

BMF-AV Nr. 140/2022

BMF - IV/6 (IV/6)

An

Bundesministerium für Finanzen
Zentrale Services
Finanzamt Österreich
Finanzamt für Großbetriebe
Finanzprokuratur
Amt für Betrugsbekämpfung
Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge
Bundesfinanzgericht

Geschäftszahl: 2022-0.764.613

27. Oktober 2022

Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Wartungserlass 2022

Durch diesen Erlass erfolgen in den UmgrStR 2002 neben der laufenden Wartung

- die Anpassung an die seit der letzten Wartung erfolgten rechtlichen Änderungen, insbesondere durch
 - das Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (KonStG 2020), BGBl. I Nr. 96/2020,
 - die [Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018](#) (COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung), BGBl. II Nr. 405/2020,
 - das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), BGBl. I Nr. 3/2021,
 - das Ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 Teil I (ÖkoStRefG 2022), BGBl. I Nr. 10/2022,
 - die [Verordnung des Bundesministers für Finanzen zum Übergang eines Zins- und EBITDA-Vortrages](#) (Zinsvortrags-ÜbergangsV), BGBl. II Nr. 210/2022
 - das Abgabenänderungsgesetz 2022 (AbgÄG 2022), BGBl. I Nr. 108/2022
- sowie
- sonstige allgemeine Wartungen, Klarstellungen, formale Anpassungen, Fehlerkorrekturen und Textstraffungen (alte Rechtslage).

Die Änderungen gegenüber dem bisherigen Text sind durch **Fettdruck** gekennzeichnet; entfallender Text ist als ~~durchgestrichen~~ markiert. Änderungen in bereits in der aktuellen Fassung fett gedruckten Textpassagen (insb. in Überschriften und Tabellen) werden in **Fettdruck und unterstrichen** vorgenommen.

**Insbesondere wird im Wartungserlass 2022 Folgendes behandelt
(überblicksartige Darstellung der wesentlichen Änderungen):**

Randzahl(en)	Änderung im Überblick
211, 351e, 352, 352a, 353, 496, 544, 565, 1245ad, 1710, 1786, 1786b	Die UmgrStR 2002 werden in den im Rahmen dieses Wartungserlasses bearbeiteten Rz im Hinblick auf veraltete Rechtslagen bzw. Richtlinienauffassungen (vor 2011) bereinigt ; hinsichtlich der entfallenden Textpassagen wird auf die entsprechenden Vorfassungen der UmgrStR 2002 verwiesen.
255l, 255m, 255n, 255o	Es werden umgründungsspezifische Ausführungen zum zeitlich befristeten Verlustrücktrag (bzw. zur COVID-19-Rücklage) aufgenommen.
461, 496, 544, 654, 858, 859, 860d, 860e, 860f, 860ga, 860gb, 860gc, 923a, 926e	Es werden die gesetzlichen Neuerungen durch das ÖkoStRefG 2022, BGBl. I Nr. 10/2022, aufgenommen, insbesondere die stufenweise Senkung des Körperschaftsteuersatzes , die auch für Zwecke des § 9 Abs. 1 Z 3 Teilstrich 2 UmgrStG eine Rolle spielt, sowie der Übergang der Nachversteuerungsverpflichtung für den Investitionsfreibetrag (§ 11 EStG 1988 idF ÖkoStRefG 2022) auf den Rechtsnachfolger und die Ermittlung des Investitionshöchstbetrages im Rahmen von Umgründungen. Weiters werden im Zusammenhang mit dem Investitionsfreibetrag Aussagen im Falle von rückwirkenden Maßnahmen nach Maßgabe von § 16 Abs. 5 Z 3 und Z 4 UmgrStG aufgenommen.
211	Es werden Ausführungen zum umgründungsbedingten Übergang offener Fünftel aus sog. Altbeständen gemäß § 124b Z 372 lit. c EStG 1988 (pauschale Rückstellungen und pauschale Forderungswertberichtigungen) aufgenommen.
inbesondere 255a bis 255k	Es werden nähere Ausführungen im Lichte der auf § 12a Abs. 6 Z 3 KStG 1988 basierenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen zum Übergang eines Zins- und EBITDA-Vortrages (Zinsvortrags-ÜbergangsV , BGBl. II Nr. 210/2022) im Rahmen von Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen und Spaltungen aufgenommen.

354, 1245j, 1787d	Die bisherigen Aussagen zur gruppenbezogenen Betrachtungsweise bei Verlustvorträgen werden im Hinblick auf Umgründungen eines Gruppenmitglieds auf eine gruppenfremde Körperschaft erweitert.
143, 384, 489, 489a, 630, 635a, 953, 954, 1268, 1453b, 1453c, 1503, 1619, 1621d, 1638, 1687a, 1801	Es werden umfassende Ausführungen zur Bescheidadressierung in Folge von Umgründungen aufgenommen.
379	Es werden Ausführungen betreffend die Vorgehensweise im Zusammenhang mit einer aus der Innenfinanzierung gespeisten Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln im Falle von Umgründungen aufgenommen.
290, 297, 297a	Der Anwendungsbereich von <u>§ 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG</u> (verschmelzungsbedingte Entstehung bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung auf Anteilsinhaberebene) wird im Hinblick auf Inlandsverschmelzungen sowie im Hinblick auf die Zusammenführung von steuerneutraler und optierter internationaler Schachtelbeteiligung präzisiert .
349b, 352a, 620e, 1786h	Es werden Klarstellungen bzw. Präzisierungen im Zusammenhang mit der Fortführung einer begonnenen Firmenwertabschreibung bzw. einer (anteiligen) Nachversteuerung infolge von Umgründungen aufgenommen.
567	Der Anwendungsbereich der Wartetastenregelung für Verluste von "kapitalistischen Mitunternehmern" (<u>§ 23a EStG 1988</u>) wird im Zusammenhang mit Umwandlungen und Einbringungen präzisiert.
646, 646a	Es werden ergänzende Ausführungen zum Einbringenden im Sinne des <u>§ 12 Abs. 2 UmgrStG</u> im Hinblick auf in Liquidation befindliche Körperschaften und Verlassenschaften aufgenommen.
663	Es werden praxisrelevante Aussagen zur Anpassung von Einbringungsverträgen aufgenommen.
763, 1332, 1537	Es werden praxisrelevante Aussagen zu bereits vor dem Umgründungsstichtag abgeschlossenen Verträgen (Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung) und später innerhalb der 9-Monats-Frist

	vorgenommenen Ergänzungen im Lichte der Anwendungsvoraussetzungen der Art. III, IV, und V UmgrStG aufgenommen.
718, 726	Im Hinblick auf die Einbringungsfähigkeit von Kapitalanteilen , die zum Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehören, werden widersprüchliche Aussagen beseitigt und Klarstellungen getroffen.
1875	Es werden Klarstellungen im Zusammenhang mit einem Umgründungsplan gemäß <u>§ 39 UmgrStG</u> (umgründungsbedingte Anwachsung und Folgeeinbringung bzw. Folgeabspaltung eines (Teil-)Betriebes) im Hinblick auf das Vorliegen „ dieselben “ Vermögens aufgenommen.

Im Detail ergehen folgende Änderungen:

Rz 37 wird wie folgt geändert:

37

Eine Auslandsverschmelzung liegt auch vor, wenn die verschmolzenen Körperschaften dem Personalstatut verschiedener Staaten unterliegen (grenzüberschreitende Auslandsverschmelzung) und die Rechtsordnungen der beteiligten Staaten eine solche Verschmelzung zulassen. Sind die verschmolzenen Körperschaften in verschiedenen Mitgliedsstaaten der EU steueransässig, kommen neben Art. I UmgrStG vorrangig auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom **19.10.2009, 2009/133/EG-23.07.1990, 90/434/EWG** ([Fusionsbesteuerungsrichtlinie](#)) zur Anwendung.

[...]

Rz 38 wird wie folgt geändert:

1.1.3.2. Vergleichbarkeit des ausländischen Verschmelzungsrechtes

38

[...]

Es ist im EU-Raum bei einer grenzüberschreitenden Auslandsverschmelzung von einer Vergleichbarkeit mit dem österreichischen Verschmelzungsrecht auszugehen, wenn das ausländische Verschmelzungsrecht an die [EU-Verschmelzungsrichtlinie](#) 2005/56/EG bzw. die [Richtlinie \(EU\) 2017/1132](#) angepasst wurde.

Rz 43 wird wie folgt geändert:

1.1.4.3. Steuerhängigkeit des übertragenen Vermögens

1.1.4.3.1. Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich

43

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des Vermögens der übertragenden Körperschaft verschmelzungsbedingt nicht eingeschränkt wird, kommt eine Besteuerung anlässlich der Verschmelzung nicht in Betracht. Die Steuerverstrickung des Vermögens bleibt auch nach der Export-Verschmelzung aufrecht, wenn und soweit

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

Rz 44a wird wie folgt geändert:

1.1.4.3.2. Ratenzahlungskonzept ab 1.1.2016

44a

[...]

Im Hinblick auf das Ausscheiden des Vereinigten Königreiches aus der EU („Brexit“) ist zu beachten: Der Austritt des Vereinigten Königreiches aus der EU erfolgte mit Ablauf des 31.1.2020. Nahtlos daran anschließend begann eine **einjährige** Übergangsfrist (~~Dauer~~ bis ~~voraussichtlich~~ 31.12.2020), innerhalb der das Vereinigte Königreich in jeglicher Hinsicht – und somit auch für ertragsteuerliche Zwecke – nach wie vor wie ein Mitgliedstaat zu behandeln **war ist** (vgl. Art. 127 des Austrittsabkommens). Umgründungen, die nach dem

Ablauf dieser Übergangsfrist (**also nach dem 31.12.2020**) beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden, führen im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes zur sofortigen Aufdeckung stiller Reserven, ohne dass die Möglichkeit auf Ratenzahlung gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) oder auf Nichtfestsetzung gemäß [§ 17 Abs. 1a UmgrStG](#) besteht. Wurde für Umgründungen, die bereits vor oder noch während dieser Übergangsfrist beschlossen oder vertraglich unterfertigt wurden (**also bis einschließlich 31.12.2020**), ein Antrag auf Ratenzahlung oder Nichtfestsetzung (einschließlich solcher nach der Rechtslage idF vor AbgÄG 2015) gestellt, bleiben diese Anträge auch nach dem Auslaufen der Übergangsfrist aufrecht. Dh. das Auslaufen der Übergangsfrist bewirkt keine sofortige Fälligstellung noch offener Raten bzw. keine Festsetzung der Steuerschuld.

- Werden einzelne Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Betriebe oder Betriebsstätten **vor Ablauf von fünf (bzw. sieben) Jahren**
 - ~~vor Ablauf von fünf (bzw. sieben) Jahren~~ veräußert,
 - scheiden sie auf sonstige Weise aus oder werden sie
 - in einen „nicht begünstigten“ Staat (dh. außerhalb des EU/EWR-Raumes) überführt, sind noch offene Raten insoweit vorzeitig fällig zu stellen, wobei den Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolger eine Anzeigepflicht über den Eintritt eines dieser Umstände trifft ([§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#)). Für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2018 führen zudem folgende Umstände zu einer vorzeitigen Fälligstellung der offenen Raten ([§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) idF JStG 2018):
 - Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung der die Raten schuldenden Körperschaft in einen Staat außerhalb des EU/EWR-Raumes,
 - Anmeldung der Insolvenz des die Raten schuldenden Steuerpflichtigen oder dessen Abwicklung,
 - die Nichtentrichtung einer Rate binnen zwölf Monaten ab Eintritt der Fälligkeit oder die Entrichtung in zu geringer Höhe.

[...]

Rz 44c wird wie folgt geändert:

44c

Wurde aufgrund der ertragsteuerlichen Regelungen idF vor dem AbgÄG 2015 ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld gestellt (siehe Rz 44b) und kam es mangels tatsächlicher Realisierung bis zum 31.12.2015 noch nicht zu einer Festsetzung der Steuerschuld, ist die Änderung des [§ 209 Abs. 5 BAO](#) idF AbgÄG 2015 zu beachten:

Die absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren wurde für sämtliche Nichtfestsetzungen durchbrochen, denen eine nach dem 31.12.2005 entstandene Steuerschuld zu Grunde liegt. Das sind jene Nichtfestsetzungsfälle, für die die absolute Verjährungsfrist mit 1.1.2016 (= Inkrafttreten [§ 209 Abs. 5 BAO](#) idF AbgÄG 2015) noch nicht abgelaufen ~~warsind~~. Das Recht auf Festsetzung verjährt gemäß [§ 209 Abs. 5 BAO](#) idF AbgÄG 2015 erst 10 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis (zB Veräußerung) eintritt. Es kann daher im Falle einer nach dem 31.12.2005 entstandenen, aber nichtfestgesetzten Steuerschuld künftig noch zu einer Festsetzung kommen, auch wenn das rückwirkende Ereignis erst nach Ablauf der bisherigen absoluten Verjährungsfrist (10 Jahre ausgehend vom damaligen Entstrickungszeitpunkt) eintritt.

Allerdings besteht für auf der Rechtslage idF vor AbgÄG 2015 basierende Nichtfestsetzungen - losgelöst von der tatsächlichen Veräußerung oder vom sonstigen Ausscheiden des übertragenen Vermögens - die Möglichkeit, einen Antrag auf vorzeitige Festsetzung der Steuerschuld zu stellen; auch die vorzeitige Festsetzung stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) dar ([3. Teil Z 30 UmgrStG](#) idF StRefG 2020). **Die Möglichkeit, einen Antrag auf vorzeitige Festsetzung zu stellen, wurde jedoch mit dem AbgÄG 2022 (BGBI. I Nr. 108/2022) zur Vermeidung unerwünschter Gestaltungen abgeschafft, sodass derartige Anträge nur bis zum 19.7.2022 gestellt werden konnten (vgl. [3. Teil Z 30 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2022).** Dasselbe gilt hinsichtlich ~~Die Regelung des § 209 Abs. 5 BAO sowie die Möglichkeit einer vorzeitigen Festsetzung der Steuerschuld sind auch im Zusammenhang mit~~ einer nach dem 31.12.2019 im Rahmen eines Anteilstausches entstandenen, aufgrund von [§ 17 Abs. 1a UmgrStG](#) nicht festgesetzten Steuerschuld ~~maßgeblich~~ (siehe dazu Rz 860gb).

Rz 72 wird wie folgt geändert:

1.1.6.5.2. "Export-Verschmelzung"

72

[...]

- Ausländische Betriebsstätten

Der verschmelzungsbedingte Übergang einer ausländischen Betriebsstätte auf eine ausländische übernehmende Körperschaft fällt unter Art. I UmgrStG, wenn Österreich mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA abgeschlossen hat, das die Befreiungsmethode vorsieht, da die stillen Reserven dieser ausländischen Betriebsstätte schon bis zur Verschmelzung im Inland nicht steuerhängig waren. Wurden Verluste dieser Betriebsstätte auf Grund von [§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) in der Vergangenheit mit den positiven Inlandseinkünften der übertragenen Körperschaft verrechnet (vgl. KStR 2013 Rz 376 ff), kommt es durch die Verschmelzung nicht zu einer Nachversteuerung

(Zurechnung zu inländischen betrieblichen Einkünften) sondern erst dann, wenn die Verluste im Ausland berücksichtigt werden; **die Nachversteuerung erfolgt diesfalls bei der ausländischen übernehmenden Körperschaft als Rechtsnachfolgerin aufgrund von § 98 Abs. 3 EStG 1988**. Zur Nachversteuerung gemäß [§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2014 in Folge Zeitablauf siehe EStR 2000 Rz 212 ff.

[...]

Rz 119 wird wie folgt geändert:

119

[§ 19 Abs. 1 BAO](#) ordnet nicht nur den Übergang der Abgabenschulden des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger, sondern auch die Rechtsnachfolge von - in zum Zeitpunkt der Gesamtrechtsnachfolge noch nicht vollendeten - Steuertatbeständen an. Daher gehen grundsätzlich schon nach [§ 19 Abs. 1 BAO](#) gewinnermittlungsrechtliche, lohnsteuerliche, umsatzsteuerliche und verfahrensrechtliche Rechtspositionen der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft über. Nicht übergehen können hingegen Rechte und Pflichten, wenn speziellere Abgabenvorschriften dem entgegenstehen.

In Bezug auf die Liebhabereibeurteilung läuft der Beurteilungszeitraum zur Erzielung eines Gesamtgewinnes auch nach der Verschmelzung weiter (siehe LRL 2012 Rz 22).

Nach Rz 121 wird die bisher entfallene Überschrift 1.3.1.3.2.2. „Gewinnfreibetrag und Investitionsfreibetrag“ eingefügt und Rz 122 wird wie folgt geändert:

1.3.1.3.2.2. Gewinnfreibetrag und Investitionsfreibetrag

122

[§ 10 Abs. 5 EStG 1988](#) sieht eine vierjährige Behaltefrist für jene Wirtschaftsgüter vor, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde (siehe EStR 2000 Rz 3839 ff). Im Falle der Übertragung eines Betriebes im Rahmen einer Umgründung muss aufgrund von [§ 10 Abs. 6 EStG 1988](#) der Rechtsnachfolger den gewinnerhöhenden Ansatz vornehmen, wenn im Zeitpunkt der Umgründung die Behaltefrist noch nicht abgelaufen ist und in der Sphäre des Rechtsnachfolgers ein die Nachversteuerung auslösendes Ereignis eintritt; die Behaltefrist für Zwecke der Nachversteuerung ist tagesweise zu ermitteln (vgl. EStR 2000 Rz 3715 f). Dabei ist nicht zwischen Umgründungen unter Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge zu unterscheiden.

Wird **daher** von einer natürlichen Person für einen Betrieb ein **investitionsbedingter** Gewinnfreibetrag gemäß [§ 10 EStG 1988](#) geltend gemacht und wird in der Folge dieser Betrieb gemäß Art. III UmgrStG eingebracht, geht die Nachversteuerungsverpflichtung

gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 auf die übernehmende Körperschaft über (§ 10 Abs. 6 EStG 1988). Auch Folgeumgründungen der übernehmenden Körperschaft vor Ablauf der Behaltefrist (zB Verschmelzung nach Art. I UmgrStG) führen zu einem weiteren Übergang der Nachversteuerungsverpflichtung auf den Rechtsnachfolger. Wird diese Körperschaft in der Folge auf eine andere verschmolzen, kommt es zu einem weiteren Übergang dieser Verpflichtung.

Nach Rz 122 wird die folgende neue Rz 123 eingefügt:

123

§ 11 EStG 1988 idF ÖkoStRefG 2022, BGBl. I Nr. 10/2022, sieht für Anschaffungen und Herstellungen nach dem 31.12.2022 einen Investitionsfreibetrag für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens in Höhe von 10% bzw. 15% vor, der zusätzlich zur Abschreibung des Wirtschaftsgutes als Betriebsausgabe abgezogen werden kann. Im Hinblick auf Umgründungen ist dabei insbesondere Folgendes zu beachten:

- Der Investitionsfreibetrag (10% bzw. 15%) kann höchstens von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 1.000.000 Euro pro Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden. Kommt es durch eine Umgründung zu einem Rumpfwirtschaftsjahr bei der übertragenden Körperschaft, hat diese nach § 11 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 den Investitionshöchstbetrag von 1.000.000 Euro aliquot zu berücksichtigen, dh. für jeden angefangenen Monat des Rumpfwirtschaftsjahres zu einem Zwölftel. Die übernehmende Körperschaft kann für die von ihr vorgenommenen Anschaffungen bzw. Herstellungen des Wirtschaftsjahrs, in das der Umgründungstichtag fällt, den Investitionshöchstbetrag ihrerseits (zur Gänze bzw. aliquot bei Rumpfwirtschaftsjahren) berücksichtigen.

Beispiel 1:

Die A-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) hat am 1.4.X1 eine Maschine um 2.000.000 Euro angeschafft, für die der Investitionsfreibetrag gemäß § 11 EStG 1988 geltend gemacht wurde. Mit Beschluss vom 15.11.X1 wird die A-GmbH zum 30.6.X1 auf die B-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) nach Art. I UmgrStG verschmolzen. Die übernehmende B-GmbH hat ihrerseits Wirtschaftsgüter in Höhe von 3.000.000 Euro angeschafft und dafür den Investitionsfreibetrag geltend gemacht.

Da es durch die Verschmelzung zu einem Rumpfwirtschaftsjahr bei der übertragenden A-GmbH kommt, kann diese nach § 11 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 den Investitionshöchstbetrag von 1.000.000 Euro nur anteilig ausschöpfen, dh. in Höhe von 500.000 Euro (für jeden angefangenen Monat des Rumpfwirtschaftsjahres ein Zwölftel).

Die B-GmbH hat für die von ihr getätigten Investitionen den Investitionshöchstbetrag in Höhe von 1.000.000 Euro zu berücksichtigen, weshalb der Investitionsfreibetrag durch die B-GmbH im Ausmaß des Höchstbetrages von 1.000.000 Euro ausgeschöpft werden kann.

Für die von der übertragenden Körperschaft vor dem Umgründungsstichtag getätigten Anschaffungen bzw. Herstellungen kann die übernehmende Körperschaft den Investitionsfreibetrag nicht zusätzlich (anteilig) geltend machen.

Beispiel 2 Variante 1:

Die A-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) hat am 1.4.X1 eine Maschine um 2.000.000 Euro angeschafft, für die der Investitionsfreibetrag gemäß § 11 EStG 1988 geltend gemacht wurde. Mit Beschluss vom 15.11.X1 wird die A-GmbH zum 30.6.X1 auf die B-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) nach Art. I UmgrStG verschmolzen. Die übernehmende B-GmbH hat ihrerseits keine Wirtschaftsgüter für Zwecke des Investitionsfreibetrages angeschafft.

Da es durch die Verschmelzung zu einem Rumpfwirtschaftsjahr bei der übertragenden A-GmbH kommt, kann diese nach § 11 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 den Investitions Höchstbetrag von 1.000.000 Euro nur anteilig ausschöpfen, dh. in Höhe von 500.000 Euro (für jeden angefangenen Monat des Rumpfwirtschaftsjahres ein Zwölftel).

Die B-GmbH kann den von der A-GmbH nicht ausschöpfbaren Investitions Höchstbetrag nicht geltend machen. Da die B-GmbH selbst keine begünstigten Wirtschaftsgüter angeschafft hat, kann sie auch keinen eigenen Investitions Höchstbetrag in Anspruch nehmen.

Anschaffungen und Herstellungen, die von der übertragenden Körperschaft nach dem Umgründungsstichtag (im Rückwirkungszeitraum) getätigt werden, sind bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen, sodass die übernehmende Körperschaft im Hinblick auf diese Anschaffungen und Herstellungen der übertragenden Körperschaft den Investitions Höchstbetrag iHv 1.000.000 Euro für Zwecke des Investitionsfreibetrages ausschöpfen kann.

Beispiel 2 Variante 2:

Die A-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) hat am 1.8.X1 eine Maschine um 1.000.000 Euro angeschafft, für die der Investitionsfreibetrag gemäß § 11 EStG 1988 geltend gemacht wurde. Mit Beschluss vom 15.11.X1 wird die A-GmbH zum 30.6.X1 auf die B-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) nach Art. I UmgrStG verschmolzen. Die übernehmende B-GmbH hat ihrerseits keine Wirtschaftsgüter für Zwecke des Investitionsfreibetrages angeschafft.

Die im Rückwirkungszeitraum von der A-GmbH getätigte Anschaffung ist bereits der übernehmenden B-GmbH zuzurechnen, sodass die B-GmbH gemäß § 11 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 den Investitions Höchstbetrag von 1.000.000 Euro geltend machen kann. Für weitere Anschaffungen oder Herstellungen (durch die A-GmbH oder B-GmbH) könnte der IFB nicht mehr geltend gemacht werden, weil der Investitions Höchstbetrag bereits zur Gänze für die Anschaffung der Maschine ausgeschöpft ist.

- Der Investitionsfreibetrag kann betriebsbezogen in Anspruch genommen werden, wobei bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften von einem einheitlichen Betrieb auszugehen ist (siehe in diesem Zusammenhang auch Rz 923a und Rz 926e betreffend Maßnahmen nach § 16 Abs. 5 UmgrStG im Rückwirkungszeitraum).

