 1621

Die Fiktion der steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge bewirkt den Eintritt des Nachfolgeunternehmers in die ertragsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten der realgeteilten Personengesellschaft. Damit hat der Nachfolgeunternehmer bspw. die Abschreibungsgrundsätze fortzusetzen, steuerfrei gebildete Rücklagen fortzuführen und offene Verwendungsfristen hinsichtlich solcher Rücklagen zu beachten, offene Behaltefristen zu wahren, übergehende Schwebeverluste in Evidenz zu halten, den Abbau des Unterdeckungsbetrages bei Pensionsrückstellungen fortzuführen, für die Wertpapierdeckung für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen Sorge zu tragen.

Der Nachfolgeunternehmer hat insb. die nachstehenden ertragsteuerrechtlichen Rechte bzw. Pflichten der realgeteilten Personengesellschaft fortzuführen bzw. zu beachten:

- Verrechnung von Schwebeverlusten gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 (EStR 2000, Rz 156 ff)
- Fortführung von Zehntelabsetzungen gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 (EStR 2000, Rz 1406)
- Fortführung der AfA; da der Nachfolgeunternehmer in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt, bestehen keine Bedenken, wenn im Jahr der Vermögensübertragung die Jahres-AfA aliquot bei der Gewinnermittlung des Rechtsvorgängers- und des Rechtsnachfolgers berücksichtigt wird (EStR 2000, Rz 3132)
- Übergang der Schwebeverluste nach § 10 EStG 1988 (EStR 2000, Rz 3802)
- **Beachtung der Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 (EStR 2000 Rz 3860u)**
- Fortführung einer Übertragungsrücklage nach § 12 EStG 1988
- **Fortführung der Abfertigungsrückstellung (EStR 2000, Rz 3351) unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 66 bis 68 EStG 1988 (EStR 2000, Rz 3337)**
- **Fortführung der Wertpapierdeckung bei Abfertigungsrückstellungen (EStR 2000, Rz 3359) unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 69, EStR 2000, Rz 3352**
- Fortführung der Fünfzehntelregelung bei Jubiläumsgeldrückstellungen (EStR 2000, Rz 3442).

Die Einkünfte des Nachfolgeunternehmers sind so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Beginn des dem Teilungsstichtag folgenden Tages erfolgt wäre (§ 30 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 14 Abs. 2 UmgrStG). Demnach sind alle Einkünfte bis zum Ablauf des Teilungsstichtages der teilenden Personengesellschaft zuzurechnen (einheitliche und gesonderte Feststellung im Sinne des § 188 BAO). Alle Einkünfte, die nach diesem Stichtag erzielt werden, sind auch dann den

Nachfolgeunternehmern zuzurechnen, wenn der Teilungsvertrag erst zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossen wird.

Begründet die Übernahme der Teilungsmasse für den Nachfolgeunternehmer die Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988, kann das Wirtschaftsjahr frei gewählt werden. Ist die Teilungsmasse einem bestehenden Unternehmen des Rechtsnachfolgers zuzurechnen, ändert dies nichts am bestehenden Wirtschaftsjahr. Zur einer nachfolgenden Protokollierung siehe EStR 2000, Rz 702ff.

III/24. Rz 1624 und 1625 (zu § 30) werden geändert (Berichtigung):

a) Rz 1624 lautet:

Rz 1624

Entspricht das in der Teilungsmasse enthaltene Vermögen wertmäßig nicht dem Wert der bisherigen Beteiligung des Mitunternehmers an der teilenden Personengesellschaft, können Ausgleichszahlungen zwischen den am Teilungsvorgang beteiligten Steuerpflichtigen vereinbart werden, die nach § 29 Abs. 2 UmgrStG ein Drittel des Wertes des empfangenen Vermögens des Zahlungsempfängers nicht übersteigen dürfen. Siehe dazu und zum verdeckten Spitzenausgleich weiters Rz 1530 f Rz 1609 f Rz 1611 ff und Rz 1617 f.