- § 11 Abs. 2 iVm Abs. 5 EStG 1988 sieht eine vierjährige Behaltefrist für jene Wirtschaftsgüter vor, für die ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen wurde. Scheiden diese Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen aus (insbesondere durch Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsgutes) oder werden diese Wirtschaftsgüter ins Ausland – ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der EU oder in einen Staat des EWR – verbracht, ist der Investitionsfreibetrag im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens insoweit gewinnerhöhend anzusetzen (Nachversteuerung). Bei der Ermittlung der Mindestbehaltefrist von vier Jahren für Zwecke der Nachversteuerung ist wie beim Gewinnfreibetrag (siehe Rz 122) von einer taggenauen Betrachtung auszugehen. Im Falle der Übertragung eines Betriebes im Rahmen einer Umgründung muss der Rechtsnachfolger den gewinnerhöhenden Ansatz vornehmen, wenn bei diesem im Zeitpunkt der Umgründung die Behaltefrist noch nicht abgelaufen ist und in der Sphäre des Rechtsnachfolgers ein die Nachversteuerung auslösendes Ereignis eintritt. Dabei ist nicht zwischen Umgründungen unter Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge zu unterscheiden.

Beispiel 3:

Die A-GmbH schafft am 1.5.X1 ein Wirtschaftsgut an und macht dafür den Investitionsfreibetrag geltend. Die vierjährige Behaltefrist würde am 30.4.X5 ablaufen. Zum 31.12.X3 wird

- a) die A-GmbH auf die B-GmbH nach Art. I UmgrStG verschmolzen;*
- b) der Betrieb der A-GmbH (einschließlich des IFB-begünstigten Wirtschaftsgutes) in die B-GmbH nach Art. III UmgrStG eingebbracht.*

Die übernehmende B-GmbH veräußert am 31.3.X4 das Wirtschaftsgut. Da die Nachversteuerungsverpflichtung gemäß § 11 Abs. 5 EStG 1988 auf die B-GmbH anlässlich der Umgründung übergegangen ist, hat die B-GmbH in beiden Varianten den Investitionsfreibetrag im Jahr X4 gewinnerhöhend anzusetzen.

Rz 143 wird wie folgt geändert:

143

Ist die Verschmelzung durch die Eintragung in das Firmenbuch zivilrechtlich wirksam geworden und die übertragende Körperschaft damit erloschen, **ist sie ab diesem Zeitpunkt nicht mehr Träger abgabenrechtlicher Rechte und Pflichten**. ~~sind Abgaben- oder sonstige Bescheide, die die Abgabepflicht der übertragenden übertragende Körperschaft betreffen, sind sodann an den zivilrechtlichen Nachfolgerechtsträger als Rechtsnachfolger der übertragenden Gesellschaft iSd § 19 Abs. 1 BAO die übernehmende Körperschaft zu richten.~~ Der Bescheide ~~sind beispielsweise~~ hat somit wie folgt zu adressieren:

„An die X-Gesellschaft als Rechnungsführerin der Y-Gesellschaft“ ~~adressiert zu werden.~~

Bescheide, die an die nicht mehr existente übertragende Körperschaft gerichtet sind, können keine Rechtswirkung entfalten (**VwGH 27.08.2008, 2006/15/0256; VwGH 19.01.2005, 2004/13/0164**; VwGH 21.12.1999, [95/14/0095](#), VwGH 31.3.1998, [98/13/0016](#), VwGH 10.11.1993, [93/13/0162](#), VwGH 17.10.1989, [88/14/0183](#), VwGH 21.11.1986, [86/17/0131](#)). **Bescheide, die noch im Rückwirkungszeitraum an die übertragende Körperschaft erlassen wurden, binden auch die übernehmende Körperschaft.**

Rz 145 wird wie folgt geändert:

145

Verfahrensrechtliche Rechte (zB **BeschwerdeBerufungsrecht**, Antragsrecht auf Wiederaufnahme des Verfahrens, auf Wiedereinsetzung, auf Zahlungserleichterungen, auf Akteneinsicht), Pflichten (zB Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten, Anzeige- Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, Beweispflichten) sowie Fristen (zB **BeschwerdeBerufungsfristen**, Zahlungsfristen) gehen gleichfalls auf den Rechtsnachfolger über.

Rz 194 wird wie folgt geändert:

194

Voraussetzung für den Übergang der Verluste der übertragenden Körperschaft ist die Buchwertfortführung. Im Falle der Verschmelzung einer Körperschaft, deren Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen ist, ist ein Übergang von Verlusten dieser Körperschaft mangels Buchwertfortführung ausgeschlossen, weil das der Liebhabereitätigkeit gewidmete Vermögen kein Betriebsvermögen, sondern außerbetriebliches Vermögen darstellt, dem keine steuerlichen Buchwerte beigemessen werden können (vgl. VwGH 3.4.2019, [Ro 2017/15/0030](#); siehe auch LRL 2012 Rz 157a).

[...]

Rz 203 wird wie folgt geändert:

203

[...]

Eine vom übertragenen mit vortragsfähigen Verlusten verbundenen Vermögen gesonderte Beurteilung ist auch bei Mitübertragung von Vermögen oder Vermögensteilen gegeben, die die Eigenschaft von Voluptuar oder von außerbetrieblichem (gesellschaftsrechtlichem) Vermögen besitzen.

Beispiele:

1. Erfolgt bei einem (bisherigen) Betrieb ein Wechsel der Bewirtschaftung, die steuerlich zu einer Einstufung als Liebhaberei führt, fehlt es ab dem Wechsel der Bewirtschaftung an einem Betrieb. Mangels Betrieb kommt ein verschmelzungsbedingter Übergang von Verlusten nicht bzw. nur für unter eine Einkunftsquelle darstellende Betriebe in Betracht (siehe LRL 2012 Rz 157a).
2. Fällt eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer zur privaten Nutzung überlassene Liegenschaft nach den besonderen Umständen des Einzelfalles nicht unter das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft (VwGH 20.6.2000, [98/15/0169](#)), sind die zum Verschmelzungstichtag auf dieses Vermögen entfallenden Verluste vom Übergang auf eine übernehmende Kapitalgesellschaft ausgeschlossen.

Rz 211 wird wie folgt geändert:

1.4.2.1.5. Behandlung von Schwebeverlusten

211

Zu den Schwebeverlusten, die nicht unter [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) fallen, zählen ~~solche ua. solche nach § 26a Abs. 6 KStG 1988, nach § 2 Abs. 2a EStG 1988 iVm, § 7 Abs. 2 KStG 1988 sowie soweit noch vorhanden gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 oder § 23a EStG 1972~~ (zum Übergang von Verlusten aus kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen gemäß [§ 23a EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 nach Maßgabe des [§ 21 UmgrStG](#) siehe Rz 1190 und 1177). ~~Nicht zu den Schwebeverlusten gehören am Verschmelzungstichtag offene Siebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988.~~

Für Verschmelzungsbeschlüsse ab dem 1.1.2011 gilt Folgendes:

Offene Siebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) sind ebenso wie die in den vortragsfähigen Verlusten enthaltenen Komponenten (abgereifte Siebentel) von der Regelung des [§ 4 UmgrStG](#) umfasst. Auch für diese ist der Übergang auf die übernehmende Körperschaft bzw. die Fortsetzung bei der übernehmenden Körperschaft davon abhängig, ob der Objektbezug und die Vergleichbarkeit des umgegründeten Vermögens gegeben ist (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#); siehe Rz 254). Der Umstand, dass offene oder „abreifende“ Siebentel keine vortragsfähigen Verluste sind, führt zu keinem anderen Ergebnis (VwGH 31.5.2017, [Ro 2015/13/0024](#)).

Auf offene Fünftel aufgrund einer Verteilung von sog. "Altbeständen" betreffend pauschale Forderungswertberichtigungen ([§ 124b Z 372 lit. a EStG 1988](#)) und pauschale Rückstellungen ([§ 124b Z 372 lit. b EStG 1988](#)) nach Maßgabe von [§ 124b Z 372 lit. c EStG](#)

1988 ist § 4 UmgrStG hingegen nicht anzuwenden. Diese gehen im Falle der Buchwertfortführung auf die übernehmende Körperschaft über und können bei dieser weiter abgesetzt werden.

Nach Rz 255 wird Abschnitt „1.4a. Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages“ samt den Rz 255a bis 255k neu eingefügt:

1.4a. Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages

1.4a.1. Hintergrund

255a

Mit dem COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, wurde in § 12a KStG 1988 die „Zinsschranke“ eingeführt (siehe dazu ausführlich KStR 2013 Rz 1309aa ff), derzufolge ein Zinsaufwand eines Wirtschaftsjahres nur im Ausmaß von 30% des steuerlichen EBITDA (= verrechenbares EBITDA) dieses Wirtschaftsjahres abzugsfähig ist. Im Hinblick auf Umgründungen sind dabei insbesondere folgende Regelungen zu beachten:

- Ein im laufenden Wirtschaftsjahr nicht abzugsfähiger Zinsüberhang (zur Ermittlung siehe KStR 2013 Rz 1309ar ff) kann auf Antrag in darauffolgende Wirtschaftsjahre vorgetragen werden (Zinsvortrag gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988; siehe dazu KStR 2013 Rz 1309dq ff).
- Ein verrechenbares EBITDA (zur Ermittlung siehe KStR 2013 Rz 1309bi ff) kann auf Antrag in die darauffolgenden fünf Wirtschaftsjahre vorgetragen werden, soweit dieses den Zinsüberhang des laufenden Wirtschaftsjahres übersteigt (EBITDA-Vortrag gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988; siehe dazu KStR 2013 Rz 1309dy ff).

§ 12a Abs. 6 Z 3 KStG 1988 ermächtigt den Bundesminister für Finanzen, in einer Verordnung die Voraussetzungen für den Übergang von nicht verrechneten Zinsvorträgen und nicht verrechneten EBITDA-Vorträgen auf Rechtsnachfolger im Rahmen von Umgründungen näher festzulegen. Für Umgründungen, die nach dem 31.12.2021 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden, ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zum Übergang eines Zins- und EBITDA-Vortrages (Zinsvortrags-Übergangsverordnung – Zinsvortrags-ÜbergangsV, BGBl. II Nr. 210/2022; zum Inkrafttreten siehe § 4 Zinsvortrags-ÜbergangsV) zu beachten. Darin werden allgemeine (Rz 255b ff) und besondere (Rz 255e ff) Voraussetzungen an den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages geknüpft, die sich an den für den Übergang eines Verlustabzuges geltenden Grundsätzen orientieren (zur diesbezüglichen Empfehlung siehe auch OECD, Aktionspunkt 4, Rn 165).

1.4a.2. Allgemeine Voraussetzungen ([§ 1 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#))

255b

[§ 1 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) regelt die allgemeinen Voraussetzungen für den Übergang eines zum Umgründungsstichtag bei der übertragenden Körperschaft bestehenden, noch nicht verrechneten Zins- oder EBITDA-Vortrages auf den umgründungsbedingten Rechtsnachfolger. Ein beim übernehmenden Rechtsnachfolger bestehender, eigener Zins- oder EBITDA-Vortrag ist im Lichte der Verordnungsermächtigung des [§ 12a Abs. 6 Z 3 KStG 1988](#) hingegen nicht vom Anwendungsbereich der [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) erfasst, weshalb dessen Fortbestand durch Umgründungen durch die Verordnung generell nicht berührt wird.

Gemäß [§ 1 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) setzt der Übergang eines zum Umgründungsstichtag bestehenden Zins- oder EBITDA-Vortrages der übertragenden Körperschaft voraus, dass

- die jeweilige Umgründung unter Fortführung der Buchwerte erfolgt (Z 1; siehe Rz 255c und)
- es sich beim umgründungsbedingten Rechtsnachfolger um eine unter [§ 12a Abs. 2 KStG 1988](#) fallende Körperschaft handelt (Z 2; siehe Rz 255d).

Aufgrund der Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs der Zinsschranke gemäß [§ 12a Abs. 2 KStG 1988](#) auf Körperschaften (siehe dazu näher KStR 2013 Rz 1309af ff) kann der Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages nur im Rahmen von

- Verschmelzungen nach Art. I UmgrStG ([§ 2 Z 1 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#), siehe Rz 255g),
- Umwandlungen nach Art. II UmgrStG ([§ 2 Z 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#), siehe Rz 593a ff),
- Einbringungen nach Art. III UmgrStG ([§ 2 Z 3 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#), siehe Rz 1215a ff) und
- Spaltungen nach Art. VI UmgrStG ([§ 2 Z 3 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#), siehe Rz 1726a ff)

eine Rolle spielen. Die in [§ 1 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) vorgesehenen allgemeinen Voraussetzungen gelten für alle von [§ 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) erfassten Umgründungsarten gleichermaßen.

Bei Zusammenschlüssen gemäß Art. IV UmgrStG besteht ein Zins- oder EBITDA-Vortrag einer am Zusammenschluss teilnehmenden übertragenden Körperschaft unverändert weiter. Dasselbe gilt im Falle von Realteilungen gemäß Art. V UmgrStG im Hinblick auf einen Zins- oder EBITDA-Vortrag eines von [§ 12a KStG 1988](#) erfassten Gesellschafters der übertragenden Personengesellschaft.

255c

Der umgründungsbedingte Übergang eines noch nicht verrechneten Zins- oder EBITDA-Vortrages setzt – ebenso wie der umgründungsbedingte Übergang eines zum Umgründungsstichtag noch nicht verrechneten Verlustabzugs (siehe Rz 188) – voraus, dass die jeweilige Umgründung unter Buchwertfortführung erfolgt.

Insoweit eine Umgründung nicht unter das [UmgrStG](#) fällt oder eine Buchwertfortführung im Rahmen des UmgrStG nicht erfolgt (zB aufgrund der generellen Aufwertung des Vermögens gemäß [§ 16 Abs. 3 UmgrStG](#)) oder nicht erfolgen kann (zB weil es aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich zu einer Aufwertung auf den gemeinen Wert bzw. den Fremdvergleichswert kommt), ist der Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages ausgeschlossen. Der Zins- oder EBITDA-Vortrag der übertragenden Körperschaft bleibt diesfalls bei Fortbestandsumgründungen bei der übertragenden Körperschaft zurück (Einbringung, Abspaltung) und geht bei Umgründungen, bei denen die übertragende Körperschaft untergeht (Verschmelzung, Umwandlung, Aufspaltung), unter.

Die Ausübung partieller, auf einzelne Wirtschaftsgüter bezogener steuerlicher Aufwertungswahlrechte (zB [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) bezogen auf Grund und Boden; siehe Rz 928) ist für die Anwendung der [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) unschädlich, solange dem Grunde nach eine Umgründung unter Buchwertfortführung vorliegt.

255d

Neben der Buchwertfortführung setzt der umgründungsbedingte Übergang eines noch nicht verrechneten Zins- oder EBITDA-Vortrages der übertragenden Körperschaft voraus, dass es sich beim übernehmenden Rechtsnachfolger um eine unter [§ 12a Abs. 2 KStG 1988](#) fallende – also um eine vom persönlichen Anwendungsbereich der Zinsschranke erfasste – Körperschaft handelt. Damit sind insbesondere eigenständige Körperschaften im Sinne des [§ 12a Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) (siehe dazu näher KStR 2013 Rz 1309al ff) sowie natürliche Personen (im Rahmen von Umwandlungen, siehe Rz 593d) von der umgründungsbedingten Übernahme eines Zins- oder EBITDA-Vortrages generell ausgeschlossen.

Für die Beurteilung, ob es sich beim übernehmenden Rechtsnachfolger um eine eigenständige Körperschaft im Sinne des [§ 12a Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) handelt, ist in zeitlicher Hinsicht maßgeblich, ob sämtliche von [§ 12 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) vorausgesetzte Kriterien während des gesamten Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft erfüllt sind, in das der dem Umgründungsstichtag folgende Tag fällt (vgl. zur wirtschaftsjahrbezogenen Betrachtungsweise auch KStR 2013 Rz 1309ak).

Beispiel 1:

Die A-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) wird zum 31.3.X1 auf die B-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) nach Art. I UmgrStG verschmolzen. Zum Verschmelzungsstichtag (bzw. an dem dem Verschmelzungstag folgenden Tag) ist die B-GmbH weder tatsächlich vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen, noch verfügt sie über verbundene Unternehmen und ausländische Betriebsstätten. Allerdings erwirbt die B-GmbH am 1.10.X1 eine Beteiligung von 30% an der T-GmbH.

Da die Ausnahme von der Zinsschranke für eigenständige Körperschaften gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 für das Wirtschaftsjahr X1 nicht zur Anwendung gelangt, kann ein Zins- oder EBITDA-Vortrag der A-GmbH bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen auf die B-GmbH übergehen.

Dies gilt auch, wenn die übernehmende Körperschaft durch die Umgründung keine eigenständige Körperschaft im Sinne des § 12a Abs. 2 letzter Satz KStG 1988 mehr darstellt.

Beispiel 2:

Die A-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) wird zum 31.12.X1 gemäß Art. I UmgrStG auf die B-GmbH verschmolzen. Die übertragende A-GmbH hält eine Beteiligung von 30% an der T-GmbH. Zum Verschmelzungsstichtag ist die B-GmbH weder tatsächlich vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen, noch verfügt sie zu diesem Zeitpunkt über verbundene Unternehmen und ausländische Betriebsstätten.

Durch die Verschmelzung ist die übernehmende B-GmbH im Wirtschaftsjahr X2, in das der dem Umgründungsstichtag folgende Tag fällt, nicht mehr als eigenständige Körperschaft gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 zu qualifizieren, weil sie verschmelzungsbedingt über ein verbundenes Unternehmen (Beteiligung an der T-GmbH) verfügt. Daher kann ein Zins- oder EBITDA-Vortrag der A-GmbH bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen auf die B-GmbH übergehen.

Die Eigenständigkeit im Sinne des § 12a Abs. 2 letzter Satz KStG 1988 kann auch rückwirkend durch eine Umgründung hergestellt werden.

Beispiel 3:

An der A-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) ist zu 100% eine nicht unternehmerisch tätige natürliche Person beteiligt (KStR 2013 Rz 1309ap). Die A-GmbH wird im Wirtschaftsjahr X2 nicht vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen und verfügt auch nicht über eine ausländische Betriebsstätte, allerdings über eine Beteiligung von 30% an der B-GmbH.

Mit Einbringungsvertrag vom 31.8.X2 wird die Beteiligung an der B-GmbH zum 31.12.X1 in die Z-GmbH nach Art. III UmgrStG eingebracht, wobei die Gegenleistung nur ein 5-prozentiger Anteil an der Z-GmbH ist. Einbringungsbedingt fällt die Beteiligung der A-GmbH an der B-GmbH rückwirkend weg, wodurch die A-GmbH im Wirtschaftsjahr X2 als eigenständig im Sinne des § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 zu qualifizieren ist. Im Rahmen einer Folgeumgründung auf die A-GmbH mit einem im Wirtschaftsjahr X2 gelegenen Umgründungsstichtag könnte ein Zins- oder EBITDA-Vortrag der übertragenden Körperschaft folglich nicht auf die A-GmbH übergehen.

Die Voraussetzung des Vorliegens einer „unter [§ 12a Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) fallenden Körperschaft“ bezieht sich nach [§ 1 Z 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) lediglich auf den Rechtsnachfolger und damit auf die übernehmende, nicht hingegen auf die übertragende Körperschaft. Folglich fallen all jene Körperschaften, die über einen Zins- oder EBITDA-Vortrag verfügen, als übertragende Körperschaften unter den Anwendungsbereich der [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#). Daher kann auch eine eigenständige Körperschaft im Sinne des [§ 12a Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) einen etwaigen bei ihr bestehenden und noch nicht abgereiften EBITDA-Vortrag nach Maßgabe der [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) auf unter [§ 12a Abs. 2 KStG 1988](#) fallende Körperschaften übertragen. Dies kann jedoch lediglich einen EBITDA-Vortrag aus Zeiträumen betreffen, in denen die übertragende Körperschaft noch nicht eigenständig im Sinne des [§ 12a Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) war (siehe KStR 2013 Rz 1309ec, wonach der Aufbau eines EBITDA-Vortrages durch von der Ausnahme des [§ 12a Abs. 2 KStG 1988](#) erfasste Körperschaften ausgeschlossen ist). Hingegen ist ausgeschlossen, dass eine eigenständige Körperschaft im Sinne des [§ 12a Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) als übertragende Körperschaft über einen Zinsvortrag verfügt, weil dieser bei Erfüllung der Ausnahme für eigenständige Körperschaften von dieser zur Gänze, gegebenenfalls im Rahmen der allgemeinen Verlustverwertungsmöglichkeiten, verwertet werden kann (siehe KStR 2013 Rz 1309dx).

Bei Umgründungen in der Unternehmensgruppe (siehe dazu Rz 255i f) spielt die Ausnahme für eigenständige Unternehmen aufgrund von [§ 12a Abs. 7 Z 5 KStG 1988](#) generell keine Rolle (siehe KStR 2013 Rz 1309ej).

1.4a.3. Besondere Voraussetzungen ([§ 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#))

1.4a.3.1. Allgemeines

255e

[§ 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) regelt die besonderen – umgründungsspezifischen – Grundsätze für den Übergang eines zum Umgründungsstichtag noch nicht verrechneten Zins- oder EBITDA-Vortrages der übertragenden Körperschaft. Dabei orientiert sich die [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) an den jeweiligen Bestimmungen für den Übergang eines zum Umgründungsstichtag bestehenden Verlustabzuges im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#), nämlich an

- [§ 4 UmgrStG](#) für Verschmelzungen (siehe dazu Rz 187 ff),
- [§ 10 UmgrStG](#) für Umwandlungen (siehe dazu Rz 566 ff) und
- [§ 21 UmgrStG](#) für Einbringungen und Spaltungen (siehe dazu Rz 1171 ff).

Diese für die jeweilige Umgründungsart maßgeblichen Regelungen gelten nach [§ 2 Z 1 bis 3 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) sinngemäß für den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages

der übertragenden Körperschaft, wobei die [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) punktuell Einschränkungen (siehe Rz 255h) bzw. Modifikationen (siehe Rz 593d zur Umwandlung) vornimmt.

Im Wesentlichen bedingen der Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages bei den von [§ 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) erfassten Umgründungen gleichermaßen, dass das Vermögen, dem der Zins- oder EBITDA-Vortrag jeweils zuordenbar ist, am Umgründungstichtag noch (vergleichbar) bei der übertragenden Körperschaft vorhanden ist (objektbezogener Zins- oder EBITDA-Vortragsübergang; siehe zum objektbezogenen Verlustübergang allgemein Rz 187 ff). Vor diesem Hintergrund ist eine Zuordnung des nicht abzugsfähigen Zinsüberhangs (Zinsvortrag) bzw. des steuerlichen EBITDA (EBITDA-Vortrag) zum jeweiligen vortragsverursachenden Vermögen erforderlich (siehe dazu näher Rz 255g).

Die Beurteilung des vergleichbaren Vorhandenseins des vortragsverursachenden Vermögens zum Umgründungstichtag ist in zeitlicher Hinsicht auf den Entstehungszeitpunkt des jeweiligen Vortrages zu beziehen (zur Frage, ob und inwieweit ein Zinsvortrag neu entsteht, siehe KStR 2013 Rz 1309dq ff; zur Entstehung des EBITDA-Vortrages siehe KStR 2013 Rz 1309dy ff).

255f

Grundsätzlich kann eine Körperschaft entweder über einen Zins- oder EBITDA-Vortrag, nicht aber gleichzeitig über beide Arten von Vorträgen verfügen (siehe KStR 2013 Rz 1309ea). Aufgrund der von [§ 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) erfassten Umgründungen (siehe Rz 255b) kann es jedoch dazu kommen, dass auf eine über einen EBITDA-Vortrag verfügende Körperschaft ein Zinsvortrag übergeht oder umgekehrt. Den Grundsätzen der §§ 4 Z 1 lit. a, [10 Z 1 lit. a](#) und [21 Z 1 UmgrStG](#) entsprechend gilt in zeitlicher Hinsicht ein bis zum Umgründungstichtag entstandener und noch nicht verrechneter Zins- oder EBITDA-Vortrag der übertragenden Körperschaft ab dem dem Umgründungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum insoweit als Zins- oder EBITDA-Vortrag der übernehmenden Körperschaft. Entsprechend den Grundsätzen zur Verwertung umgründungsbedingt übergehender Verlustvorträge können daher übergehende Zins- oder EBITDA-Vorträge von der übernehmenden Körperschaft erstmals in diesem Veranlagungszeitraum (= Kalenderjahr) verrechnet werden.

Dabei erhöht gemäß [§ 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988](#) ein übergehender Zinsvortrag (zusätzlich zu einem etwaig vorhandenen eigenen Zinsvortrag) die laufenden Zinsaufwendungen jenes Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft, das in diesem Veranlagungszeitraum endet. Ein Verbrauch des übergehenden Zinsvortrages erfolgt

diesfalls entsprechend der allgemeinen Systematik des § 12a KStG 1988 zunächst – wie für einen etwaigen eigenen Zinsvortrag der übernehmenden Körperschaft – bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA, des höheren Freibetrages oder aufgrund der Ausnahme aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs (siehe dazu allgemein KStR 2013 Rz 1309dv ff). Ebenso kann ein übergehender EBITDA-Vortrag erstmalig in dem Wirtschaftsjahr, das in dem dem Umgründungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft endet, von der übernehmenden Körperschaft nach Maßgabe von § 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988 verbraucht werden.

Beim Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages der übertragenden Körperschaft ist im Hinblick auf einen bei der übernehmenden Körperschaft bestehenden eigenen Zins- oder EBITDA-Vortrag zu unterscheiden:

- Besteht bei der übertragenden Körperschaft ein Zinsvortrag und bei der übernehmenden Körperschaft ein EBITDA-Vortrag, kann eine unmittelbare Verrechnung des übergehenden Zinsvortrages mit dem EBITDA-Vortrag der übernehmenden Körperschaft in einem ersten Schritt nicht erfolgen. Vielmehr erhöht der übergehende Zinsvortrag die laufenden Zinsaufwendungen der übernehmenden Körperschaft. Soweit die laufenden Zinsaufwendungen als abzugsfähige Zinsüberhänge gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988 qualifiziert werden können, führen diese nicht zu einem Verbrauch des EBITDA-Vortrages (siehe dazu allgemein KStR 2013 Rz 1309ef). Verbleibt jedoch noch ein grundsätzlich nicht abzugsfähiger Zinsaufwand, erfolgt in einem zweiten Schritt eine Verrechnung dieser Zinsaufwendungen mit dem EBITDA-Vortrag der übernehmenden Körperschaft nach Maßgabe des § 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988 (siehe dazu allgemein KStR 2013 Rz 1309ee). Sofern ein übergehender Zinsvortrag auch nach Verrechnung mit dem eigenen EBITDA-Vortrag der übernehmenden Körperschaft nicht vollständig verbraucht werden kann, ist der gekürzte Zinsvortrag in darauffolgende Wirtschaftsjahre der übernehmenden Körperschaft vorzutragen. Die übernehmende Körperschaft muss diesfalls hinsichtlich eines übergehenden Zinsvortrages keinen Antrag stellen. Übersteigt hingegen der EBITDA-Vortrag der übernehmenden Körperschaft die Zinsaufwendungen, kann dieser nach Maßgabe von § 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988 weiter vorgetragen werden.

Beispiel 1:

Die X-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) wird zum 30.9.X2 auf die Y-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) verschmolzen. Die X-GmbH verfügt zum 31.12.X1 über Zinsvorträge iHv 150.000.

Der laufende Zinsüberhang der X-GmbH für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1.X2 bis 30.9.X2 beträgt 4.000.000, das verrechenbare EBITDA 4.100.000.

Der laufende Zinsüberhang der Y-GmbH für das Wirtschaftsjahr 1.1.X2 bis 31.12.X2 beträgt 3.500.000, das verrechenbare EBITDA 3.800.000. Für das Wirtschaftsjahr 1.1.X3

bis 31.12.X3 beträgt der laufende Zinsüberhang der Y-GmbH 5.000.000, das verrechenbare EBITDA 6.000.000.

Im Rumpfwirtschaftsjahr 1.1.X2 bis 30.9.X2 kann bei der X-GmbH noch ein Zinsvortrag iHv 100.000 vom verrechenbaren EBITDA abgezogen werden. Zum Verschmelzungsstichtag 30.9.X2 beträgt daher der Zinsvortrag noch 50.000; dieser kann nach Maßgabe von § 1 iVm § 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV auf die Y-GmbH übergehen.

Bei der Y-GmbH entsteht im Wirtschaftsjahr 1.1.X2 bis 31.12.X2 ein EBITDA-Vortrag iHv 300.000; eine Verrechnung mit dem übergehenden Zinsvortrag der X-GmbH ist jedoch in der Veranlagung X2 noch nicht möglich. Für den Zeitraum 1.10.X2 bis 31.12.X2 sind allerdings bereits laufende Zins- und EBITDA-Komponenten aus dem Vermögen der ehemaligen X-GmbH in die Ermittlung des Zinsüberhangs und des verrechenbaren EBITDA der übernehmenden Y-GmbH eingeflossen.

Im Wirtschaftsjahr 1.1.X3 bis 31.12.X3 geht der übergehende Zinsvortrag iHv 50.000 auf die Y-GmbH über und erhöht bei dieser zunächst den laufenden Zinsüberhang auf 5.050.000. Da der Zinsüberhang inklusive übergehendem Zinsvortrag niedriger als das verrechenbare EBITDA ist, kann der übergehende Zinsvortrag in der Veranlagung X3 zur Gänze von der Y-GmbH abgezogen werden. Der bestehende eigene EBITDA-Vortrag aus X2 iHv 300.000 wird daher in X3 nicht reduziert und daher ungeteilt in X4 vorgetragen. Zusätzlich entsteht in X3 bei der Y-GmbH ein EBITDA-Vortrag iHv 950.000, der ebenfalls auf Antrag in X4 vorgetragen werden kann.

- Besteht bei der übertragenden Körperschaft ein EBITDA-Vortrag und bei der übernehmenden Körperschaft ein Zinsvortrag, kann der umgründungsbedingt übergehende EBITDA-Vortrag erstmalig in dem Wirtschaftsjahr, das in dem dem Umgründungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft endet, von der übernehmenden Körperschaft nach Maßgabe von § 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988 verbraucht werden. Der Zinsvortrag der übernehmenden Körperschaft erhöht zunächst gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988 die laufenden Zinsaufwendungen jenes Wirtschaftsjahres, das in dem dem Umgründungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum endet, und ist zunächst bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA, des höheren Freibetrages oder aufgrund der Ausnahme aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs abzugsfähig (siehe dazu allgemein KStR 2013 Rz 1309dv ff). Kann der eigene Zinsvortrag der übernehmenden Körperschaft nicht vollständig verbraucht werden, ist der bereits gekürzte eigene Zinsvortrag erst in einem zweiten Schritt mit einem übergehenden EBITDA-Vortrag nach Maßgabe des § 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988 in diesem Wirtschaftsjahr zu verrechnen (siehe dazu allgemein KStR 2013 Rz 1309ee). Eine unmittelbare Verrechnung eines übergehenden EBITDA-Vortrages mit einem eigenen Zinsvortrag der übernehmenden Körperschaft erfolgt somit in einem ersten Schritt nicht, weil abzugsfähige Zinsüberhänge gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988 nicht zu einem Verbrauch des EBITDA-Vortrages führen (siehe dazu allgemein KStR 2013 Rz 1309ef). Sofern ein übergehender EBITDA-Vortrag nicht vollständig mit dem eigenen Zinsvortrag verrechnet werden kann, kann dieser

nach Maßgabe von [§ 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988](#) weiter vorgetragen werden. Die übernehmende Körperschaft muss diesfalls hinsichtlich eines übergehenden EBITDA-Vortrages keinen Antrag stellen. Im Hinblick auf einen umgründungsbedingt übergehenden EBITDA-Vortrag läuft allerdings dessen zeitliche Befristung auf fünf Wirtschaftsjahre gemäß [§ 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988](#) (siehe dazu grundsätzlich KStR 2013 Rz 1309dy und 1309eg) beim umgründungsbedingten Rechtsnachfolger weiter. Für Zwecke der Fristberechnung zählen sowohl Rumpfwirtschaftsjahre der übertragenden als auch der übernehmenden Körperschaft als Wirtschaftsjahr (siehe dazu bereits KStR 2013 Rz 1309eg). Kann eine vollständige Verrechnung des EBITDA-Vortrages erfolgen, kann ein übersteigender Zinsaufwand als Zinsvortrag weiter vorgetragen werden.

Beispiel 2:

Die X-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) wird zum 30.9.X5 auf die Y-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) verschmolzen.

Die X-GmbH verfügt zum 31.12.X4 über EBITDA-Vorträge von 2.500.000, die im Jahr X1 entstanden sind. Der laufende Zinsüberhang der X-GmbH für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1.X5 bis 30.9.X5 beträgt 6.000.000, das verrechenbare EBITDA 5.000.000.

Der laufende Zinsüberhang der Y-GmbH für das Wirtschaftsjahr 1.1.X5 bis 31.12.X5 beträgt 9.000.000, das verrechenbare EBITDA 7.000.000. Für das Wirtschaftsjahr 1.1.X6 bis 31.12.X6 beträgt der laufende Zinsüberhang der Y-GmbH 8.200.000, das verrechenbare EBITDA 9.500.000.

Im Rumpfwirtschaftsjahr 1.1.X5 bis 30.9.X5 wird bei der X-GmbH der ansonsten nicht abzugsfähige laufende Zinsüberhang iHv 1.000.000 mit dem EBITDA-Vortrag verrechnet; der reduzierte EBITDA-Vortrag aus X1 beträgt daher zum Verschmelzungsstichtag 30.9.X5 noch 1.500.000; dieser kann nach Maßgabe [§ 1 iVm § 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) auf die Y-GmbH übergehen.

Bei der Y-GmbH entsteht im Wirtschaftsjahr 1.1.X5 bis 31.12.X5 ein Zinsvortrag iHv 2.000.000; eine Verrechnung des übergehenden EBITDA-Vortrages der X-GmbH ist jedoch in der Veranlagung X5 noch nicht möglich. Für den Zeitraum 1.10.X5 bis 31.12.X5 sind allerdings bereits laufende Zins- und EBITDA-Komponenten aus dem Vermögen der ehemaligen X-GmbH in die Ermittlung des Zinsüberhangs und des verrechenbaren EBITDA der übernehmenden Y-GmbH eingeflossen.

Im Wirtschaftsjahr 1.1.X6 bis 31.12.X6 geht der EBITDA-Vortrag der X-GmbH aus X1 iHv 1.500.000 auf die Y-GmbH über. Im Wirtschaftsjahr X6 erhöht zunächst der eigene Zinsvortrag der Y-GmbH den laufenden Zinsüberhang und kann bis zum verrechenbaren EBITDA abgezogen werden; der eigene Zinsvortrag reduziert sich somit auf 700.000. Der gekürzte eigene Zinsvortrag der Y-GmbH ist nunmehr in X6 mit dem übergegangenen EBITDA-Vortrag der X-GmbH aus X1 zu verrechnen. Nach dieser Verrechnung verbleibt noch ein EBITDA-Vortrag aus X1 iHv 800.000; dieser verfällt jedoch aufgrund der zeitlichen Befristung von 5 Wirtschaftsjahren (4 Wirtschaftsjahre auf Ebene der X-GmbH, 1 Wirtschaftsjahr auf Ebene der Y-GmbH).

1.4a.3.2. Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Verschmelzungen

255g

Für den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages der übertragenden Körperschaft im Rahmen von Verschmelzungen gemäß Art. I UmgrStG ist [§ 4 Z 1 lit. a und lit. c UmgrStG](#) sinngemäß anzuwenden (zum systematischen Aufbau von [§ 4 UmgrStG](#) im Überblick siehe Rz 191).

Diesen Regelungen entsprechend ist auch hinsichtlich eines Zins- oder EBITDA-Vortrages der übertragenden Körperschaft festzustellen, mit welchem Objekt dieser verknüpft ist (Betrieb, Teilbetrieb oder ggf. nicht einem Betrieb zurechenbarer Vermögensteil bei operativen Körperschaften, einzelner Vermögensteil von nicht untergeordneter Bedeutung bei vermögensverwaltenden Körperschaften; siehe Rz 195 ff). Ein bis zum Verschmelzungstichtag entstandener und noch nicht verrechneter Zins- oder EBITDA-Vortrag der übertragenden Körperschaft gilt ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum insoweit als Zins- oder EBITDA-Vortrag der übernehmenden Körperschaft, als dieser den übertragenen „vortagsverursachenden Quellen“ zugeordnet werden kann. Voraussetzung ist weiters, dass das jeweilige Vermögen, dem der Zins- oder EBITDA-Vortrag zugeordnet werden kann, am Verschmelzungstichtag tatsächlich ([§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG](#); siehe Rz 192 ff) und auch umfänglich vergleichbar ([§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#); siehe Rz 218 ff) vorhanden ist.

Beispiel 1:

Die A-GmbH wird zum 31.12.X1 auf die B-GmbH nach Art. I UmgrStG verschmolzen, wobei die A-GmbH am Verschmelzungstichtag über einen noch nicht verrechneten EBITDA-Vortrag verfügt, der ausschließlich von einem zum Verschmelzungstichtag bereits veräußerten Teilbetrieb verursacht wurde. Da das „vortagsverursachende“ Vermögen nicht mehr vorhanden ist, geht der EBITDA-Vortrag verschmelzungsbedingt unter.

Kann ein Zins- oder EBITDA-Vortrag den noch vorhandenen und nicht mehr vorhandenen Verursachungsquellen (zB Teilbetrieben) nicht eindeutig zugeordnet werden, ist eine sachgerechte Zuordnung des Zins- oder EBITDA-Vortrages zu den jeweiligen Verursachungsquellen vorzunehmen (siehe zur Zuordnung von Verlustvorträgen in diesem Sinne auch Rz 198); dies gilt aufgrund von [§ 2 letzter Satz Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) für den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen und Spaltungen gleichermaßen. Eine sachgerechte Zuordnung kann beispielsweise nach Maßgabe der Buchwerte (insbesondere hinsichtlich der Aufteilung eines Zinsvortrages) oder der Verkehrswerte (insbesondere hinsichtlich der Aufteilung eines EBITDA-Vortrages) der „vortagsverursachenden Quellen“ zum Entstehungszeitpunkt des Zins- oder EBITDA-Vortrages erfolgen; entscheidend ist, dass die

Zuordnung betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist. Insoweit ein Zins- oder EBITDA-Vortrag dabei auf nicht mehr vorhandene Verursachungsquellen entfällt, geht dieser verschmelzungsbedingt unter.

Beispiel 2:

Die A-GmbH wird zum 31.12.X1 auf die B-GmbH gemäß Art. I UmgrStG verschmolzen, wobei die A-GmbH am Verschmelzungsstichtag über einen noch nicht verrechneten Zinsvortrag verfügt, der auf eine Sammelverbindlichkeit zur Finanzierung ihrer gesamten betrieblichen Tätigkeit zurückzuführen ist („neutrale Passiva“) und den beiden Teilbetrieben (TB1 und TB2) der A-GmbH nicht eindeutig verursachungsgerecht zugeordnet werden kann. TB2 war zum Verschmelzungsstichtag bereits veräußert. Zum Entstehungszeitpunkt des Zinsvortrages wies das Anlagevermögen von TB1 einen Buchwert von 1.000 und von TB2 einen Buchwert von 500 auf.

Es kann eine sachgerechte Aufteilung des Zinsvortrages nach den Buchwerten der jeweiligen Teilbetriebe durchgeführt werden. Da somit ein Drittel des „vortragverursachenden“ Vermögens (TB2) nicht mehr vorhanden ist, geht ein Drittel des Zinsvortrages verschmelzungsbedingt unter.

255h

Von der von [§ 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) angeordneten sinngemäßen Anwendung von [§ 4 UmgrStG](#) sind Z 1 lit. b (und damit generell Zins- und EBITDA-Vorträge der übernehmenden Körperschaft), lit. d (Kürzungsvorschrift zu Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung) sowie Z 2 UmgrStG (Mantelkauf) ausgenommen. Dies gilt generell für sämtliche von [§ 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) erfasste Umgründungen.

1.4a.4. Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Unternehmensgruppen ([§ 3 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#))

255i

Im Falle von Unternehmensgruppen ([§ 9 KStG 1988](#)) kann der Gruppenträger einen nicht abzugsfähigen Gruppen-Zinsüberhang oder ein nicht verrechenbares Gruppen-EBITDA auf Antrag vortragen ([§ 12a Abs. 7 Z 3](#) iVm [Abs. 6 Z 1](#) und [Z 2 lit. a KStG 1988](#)). Ein Zins- oder EBITDA-Vortrag kann daher ausschließlich auf Ebene des Gruppenträgers entstehen und verbraucht werden; hingegen können die Gruppenmitglieder während aufrechter Gruppenzeit – wie auch im Hinblick auf den Verlustvortrag – keinen eigenen Zins- oder EBITDA-Vortrag aufbauen (siehe KStR 2013 Rz 1309fc ff).

Im Falle der umgründungsbedingten Übertragung in die Unternehmensgruppe (Erweiterung der Unternehmensgruppe, zB durch Verschmelzung einer gruppenfremden Körperschaft auf ein Gruppenmitglied oder Einbringung von Vermögen durch einen Gruppenfremden in eine Unternehmensgruppe) erhöhen außerhalb der Unternehmensgruppe entstandene Zins- oder EBITDA-Vorträge der übertragenden,

gruppenfremden Körperschaft den Gruppen-Zinsüberhang bzw. das Gruppen-EBITDA in dem auf den Umgründungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum ([§ 12a Abs. 7 Z 4 KStG 1988](#); siehe auch KStR 2013 Rz 1309fi f). Zu den möglichen Auswirkungen der gruppenbezogenen Betrachtungsweise im Hinblick auf die übertragende gruppenfremde Körperschaft siehe jedoch Rz 255j.

Im Falle des umgründungsbedingten Ausscheidens eines Gruppenmitgliedes aus der Unternehmensgruppe (Verminderung der Unternehmensgruppe, zB durch Verschmelzung auf eine gruppenfremde Körperschaft) vor Ablauf der Mindestbestandsdauer kommt es zur Rückabwicklung der Unternehmensgruppe und damit ex ante zu einer (anteiligen) Zuordnung des Zins- oder EBITDA-Vortrages zum ausscheidenden Gruppenmitglied. Im Falle des umgründungsbedingten Ausscheidens eines Gruppenmitgliedes aus der Unternehmensgruppe nach Ablauf der Mindestbestandsdauer kommt es zu keiner (anteiligen) Rückübertragung von dem auf das ausscheidende Gruppenmitglied entfallenden Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag (siehe KStR 2013 Rz 1309fd; zu den möglichen Auswirkungen der gruppenbezogenen Betrachtungsweise siehe jedoch Rz 255j).

Im Falle der umgründungsbedingten Beendigung der Unternehmensgruppe (zB Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft oder Verschmelzung einer „Zweiergruppe“) nach Ablauf der Mindestbestandsdauer verbleibt ein Gruppen-Zinsvortrag oder ein Gruppen-EBITDA-Vortrag beim ehemaligen Gruppenträger (siehe KStR 2013 Rz 1309fd).

255j

Die allgemeinen ([§ 1 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#)) und besonderen ([§ 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#)) Grundsätze der [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) für den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages sind sinngemäß auch für einen beim Gruppenträger bestehenden und zum Umgründungsstichtag noch nicht verrechneten Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag anzuwenden (dh. objektbezogener Übergang). Aufgrund von [§ 3 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) ist dabei jedoch – wie auch hinsichtlich eines Verlustvortrages des Gruppenträgers – eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen (siehe dazu allgemein Rz 351e ff), derzufolge der Fortbestand eines Gruppen-Zinsvortrages oder Gruppen-EBITDA-Vortrages auf Ebene des Gruppenträgers grundsätzlich voraussetzt, dass die im Rahmen von Umgründungen übertragenen Betriebe, (Teil-)Betriebe oder nicht einem Betrieb zuordenbaren Vermögensteile, denen der Gruppen-Zinsvortrag oder der Gruppen-EBITDA-Vortrag zugeordnet werden kann, zum Umgründungsstichtag noch (vergleichbar) in der Unternehmensgruppe vorhanden sind. Bei der Anwendung der gruppenbezogenen Betrachtungsweise im Hinblick auf Gruppen-Zins- oder Gruppen-

EBITDA-Vorträge ist jedoch die generelle Einschränkung der [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) auf den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages der „übertragenden“ Körperschaft zu berücksichtigen; ein Zins- oder EBITDA-Vortrag der übernehmenden Körperschaft wird aufgrund der Zinsvortrags-ÜbergangsV hingegen durch die Umgründung generell nicht berührt (siehe Rz 255b).

Diese allgemeine, bereits außerhalb von Unternehmensgruppen zu berücksichtigende Einschränkung strahlt auch auf die gruppenbezogene Betrachtungsweise hinsichtlich des Übergangs von Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vorträgen aus.

Vor dem Hintergrund dieser Einschränkung können insbesondere folgende Umgründungen auch im Rahmen der gruppenbezogenen Betrachtungsweise nicht zu einer Kürzung eines Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrags auf Ebene des Gruppenträgers führen:

- Sämtliche Umgründungen von gruppenfremden Körperschaften auf den Gruppenträger oder auf ein Gruppenmitglied, weil diesfalls die Gruppenkörperschaften „übernehmende“ Körperschaften sind (bei der übertragenden, gruppenfremden Körperschaft kann es nach Maßgabe von [§ 1](#) und [§ 2 der Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) hingegen zu einem Wegfall des eigenen Zins- oder EBITDA-Vortrages kommen).
- Einbringungen und Abspaltungen durch den Gruppenträger oder durch ein Gruppenmitglied sowohl innerhalb als auch außerhalb der Unternehmensgruppe (hinsichtlich der übertragenden Körperschaft liegt eine „Fortbestandsumgründung“ vor, die auch außerhalb der Unternehmensgruppe nicht zu einer Kürzung führt; hinsichtlich der übernehmenden Körperschaft kann keine Kürzung vorgenommen werden).

Hingegen können insbesondere folgende Umgründungen im Rahmen der gruppenbezogenen Betrachtungsweise trotz der allgemeinen Einschränkung auf die übertragende Körperschaft zu einer Kürzung eines Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrages auf Ebene des Gruppenträgers führen:

- Verschmelzungen und Aufspaltungen des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft (nach Ablauf der Mindestbestandsdauer, andernfalls ohnedies Rückabwicklung) oder auf ein Gruppenmitglied, soweit das vortragsverursachende Vermögen nicht mehr (vergleichbar) in der Unternehmensgruppe vorhanden ist.
- Verschmelzungen und Aufspaltungen eines Gruppenmitgliedes auf ein anderes Gruppenmitglied oder auf den Gruppenträger, soweit das vortragsverursachende Vermögen vom übertragenden Gruppenmitglied stammt und nicht mehr (vergleichbar) in der Unternehmensgruppe vorhanden ist.
- Verschmelzungen und Aufspaltungen eines Gruppenmitgliedes auf eine gruppenfremde Körperschaft, soweit das vortragsverursachende Vermögen vom

übertragenden Gruppenmitglied stammt und nicht mehr (vergleichbar) in der Unternehmensgruppe vorhanden ist.

255k

Die gruppenbezogene Betrachtungsweise kann – unter Beachtung der allgemeinen Einschränkung auf Zins- oder EBITDA-Vorträge der „übertragenden“ Körperschaft (siehe zu den Konstellationen näher Rz 255j) – sowohl den Gruppenträger als auch jene Gruppenmitglieder betreffen, deren „individueller“ Zinsüberhang bzw. deren „individuelles“ steuerliches EBITDA während aufrechter Gruppenzeit in die Ermittlung des Gruppen-Zinsüberhangs (siehe KStR 2013 Rz 1309en f) bzw. das Gruppen-EBITDA (siehe KStR 2013 Rz 1309ep ff) nach Maßgabe von [§ 12a Abs. 7 Z 1 lit. a bzw. lit. b KStG 1988](#) im Wege einer additiven Berücksichtigung eingegangen sind. Ein Gruppen-Zinsvortrag oder ein Gruppen-EBITDA-Vortrag ist den jeweiligen Gruppenkörperschaften und deren Betrieben, (Teil-)Betrieben oder nicht einem Betrieb zuordenbaren Vermögensteilen in jenem Verhältnis zuzuordnen, in dem deren „individueller“ Zinsüberhang nach Maßgabe des [§ 12a Abs. 7 Z 1 lit. a KStG 1988](#) in die Ermittlung des Gruppen-Zinsüberhangs (siehe KStR 2013 Rz 1309en) bzw. deren „individuelles“ steuerliches EBITDA nach Maßgabe des [§ 12a Abs. 7 Z 1 lit. b KStG 1988](#) in die Ermittlung des verrechenbaren Gruppen-EBITDA (siehe KStR 2013 Rz 1309ep) eingeflossen ist und zum Entstehen eines Gruppen-Zinsvortrages oder eines Gruppen-EBITDA-Vortrages beigetragen hat (Relationsrechnung; siehe zur grundsätzlichen Vorgehensweise bei Verlustvorträgen auch Rz 351e). In eben diesem Ausmaß hat auch eine allfällige Kürzung des Gruppen-Zinsvortrages oder des Gruppen-EBITDA-Vortrages im Rahmen der gruppenbezogenen Betrachtungsweise zu erfolgen.

Beispiel 1 (unter Ausblendung des Freibetrags gemäß [§ 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988](#)):

Der Gruppenträger GT ist an zwei Gruppenmitgliedern GM1 und GM2 zu je 100% beteiligt.