Beispiel:

A und B sind zu je 50% an der AB-OHG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. Der Teilbetrieb I hat einen Buchwert von 4 Mio. und einen (Teil-)Wert von 5 Mio. Der Teilbetrieb II hat einen Buchwert von 2,1 Mio. und einen (Teil-)Wert von 3 Mio. Es wird folgende Teilungsbilanz erstellt:

AB-OHG			
Teilbetrieb I	4,000.000	Kapital A	3,050.000
Teilbetrieb II	2,100.000	Kapital B	3,050.000

übernimmt den Teilbetrieb I, B den Teilbetrieb II. A und B hatten vor der Teilung Anteile im Wert von jeweils 4 Mio. Zum Ausgleich der Wertverhältnisse leistet daher A an B eine Ausgleichszahlung von 1 Mio. Überdies tritt eine Verschiebung in den stillen Reserven ein, die auf A und B vor der Teilung zu jeweils 950.000 entfielen. Nach der Teilung entfallen auf A 1 Mio. und auf B 900.000. Eine Buchwertfortführung ist zulässig, wenn A und B zur Vermeidung dieser Verschiebung Ausgleichsposten einstellen. Die Eröffnungsbilanzen der Einzelunternehmen haben dann folgenden Inhalt:

Einzelunternehmen A			
Teilbetrieb I	4,000.000	Kapital A	3,050.000
Ausgleichsposten	50.000	Ausgleichsverbindlichkeit	1,000.000
Einzelunternehmen B			

<i>Teilbetrieb II</i>	2,100.000	<i>Kapital B</i>	3,050.000
<i>Ausgleichsforderung</i>	1,000.000	<i>Ausgleichsposten</i>	50.000

Für A stellt die Ausgleichszahlung als solche keine Betriebsausgabe und für B keine Betriebseinnahme dar. Werden die Nachfolgeunternehmen unmittelbar nach der Teilung veräußert, würde A unter Anrechnung der Ausgleichsverbindlichkeit 4 Mio. (bar) erlösen, B in Hinblick auf den zusätzlichen Wert seiner Ausgleichsforderung ebenfalls 4 Mio. erhalten. Bei beiden Nachfolgeunternehmern ergäbe sich wie vor der Realteilung eine Realisierung stiller Reserven von jeweils 950.000.

Die Ausgleichszahlung ist zum (Teil-)Wert des von B empfangenen Vermögens, also zum (Teil-)Wert des Teilbetriebs II in Relation zu setzen. Da sie nicht mehr als ein Drittel von 3 Mio. beträgt, liegt eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG vor.

Zulässige Ausgleichszahlungen lassen die Buchwertfortführung unberührt. Sie führen weder zu erfolgswirksamen Betriebseinnahmen noch zu Betriebsausgaben.

b) Das in Rz 1625 enthaltene Beispiel wird gestrichen.

III/25. Rz 1728 (zu §§ 36 und 37) wird geändert (Berichtigung):

Der erste Absatz der Rz 1728 lautet:

Rz 1728

.....

Im Zuge einer Handelsspaltung kommt es zu einer Übertragung von Vermögen auf der Ebene von Körperschaften. Die Gegenleistung für die Vermögensübertragung wird jedoch grundsätzlich nicht der übertragenden Körperschaft, sondern ihren Gesellschaftern gewährt. **Bei den Gesellschaftern der spaltenden Gesellschaft kommt es wie im Verschmelzungsrecht in umgründungsteuerlicher Betrachtungsweise mangels Vorliegen einer Veräußerung und Anschaffung zu einem außerhalb der Rückwirkungsfiktion liegenden Anteiltausch.**

III/26. Das Beispiel in Rz 1733 (zu § 36) wird geändert (Berichtigung und Budgetbegleitgesetz 2003):

Der dritte und vierte Absatz des Beispiels in Rz 1733 lautet:

Rz 1733

.....

Steuerlich liegt für die Gesellschafter nach § 36 UmgrStG ein steuerneutraler (dh. nicht unter § 6 Z 14 EStG 1988 fallender) Anteiltausch im Wege der Aufgabe der Anteile an der GmbH-Z gegen Übernahme der Anteile an der GmbH-A und der GmbH-B vor.

Da eine verhältniswahrende Spaltung vorgenommen wurde, sind die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft an den neuen Gesellschaften im ursprünglichen Ausmaß von je 50% beteiligt.

III/27. Das Beispiel in Rz 1738 (zu § 36) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Die ersten vier Absätze des Beispiels in Rz 1738 lauten:

Rz 1738

.....

Es gelten die Eingangsangaben des Beispiels aus Rz 1733. Abweichend davon soll jedoch eine entflechtende (das ist die Extremform der nicht verhältniswahrenden) Aufspaltung dergestalt erfolgen, dass spaltungsplangemäß Gesellschafter A Alleingesellschafter der GmbH-A und die GmbH-Y Alleingesellschafter der GmbH-B wird.

Handelsrecht: Mit Eintragung des Spaltungsbeschlusses in das Firmenbuch wird A Alleingesellschafter der GmbH-A und die GmbH-Y Alleingesellschafter der GmbH-B.

Steuerrechtlich wird dieses Ergebnis in zwei Fiktionsschritten erreicht:

Zunächst gilt gedanklich eine verhältniswahrende Spaltung wie in Beispiel aus Rz 1733 als durchgeführt. Die Anschaffungskosten der jeweils 50% Beteiligungen des A und der GmbH-Y an den entstandenen neuen Gesellschaften betragen für die GmbH-A je 20 und für die GmbH-B je 30.

.....

III/28. Das Beispiel in Rz 1739 (zu § 36) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der zweite Absatz des Beispiels in Rz 1739 lautet:

Rz 1739

.....

Steuerlich liegt für die Gesellschafter A und B nach § 36 UmgrStG ein steuerneutraler (dh. nicht unter 6 Z 14 EStG 1988 fallender) Anteiltausch im Wege der Aufgabe von Anteilen an der abspaltenden Z-GmbH gegen Übernahme von Anteilen an der übernehmenden A-GmbH vor. Da eine verhältniswahrende Spaltung beschlossen wurde muss das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft nach Spaltung bei der übernehmenden A-GmbH zueinander gleich bleiben. Dieser Anteilserwerb ist nach § 36 Abs. 1 UmgrStG steuerneutral. Nach § 36 Abs. 3 UmgrStG ist der Vorgang, abweichend zum Handelsrecht (mit der Protokollierung wird der Vermögensübergang auf Gesellschaftsebene und der Anteiltausch auf Ebene der Gesellschafter bewirkt) in zwei Fiktionsschritten erreicht zu sehen:

.....

III/29. Rz 1749 (zu § 36) wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2003):

Der siebente Satz der Rz 1749 lautet:

Rz 1749

.....

Eine up-stream-Aufspaltung ist nur dann verhältniswahrend, wenn das Verkehrswertverhältnis der Teilungsmassen dem Beteiligungsverhältnis entspricht.

III/30. Rz 1805 wird geändert (Korrektur):

Rz 1805 lautet:

Rz 1805

Die neue oder übernehmende Körperschaft hat gemäß § 20 Abs. 3 KStG 1988 die bei der übertragenden Körperschaft ermittelten Werte mit Beginn des dem Übertragungstichtag folgenden Tages fortzuführen. **Ungeachtet der** Gesamtrechtsnachfolge ist die neue oder übernehmende Körperschaft nicht an die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden der übertragenden Körperschaft gebunden.

III/31. Rz 1826 (zu § 38b) wird geändert (Druckfehlerberichtigung):

Der dritte Absatz der Rz 1826 lautet:

Rz 1826

.....

Schon der Begriff deutet an, dass der Spaltungsvertrag vor Durchführung der ersten steuerspaltungsrechtlichen Maßnahme **abgeschlossen** sein muss.

III/32. Rz 1849 (zu § 38d) wird geändert (Druckfehlerberichtigung):

Der erste Satz im zweiten Absatz der Rz 1849 lautet:

Rz 1849

.....

Auf diese **Anteilsübertragungen** sind die Bestimmungen des § 38d UmgrStG anzuwenden.