In den Jahren X1 bis X3 erzielen die Gruppenmitglieder folgende individuelle Zinsüberhänge bzw. folgende individuelle verrechenbare EBITDA:

X1	GM1	GM2	GT	Gruppe
Zinsüberhang	1.000	3.000	0	4.000
Verrechenbares EBITDA	-500	-1.000	0	-1.500
Nicht abzugsfähiger Gruppen-Zinsüberhang (Vortrag)	<u>500</u>	<u>2.000</u>		2.500

Der Gruppen-Zinsüberhang in X1 beträgt 4.000; das verrechenbare Gruppen-EBITDA 1.500. In X1 liegt somit ein nicht abzugsfähiger Gruppen-Zinsüberhang in Höhe von 2.500 vor, der auf Antrag des Gruppenträgers in den Gruppen-Zinsvortrag eingeht. Der nicht

abzugsfähige Gruppen-Zinsüberhang von 2.500 wurde zu 80% (2.000) von GM2, zu 20% (500) von GM1 verursacht (Relationsrechnung).

X2	GM1	GM2	GT	Gruppe
Gruppen-Zinsvortrag 1.1.X2	500	2.000		2.500
Zinsüberhang	200	500	0	700
Verrechenbares EBITDA	-500	-1.500	0	-2.000
Gruppen-Zinsvortrag 31.12.X2	200	1.000		1.200

In X2 beträgt der laufende Gruppen-Zinsüberhang 700 und das verrechenbare Gruppen-EBITDA 2.000. Neben der vollständigen Abzugsfähigkeit des laufenden Gruppen-Zinsüberhangs kann daher auch vom Gruppen-Zinsvortrag (2.500) ein Teilbetrag in Höhe von 1.300 verbraucht werden (siehe dazu KStR 2013 Rz 1309dv); davon entfallen 300 auf GM1 und 1.000 auf GM2. Der Gruppen-Zinsvortrag aus X1 reduziert sich daher auf 1.200 (2.500-1.300). Auf den verbleibenden Gruppen-Zinsvortrag aus X1 von 1.200 entfallen noch 200 (16,67%) auf GM1 und 1.000 (83,3%) auf GM2 (Relationsrechnung).

X3	GM1	GM2	GT	Gruppe
Gruppen-Zinsvortrag 1.1.X3	200	1.000		1.200
Zinsüberhang bzw. Erträge	200	-100 Zinsertrag	0	100
Verrechenbares EBITDA	-300	-800	0	-1.100
Gruppen-Zinsvortrag 31.12.X3	100	100		200

In X3 beträgt der laufende Gruppen-Zinsüberhang 100 und das verrechenbare Gruppen-EBITDA 1.100. Neben der vollständigen Abzugsfähigkeit des laufenden Gruppen-Zinsüberhangs kann daher auch vom Gruppen-Zinsvortrag (1.200) ein Teilbetrag in Höhe von 1.000 verbraucht werden (siehe dazu KStR 2013 Rz 1309dv); davon entfallen 100 auf GM1 und 900 auf GM2. Der in X1 entstandene Gruppen-Zinsvortrag reduziert sich daher per 31.12.X3 auf 200 (1.200-1.000). Auf den verbleibenden Gruppen-Zinsvortrag aus X1 von 200 entfallen noch 100 (50%) auf GM 1 und 100 (50%) auf GM2 (Relationsrechnung).

Im Jahr X4 wird der einzige Betrieb von GM2 an einen gruppenfremden Dritten veräußert. Danach wird GM2 auf GT verschmolzen. Da der verlustverursachende Betrieb zum Verschmelzungstichtag nicht mehr vergleichbar in der Unternehmensgruppe vorhanden ist, kommt es insoweit zu einer Kürzung des zum Verschmelzungstichtag noch offenen Gruppen-Zinsvortrags bei GT in Höhe von 100 (50%).

Ist das verrechenbare Gruppen-EBITDA niedriger als der Gruppenfreibetrag gemäß [§ 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988](#), kann auch ein das verrechenbare Gruppen-EBITDA übersteigender Zinsüberhang bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro abgezogen werden (vgl. KStR 2013 Rz 1309em). In diesem Fall hat die Aufteilung des tatsächlich nicht abzugsfähigen Zinsüberhangs nach Berücksichtigung des Gruppenfreibetrags auf die Gruppenkörperschaften (Relationsrechnung) anhand der jeweiligen auf Ebene der Gruppenkörperschaften anteilig nicht abzugsfähigen Zinsüberhänge ohne Berücksichtigung des Gruppenfreibetrags zu erfolgen.

Beispiel 2 (unter Berücksichtigung des Freibetrags gemäß § 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988; Angaben in TEUR):

Im Jahr X1 erzielen die Gruppenmitglieder folgende individuelle Zinsüberhänge bzw. folgende individuelle verrechenbare EBITDA:

X1	GM1	GM2	GT	Gruppe
Zinsüberhang	1.000	4.000	0	5.000
Verrechenbares EBITDA	-500	-1.500	0	-2.000
Nicht abzugsfähiger Gruppen-Zinsüberhang vor Berücksichtigung des Gruppenfreibetrags	500	2.500		3.000
Aufteilungsverhältnis	16,67%	83,33%		
Gruppenfreibetrag	-166,67	-833,33		-1.000
Tatsächlich nicht abzugsfähiger Gruppen-Zinsüberhang (Vortrag)	333,33	1.666,67		2.000

Der Gruppen-Zinsüberhang in X1 beträgt 5 MEUR; das verrechenbare Gruppen-EBITDA 2 MEUR. In X1 liegt somit vor Berücksichtigung des Gruppenfreibetrags ein nicht abzugsfähiger Gruppen-Zinsüberhang iHv 3 MEUR vor. Aufgrund des Gruppenfreibetrags gemäß § 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988 iHv 3 MEUR beträgt der tatsächlich nicht abzugsfähige Gruppen-Zinsüberhang lediglich 2 MEUR. Anhand des Verhältnisses der nicht abzugsfähigen Zinsüberhänge vor Berücksichtigung des Gruppenfreibetrags (GM1: 500/3.000 = 16,67%; GM2: 2.500/3.000 = 83,33%) ist der tatsächlich nicht abzugsfähige Gruppen-Zinsüberhang iHv 2 MEUR aufzuteilen; dieser geht auf Antrag des Gruppenträgers in den Gruppen-Zinsvortrag ein. Der nicht abzugsfähige Gruppen-Zinsüberhang iHv 2 MEUR wurde somit zu 16,67 % (333,33 TEUR) von GM1 und zu 83,33% (1.666,67 TEUR) von GM2 verursacht (Relationsrechnung).

§ 2 letzter Satz Zinsvortrags-ÜbergangsV ist iVm § 3 Zinsvortrags-ÜbergangsV auch für Zwecke der gruppenbezogenen Betrachtungsweise bei Unternehmensgruppen sinngemäß anzuwenden. Sofern daher eine eindeutige Zuordnung des Gruppen-Zinsvortrages oder des Gruppen-EBITDA-Vortrages zum vortagsverursachenden Vermögen nicht möglich ist, ist eine sachgerechte, betriebswirtschaftlich nachvollziehbare Aliquotierung des Gruppen-Zinsvortrages oder des Gruppen-EBITDA-Vortrages vorzunehmen (zur Zuordnung von Verlustvorträgen bei Unternehmensgruppen siehe Rz 351e; siehe weiters Rz 198 sowie Rz 255g).

Nach Rz 255k wird Abschnitt „1.4b. Befristeter Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage bei Umgründungen (betrifft nur Verluste des Jahres 2020 bzw. 2021)“ samt den Rz 255l bis 255o neu eingefügt:

1.4b. Befristeter Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage bei Umgründungen (betrifft nur Verluste des Jahres 2020 bzw. 2021)

1.4b.1. Allgemeines

255l

Mit dem KonStG 2020, BGBl. I Nr. 96/2020, wurde im Zusammenhang mit der [COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#) (BGBl. II Nr. 405/2020) die – zeitlich befristete – Möglichkeit eines (vorgezogenen) Rücktrages von Verlusten des Jahres 2020 in das Jahr 2019 (COVID-19-Rücklage bzw. Verlustrücktrag) und unter bestimmten Voraussetzungen auch in das Jahr 2018 (Verlustrücktrag) geschaffen. Im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres 2020/2021 bezieht sich die Bildung einer COVID-19-Rücklage wahlweise auf die Jahre 2021 und 2020 (anstatt 2020 und 2019; siehe EStR 2000 Rz 3921), die Inanspruchnahme des Verlustrücktrages auf die Jahre 2021 und 2020 bzw. 2019 (anstatt 2020 und 2019 bzw. 2018; siehe EStR 2000 Rz 3934).

255m

Zu den Voraussetzungen der Bildung einer COVID-19-Rücklage, deren Ermittlung, Höhe und Beantragung siehe ausführlich EStR 2000 Rz 3906 ff; zu den Voraussetzungen eines Verlustrücktrages, dessen Ermittlung, Höhe und Beantragung siehe ausführlich EStR 2000 Rz 3922 ff.

Zu Sonderfragen im Zusammenhang mit Körperschaften sowie der Unternehmensgruppe siehe überdies KStR 2013 Rz 475ab ff.

1.4b.2. COVID-19-Rücklage und Verlustrücktrag bei Umgründungen

255n

Das Zusammenspiel von COVID-19-Rücklage bzw. Verlustrücktrag und Verlustvortrag ist auch im Zusammenhang mit Umgründungen zu beachten: Da der Abzug der COVID-19-Rücklage sowie die Berücksichtigung des Verlustrücktrages dem Abzug von Verlusten aus Vorjahren vorgehen, kann deren Inanspruchnahme auch Einfluss auf die Höhe der zum Umgründungstichtag noch vorhandenen, nicht verrechneten Verlustvorträge nehmen, die (zeitlich nachgelagert) nach Maßgabe von [§ 4 UmgrStG](#) objektbezogen auf den Rechtsnachfolger übergehen.

Anders als der Verlustvortrag können die COVID-19-Rücklage und der Verlustrücktrag keine steuersubjektübergreifende Wirkung entfalten:

Da der Abzug und die Hinzurechnung einer COVID-19-Rücklage stets beim selben Steuerpflichtigen zu erfolgen hat ([§ 1 Abs. 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)), ist die steuersubjektübergreifende Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage nicht möglich (siehe bereits EStR 2000 Rz 3913 f). Folglich können Umgründungen mit Stichtagen im Jahr 2019 (bei abweichendem Wirtschaftsjahr ggf. mit Stichtagen im Jahr 2020) dazu führen, dass weder der übertragende noch der übernehmende Rechtsträger die Möglichkeit der Bildung einer COVID-19-Rücklage in Anspruch nehmen kann.

Da die Übertragung eines Verlustrücktrages im Rahmen von Umgründungen auf den Rechtsvorgänger ausdrücklich ausgeschlossen ist ([§ 8 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)), kann die Verwertung von Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers im Rahmen des Verlustrücktrages nur im Hinblick auf dessen eigene Gewinne erfolgen; ein Rücktrag der eigenen Verluste auf Gewinne des Rechtsvorgängers ist nicht möglich.

Beispiel 1:

Die A-GmbH wird zum 31.12.2019 auf die B-GmbH (Bilanzstichtag jeweils 31.12.) gemäß Art. I UmgrStG verschmolzen. Sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH erzielen im Jahr 2019 einen Gewinn. Die übertragende A-GmbH kann weder eine COVID-19-Rücklage bilden noch einen Verlustrücktrag in Anspruch nehmen. Die übernehmende B-GmbH kann, sofern sie im Jahr 2020 Verluste erwartet, eine COVID-19-Rücklage im Hinblick auf ihre Gewinne 2019 bilden (und/oder einen Verlustrücktrag in Anspruch nehmen).

Beispiel 2:

Die U-GmbH wird zum 31.12.2019 auf die natürliche Person A nach Art. II UmgrStG umgewandelt. Der Rechtsnachfolger A erzielt 2020 einen Verlust in Höhe von -200.000 Euro, die übertragende U-GmbH erzielt im Jahr 2019 einen Gewinn in Höhe von 300.000 Euro. Weitere Einkünfte liegen weder bei der U-GmbH noch bei A vor.

Weder die U-GmbH noch A können eine COVID-19-Rücklage bilden (noch einen Verlustrücktrag in Anspruch nehmen): Die U-GmbH geht umwandlungsbedingt unter (und erwartet daher im Jahr 2020 keine Verluste); der Rechtsnachfolger A erzielte im Jahr 2019 keine betrieblichen Einkünfte.

Beispiel 2 Variante:

Die U-GmbH wird zum 30.9.2019 auf die natürliche Person A nach Art. II UmgrStG umgewandelt. Der Rechtsnachfolger A erzielt 2019 einen Gewinn in Höhe von 100.000 Euro, 2020 erwartet er auf Grundlage einer sorgsamen Schätzung einen Verlust in Höhe von -200.000 Euro. Die übertragende U-GmbH erzielt im Jahr 2019 einen Gewinn in Höhe von 300.000 Euro. Weitere Einkünfte liegen weder bei der U-GmbH noch bei A vor.

Der Rechtsnachfolger A kann für den von ihm im Jahr 2020 erwarteten Verlust eine COVID-19-Rücklage bilden (gedeckelt mit 60% seiner Gewinne aus 2019, dh. 60.000). Die U-GmbH kann keine COVID-19-Rücklage bilden (weil sie umwandlungsbedingt untergeht und daher im Jahr 2020 keine Verluste erwartet).

Beispiel 3:

Die natürliche Person A bringt ihren Betrieb zum 31.12.2019 nach Art. III UmgrStG in die bestehende B-GmbH ein. Im Jahr 2019 erzielt A einen Gewinn in Höhe von 300.000 Euro. Die B-GmbH erzielt

- **im Jahr 2018 einen Gewinn in Höhe von 60.000 Euro,**
- **im Jahr 2019 einen Gewinn in Höhe von 100.000 Euro und**
- **im Jahr 2020 einen Verlust in Höhe von -200.000 Euro.**

Die B-GmbH hat keine COVID-19-Rücklage beantragt.

Der Verlust der B-GmbH 2020 kann im Rahmen des Verlustrücktrages ausschließlich mit den Gewinnen der B-GmbH verrechnet werden. Verluste im Ausmaß von -100.000 Euro können mit den Gewinnen aus 2019 und Verluste im Ausmaß von -60.000 Euro mit den Gewinnen aus 2018 verrechnet werden. Der Verlustüberhang in Höhe von -40.000 Euro wird zum Verlustvortrag der B-GmbH. Ein Verlustrücktrag auf die Gewinne des A ist unzulässig.

Im Falle von Umgründungen mit Stichtagen im Jahr 2020 (bei abweichendem Wirtschaftsjahr ggf. mit Stichtagen im Jahr 2021) können sowohl der übernehmende als auch der übertragende Rechtsträger nach Maßgabe der jeweiligen Bestimmungen im Hinblick auf ihre jeweils eigenen Gewinne und Verluste eine COVID-19-Rücklage bilden bzw. einen Verlustrücktrag in Anspruch nehmen, wobei die Geltendmachung im Falle von Umgründungen, bei denen die übertragende Körperschaft untergeht, durch den zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolger erfolgen kann (siehe dazu bereits EStR 2000 Rz 3936).

Beispiel 4:

Es erfolgt eine Verschmelzung nach Art. I UmgrStG zum 31.12.2020 von der A-GmbH auf ihre 100-prozentige Muttergesellschaft, die B-GmbH ($Wj=Kj$). Die Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch erfolgt vor Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2020 der A-GmbH mit 30.6.2021. Die A-GmbH erzielte

- **im Jahr 2018 einen Gewinn in Höhe von 50.000 Euro**
- **im Jahr 2019 einen Gewinn in Höhe von 100.000 Euro und**
- **im Jahr 2020 einen Verlust in Höhe von -200.000 Euro.**

Die B-GmbH hat als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-GmbH ([§ 19 Abs. 1 BAO](#)) unter Angabe deren Steuernummer eine Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2020 einzureichen. Die B-GmbH kann als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-GmbH den nach [§ 4 BAO](#) originär bei der A-GmbH entstandenen Verlust im Jahr 2020 im Zuge des Verlustrücktrages mit den Gewinnen der A-GmbH aus den Jahren 2019 und 2018 verrechnen. Verluste aus 2020 im Ausmaß von 100.000 Euro können mit den Gewinnen aus 2019 und Verluste im Ausmaß von 50.000 Euro mit den Gewinnen aus 2018 verrechnet werden. Der Verlustüberhang aus 2020 in Höhe von 50.000 Euro wird zum

Verlustvortrag der A-GmbH, der nach Maßgabe des § 4 UmgrStG auf die B-GmbH übergeht.

Rz 263 wird wie folgt geändert:

1.5.2.1. Ausnahme vom Tauschgrundsatz und Identitätsfiktion

263

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

Auf die Anteile bezogen spricht man auch von der so genannten Identitätsfiktion, dh. die neuen Anteile treten an Stelle der untergehenden Anteile und sind so zu behandeln, als wären sie mit den untergehenden ("alten") Anteilen ident (§ 5 Abs. 2 UmgrStG). Daher sind für die verschmelzungsbedingt gewährten Anteile die Anschaffungszeitpunkte sowie die Anschaffungskosten/Buchwerte der untergehenden Anteile maßgeblich. **Dies gilt auch im Hinblick auf die Fortsetzung eines etwaigen auf den untergehenden („alten“) Anteilen haftenden Nichtfestsetzungsantrags (siehe dazu auch näher Rz 1130).**

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

[...]

Rz 290 wird wie folgt geändert:

1.5.4. Internationale Schachtelbeteiligung

1.5.4.1. Entstehen bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

290

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

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

Ausnahmefällen kann die Regelung des § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG jedoch auch im Falle von Inlandsverschmelzungen auf Anteilsinhaberebene zur Anwendung kommen (siehe dazu Rz 297a).

Zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung siehe KStR 2013 Rz 1200 ff.

Rz 297 wird wie folgt geändert:

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 übernehmenden Körperschaft zu weniger als 10% - beteiligt, ist der volle Unterschiedsbetrag zwischen dem neuen Buchwert der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft und dem höheren Teilwert im Verschmelzungszeitpunkt von der Steuerneutralität ausgenommen und bleibt daher steuerhängig.
- War der inländische Gesellschafter zum Verschmelzungszeitpunkt nur an der übernehmenden Gesellschaft mit 10% - oder mehr beteiligt, betrifft die Ausnahme von der Steuerneutralität nur die Beteiligungserweiterung.

Beispiel:

Die inländische A-AG ist seit 3 Jahren zu 10% 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 40% an der T-GmbH beteiligt. Die Verkehrswerte der M und der T betragen je 320. 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 (10% von 320 + 5% von 320 = 48 abzüglich 24), davon entfallen auf T und auf M je 12. Da die Beteiligung von der A-AG an M schon vor Verschmelzung eine steuerneutrale internationale Schachtel gewesen ist, waren bisher nur stille Reserven von 12 (auf die Beteiligung T entfallend) steuerhängig. Es ist daher in dieser Höhe eine Ausnahme von der Steuerneutralität gegeben.

Wird die Beteiligung um 50 verkauft, sind vom Veräußerungsgewinn von 26 (50 abzüglich Buchwert von 24) 12 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 Ausnahme von 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 übernehmenden Körperschaft überhaupt nicht beteiligt, ist der Erwerb einer internationalen Schachtelbeteiligung an der übernehmenden Gesellschaft nur dann möglich, wenn der Gesellschafter bereits an der übertragenden Gesellschaft eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung hielt. Da diesfalls eine Steuerhängigkeit stiller Reserven nicht entsteht, liegt kein Anwendungsfall des [§ 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) vor. Ein allfälliges Absinken der Beteiligungsquote unter 10% kann aber zum Wegfall der inländischen Schachtelbeteiligung führen (siehe Rz 298).
- Die einjährige Mindestbehaltezeit gemäß [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) auf Anteilsinhaberebene wird durch eine unter das [UmgrStG](#) fallende Auslandsverschmelzung nicht unterbrochen. Gewinnanteile vor Ablauf der Jahresfrist unterliegen daher der vorläufigen Besteuerung. Wird die Besitzfrist nachträglich erfüllt, sind die Gewinnanteile aus der internationalen Schachtelbeteiligung endgültig steuerbefreit bzw. steuerneutral. Bei Substanzgewinnen kann bereits zum Veräußerungszeitpunkt endgültig beurteilt werden, ob die Jahresfrist eingehalten wurde oder nicht (siehe KStR 2013 Rz 1212 ff).
- War der inländische Gesellschafter an der übertragenden und an der übernehmenden Gesellschaft vor der Verschmelzung zu weniger als 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 262) 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. **Ein Anwendungsfall von § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG liegt auch bei Erfüllung der Jahresfrist nicht vor (zur Zusammenführung zweier internationaler Schachtelbeteiligungen siehe auch letzter Bulletpoint).**
- 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 262) 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 und auf die Erweiterung der internationalen Schachtelbeteiligung entfallenden stillen Reserven ein.
- Bestand die Beteiligung des Gesellschafters an der übernehmenden Gesellschaft zwar mit 10% oder mehr aber weniger als ein Jahr, ist hinsichtlich des Beginnes der Jahresfrist

gleichfalls auf den ursprünglichen Anschaffungszeitpunkt abzustellen. Die Veräußerung der Beteiligung innerhalb der Jahresfrist führt zur vollständigen Besteuerung der stillen Reserven, gleichgültig, ob diese auf Zeiträume vor der Verschmelzung oder danach entfallen. Sollte die mindestens 10-prozentige Beteiligung zum **Verschmelzungsstichtagzeitpunkt** die Jahresfrist nicht erfüllen und wird diese Beteiligung außerhalb der Jahresfrist veräußert, ist für die Substanzgewinnbefreiung die Ausnahme von der Steuerneutralität nicht maßgebend.

- War der Gesellschafter an beiden Gesellschaften länger als ein Jahr aber nur an der übertragenden Gesellschaft mindestens 10% 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 262) eine neue Besitzfrist zu laufen. Die Ausnahme von der Steuerneutralität ist auf die mindestens 10-prozentige Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft auch dann nicht anzuwenden, wenn die Jahresfrist im Verschmelzungsstichtagzeitpunkt nicht erfüllt ist.
- **War der inländische Gesellschafter zum Verschmelzungsstichtag sowohl an der ausländischen übertragenden Gesellschaft als auch an der ausländischen übernehmenden Gesellschaft zu mehr als 10% beteiligt, liegt im Falle deren Auslandsverschmelzung kein Anwendungsfall von [§ 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) vor (Zusammenführung zweier internationaler Schachtelbeteiligungen; hinsichtlich der Vermögensebene und der Anwendung von [§ 3 Abs. 4 UmgrStG](#) siehe dazu bereits Rz 178), und zwar ungeachtet dessen, wie die Option für die jeweilige internationale Schachtelbeteiligung ausgeübt wurde. Wurde hinsichtlich der internationalen Schachtelbeteiligungen die Option gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) vom Gesellschafter jeweils unterschiedlich ausgeübt (einmal optiert, einmal steuerneutral), geht die getroffene Entscheidung hinsichtlich der Beteiligung an der übertragenden Körperschaft (Option oder Steuerneutralität) aufgrund der Identitätsfiktion des [§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#) sowie der sinngemäßen Anwendung von [§ 10 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#) auf die erhaltene Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft über. Die steuerliche Behandlung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft ist in weiterer Folge getrennt nach der jeweiligen maßgebenden Entscheidung fortzusetzen: Künftige Wertänderungen teilen daher das Schicksal des optierten bzw. nicht optierten Teiles und sind daher beim Gesellschafter entsprechend der Relation des optierten bzw. nicht optierten Anteils der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft steuerpflichtig bzw. steuerfrei zu behandeln. Für die Zuordnung der künftigen Wertveränderungen zum optierten bzw. nicht optierten Anteil ist das Verkehrswertverhältnis der Beteiligungen zum Verschmelzungsstichtag maßgeblich. Dasselbe gilt auch für die Zuordnung weiterer, künftig angeschaffter Anteile an der übernehmenden**

Gesellschaft. Die Verschmelzungsrichtung spielt daher für die steuerliche Behandlung beim Gesellschafter keine Rolle.

Nach Rz 297 wird folgende neue Rz 297a eingefügt:

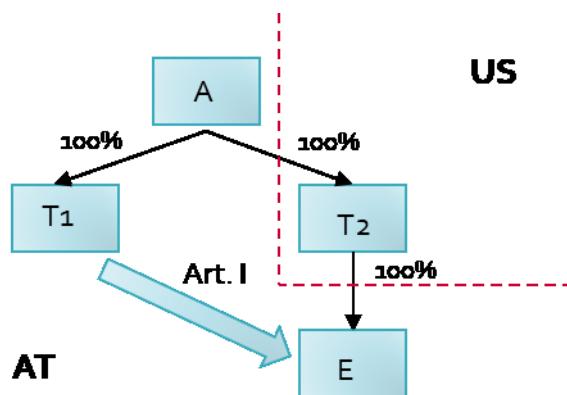
297a

Vom Anwendungsbereich des [§ 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) sind insbesondere Auslands- und Exportverschmelzungen erfasst (siehe Rz 290, 294), jedoch kann die Regelung auch bei reinen Inlandsverschmelzungen zur Anwendung gelangen: Dies ist etwa bei diagonalen Konzernverschmelzungen zweier inländischer Gesellschaften der Fall, die bei der inländischen Anteilsinhaberin – im Hinblick auf deren Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft – mittelbar zur Entstehung bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung führt.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH hält 100% an ihrer inländischen Tochtergesellschaft T1-GmbH sowie 100% an der in den USA ansässigen Tochtergesellschaft T2 (steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung). Die T2 ist ihrerseits wiederum zu 100% an der inländischen E-GmbH beteiligt.

Zum 31.12.X1 wird die inländische T1-GmbH auf die inländische E-GmbH gemäß Art. I UmgrStG verschmolzen, wobei von einer Kapitalerhöhung zu Gunsten der A-GmbH abgesehen wird.



Verschmelzungsbedingt wird bei einer Körperschaft als Anteilsinhaberin, hier der A-GmbH, eine internationale Schachtelbeteiligung (mittelbar) erweitert, weshalb [§ 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) anzuwenden ist. Hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten (= stille Reserven in der Beteiligung der A-GmbH an der übertragenden T1-GmbH) ist auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) im Falle der späteren Veräußerung der T2 durch die A-GmbH nicht anzuwenden.

Rz 317 wird wie folgt geändert:

317

Die Anzeige einer gemäß [§ 121a BAO](#) meldepflichtigen Schenkung bzw. freigebigen Zuwendung aufgrund einer Äquivalenzverletzung ist binnen drei Monaten ab dem tatsächlichen Erwerb bei jedem Finanzamt ~~Österreich (außer an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel)~~ zu erstatten. [...]

Rz 349b wird wie folgt geändert:

1.7.1.2. Grundfragen bei Umgründungen und Gruppenbesteuerung

349b

[...]

- Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung: Für Beteiligungen, die nach dem 28. Februar 2014 angeschafft wurden, kann gemäß [§ 9 Abs. 7 iVm § 26c Z 47 KStG 1988 idF AbgÄG 2014](#) keine Firmenwertabschreibung mehr vorgenommen werden.
Sind die Voraussetzungen für die Firmenwertabschreibung für eine vor dem 1. März 2014 angeschaffte Beteiligung gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) erfüllt, sind jene Fünfzehntel steuerwirksam absetzbar, die in den Bestand der Unternehmensgruppe fallen. Im Falle einer Umgründung kann es
 - zum Ende der Firmenwertabschreibung kommen, wenn die Beteiligung endgültig untergeht, die Eigenschaft einer Beteiligung an einer betriebsführenden Körperschaft durch die Umgründung verloren geht, oder die Unternehmensgruppe umgründungsbedingt untergeht,
 - mangels Anschaffung nicht zur Begründung einer Firmenwertabschreibung kommen (vgl. KStR 2013 Rz 1119), wenn der Umgründungsvorgang umgründungssteuerrechtlich von den Tauschwirkungen ausgenommen wird, wie zB bei unter Art. I UmgrStG fallenden Verschmelzungen,
 - zu einer Verminderung der Firmenwertabschreibung kommen, wenn sich die Beteiligung umgründungsveranlasst vermindert oder ein Teil des zur Abschreibung Anlass gebenden Vermögens ausgelagert wird,
 - zu einer Fortsetzung der Firmenwertabschreibung kommen, wenn die Beteiligung auf andere übergeht oder als übertragen gilt, oder
 - zu einer Nachversteuerung kommen, wenn die Beteiligung, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt untergeht oder zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet wird (~~gilt für Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007~~).

Die für die Firmenwertabschreibung notwendige Betriebsführung muss nicht unmittelbar durch die Beteiligungskörperschaft erfolgen: Wird das firmenwertvermittelnde Vermögen umgründungsbedingt auf eine Mitunternehmerschaft übertragen, an der die Beteiligungskörperschaft weiterhin zu 100% substanzbeteilt ist, kann die Firmenwertabschreibung fortgesetzt werden (siehe Rz 620e, 1493).

Noch offene Fünfzehntel (siehe KStR 2013 Rz 1116) aus der Firmenwertabschreibung für Beteiligungen, die vor dem 1.3.2014 angeschafft wurden, können weiter abgesetzt werden, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim ursprünglichen Erwerb der Beteiligung auf die Kaufpreisbemessung auswirken konnte und die Einbeziehung der Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet (siehe [§ 26c Z 47 KStG 1988](#); siehe KStR 2013 Rz 1110a).

Die Einbeziehung der Körperschaft in die Unternehmensgruppe einer umgründungsbedingten Rechtsnachfolgerin nach dem 1.3.2014 ist für die Geltendmachung noch offener Fünfzehntel nicht schädlich ([§ 26c Z 47 KStG 1988](#)), wenn die Beteiligung von der Rechtsvorgängerin vor dem 1.3.2014 angeschafft, spätestens bis 2015 in die Unternehmensgruppe einbezogen wurde und sich der steuerliche Vorteil auf den Kaufpreis auswirken konnte (siehe KStR 2013 Rz 1110a).

- Verlustvortrag: [...]
- **Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag: Aufgrund der §§ 1 bis 3 Zinsvortrags-ÜbergangsV** sind die für den Übergang eines Verlustvortrages der übertragenden Körperschaft geltenden Grundsätze (siehe vorangehender Bulletpoint) sinngemäß auch für den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages der übertragenden Körperschaft anzuwenden, sodass auch im Hinblick auf einen auf Ebene des Gruppenträgers bestehenden und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechneten Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrag eine gruppenbezogene Betrachtung anzustellen ist (siehe dazu näher Rz 255i ff, zu den zu differenzierenden Umgründungskonstellationen im Besonderen siehe Rz 255j).

[...]

Rz 351 wird wie folgt geändert:

1.7.3. Erweiterung einer Unternehmensgruppe

1.7.3.1. Verschmelzung auf ein Gruppenmitglied

1.7.3.1.1. Verschmelzung einer gruppenfremden Körperschaft auf ein inländisches Gruppenmitglied

351

Wird eine inländische nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft auf ein Gruppenmitglied verschmolzen, berührt der Vermögenszugang die bestehende Unternehmensgruppe nicht.

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

~~Für Verschmelzungen mit einem Stichtag ab 1.1.2007 kann~~

~~Zur nahtlosen Fortsetzung der Gruppe kann auf Gruppenträger-Ebene (wenn es zu einem Absinken auf unter 50% bzw. auf 50% kommt) eine Beteiligungsgemeinschaft auch mit Neugesellschaftern des Gruppenmitgliedes als übernehmende Körperschaft gebildet werden (vgl. Rz 351b).~~

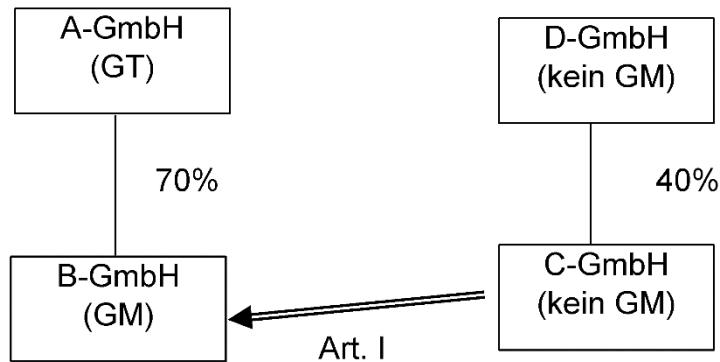
Beispiel 1:

An der B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) ist der Gruppenträger A-GmbH (Wirtschaftsjahr = 1.7. bis 30.6.) mit 70% beteiligt. Die nicht der Gruppe angehörige C-GmbH wird zum 31.12.X107 auf die B-GmbH verschmolzen. An der C-GmbH ist unter anderem die D-GmbH mit 40% beteiligt (die restlichen Anteile halten natürliche Personen). Verschmelzungsbedingt erhält die D-GmbH 15% an der C-GmbH. Das Beteiligungsausmaß der A-GmbH an der B-GmbH sinkt durch die Verschmelzung auf 43,75%.

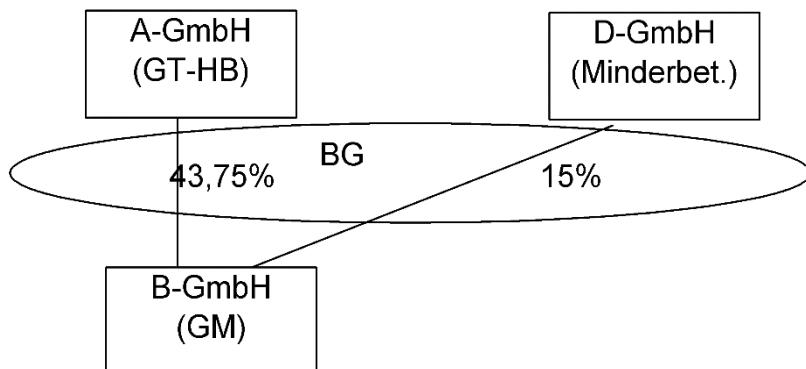
Die A-GmbH kann mit der D-GmbH als Minderbeteiligte eine Beteiligungsgemeinschaft bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres X208 der B-GmbH bilden. Das Ergebnis der B-GmbH des

Wj X208 (sowie späterer Jahre) wird daher nicht der A-GmbH, sondern der Beteiligungsgemeinschaft bestehend aus A-GmbH und D-GmbH zugerechnet.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Sollte die beteiligte Körperschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Beteiligungskörperschaft eine Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) vornehmen, ändert das Absinken des Ausmaßes der Beteiligung auf Grund der Kapitalerhöhung zugunsten der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft nichts an der Firmenwertabschreibung, solange die ausreichende finanzielle Verbindung bestehen bleibt. Es hat auch keine Neuberechnung der Firmenwertabschreibung zu erfolgen.

Beispiel 2:

Die A-GmbH (Wirtschaftsjahr = 1.7. bis 30.6.) ist 75%-Gesellschafterin der gruppenzugehörigen B-GmbH. Die gruppenfremde C-GmbH wird zum 31.12.X01 (Protokollierung am 14.11.X02) auf die B-GmbH verschmolzen. Auf Grund des Umtauschverhältnisses sinkt die Beteiligung der A-GmbH von 75% auf 60%. Die Gruppenzugehörigkeit bleibt gewahrt. Die A-GmbH hat bis zum 30.6.X01 drei Fünfzehntel des mit 7.500 (75% von 10.000) ermittelten Firmenwertes und damit jährlich 500 abgeschrieben. Ungeachtet des Absinkens der Beteiligung kann die A-GmbH die Firmenwertabschreibung in vollem Umfang fortsetzen.

Konnte die beteiligte Körperschaft auf die angeschaffte Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft mangels Vorliegens eines Betriebes keine Firmenwertabschreibung

vornehmen, ändert auch der verschmelzungsbedingte Zugang eines Betriebes nichts am Ausschluss von der Firmenwertabschreibung.

- Im Falle der Konzernverschmelzung einer bisher nicht gruppenzugehörigen 100-prozentigen Tochterkörperschaft ändert sich durch den Vermögenszugang nichts am Gruppenbestand und nichts hinsichtlich der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft. Liegt keine 100-prozentige Beteiligung vor, gilt die Überlegung im vorigen bullet point entsprechend.
- Die Rückwirkung auf Anteilsinhaberebene führt jedoch nicht zu einer rückwirkenden Begründung der Firmenwertabschreibung, weil der fiktive rückwirkende Erwerb iSd [§ 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) keinen Anschaffungsvorgang darstellt.

Beispiel 3:

Die M-AG hält seit Jahren die 100-prozentige Beteiligung an der X-GmbH (Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr) und bildet mit dieser seit 0X5 eine Unternehmensgruppe. Zum 1.9.X09 erwirbt die M-AG die Anteile an der Y-GmbH (Wirtschaftsjahr ebenfalls Kalenderjahr). Zum 15.9.X09 wird die Y-GmbH side stream auf die X-GmbH mit Stichtag 31.12.X08 verschmolzen. Die Anschaffungskosten der Anteile an der Y-GmbH sind zwar auf jene an der X-GmbH zu übertragen (vgl. Rz 284). Mangels Anschaffung infolge Verschmelzung kann aber erst im Jahr X10 eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht werden.

Der Verlustvortragsübergang richtet sich nach [§ 4 UmgrStG](#). Zu beachten ist, dass übergehende vortragsfähige Verluste beim übernehmenden Gruppenmitglied zu Außergruppenverlusten werden ([§ 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988](#)). Bestehende Vor- oder Außergruppenverluste der übernehmenden Körperschaft bleiben nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) abzugsfähig. Hinsichtlich jener Verluste des übernehmenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2013 Rz 1062 und 1105) und zum Verschmelzungsstichtag noch nicht verrechnet sind, kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass bei der Prüfung, ob das verlustverursachende Vermögen in umfänglich vergleichbarer Weise zum Verschmelzungsstichtag noch vorhanden ist oder nicht, eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist (siehe die Rz 352). Sollte der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit nicht gegeben sein, kommt es zu einer entsprechenden Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger.

Die Verschmelzung einer gruppenfremden Körperschaft auf ein inländisches Gruppenmitglied führt nicht zu einer Kürzung eines etwaigen Gruppen-Zinsvortrags oder Gruppen-EBITDA-Vortrags auf Ebene des Gruppenträgers hinsichtlich des übernehmenden Gruppenmitgliedes im Rahmen der gruppenbezogenen Betrachtungsweise (siehe dazu Rz 255j).

Rz 351b wird wie folgt geändert:

351b

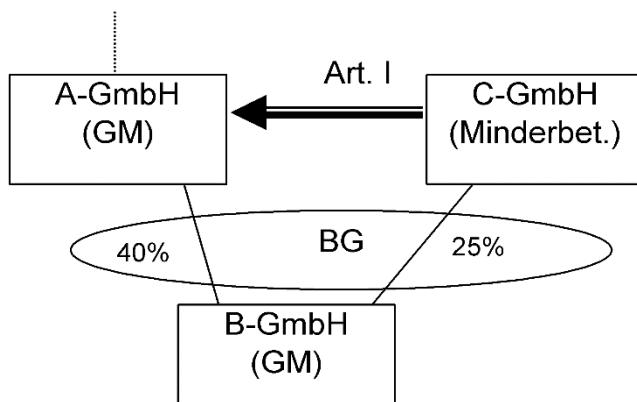
Wird eine inländische, nicht der Unternehmensgruppe angehörige, aber als Minderheitspartner einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft fungierende Körperschaft auf den Hauptbeteiligten verschmolzen (die Bildung von Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenmitgliederebene war nur bis 30.6.2010 möglich; [§ 9 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) idF AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010; für am 30.6.2010 bereits bestehende Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenmitgliederebene **bestandbesteht** eine Übergangsfrist bis 31.12.2020, siehe dazu KStR 2013 Rz 1018; **mit 1.1.2021 gelten diese als aufgelöst, siehe KStR 2013 Rz 1028**), verdichtet sich das Beteiligungsverhältnis des Hauptbeteiligten zu einer ausreichenden finanziellen Verbindung an der bisher über die Beteiligungsgemeinschaft gehaltenen Beteiligungskörperschaft. Das Ende der Beteiligungsgemeinschaft ändert daher nichts an der Unternehmensgruppe, wenn sich umtauschverhältnisbedingt kein Entfall der ausreichenden finanziellen Verbindung ergibt.

Ab dem rückwirkenden Erreichen der unmittelbaren ausreichenden finanziellen Verbindung kann eine von beiden Körperschaften vorgenommene anschaffungsbedingte Firmenwertabschreibung hinsichtlich restlicher Fünfzehntelbeträge fortgesetzt werden.

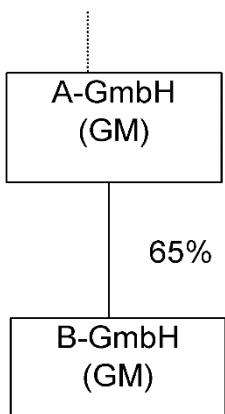
Beispiel:

Die Beteiligungskörperschaft A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) hatte im Jahr 01 eine 40-prozentige Beteiligung an der B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) angeschafft. Im Jahre In 02 (= vor 30.6.2010) bildet sie mit der zu 25% an der B-GmbH beteiligten C-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr), die die Beteiligung ebenfalls im Jahr 01 angeschafft hat, eine Beteiligungsgemeinschaft auf Gruppenmitgliederebene, wodurch die B-GmbH Gruppenmitglied wird. Zum 31.12.05 wird die C-GmbH auf die A-GmbH verschmolzen. Die A-GmbH ist ab 1.1.06 mit 65% an der B-GmbH beteiligt; die vormals durch die A-GmbH und die C-GmbH gebildete Beteiligungsgemeinschaft endet dadurch. Die A-GmbH kann ab diesem Jahr auf die vereinigte 65-prozentige Beteiligung an der B-GmbH die Firmenwertabschreibung mit dem sechsten Fünfzehntel fortsetzen.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



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

Rz 351c wird wie folgt geändert:

1.7.3.1.2. Verschmelzung einer gruppenfremden Körperschaft auf ein ausländisches Gruppenmitglied

351c

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

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

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

Vortragsfähige Verluste der übertragenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des § 4 UmgrStG auf die übernehmende über und können mit inländischen betrieblichen Einkünften der Folgejahre verrechnet werden. Dies gilt sinngemäß für einen Zins- oder EBITDA-Vortrag der übertragenden Körperschaft (zum persönlichen Anwendungsbereich der Zinsschranke siehe KStR 2013 Rz 1309af).

Rz 351d wird wie folgt geändert:

351d

[...]

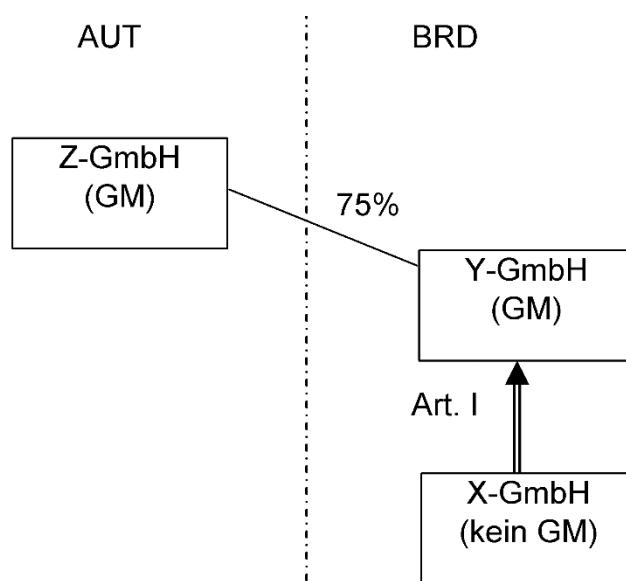
Hinsichtlich der inländischen beteiligten Körperschaft gelten die Überlegungen der Rz 351 entsprechend. Bei Fortbestand der Unternehmensgruppe unterbleibt eine Nachversteuerungrechnung von im Inland angesetzten und nicht ausgeglichenen Vorjahresverlusten des ausländischen Gruppenmitglieds.

~~Für Verschmelzungen mit einem Stichtag ab 1.1.2007 vermindert sich die Verlustzurechnung vermindert sich~~ ab dem Jahr, in das der Tag nach dem Ablauf des Verschmelzungstichtages fällt, auf das nach dem Umtauschverhältnis gesunkene Ausmaß.

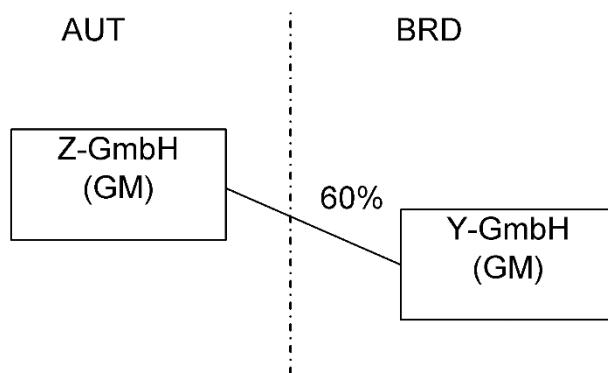
Beispiel:

Zur Unternehmensgruppe gehören ua. die Z-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) und auf Grund der 75%-Beteiligung die in Deutschland ansässige Y-GmbH (Wirtschaftsjahr = 1.7. bis 30.6.). Auf Grund der Verschmelzung der gruppenfremden deutschen X-GmbH auf die Y-GmbH zum 31.12.X107 sinkt die Beteiligung der Y-GmbH umtauschverhältnisbedingt mit Wirkung ab 1.1.X208 von 75% auf 60%. Das (negative) Ergebnis des Wirtschaftsjahrs X1/X207/08 der Y-GmbH wird der Z-GmbH nur mehr zu 60% zugerechnet.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Rz 351e wird wie folgt geändert:

1.7.3.2. Verschmelzung auf den Gruppenträger

1.7.3.2.1. Verschmelzung einer gruppenfremden Körperschaft auf den inländischen Gruppenträger

351e

[...]

Soweit vortragsfähige Verluste der übertragenden Körperschaft nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf den Gruppenträger übergehen, sind diese ab dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum im Rahmen der Ermittlung des Gruppeneinkommens neben den vorhandenen weiterhin vortragsfähigen Verlusten des Gruppenträgers verrechenbar.

Für Verschmelzungsbeschlüsse ab 1.12.2011 gilt Folgendes:

Hinsichtlich der vortragsfähigen Verluste des Gruppenträgers hat ebenfalls eine Prüfung zu erfolgen, ob der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit iSd [§ 4 Z 1 lit. b und c UmgrStG](#) hinsichtlich des verlusterzeugenden Vermögens zum Verschmelzungstichtag gegeben ist. Soweit die vortragsfähigen Verluste aus der Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder resultieren, ist der Objektbezug nicht gewahrt, wenn das verlustverursachende Vermögen in der Unternehmensgruppe nicht mehr vorhanden ist (gruppenbezogene Betrachtungsweise). Dies gilt gleichermaßen für die Prüfung der Vergleichbarkeit iSd [§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#).

Beispiel 1:

Die Holding A-GmbH ist Gruppenträger einer seit 0X1 bestehenden Unternehmensgruppe, zu der die B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH als 100-prozentige Töchter gehören. Sowohl die C-GmbH als auch die D-GmbH erwirtschaften Verluste. Die C-GmbH wird zum 31.12.0X6 auf die B-GmbH verschmolzen, wobei der Betrieb der C-GmbH fortgeführt wird. Während des Jahres 0X7 wird von der D-GmbH der verlustverursachende Betrieb eingestellt.

Zum 31.12.0X8 wird die gruppenfremde X-GmbH auf den Gruppenträger verschmolzen.

Der vortragsfähige Verlust der A-GmbH zum 31.12.0X8 iHv 500.000 stammt mit 100.000 aus der Zurechnung der Verluste der C-GmbH und mit 70.000 aus der Zurechnung der Verluste der D-GmbH und zwar resultieren sie aus dem im Jahr 0X7 eingestellten Betrieb.

Die Verluste der C-GmbH bleiben erhalten, weil das verlustverursachende Vermögen nach wie vor in der Gruppe (nunmehr bei der B-GmbH) in vergleichbarem Umfang vorhanden ist. Die dem Gruppenträger A-GmbH zugerechneten Verluste der D-GmbH fallen hingegen mit Ablauf des 31.12.0X8 weg, weil das verlustverursachende Vermögen infolge Einstellung des Betriebes im Jahr 0X7 nicht mehr vorhanden ist.

[...]

Sofern eine eindeutige Zuordnung der Verluste zum verlustverursachenden Vermögen nicht möglich ist, bestehen keine Bedenken, eine sachgerechte, betriebswirtschaftlich nachvollziehbare Aliquotierung der Verlustvorträge vorzunehmen (siehe Rz 198).

Die Verschmelzung einer gruppenfremden Körperschaft auf den inländischen Gruppenträger führt nicht zu einer Kürzung eines etwaigen Gruppen-Zinsvortrags oder Gruppen-EBITDA-Vortrags auf Ebene des Gruppenträgers im Rahmen der gruppenbezogenen Betrachtungsweise (siehe dazu näher Rz 255j).

Die Rz 352 wird wie folgt geändert:

1.7.4. Veränderung innerhalb einer Unternehmensgruppe

1.7.4.1. Verschmelzung unmittelbar verbundener Gruppenmitglieder

1.7.4.1.1. Verschmelzung inländischer Gruppenmitglieder

352

Die Verschmelzung unmittelbar finanziell ausreichend verbundener Gruppenmitglieder kann als Down-stream-merger auf die Beteiligungskörperschaft oder als Up-stream-merger auf die beteiligte Körperschaft erfolgen.

[...]

Der Verlustvortragsübergang richtet sich nach [§ 4 UmgrStG](#).

Für Verschmelzungsbeschlüsse ab dem 1.12.2011 gilt Folgendes:

Hinsichtlich jener Verluste des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2013 Rz 1062 und 1105) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind, kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass bei der Prüfung, ob das

verlustverursachende Vermögen in umfänglich vergleichbarer Weise zum Verschmelzungsstichtag noch vorhanden ist oder nicht, eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Maßgebend für den Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit ist, ob das verlustverursachende Vermögen des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitgliedes (zB Betrieb) zum Verschmelzungsstichtag in der Unternehmensgruppe in vergleichbarer Form noch vorhanden ist. Ein Transfer dieses Vermögens innerhalb der Gruppe (zB aufgrund einer vor der Verschmelzung erfolgten Einbringung in ein anderes Gruppenmitglied) ist daher unschädlich.

Sollte der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit nicht gegeben sein, kommt es zu einer entsprechenden Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger.

Übergehende vortragsfähige Vor- und Außergruppenverluste des übertragenden Gruppenmitgliedes werden beim übernehmenden Gruppenmitglied zu Außergruppenverlusten.

Ist zum Verschmelzungsstichtag die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht gegeben, führt dies dennoch nicht zu einer selbständigen Steuerpflicht für die Jahre bis zur Verschmelzung, da mit der Vermögensübernahme durch das übernehmende Gruppenmitglied ein Fortsetzungstatbestand gegeben ist. Voraussetzung ist, dass das übernehmende Gruppenmitglied die Mindestbestandsdauer erfüllt.

Auch im Hinblick auf einen beim Gruppenträger zum Verschmelzungsstichtag bestehenden und noch nicht verrechneten Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag nach Maßgabe des § 12a Abs. 7 Z 3 iVm Abs. 6 KStG 1988 sind die für den Verlustvortrag des Gruppenträgers geltenden Grundsätze unter Beachtung einer gruppenbezogenen Betrachtungsweise sinngemäß anzuwenden (§ 3 Zinsvortrags-ÜbergangsV). Im Falle der Verschmelzung zweier Gruppenmitglieder kann sich allerdings eine Kürzung des Gruppen-Zinsvortrages oder Gruppen-EBITDA-Vortrages im Rahmen der gruppenbezogenen Betrachtungsweise nur im Hinblick auf Vorträge ergeben, die vom übertragenden Gruppenmitglied stammen (siehe näher Rz 255j f). Maßgebend ist daher, ob das vortragsverursachende Vermögen des übertragenden Gruppenmitgliedes (zB Betrieb) zum Verschmelzungsstichtag in der Unternehmensgruppe noch vergleichbar vorhanden ist (siehe Rz 255i ff).

Rz 352a wird wie folgt geändert:

352a

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

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

~~Bei Verschmelzungen mit einem Stichtag nach 30.12.2007 sind die B bereits vorgenommene Firmenwertabschreibungsfünfzehntel auf die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft sind von der übernehmenden Körperschaft gemäß § 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988 idF AbgStG 2007 zum Verschmelzungsstichtag insoweit nachzuversteuern, als die abgesetzten Fünfzehntel im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschriebenen Beteiligung an der übertragenden Körperschaft Deckung finden.~~

Beispiel 3:

Angaben wie im Beispiel 1 (vgl. die Rz 352); die A-GmbH hat ab dem Wirtschaftsjahr 0X0/X01 eine Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der B-GmbH von je 10.000 geltend gemacht. Die Beteiligung wurde um 300.000 angeschafft. Zum Stichtag 31.3.X08 hat die Beteiligung nur mehr einen Verkehrswert von 250.000.

Die A-GmbH kann die Firmenwertabschreibung letztmalig zu Lasten des Wirtschaftsjahres 1.7.X06 bis 30.6.X07 geltend machen, da im Falle einer Konzernverschmelzung mit dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Tag, also mit 1.4.X08, auch die Beteiligung untergeht und daher im Wirtschaftsjahr 1.7.X07 bis 30.6.X08 nicht mehr vollständig besteht. Insgesamt hat die A-GmbH eine Abschreibung von 70.000 (7/15) vorgenommen, sodass der Buchwert zum 31.3.X08 230.000 beträgt. Es hat daher durch die A-GmbH im Wirtschaftsjahr 1.7.X07 bis 30.6.X08 eine Nacherfassung der vorgenommenen Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988 im Betrag von 20.000 zu erfolgen (vorgenommene Abschreibung minus Wertverlust).

Eine von der übertragenden Körperschaft auf ihre Beteiligungskörperschaft begonnene Firmenwertabschreibung geht im Rahmen einer up-stream Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft über und kann bei dieser „nahtlos“ fortgesetzt werden (siehe zur up-stream Spaltung auch Rz 1786c, Beispiel 1). Aufgrund der Fortführung der Buchwerte der Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft durch die übernehmende Körperschaft bleibt die Firmenwertabschreibung bei dieser weiterhin steuerhängig.

~~Fassung für Verschmelzungen mit einem Beschlussdatum bis 30.11.2011~~

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

(Durchschleuseffekt). Damit kann die übernehmende Körperschaft eine von der übertragenden Körperschaft vorgenommene laufende Firmenwertabschreibung auf die angeschaffte Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft im Sinne des § 9 Abs. 7 KStG 1988 nicht mehr fortsetzen. Sollte die durchgeschleuste Beteiligung auf beteiligte Körperschaften oder den Gruppenträger übergehen, kommt es bei diesen zur Fortsetzung der Firmenwertabschreibung ab dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr, maximal im Prozentsausmaß der von der übertragenden Körperschaft vorgenommenen Abschreibung. Andererseits entfällt bei der an der übertragenden Körperschaft beteiligten Körperschaft oder bei dem beteiligten Gruppenträger die Firmenwertabschreibung auf die angeschaffte Beteiligung an der übertragenden Körperschaft.

Beispiel 4 Variante 1:

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

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

Fassung für Verschmelzungen mit einem Beschlussdatum ab 1.12.2011

- Bei einem Down-stream-merger geht das Gesamtvermögen der übertragenden beteiligten Körperschaft und damit auch die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft auf diese über. Diese übernommene Beteiligung wird in der Folge zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet (Durchschleuseffekt; zur Zulässigkeit der Anteilsauskehrung vgl. OGH 11.11.1999, [6 Ob 4/99b](#)). Bei den Anteilsinhabern der übertragenden Gesellschaft ersetzt daher die durchgeschleuste Beteiligung die untergehenden Anteile. Soferne ein Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger ist, ist die begonnene Firmenwertabschreibung auf die Anteile an der übertragenden Gesellschaft fortzusetzen. Eine von der übertragenden auf die übernehmende Körperschaft durchgeföhrte Firmenwertabschreibung kann hingegen nicht fortgesetzt werden.

~~Handelt es sich um eine Verschmelzung mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007, führt die Durchschleusung der ausgekehrten Anteile **führt** (sofern von der übertragenden Körperschaft eine Firmenwertabschreibung auf die Anteile an der übernehmende Körperschaft vorgenommen wurde) zu einer Nacherfassung gemäß § 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988 zum Verschmelzungsstichtag bei der übertragenden Körperschaft.~~

Beispiel 4-Variante 2:

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

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

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

Rz 352b wird wie folgt geändert:

352b

Am 30.6.2010 bestehende Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften müssen in ihrer Struktur – bei sonstigem Untergang – unverändert bleiben („Einfrierwirkung“). Ein Weiterbestehen der Beteiligungsgemeinschaft bis zum Ablauf der Übergangsfrist (**31.12.2020**) setzt voraus, dass keine neuen Körperschaften in die Unternehmensgruppe und keine neuen Mitbeteiligten in die Beteiligungsgemeinschaft aufgenommen werden. Zudem muss das Beteiligungsausmaß an den Beteiligungskörperschaften unverändert bleiben. Auch Umgründungsmaßnahmen können eine schädliche Strukturveränderung der Beteiligungsgemeinschaft – und damit deren Beendigung – bewirken. Die Verschmelzung eines Mitglieds einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft auf ein inländisches, an der betreffenden Beteiligungskörperschaft nicht beteiligtes Gruppenmitglied (zB Schwesternverschmelzung) stellt eine solche schädliche Strukturveränderung dar und führt folglich zum Untergang der Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft.

Zum 1.1.2021 in ihrer Struktur noch unverändert bestehende Beteiligungsgemeinschaften gelten als an diesem Tag aufgelöst (siehe KStR 2013 Rz 1016).

Rz 352e wird wie folgt geändert:

1.7.4.1.3. Grenzüberschreitende Verschmelzung von Gruppenmitgliedern

352e

[...]

Vor- oder Außergruppenverluste der übertragenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende über, sie können mit nachfolgenden Gewinnen inländischer betrieblicher Einkünfte verrechnet werden. Hinsichtlich jener Verluste des inländischen übertragenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind, welche in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2013 Rz 1062 und 1105) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind, kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung, wobei eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist (vgl. Rz 352). **Dies gilt im Hinblick auf das inländische übertragende Gruppenmitglied sinngemäß auch für einen beim Gruppenträger zum Verschmelzungstichtag bestehenden, noch nicht verrechneten Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag (vgl. Rz 255i ff).**

[...]

Rz 353 wird wie folgt geändert:

1.7.4.2. Verschmelzung mittelbar verbundener Gruppenmitglieder

1.7.4.2.1. Verschmelzung von inländischen Schwester-Mitgliedern

353

[...]

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

Für Verschmelzungen mit einem Beschlussdatum ab 1.12.2011 gilt Folgendes:

Hinsichtlich jener Verluste des inländischen übertragenden Gruppenmitgliedes und des inländischen übernehmenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2013 Rz 1062 und 1105) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet sind, ist [§ 4 UmgrStG](#) unter Berücksichtigung der gruppenbezogenen Betrachtungsweise relevant (vgl. Rz 352). **Dies gilt im Hinblick auf das übertragende Gruppenmitglied sinngemäß auch für einen beim Gruppenträger zum Verschmelzungstichtag bestehenden, noch nicht verrechneten Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag (vgl. Rz 255i ff).**

[...]

Die Rz 353d wird wie folgt geändert:

1.7.4.3. Verschmelzung auf den oder durch den Gruppenträger

1.7.4.3.1. Verschmelzung eines Gruppenmitglieds auf den inländischen Gruppenträger

353d

[...]

Nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) übergehende Vor- oder Außergruppenverluste der übertragenden Körperschaft wandeln sich ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum in vortragsfähige Verluste, die unter die 75%-Begrenzung des [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988](#) (Vortragsgrenze) in Verbindung mit [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) fallen.

Hinsichtlich der im Verlustvortrag des Gruppenträgers enthaltenen Verluste kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung, wobei hinsichtlich des Objektbezuges sowie der Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens (Betrieb, Teilbetrieb, einzelner verlustverursachender Vermögensteil bei nicht betriebsführenden Gesellschaften; vgl. Rz 202 ff) eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Dies betrifft sowohl die vom Gruppenträger selbst erwirtschafteten Verluste als auch jene der Gruppenmitglieder, die ihm zugerechnet wurden. **Im Hinblick auf das übertragende Gruppenmitglied (nicht im Hinblick auf den übernehmenden Gruppenträger) gilt dies sinngemäß für einen beim Gruppenträger bestehenden und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechneten Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag (siehe dazu Rz 255i ff); entscheidend ist somit, ob das vom übertragenden Gruppenmitglied stammende, vortagsverursachende Vermögen zum Verschmelzungstichtag noch vergleichbar in der Unternehmensgruppe vorhanden ist.**

Kommt es infolge Nichtvorliegens der Voraussetzungen des [§ 4 UmgrStG](#) zu einem Untergang von Verlusten, die sich zum Teil zum Verschmelzungstichtag im Verlustvortrag des Gruppenträgers befinden und zum Teil bereits verwertet wurde, ist von einer jahresweisen aliquoten Verrechnung auszugehen (siehe auch Rz 198).

Wurde auf das übertragende Gruppenmitglied eine Firmenwertabschreibung vorgenommen, ist diese letztmalig in jenem Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft geltend zu machen, in dem die Beteiligung durchgehend bestanden hat. Weiters kommt es zum Verschmelzungstichtag zur Nacherfassung bereits geltend gemachter Firmenwertabschreibungen, weil die Beteiligung verschmelzungsbedingt untergeht, ~~wenn der Verschmelzungstichtag nach dem 30.12.2007 liegt (§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988)~~.

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Rz 354 wird wie folgt geändert:

1.7.5. Verminderung einer Unternehmensgruppe

1.7.5.1. Verschmelzung eines inländischen Gruppenmitglieds auf eine gruppenfremde Körperschaft

354

[...]

Mit dem Ausscheiden eines Gruppenmitglieds scheiden auch finanziell mit diesem verbundene Gruppenmitglieder mit der Verschmelzung oder mangels Vorliegens der Mindestbestandsdauer rückwirkend aus. Soweit dabei ausländische Gruppenmitglieder ausscheiden, sind offene, im Inland angesetzte und im Ausland noch nicht verrechnete Verluste bei der Ermittlung des Einkommens des Gruppenträgers in jenem Wirtschaftsjahr nachzuversteuern, in das der Tag des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt. Führt die Verschmelzung nicht nur zum Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds, sondern zur Auflösung der gesamten Unternehmensgruppe, ist der Nachversteuerungsbetrag im letzten Wirtschaftsjahr zu erfassen, in dem die Unternehmensgruppe noch bestanden hat (siehe auch KStR 2013 Rz 1092).

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

Verluste, die während der Gruppenzugehörigkeit durch das übertragende (verschmolzene) inländische Gruppenmitglied dem Gruppenträger zugerechnet und noch nicht als Sonderausgabe verrechnet wurden, können nicht im Rahmen des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende gruppenfremde Körperschaft übergehen. Die Verschmelzung des Gruppenmitgliedes auf eine gruppenfremde Körperschaft führt jedoch im Lichte einer „gruppenbezogenen Betrachtungsweise“ zu einer Kürzung von Verlustvorträgen auf Ebene des Gruppenträgers, soweit das verlustverursachende Vermögen des zu verschmelzenden

Gruppenmitglieds zum Verschmelzungstichtag nicht mehr (vergleichbar) in der Unternehmensgruppe vorhanden ist (zur Einbringung und Abspaltung siehe hingegen Rz 1245j und Rz 1787d). Dies gilt sinngemäß für einen beim Gruppenträger zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechneten Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrag (siehe dazu Rz 255i ff), soweit das übertragende Gruppenmitglied dazu beigetragen hat.

Rz 354d wird wie folgt geändert:

1.7.6.2. Verschmelzung des inländischen Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft

354d

Die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine nicht der Unternehmensgruppe angehörende Körperschaft beendet stets die Unternehmensgruppe unabhängig davon, ob es sich um eine Konzentrationsverschmelzung oder eine Konzernverschmelzung handelt, weil der Untergang des Gruppenträgers durch Verschmelzung dessen „Ausscheiden“ aus der Unternehmensgruppe bedeutet (VwGH 28.6.2016, [2013/13/0066](#); Ro 2014/13/0015). Die Funktion des Gruppenträgers kann nicht auf eine Körperschaft außerhalb der Unternehmensgruppe übertragen werden. Die Ausführungen zu Rz 354 gelten entsprechend.

Vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers aus eigenen Aktivitäten und aus den von inländischen die Mindestbestanddauer erfüllenden Gruppenmitgliedern übernommenen Verlusten gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über, wobei hinsichtlich des Objektbezuges sowie der Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Maßgeblich ist daher, ob zum Verschmelzungstichtag das verlustverursachende Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb, bei vermögensverwaltenden Körperschaften der verlustverursachende Vermögensteil von nicht untergeordneter Bedeutung) noch in vergleichbarer Weise vorhanden ist oder nicht (vgl. auch Rz 352d). Dies gilt sinngemäß für einen beim Gruppenträger zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechneten Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag (siehe dazu Rz 255i ff).

Durch die Beendigung der Gruppe sind offene Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern nachzuversteuern.

[...]

Rz 362 wird wie folgt geändert:

1.9. Verschmelzung und Mindestkörperschaftsteuer

362

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

Der Grundsatz des UmgrStG, wonach der Rechtsnachfolger das Vermögen und die übernommenen Rechtspositionen mit Beginn des dem Umgründungsstichtag folgenden Tages erwirbt, gilt ebenso für den Übergang der Mindestkörperschaftsteuern; folglich stehen diese bis zum Ablauf des Verschmelzungstichtages der übertragenden Körperschaft und erst ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag der Rechtsnachfolgerin zu. Die Verrechnung der – durch letztmalige Anrechnung (§ 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988) oder Zurechnung (§ 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988) durch die übertragende Körperschaft allenfalls reduzierten – übergehenden Mindestkörperschaftsteuern kann bei der Rechtsnachfolgerin daher erstmals im Rahmen der Veranlagung jenes Veranlagungszeitraumes berücksichtigt werden, in dem jenes Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft endet, in das der Tag nach dem Verschmelzungstichtag fällt (vgl. VwGH 8.4.2022, Ro 2021/13/0015-4) ist ab dem nach dem Verschmelzungstichtag endenden Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft möglich.

Beispiele 1:

1. Die A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wird zum 31.10.X01 auf die B-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) verschmolzen. Offene Mindestkörperschaftsteuern sind auf eine im Veranlagungsjahr X01 bei der übernehmenden B-GmbH anfallenden Erfolgskörperschaftsteuer verrechenbar.

Beispiel 2:-

Die C-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wird zum 30.6.X01 auf die D-GmbH (Wirtschaftsjahr = 1.7. bis 30.6.) verschmolzen. Offene Mindestkörperschaftsteuern sind auf eine im Veranlagungsjahr X02 bei der übernehmenden B-GmbH anfallende Erfolgskörperschaftsteuer verrechenbar.

Beispiel 3:

Die E-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wird zum 31.12.X1 auf die F-GmbH (Wirtschaftsjahr = 1.11. bis 31.10.) verschmolzen. Offene Mindestkörperschaftsteuern sind auf eine im Veranlagungsjahr X2 bei der übernehmenden F-GmbH anfallende Körperschaftsteuer verrechenbar.

Rz 363 wird wie folgt korrigiert:

1.10. Verschmelzung und Einlagenrückzahlung (Evidenzkonten)

363

Zu den allgemeinen Grundsätzen der Einlagen bzw. Einlagenrückzahlungen siehe Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#), BMF-AV Nr. [15536/2017](#).

[...]

Die Rz 379 wird wie folgt geändert:

1.11.2. Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung nach der Innenfinanzierungsverordnung

1.11.2.1. Allgemeine Grundsätze

379

[...]

[§ 2 IF-VO](#) regelt die Auswirkungen der jeweiligen Umgründungsarten auf die Innenfinanzierung der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft, nicht hingegen für die Innenfinanzierung etwaiger Zwischenkörperschaften bei mittelbaren Umgründungen. Zwischenkörperschaften sind jedoch auch von den allgemeinen Grundsätzen gemäß [§ 1 IF-VO](#) erfasst, weshalb sich auf ihre Innenfinanzierung im Ergebnis keine Auswirkungen ergeben.

Wurde bei der übertragenden Körperschaft eine aus der Innenfinanzierung gespeiste Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auf Grund [des Kapitalberichtigungsgesetzes](#), BGBl. Nr. 171/1967, vorgenommen, ist dieser Merkposten bis zum Ablauf der zehnjährigen Steuerhängigkeit im Sinne des [§ 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) als Innenfinanzierung zu behandeln. Im Zuge einer Umgründung ist auf den Merkposten daher analog zur Innenfinanzierung [§ 2 IF-VO](#) anzuwenden. Eine Umqualifizierung in Einlagen erfolgt erst nach Ablauf der Zehnjahresfrist, wenn auch eine Erhöhung des Einlagenstandes stattfindet (vgl. dazu Abschnitt 5.6. Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#), BMF-AV Nr. 155/2017). Ob bei der übernehmenden Körperschaft nach Ablauf der Frist eine Erhöhung des indisponiblen oder disponiblen Einlagen-Subkontos stattfindet, ist davon abhängig, ob und inwieweit diese Beträge auch bei der übernehmenden Körperschaft im Nennkapital bzw. in der gebundenen Kapitalrücklage einerseits oder in der ungebundenen Kapitalrücklage andererseits ausgewiesen sind (siehe dazu auch Rz 371).

Beispiel:

Die X-GmbH ist zu je 100% an der A-GmbH und der B-GmbH beteiligt. Die A-GmbH ist ihrerseits wiederum zu 100% an der C-GmbH beteiligt. Es wird beschlossen, bei der A-GmbH zum 31.12.X0 eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln iSd [Kapitalberichtigungsgesetzes](#) durchzuführen, die aus der Innenfinanzierung gespeist wird. Dadurch vermindert sich die Innenfinanzierung der A-GmbH zum 31.12.X0. In den folgenden Jahren ist von der A-GmbH ein Merkposten zu führen, der zum 31.12.X10 aufzulösen und in das indisponible Einlagen-Subkonto umzugliedern ist.

Noch vor Ablauf der 10-Jahres-Frist werden zum 31.12.X5 die von der A-GmbH gehaltenen Anteile an der C-GmbH side-stream auf die B-GmbH abgespalten, wobei bei der B-GmbH eine Kapitalerhöhung erfolgt. Für Abspaltungen sieht [§ 2 Abs. 6 IF-VO](#) vor, dass die Innenfinanzierung der spaltenden Körperschaft (hier A-GmbH) in dem Ausmaß zu vermindern und im gleichen Ausmaß der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft (hier B-GmbH) zuzuschreiben ist, in dem sich der Wert der spaltenden Körperschaft durch die Spaltung vermindert hat (Aufteilung im Verkehrswertverhältnis). In gleicher Weise ist der Merkposten nach Maßgabe der Verkehrswerte auf die A-GmbH und die B-GmbH aufzuteilen. Soweit der Betrag des Merkpostens im Nennkapital der B-GmbH Deckung findet, ist dieser zum 31.12.X10 in das indisponible Einlagen-Subkonto umzugliedern. Wäre im Zuge der Abspaltung keine Kapitalerhöhung erfolgt und sind die Beträge auch nicht als gebundene Kapitalrücklage erfasst, wäre zum 31.12.X10 der Merkposten in das disponibile Einlagen-Subkonto umzugliedern.

[...]

Rz 383 wird wie folgt geändert:

383

[...]

Hinsichtlich der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung ist **Abschnitt 6.3. des Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses des BMF vom 27. September 2017, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#), BMF-AV Nr. 155/2017**, die ~~Information des BMF zur erstmaligen Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung von Kapitalgesellschaften~~ zu beachten (~~Info des BMF vom 04.11.2016, BMF-010203/0359 VI/6/2016~~).

Rz 384 wird wie folgt geändert:

1.12. Auswirkung abgabenbehördlicher Feststellungen auf Verschmelzungen

384

Die Feststellungen im Rahmen abgabenbehördlicher Überprüfungen einer vollzogenen Verschmelzung können zu nachträglichen Änderungen des Buchwertes und damit gegebenenfalls auch des Verkehrswertes des übertragenden Vermögens führen.

Die Änderungen können auf bilanzsteuerrechtliche Berichtigungen aus der Zeit bis zum Verschmelzungstichtag zurückzuführen sein und beeinflussen daher den der Verschmelzung

zu Grunde gelegten Jahres- bzw. Zwischenabschluss, die darauf aufbauende Verschmelzungsbilanz und wirken sich zwingend auf die steuerlichen Verhältnisse bei der übernehmenden Körperschaft und unter Umständen bei den Gesellschaftern beider Gesellschaften aus.

Aufgrund der Feststellungen neu erlassene Bescheide sind ab der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch an die übernehmende Körperschaft als Rechtsnachfolgerin zu adressieren (siehe Rz 143).

Rz 440 wird wie folgt geändert:

2.1.4. Grenzüberschreitende Umwandlung

2.1.4.1. "Exportumwandlung"

440

[...]

- auf eine EU-Gesellschaft im Sinne des [Artikel 3 der Fusionsrichtlinie \(Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009, ABl. Nr. L 310 vom 25.11.2009 S. 34 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990, ABl. Nr. L 225 vom 20.08.1990 S. 1\)](#). Dabei gilt es zu beachten, dass verschmelzende Umwandlungen auf EU-Kapitalgesellschaften nicht mehr zulässig sind (Rz 425), die Holding-Umwandlung auf eine EU-Genossenschaft ist aber im Anwendungsbereich des Art. II UmgrStG möglich.

[...]

Rz 451 wird wie folgt geändert:

2.1.5.3.2. Betrieb

451

Der Betrieb muss ein solcher im Sinne des Ertragsteuerrechtes sein, somit eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften im Sinne des [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) (siehe dazu EStR 2000 Rz 409 ff). Die Beurteilung der Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Liehabereibetrieb stellt einen Ausschlussgrund für Art. II UmgrStG dar. Die Tatsache, dass Körperschaften, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, nach [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, erfüllt für sich alleine noch nicht das Betriebserfordernis des [§ 7 Abs. 1 UmgrStG \(zum Verlustübergang bei Umwandlungen von Körperschaften mit Liehaberei-Betrieben siehe LRL 2012 Rz 158\)](#).

Rz 461 wird wie folgt geändert:

2.1.5.4.3. Umwandlungen infolge einer Einschränkung des Besteuerungsrechts

461

[...]

- Entsteht umwandlungsbedingt wieder ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich, weil nach der Umwandlung sämtliche Gewinne wieder im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht mit bis zu 50% Einkommensteuer zu erfassen sind, ist [§ 9 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG](#) anzuwenden, wodurch im Falle der späteren Realisierung bei der natürlichen Person als Rechtsnachfolger die Besteuerung der bis zum Umwandlungstichtag entstandenen stillen Reserven mit dem Körperschaftsteuersatz sichergestellt wird. [§ 9 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG](#) ist allerdings im Lichte des [§ 9 Abs. 1 Z 3 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) teleologisch auf die nach dem Wegzug entstandenen stillen Reserven zu reduzieren (Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert der Anteile im Wegzugszeitpunkt und am Umwandlungstichtag). Eine spätere Festsetzung der im Zeitpunkt des Wegzugs nicht festgesetzten Steuerschuld findet nicht statt.

Beispiel:

Die im Inland ansässige natürliche Person A hält einen Kapitalanteil (Anschaffungskosten 100) an der inländischen A-GmbH. Anlässlich des Wegzugs von A nach Deutschland (gemeiner Wert 600) stellt A gemäß [§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988](#) einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld hinsichtlich der im Kapitalanteil enthaltenen stillen Reserven (500). In der Folge wird die A-GmbH errichtet in die A-KG gemäß Art. II UmgrStG umgewandelt, wodurch der Kapitalanteil (gemeiner Wert 1.000), auf dem der Antrag auf Nichtfestsetzung haftet, untergeht. Die Umwandlung führt für sich genommen nicht zu einer Festsetzung der Steuerschuld.

Gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG](#) entsteht umwandlungsbedingt wieder ein Besteuerungsrecht, weshalb der Unterschiedsbetrag in Höhe von 400 mit einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% für vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungsstichtage (24% für zwischen dem 31.12.2022 und dem 1.1.2024 gelegene Umgründungsstichtage bzw. 23% für nach dem 31.12.2023 gelegene Umgründungsstichtage) zu besteuern ist. Die nichtfestgesetzten stillen Reserven iHv 500 sind im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht zu erfassen. Eine gesonderte Festsetzung findet nicht statt.

[...]

Rz 489 wird wie folgt geändert:

2.3.3. Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge

489

Nach [§ 1 UmwG](#) geht das Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft bei verschmelzender wie auch errichtender Umwandlung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Nachfolgerechtsträger über. Mit der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge ist gemäß [§ 19 Abs. 1 BAO](#) unmittelbar die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge verknüpft, sodass nach Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch alle sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten der übertragenden Kapitalgesellschaft auf den Rechtsnachfolger (siehe Rz 486 und Rz 487 f) übergehen.

Die Gesamtrechtsnachfolge führt im Bereich des Steuerrechtes beim Rechtsnachfolger zu den in Rz 118 ff angeführten Auswirkungen.

In Bezug auf die gewinnermittlungsrechtlichen Positionen hat die Gesamtrechtsfolge für die Rechtsnachfolger ua. die nachstehenden Konsequenzen (siehe dazu auch Rz 120 ff):

- Noch nicht abgereifte Siebentel infolge der Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung oder des Verlustes aus der Veräußerung einer Beteiligung gehen nach Maßgabe des [§ 10 UmgrStG](#) iVm [§ 4 UmgrStG](#) auf die Rechtsnachfolger über (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#); siehe Rz 254) und können dann von diesen ab dem auf den Umwandlungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum weiterhin als Siebentel im Sinne des [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) berücksichtigt werden. Rechtsnachfolger, die die Regelung des [§ 12 Abs. 3 KStG 1988](#) nicht anzuwenden haben (zB natürliche Personen), können die noch nicht berücksichtigten Siebentel zur Gänze im ersten Wirtschaftsjahr absetzen, das nach dem Umwandlungsstichtag endet (siehe KStR 2013 Rz 1306; in Hinblick auf eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft ist die Kürzungsvorschrift des [§ 10 Z 1 lit. a](#) iVm [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) zu beachten, siehe Rz 573 ff).
- Bei der umgewandelten Gesellschaft entstandene und noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuern gehen nach [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) auf den oder die Rechtsnachfolger über (siehe Rz 560).

Zum Übergang der Arbeitgebereigenschaft siehe Rz 594. Zum Übergang der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft siehe Rz 602 ff.

Nach Rz 489 wird eine neue Überschrift „2.3.3a. Verfahrensrechtliche Rechtsnachfolge“ eingefügt und Rz 489a wird wie folgt geändert:

2.3.3a. Verfahrensrechtliche Rechtsnachfolge

489a

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

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

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

Eine Abweichung bewirkt allerdings die Rechtsnachfolgeregelung des [§ 7 Abs. 3 UmgrStG](#) für errichtende und verschmelzende Umwandlungen auf eine Personengesellschaft insoweit, als für ertragsteuerliche Zwecke die Mitunternehmer Gesamtrechtsnachfolger für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer sind, da nur diese Einkommen- und Körperschaftsteuersubjekte darstellen. Daher kann in diesen Fällen die Körperschaftsteuer der übertragenden Körperschaft nach erfolgter Umwandlung nicht der Personengesellschaft vorgeschrieben werden, sondern haben der Körperschaftsteuerbescheid und alle anderen die Körperschaftsteuer betreffenden Bescheide (zB Prüfungsauftrag oder Wiederaufnahmebescheid) an alle Mitunternehmer als Rechtsnachfolger gemäß [§ 199 BAO](#) einheitlich zu ergehen.

Zur Bescheidadressierung im Zusammenhang mit der Ausschüttungsfiktion gemäß [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) siehe Rz 549.

Die Ausführungen in den Rz 142 ff gelten entsprechend.

Beispiel:

Die X-GmbH wird zum Stichtag 31.12.X06 auf die A&B-KG errichtet nach Art. II UmgrStG umgewandelt. Gesellschafter der X-GmbH sind A und B. Die Umwandlung wird am 14.11.0X7 im Firmenbuch eingetragen. Mit diesem Tag ist die X-GmbH erloschen ([§ 2 Abs. 2 Z 2 iVm § 5 Abs. 5 UmwG](#)). Im Jahr 0X8 soll eine Außenprüfung über die Wirtschaftsjahre 0X4 bis 0X6 der X-GmbH durchgeführt werden. Dabei ist zu unterscheiden:

Sämtliche Schriftstücke (zB Prüfungsauftrag, Vorhalte, verfahrensleitende Verfügungen) und auch alle Bescheide (Wiederaufnahme, Abgabenbescheid, usw.) betreffend Körperschaftsteuer sind von der Abgabenbehörde zu richten:

„An A und B als Rechtsnachfolger der X-GmbH“

Eine Aufteilung der Körperschaftsteuer auf die einzelnen Rechtsnachfolger ist im Zuge der Festsetzung nicht vorzunehmen. Vielmehr kann § 199 BAO angewandt werden und der neue Körperschaftsteuerbescheid kann einheitlich ergehen.

Sämtliche Schriftstücke und Bescheide betreffend die anderen Steuern und Abgaben sind zu richten:

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

Bei einer nicht unter Art. II UmgrStG fallenden Umwandlung ist die Rechtsnachfolgeregelung des § 7 Abs. 3 UmgrStG hingegen nicht anwendbar. Dies führt dazu, dass ein Anwendungsfall des § 19 Abs. 1 BAO vorliegt, wodurch die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge auch für die errichtende Umwandlung und die verschmelzende Umwandlung auf eine Personengesellschaft maßgeblich wird und Bescheidadressat einer allfälligen KöSt-Nachzahlung somit die Nachfolge-Personengesellschaft ist.

Rz 490 entfällt

490

~~Materiellrechtlich hat die Gesamtrechtsfolge für die Rechtsnachfolger die nachstehenden Konsequenzen:~~

- ~~Noch nicht abgereifte Siebentel infolge der Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung oder des Verlustes aus der Veräußerung einer Beteiligung gehen nach Maßgabe des § 10 UmgrStG iVm § 4 UmgrStG auf die Rechtsnachfolger über (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212; siehe Rz 254) und können dann von ihnen ab dem auf den Umwandlungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum weiterhin als Siebentel im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 berücksichtigt werden.~~
~~Rechtsnachfolger, die die Regelung des § 12 Abs. 3 KStG 1988 nicht anzuwenden haben (zB natürliche Personen), können die noch nicht berücksichtigten Siebentel zur Gänze im ersten Wirtschaftsjahr absetzen, das nach dem Umwandlungstichtag endet (KStR 2013 Rz 1306).~~

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

- ~~Bei der umgewandelten Gesellschaft entstandene und noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuern gehen nach § 9 Abs. 8 UmgrStG auf den oder die Rechtsnachfolger über (siehe Rz 560).~~

- ~~Übergang der Arbeitgebereigenschaft (siehe Rz 594)~~
- ~~Übergang der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft (siehe Rz 602 ff).~~

Randzahl 490: *derzeit frei*

Rz 491 wird im zweiten Satz wie folgt geändert:

2.3.4. Zeitpunkt der steuerlichen Vermögensübernahme

491

[...] Steuerrechtlich ist das Einkommen des Rechtsnachfolgers der übertragenden Kapitalgesellschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Beginn des dem Umwandlungstichtag folgenden Tages erfolgt wäre (§ 9 Abs. 1 Z 31 UmgrStG). [...]

Rz 496 wird wie folgt geändert:

496

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

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

- **25% für vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungsstichtage**
- **24% für zwischen dem 31.12.2022 und dem 1.1.2024 gelegene Umgründungsstichtage**
- **23% für nach dem 31.12.2023 gelegene Umgründungsstichtage**

zu besteuern.

Sind ausländische Anteilseigner an einer österreichischen Kapitalgesellschaft beteiligt und wird diese errichtend in eine Personengesellschaft umgewandelt, wird bei natürlichen Personen als Anteilseigner das Besteuerungsrecht Österreichs von einer bloßen Besteuerung mit 25% (**ab 1.1.2023 24%; ab 1.1.2024 23%**) auf Ebene der Kapitalgesellschaft auf die progressive Einkommensbesteuerung ausgedehnt. Vermögen, das bislang zu 25% (Körperschaftsteuer) (**ab 1.1.2023 zu 24%; ab 1.1.2024 zu 23%**) steuerverstrickt war, wird in Folge der Umwandlung zum progressiven Einkommensteuer-Tarif steuerverstrickt. Diese Erweiterung des österreichischen Besteuerungsrechts wird bei einer Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft insoweit berücksichtigt, als der Veräußerungsgewinn stets nur jenem Steuersatz unterliegt, mit dem das Vermögen der Kapitalgesellschaft bis zur

Umwandlung steuerverstrickt war. Es ist daher der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Anteiles an der Personengesellschaft (der sich aus dem aliquoten Umwandlungskapital der Kapitalgesellschaft am Umgründungsstichtag ergibt) und seinem gemeinen Wert in Evidenz zu nehmen. Soweit dieser Unterschiedsbetrag bei einer künftigen Realisation der Anteile im Veräußerungsgewinn Deckung findet, wird er mit 25% **für vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungsstichtage (mit 24% für zwischen dem 31.12.2022 und dem 1.1.2024 gelegene Umgründungsstichtage; mit 23% für nach dem 31.12.2023 gelegene Umgründungsstichtage)** besteuert. Dies gilt unabhängig davon, ob in der Personengesellschaft zwischenzeitlich stille Reserven aufgedeckt worden sind oder nicht bzw. neue stille Reserven entstanden sind.

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

Zur Entstehung des Besteuerungsrechts gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 Teilstrich 3 UmgrStG](#) mit anschließender „Export-Einbringung“ der umwandlungsbedingt entstehenden Mitunternehmeranteile siehe Rz 860g.

Rz 544 wird wie folgt geändert:

2.3.7. Ausschüttungsfiktion (Gewinnkapitalbesteuerung)

544

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

~~Mit dem AbgÄG 2012 ist eine Systemänderung erfolgt, die für Umwandlungen gilt, bei denen der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2012 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet wurde (3. Teil Z 23 erster Satz UmgrStG). § 9 Abs. 6 UmgrStG knüpft nicht mehr wie dessen Vorgängerbestimmung (siehe dazu Rz 544 idF des UmgrStR 2002 - Wartungserlasses 2012 vom 13. Februar 2012, BMF-010201/0016-VI/6/2012, AÖF Nr. 74/2012) an den unternehmensrechtlich ausschüttungsfähigen Gewinn an, sondern orientiert sich am steuerlichen Gewinnkapital. Da dieses nach einer Umwandlung auf einkommensteuerpflichtige Rechtsnachfolger steuerneutral entnommen werden kann, wird der über die Jahre des Bestandes der Kapitalgesellschaft saldierte, bisher nur mit 25% (**ab 1.1.2023 mit 24%; ab 1.1.2024 mit 23%**) besteuerte steuerliche Gewinn am Ende der Körperschaftsteuerpflicht der umgewandelten Kapitalgesellschaft dem Kapitalertragsteuerabzug unterzogen. Dies erfolgt durch die Fiktion der Ausschüttung des~~

Gewinnkapitals anlässlich der Umwandlung und gewährleistet, dass vom Rechtsnachfolger grundsätzlich nur „vollständig“ besteuerte Gewinne der Kapitalgesellschaft entnommen werden können. Für körperschaftsteuerpflichtige Rechtsnachfolger unterbindet [§ 10 KStG 1988](#) eine Mehrfachbesteuerung.

Rz 560 wird wie folgt geändert:

2.3.9. Mindestkörperschaftsteueranrechnung

2.3.9.1. Allgemeines

560

Mindestkörperschaftsteuern der übertragenden Kapitalgesellschaft im Sinne des [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#), die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, werden ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr den Rechtsnachfolgern zugerechnet, somit ab jenem Wirtschaftsjahr, das nach dem Umwandlungstichtag beginnt. Die Regelung hat nur für natürliche Personen – **auf die § 24 Abs. 4 KStG 1988 an sich nicht anwendbar wäre (vgl. dazu auch VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0001)** – eine besondere Bedeutung, **weil** Körperschaften als Rechtsnachfolger auch ohne diese Regelung zur Anrechnung von Mindestkörperschafteuer der übertragenden Körperschaft auf die künftige Erfolgskörperschaftsteuer berechtigt sind (**siehe dazu Rz 362 sowie VwGH 8.4.2022, Ro 2021/13/0015-4 zum Übergang der Rechtsposition der Mindestkörperschaftsteuer anlässlich einer Verschmelzung**). Das dem jeweiligen Rechtsnachfolger zuzurechnende Ausmaß ergibt sich aus der Höhe seiner Beteiligung an der übertragenden Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch.

Für die Frage des Übergangs einer steuerrechtlichen Rechtsposition ist entscheidend, ob diese Position nach Bestimmungen des materiellen Steuerrechts übertragbar ist. Mindestkörperschaftsteuern können daher trotz zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge nur auf den Rechtsnachfolger übergehen, wenn das UmgrStG auf die Umwandlung anwendbar ist (VwGH 20.01.2021, Ra 2020/15/0076).

Rz 565 wird wie folgt geändert:

565

Rechtslage bis zur Veranlagung 2010:

~~Für natürliche Personen als Rechtsnachfolger gilt § 24 Abs. 4 KStG 1988 mit der Maßgabe, dass eine Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuern nur im Ausmaß der entstehenden Einkommensteuerschulden erfolgt. Mindestkörperschaftsteuern sind nicht mehr nachrangig~~

~~gegenüber Vorauszahlungen und den durch den Steuerabzug abgegoltenen Beträgen (VfGH 30.06.2011, G 15/11). § 46 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden, sodass sich aus der Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern keine Gutschrift ergeben kann.~~

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

Rechtslage ab Veranlagung 2011:

Für natürliche Personen als Rechtsnachfolger gilt [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#), wenn der Betrieb nach [§ 7 Abs. 1 UmgrStG](#) am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist. Unabhängig von diesem Betriebserfordernis ist auf die Einkommensteuer, die auf Veräußerungsgewinne gemäß [§ 24 EStG 1988](#) dieses Betriebes entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen. Das bloße Vorhandensein des Betriebes reicht aus. Der Umfang des Betriebes ist ebenso wenig relevant wie die Frage einer Zuordnung der Mindeststeuern zu allfällig vorhandenen Teilbetrieben. Erforderlich ist, dass am Ende des jeweiligen Kalenderjahres, zu dem eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern erfolgen kann, dieser Betrieb noch vorhanden ist. Sollte der Betrieb vor Ende des Kalenderjahres aufgegeben oder veräußert werden, ist auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des [§ 24 EStG 1988](#) eine Anrechnung vorzunehmen. Zur Verrechnungsschranke für die Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen als Rechtsnachfolger siehe KStR 2013 Rz 1568.

§ 46 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden (§ 9 Abs. 8 UmgrStG), sodass sich aus der Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern keine Gutschrift ergeben kann. Dies ergibt sich aber bereits aus dem Verweis des § 9 Abs. 8 UmgrStG auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988, dessen sinngemäße Anwendbarkeit auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger bedeutet, dass die darin vorgesehene Anrechnungsgrenze zwar – angesichts fehlender Mindeststeuerbeträge in der Einkommensteuer – einer Vollanrechnung bisheriger MiKö-Zahlungen auf die tatsächlich zu entrichtende Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres nicht entgegensteht, Gutschriften über die Höhe der Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres hinaus jedoch von Vornherein ausgeschlossen sind (VwGH 11.1.2021, Ro 2019/15/0186; 31.5.2017, Ro 2016/13/0001).

Mindestkörperschaftsteuern sind nicht nachrangig gegenüber Vorauszahlungen und den durch den Steuerabzug abgegoltenen Beträgen ([§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) idF Budgetbegleitgesetz 2012, BGBl. I Nr. 112/2011; VfGH 30.06.2011, [G 15/11](#)).

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

Rz 565b wird wie folgt geändert:

565b

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 für sie zuständige BetriebsFinanzamt 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. Ist im Zeitpunkt des Widerrufs der Befreiungserklärung(en) die Zinsfälligkeit bereits eingetreten, trifft das Kreditinstitut infolge der auf die übertragende Körperschaft übergegangene Abfuhrverpflichtung keine Verpflichtung; ist die Zinsfälligkeit noch nicht eingetreten, hat das Kreditinstitut anlässlich der Abrechnung die KESt einzubehalten und abzuführen.

[...]

Rz 566 wird wie folgt geändert:

2.4. Verlustabzug ([§ 10 UmgrStG](#))

2.4.1. Allgemeines

566

Umwandlungen bedeuten das Ende der übertragenden Kapitalgesellschaft und die Vermögensübernahme durch eine errichtete Personengesellschaft oder durch den Hauptgesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger. Damit verbunden ist in aller Regel die Buchwertübernahme und damit die in [§ 10 UmgrStG](#) verankerte Übernahme vortragsfähiger Verluste. [§ 10 UmgrStG](#) verweist auf die Geltung des [§ 4 UmgrStG](#) und adaptiert die verschmelzungsbedingten Regelungen für Zwecke der Umwandlung. Zu prüfen sind daher

- einerseits die Übertragbarkeit vortragsfähiger Verluste der übertragenden Körperschaft (Rz 567 ff),
- weiters die allfällige Zuordnung übergehender Verluste auf eine Mehrheit von Rechtsnachfolgern (Rz 574 ff) und
- andererseits die fortgesetzte Vortragsfähigkeit von Verlusten von Rechtsnachfolger-Körperschaften (Rz 584 ff).

Für die Frage des Übergangs einer steuerrechtlichen Rechtsposition ist entscheidend, ob diese Position nach Bestimmungen des materiellen Steuerrechts übertragbar ist.

Verlustvorträge können daher trotz zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge nur auf den

Rechtsnachfolger übergehen, wenn das UmgrStG auf die Umwandlung anwendbar ist (VwGH 20.01.2021, [Ra 2020/15/0076](#)).

Rz 567 wird wie folgt geändert:

2.4.2. Vortragsfähige Verluste der übertragenden Körperschaft

567

Für die Frage, ob und inwieweit Verluste der umzuandelnden Kapitalgesellschaft auf Rechtsnachfolger übergehen, verweist [§ 10 Z 1 lit. a UmgrStG](#) auf die Anwendbarkeit der entsprechenden Regelungen für Verschmelzungen in [§ 4 Z 1 lit. a, c und d UmgrStG](#) (siehe Rz 187 ff). Es muss daher geprüft werden, ob das Verlustobjekt zum Umwandlungsstichtag tatsächlich noch vorhanden und mit jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste auch vergleichbar ist. Zudem ist bei einer up-stream-Verschmelzung vergleichbaren verschmelzenden Umwandlung auf die rechtsnachfolgende Mutter-Körperschaft das Verbot der Doppelverlustverwertung zu beachten.

Die Bestimmungen des [§ 23a EStG 1988](#) über die Wartetastenregelung für Verluste von "kapitalistischen Mitunternehmern" sind nur für nach der Umwandlung entstehende Verluste zu beachten. In der umzuandelnden Kapitalgesellschaft entstandene Verluste können somit bei Vorliegen der Voraussetzungen für den Verlustübergang auch von kapitalistischen Mitunternehmern uneingeschränkt verwertet werden. Umgekehrt ist die Wartetastenregelung für im Rahmen von Einbringungen übergegangene Verluste aus kapitalistischen Mitunternehmerschaftsbeteiligungen weiterhin von der übernehmenden Körperschaft aufgrund von [§ 21 letzter Satz UmgrStG](#) zu beachten (siehe dazu Rz 1177).

Rz 572 wird wie folgt geändert (Beseitigung Redaktionsversehen):

572

[...]

[...] Für den Übergang der Verlustabzugsberechtigung ist maßgeblich, dass der Verlust-Betrieb am Umwandlungsstichtag noch tatsächlich vorhanden ist ([§ 10 Abs. 1 Z 1 lit. a UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG](#)). [...]

Nach Rz 593 werden die neue Überschrift „2.4a. Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Umwandlungen“ sowie die neuen Rz 593a bis 593e eingefügt:

2.4a. Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Umwandlungen

593a

Zu den allgemeinen Voraussetzungen für den umwandlungsbedingten Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages auf Rechtsnachfolger nach Maßgabe von [§ 1 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) (Buchwertfortführung und Übertragung auf eine unter [§ 12a Abs. 2 KStG 1988](#) fallende Körperschaft) siehe bereits näher Rz 255a ff.

593b

[§ 2 Z 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) regelt die besonderen Voraussetzungen für den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Umwandlungen nach Art. II UmgrStG. Dabei sieht [§ 2 Z 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) die sinngemäße Anwendung von [§ 10 Z 1 lit. a und lit. b UmgrStG](#) vor (siehe Rz 593c ff). Auch bei der Umwandlung richtet sich daher die [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) nur an einen bei der übertragenden Körperschaft bestehenden Zins- oder EBITDA-Vortrag, berührt jedoch nicht den Fortbestand eines beim Rechtsnachfolger selbst bestehenden Zins- oder EBITDA-Vortrages (siehe bereits Rz 255b).

593c

Für Zwecke der sinngemäßen Anwendung von [§ 10 Z 1 lit. a UmgrStG](#) – der wiederum auf [§ 4 Z 1 UmgrStG](#) verweist – ist die sinngemäße Anwendung von [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) ausgenommen ([§ 2 Z 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#); siehe bereits zur Verschmelzung Rz 255h), sodass auch bei Umwandlungen letztlich die Regelungen des [§ 4 Z 1 lit. a und lit. c UmgrStG](#) sinngemäß für den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages der übertragenden Körperschaft anzuwenden sind. Folglich geht ein Zins- oder EBITDA-Vortrag der umzuandelnden Körperschaft auf die Rechtsnachfolger über, soweit das übertragene Vermögen am Umwandlungstichtag noch tatsächlich (vergleichbar) vorhanden ist (sinngemäße Anwendung von [§ 10 Z 1 lit. a UmgrStG](#); siehe Rz 566 ff).

Kann ein Zins- oder EBITDA-Vortrag der umzuandelnden Körperschaft den vortragsverursachenden Quellen (zB Teilbetrieben) nicht eindeutig zugeordnet werden, ist eine sachgerechte Zuordnung des Zins- oder EBITDA-Vortrages vorzunehmen ([§ 2 letzter Satz Zinsvortrags-ÜbergangsV](#); siehe bereits Rz 255g).

593d

Die Höhe des auf die Rechtsnachfolger übergehenden Zins- oder EBITDA-Vortrages richtet sich nach deren Beteiligungshöhe an der umzuandelnden Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch (sinngemäße Anwendung von

§ 10 Z 1 lit. b UmgrStG; siehe Rz 574 f). Bei der Ermittlung der maßgeblichen Beteiligungsquote sind jedoch – anders als beim umwandlungsbedingten Verlustübergang – die „Einkaufsschranken“ des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG nicht zu beachten.

Der umwandlungsbedingte Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages ist bereits aufgrund von § 1 Z 2 Zinsvortrags-ÜbergangsV nur insoweit möglich, als dieser auf einen unter § 12a Abs. 2 KStG 1988 fallenden Rechtsnachfolger entfällt. Insoweit ein Zins- oder EBITDA-Vortrag auf einen nicht unter § 12a Abs. 2 KStG 1988 fallenden Rechtsnachfolger entfällt (zB auf eine natürliche Person), geht dieser umwandlungsbedingt unter.

Anteile von abfindungsberechtigten Anteilsinhabern sind den Rechtsnachfolgern wie beim Verlustübergang auch für Zwecke des Zins- oder EBITDA-Vortrages quotenmäßig zuzurechnen, ungeachtet dessen, ob die abfindungsberechtigten Anteilsinhaber selbst von § 12a Abs. 2 KStG 1988 erfasst sind oder nicht. Folglich können sämtliche Anteile der abfindungsberechtigten Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern einen Zins- oder EBITDA-Vortrag vermitteln, vorausgesetzt, beim Rechtsnachfolger selbst handelt es sich um eine unter § 12a Abs. 2 KStG 1988 fallende Körperschaft.

593e

Auch Umwandlungen können zu einer Kürzung eines Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrages hinsichtlich der umzuwandelnden Gruppenkörperschaft führen; die Ausführungen zur Verschmelzung sowie zur Aufspaltung gelten diesfalls sinngemäß (siehe Rz 255i ff).

Rz 620e wird wie folgt geändert:

620e

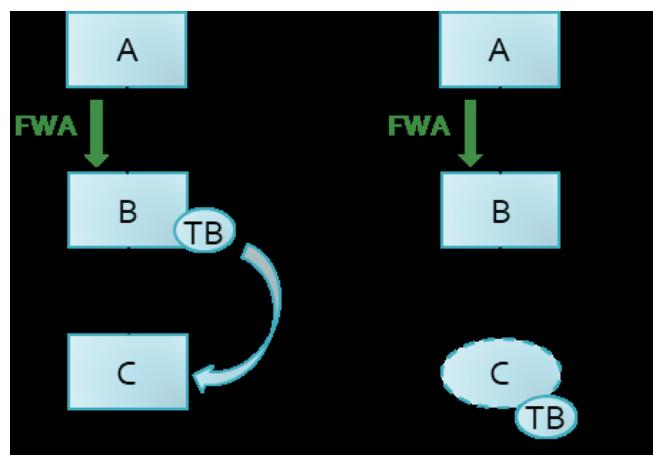
Im Falle einer errichtenden Umwandlung endet die Beteiligung der beteiligten Körperschaft an der Beteiligungskörperschaft. Damit endet auch die anschaffungsveranlasste Firmenwertabschreibung. Das entsprechende Fünfzehntel kann von der beteiligten Körperschaft letztmalig zu Lasten jenes Wirtschaftsjahres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

Wird hingegen der firmenwertvermittelnde (Teil-)Betrieb der Beteiligungskörperschaft anhand eines Umgründungsplans zunächst auf eine Körperschaft ausgelagert und wird die übernehmende Körperschaft sodann auf denselben Stichtag errichtend umgewandelt,

sodass die Beteiligungsgesellschaft weiterhin zu 100% am (Teil-)Betrieb substanzbeteiligt ist, besteht die Betriebsführung und damit die Voraussetzung für die Vornahme der Firmenwertabschreibung durch die beteiligte Körperschaft „nahtlos“ weiter.

Beispiel:

Die A-GmbH und die B-GmbH bilden gemeinsam eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988. Die A-GmbH nimmt eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 für die Beteiligung an der B-GmbH vor. In weiterer Folge spaltet die B-GmbH down-stream einen Teilbetrieb in die zuvor neu gegründete C-GmbH ab. Auf den gleichen Umgründungsstichtag wird die C-GmbH errichtet und unter Beitritt eines Arbeitsgesellschafters in die C-KG umgewandelt. Über beide Umgründungen wird ein Umgründungsplan nach § 39 UmgrStG errichtet.



Die B-GmbH ist weiterhin zu 100% an der C-KG und somit an dem die Firmenwertabschreibung vermittelnden Teilbetrieb substanzbeteiligt. Folglich besteht die Betriebsführung und damit die Voraussetzung für die Vornahme der Firmenwertabschreibung durch die A-GmbH bei der B-GmbH „nahtlos“ weiter.

Rz 630 wird wie folgt geändert:

2.10. Auswirkung abgabenbehördlicher Feststellungen auf Umwandlungen

630

Die Feststellungen im Rahmen von abgabenbehördlicher Überprüfungen einer vollzogenen Umwandlung können zu nachträglichen Änderungen des Buchwertes und damit ggf. auch des Verkehrswertes des übertragenen Vermögens führen.

Die Änderungen können auf bilanzsteuerrechtliche Berichtigungen aus der Zeit bis zum Umwandlungstichtag zurückzuführen sein und beeinflussen daher die der Umwandlung zugrunde gelegte Schlussbilanz, die darauf aufbauende Umwandlungsbilanz und wirken sich auf die steuerlichen Verhältnisse bei dem (den) Rechtsnachfolger(n) aus. Sofern sich die abgabenbehördliche Überprüfung nicht auf die übertragende Kapitalgesellschaft und auch auf die Rechtsnachfolger bezieht, ist durch entsprechenden Informationsaustausch

sicherzustellen, dass sich die Berichtigungen oder Änderungen auf den oder die Rechtsnachfolger entsprechend auswirken.

Aufgrund der Feststellungen neu erlassene Bescheide sind ab der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch an den verfahrensrechtlichen Rechtsnachfolger zu adressieren (siehe dazu Rz 489a).

Rz 633 wird im letzten Satz wie folgt geändert:

2.11.1.2. Umsatzsteuer

633

[...] Zur steuerlichen Einordnung des vom Gesellschafter getätigten Umsatzes siehe Rz 63940.

Nach Rz 635 wird Rz 635a mit der Überschrift „2.11.1.4. Verfahrensrecht“ neu eingefügt.

2.11.1.4. Verfahrensrecht

635a

Mangels Anwendbarkeit des § 7 Abs. 3 UmgrStG liegt bei nicht unter Art. II UmgrStG fallenden Umwandlungen ein Anwendungsfall des § 19 Abs. 1 BAO vor (siehe Rz 489a).

Rz 636 wird wie folgt geändert:

2.11.2. Rechtsfolgen auf Ebene der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft

2.11.2.1. Einkommen(Körperschaft)steuer

636

Bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an der umgewandelten Gesellschaft gilt nach § 27 Abs. 6 Z 23 EStG 1988 der Untergang von Anteilen aufgrund der (umwandlungsbedingten) Beendigung der Körperschaft für sämtliche Beteiligte, unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung, als Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988, die als realisierte Wertsteigerung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig ist. Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten der Anteile anzusetzen. Abwicklungsguthaben im Sinne des § 27a Abs. 3 Z 2 lit. c EStG 1988 ist der nach § 20 Abs. 2 KStG 1988 bewertete, dem Gesellschafter quotenmäßig zuzurechnende Teil des Abwicklungs-Endvermögens (Rz 632) der umgewandelten Gesellschaft. Die Einkünfte sind gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 mit dem besonderen Steuersatz von 27,5% (bis 2015: 25%, siehe EStR 2000 Rz 6223) zu besteuern, womit auch die Einkommensteuer als

abgegolten gilt ([§ 97 Abs. 1 EStG 1988](#)). [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) enthält eine Regelbesteuerungsoption, [§ 97 Abs. 2 EStG 1988](#) eine Verlustausgleichsoption.*¹⁾

*¹⁾Redaktionelle Anmerkung: Das im Zuge der Einarbeitung der geänderten Inhalte gemäß Wartungserlass 2017 am Ende des Rendzahlenextes irrtümlich eingefügte Zitat „§ 27a Abs. 1 EStG 1988“ wurde im Rahmen einer Korrektur am 22. März 2017 entfernt.

Rz 646 wird wie folgt geändert:

3.1.1.4. Die an der Einbringung beteiligten Personen

646

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

Einbringende können daher insbesondere sein:

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

Auch Körperschaften, die sich in Liquidation befinden, kommen als Einbringende im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) in Frage.

Nach Rz 646 wird folgende neue Rz 646a aufgenommen:

646a

Eine Verlassenschaft kommt – ungeachtet der zivilrechtlichen Behandlung – nicht als Einbringende im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) in Frage: Ertragsteuerlich treten die Erben bereits mit dem Todestag im Verhältnis ihrer jeweiligen Erbansprüche bzw. ihrer Erbquote in die Rechtsstellung des Erblassers ein und bilden bis zur Rechtskraft der Einantwortung zusammen eine Miteigentumsgemeinschaft bzw. Mitunternehmerschaft im Hinblick auf die Wirtschaftsgüter bzw. Betriebe der Verlassenschaft (Gesamtrechtsnachfolge; vgl.

VwGH 13.3.1997, [96/15/0102](#) sowie EStR 2000 Rz 9 und Rz 134a). Folglich sind bereits für den Zeitraum vor Einantwortung grundsätzlich nur die Erben als wirtschaftliche Eigentümer im Hinblick auf die Wirtschaftsgüter bzw. Betriebe der Verlassenschaft (vgl. auch [§ 24 Abs. 1 lit. e BAQ](#)) – und damit als mögliche Einbringende im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) – anzusehen. Gehört zur Verlassenschaft beispielsweise ein Kapitalanteil, müssen die quantitativen und qualitativen Erfordernisse des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) vom jeweiligen Erben erfüllt werden (zur Einbringungsfähigkeit von Kapitalanteilen

vermögensverwaltender Personengesellschaften siehe in diesem Sinne auch Rz 726). Eine Einbringung durch die Erben ist unabhängig davon möglich, ob der Einbringungsstichtag zwischen dem Todestag und der Einantwortung oder vor dem Todestag gelegen ist (siehe Rz 809).

Rz 651 wird wie folgt geändert:

3.1.1.6. Steuerklauseln

651

Der Eintritt der steuerlichen Wirkungen einer Einbringung bzw. das Verhindern der negativen Wirkungen einer missglückten Einbringung kann nicht durch Steuerklauseln im Einbringungsvertrag von der Erfüllung sämtlicher Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) abhängig gemacht werden. Zulässig und damit steuerlich beachtlich ist aber

- eine auf die Fristenwahrung bezogene Vertragsklausel (siehe Rz 800) und
- eine aufschiebende Bedingung, deren Eintritt von der Zustimmung (Nichtuntersagung) von Dritten (zB Kartellbehörde, Grundverkehrsbehörde, **Firmenbuchgericht** uÄ) abhängig ist. Bei freien Berufen (**und ähnlichen Berufsgruppen**) ist eine Sachgründung mittels Einbringung des Betriebes unter aufschiebender Bedingung **auch dann möglich, wenn die Einbringung noch der Zustimmung der Kammer (bzw. einer anderen Behörde/Organisation) bedarf** ~~Kammerzustimmung möglich~~ (siehe auch Rz 751).

Rz 654 wird wie folgt geändert:

3.1.1.8. Steuerliche Folgen der Einbringung

654

Sind die steuerlichen Voraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) für eine Einbringung erfüllt, kommt es idR zu einem Vermögensübergang zu Buchwerten. Die stillen Reserven einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwertes im Einbringungsvermögen bleiben daher steuerhängig. Die Einbringung bewirkt, wenn sie zu Buchwerten erfolgt, eine zweifache Steuerhängigkeit der im Einbringungsvermögen gespeicherten stillen Reserven zur Sicherung der Einfachbesteuerung der Gewinne der Körperschaft. Einerseits sind sie auf Grund des Grundsatzes der Buchwertfortführung (Wertzusammenhang) im Betriebsvermögen der übernehmenden Körperschaft enthalten (erste Hälfte der Besteuerung mit 25%

Körperschaftsteuer bzw. ab 1.1.2023 mit 24% und ab 1.1.2024 mit 23%

Körperschaftsteuer), andererseits - in der Vermögensphäre der Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft - in den Anschaffungskosten (Buchwerten) der Kapitalanteile an der übernehmenden Gesellschaft (zweite Hälfte der Besteuerung). Durch diese doppelte Verstrickung der stillen Reserven ist die Vermögensweitergabe durch die übernehmende

Körperschaft und die Weitergabe der Kapitalanteile an der übernehmenden Körperschaft durch die Gesellschafter den steuerlichen Wirkungen der Vermögensübertragung durch den Einbringenden letztlich gleichgestellt. Veräußert die Körperschaft übertragenes Betriebsvermögen, werden die darin enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert. Gleiches gilt für den Anteilsinhaber, der seine Gegenleistungsanteile weiterveräußert (ggf. Sonderverstrickung nach [§ 20 UmgrStG](#)).

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

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

Rz 655 wird wie folgt geändert:

655

Sollte die für die Verkehrsteuern zuständige Abgabenbehörde (Finanzamt ~~Österreich für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel~~ gemäß [§§ 60 f BAO 19 AVOG 2010](#)) Zweifel hinsichtlich des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) haben, ist die Beurteilung der für die Ertragsbesteuerung zuständigen Finanzämter des Übertragenden und der übernehmenden Körperschaft maßgeblich.

Rz 663 wird wie folgt geändert:

663

Der Einbringungsvertrag ist vollständig, wenn er folgende Punkte enthält:

- Der Einbringende (Name bzw. Firma und Sitz des/der Einbringenden oder Firmenbuchnummer)
- Der Einbringungstichtag
- Die aufnehmende Körperschaft (genaue Bezeichnung wie etwa exakte Firma und Sitz oder Firmenbuchnummer)
- Das definierte Einbringungsvermögen, wobei die Definition durch Bezugnahme auf den gemäß [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) erstellten Jahres- oder Zwischenabschluss gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) erfolgen kann
- Die dafür vereinbarte Gegenleistung (siehe Rz 1001 ff).

Im Einbringungsvertrag können bis zur Meldung der Einbringung an das Finanzamt (bei Finanzamtszuständigkeit) bzw. bis zur Anmeldung der Einbringung beim Firmenbuch begründete Anpassungen vorgenommen werden (zB aufgrund von Fehlern). Eine

Anpassung an zukünftige, zum Zeitpunkt der Einbringung noch „unsichere“ Entwicklungen stellt hingegen eine die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG verletzende nachträgliche Gegenleistung dar (siehe dazu Rz 1012 zum „earn-out“).

Vor der Überschrift 3.1.6.3.2. wird Rz 693 neu eingefügt:

Rz 693

Allein aus dem Umstand, dass der einbringende Unternehmer "einziger Leistungsträger" ist, kann die Einbringungsfähigkeit eines Betriebes nicht verneint werden. Auch rein tätigkeitsbezogene Betriebe, die Beratungsleistungen gegenüber einem einzigen Kunden erbringen, sind einbringungsfähig, sofern nach der Verkehrsauffassung keine höchstpersönliche, nur vom Einbringenden zu erbringende Leistung vorliegt und die Zurechenbarkeit des Betriebes (Einkunftsquelle) zur übernehmenden Körperschaft infolge der Einbringung nach allgemeinen Einkünftezurechnungsgrundsätzen (Markteinkommenstheorie, Sonderregeln des [§ 2 Abs. 4a EStG 1988](#)) gegeben ist (VwGH 17.12.2020, [Ra 2019/15/0096](#)).

Nicht einbringungsfähig ist der rein tätigkeitsbezogene „Geschäftsführerbetrieb“, dessen wesentliche Betriebsgrundlagen ausschließlich in den persönlichen Eigenschaften des Betriebsinhabers begründet sind, weil die Geschäftsführertätigkeit gerade nicht von beliebigen anderen Personen als dem Geschäftsführer erbracht werden kann. Die (Mit)Übertragung der GmbH-Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers qualifiziert nicht als Übertragung eines Kundenstocks, weil keine tatsächliche Nutzungs- und Verfügungsmöglichkeit im Hinblick auf Kundendaten verschafft wird, die der übernehmenden Körperschaft schon für sich genommen eine Erwerbschance eröffnen und als solche einen selbstständig übertragbaren Vermögenswert darstellen (OGH 2.2.2022, [6Ob219/21f](#); Bestätigung der Abweisung der Firmenbucheintragung einer „Geschäftsführer-Betriebsübertragung“ nach [§ 3 Abs. 1 Z 15 FBG](#)).

Rz 694 wird wie folgt geändert:

3.1.6.3.2. Besonderheiten bei betrieblich genutzten Liegenschaften

694

Dient die dem einbringenden Einzelunternehmer gehörende betrieblich genutzte Liegenschaft zur Gänze oder zu mehr als 80% betrieblichen Zwecken, ist sie Teil des einzubringenden Vermögens. Wird sie zur Gänze eingebracht, ist hinsichtlich des vom Einbringenden genutzten und damit außerbetrieblichen Zwecken dienenden Teiles eine dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung (vgl. KStR 2013 Rz 570 ff) über die fortgesetzte Nutzungsüberlassung an den Einbringenden mit Wirkung **ab dem Abschluss des**

~~Einbringungsvertrages des auf den Einbringungstichtag folgenden Tages erforderlich, um eine nachfolgende verdeckte Ausschüttung zu verhindern. Wird ein fremdübliches Nutzungsentgelt erst ab dem Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages vereinbart und entrichtet, kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung für den Rückwirkungszeitraum. Es bestehen keine Bedenken, dass in der Nutzungsvereinbarung für den Rückwirkungszeitraum eine entsprechende Forderung der übernehmenden Körperschaft vorgesehen wird, die vom Einbringenden zu begleichen ist.~~

[...]

Rz 709 wird wie folgt geändert:

3.1.6.3.6. Liebhabereibetriebe

709

Da der Betrieb nach [§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) der Einkunftszielung gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) dienen muss, sind Liebhabereibetriebe mangels einer Einkommensquelle und damit mangels Betriebseigenschaft von der Einbringungsmöglichkeit ausgenommen (siehe [Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993, und LRL 2012 ~~Rz 157, Liebhabereirichtlinien 2012, Erlass des BMF vom 1. Jänner 2012, BMF 010203/0599 VI/6/2011, AÖF Nr. 52/2012~~; zur Verschmelzung von Körperschaften mit Liebhabereitätigkeit und den Folgen für den Verlustübergang siehe Rz 194).

Rz 718 wird wie folgt geändert:

718

Für die Qualifikation als einbringungsfähiges Vermögen ist das Vorliegen einer Substanzbeteiligung, also die Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven ausschlaggebend. Liegt lediglich ein Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft vor oder kommt einem Gesellschafter nur die Funktion eines Arbeitsgesellschafters zu, fallen derartige Anteile nicht unter Art. III UmgrStG.

Die „Einbringung“ von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die ihrerseits einbringungsfähiges Vermögen (Kapitalanteile iSd [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#)) hält, stellt keine mittelbare Einbringung von Kapitalanteilen im Sinne von Art. III UmgrStG dar, kann iSd [§ 24 Abs. 1 lit. e BAO](#) bzw. [§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#) aber eine mittelbare Einbringung dieses Vermögens darstellen, wenn der jeweilige Gesellschafter als Einbringender für sich die qualitativen und quantitativen Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) erfüllt. Da diesbezüglich jeweils auf den einzelnen Gesellschafter abzustellen ist (siehe dazu Rz 726), kann die Bündelung von nicht einbringungsfähigen Kapitalanteilen in

vermögensverwaltenden Personengesellschaften nicht zur Schaffung von einbringungsfähigem Vermögen führen.

Rz 726 wird wie folgt geändert:

726

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

Gehört ein Kapitalanteil zum Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (GesB^R, OG oder KG), liegt in steuerlicher Sicht eine Miteigentumsgemeinschaft am Anteil vor. Einbringender ist in diesem Fall nicht die Personengesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter als Miteigentümer des Kapitalanteils. ~~Dieser~~**Der einzelne Gesellschafter** muss daher die quantitativen oder qualitativen Erfordernisse des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) erfüllen (**siehe dazu auch Rz 718**).

Beispiel:

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

Rz 730 wird wie folgt geändert:

730

Der Begriff „rechnerischer Wert“ ist dahingehend auszulegen, dass die 25-prozentige Anteilsquote von der Gesamtsumme des Nennkapitals (Grund- oder Stammkapital) und des Surrogatkapitals berechnet wird.

Anteile einer ausländischen Tochtergesellschaft an ihrer Muttergesellschaft („Kreisbeteiligung“) sind bei der Berechnung des Nennkapitals und der Berechnung des rechnerischen Wertes zu berücksichtigen (siehe in diesem Sinne zu eigenen Anteilen für Zwecke des [§ 10 KStG 1988](#) KStR 2013 Rz 1206 f).

Rz 732 wird wie folgt geändert:

3.1.6.6.3. Stimmrechtsmehrheit

732

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

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

Beispiel:

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

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

Beispiel:

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

- Die übernehmende Körperschaft ist nicht oder ohne Stimmrechtsmehrheit an der Zielgesellschaft beteiligt und erlangt oder erweitert dadurch die Stimmrechtsmehrheit, dass mehrere Anteilsinhaber der Zielgesellschaft ihre individuell gehaltenen Anteile in einem einheitlichen Vertragswerk auf ein und denselben Stichtag einbringen.

Beispiele:

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

b) Die übernehmende Körperschaft ist an der Zielgesellschaft nicht beteiligt. A ist zu 35% (Variante: 60%) an der Zielgesellschaft beteiligt. B ist zu 20% an der Zielgesellschaft beteiligt. A und B bringen ihre Anteile gemeinsam zu einem Stichtag in die übernehmende Gesellschaft ein, sodass diese nach der Einbringung 55% (Variante: 80%) der Anteile hält.

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

Besitzt eine ausländische Tochtergesellschaft eigene Anteile an der Muttergesellschaft („Kreisbeteiligung“), ist für deren Berücksichtigung bei der Berechnung der Stimmrechtsmehrheit maßgeblich, ob die Anteile nach den jeweiligen ausländischen zivil(gesellschafts-)rechtlichen Bestimmungen Stimmrechte vermitteln.

Rz 751 wird wie folgt geändert:

751

[...]

Bei freien Berufen (**bzw. ähnlichen Berufsgruppen**) ist eine Sachgründung mittels Einbringung des Betriebes unter aufschiebender Bedingung **auch dann möglich, wenn die Einbringung noch der Zustimmung der Kammer (bzw. einer anderen Behörde/Organisation) bedarfzustimmung möglich** (siehe auch Rz 651).

Rz 763 wird wie folgt geändert:

763

Der Einbringungsvertrag kann einen bevorstehenden oder einen rückwirkenden Einbringungsstichtag festlegen oder den Vertragstag als Stichtag definieren:

- Rückbezogene Stichtage dh. Stichtage, die vor dem Abschluss des Einbringungsvertrages liegen, sind nur im Rahmen der Grenzen des [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) möglich (Frist von neun Monaten, siehe Rz 767 ff).
- Für Aandere Stichtage, dh. Stichtage auf den Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages oder auf einen Tag danach, bestehen zwei Möglichkeiten:
 - Es kann lediglich können idR nur im Rahmen eines ein Grundsatzvertrages (Definition des Einbringenden, des abstrakten Gegenstandes der Einbringung, der übernehmenden Körperschaft) abgeschlossen werdenfestgelegt werden. Dieser vorläufige Vertrag muss innerhalb der Neunmonatsfrist ergänzt und vervollständigt werden und ist in diesem Sinne ebenfalls ein rückwirkender, weilda die Endfassung einer abschließenden Willensübereinstimmung und damit der Unterfertigung bedarf. Es sind daher auch in diesem Fall innerhalb von neun Monaten ab dem Stichtag die Ergänzungen vorzunehmen (Bilanzierung, soweit nach § 12 Abs. 2 UmgrStG erforderlich, Wertermittlung, Gegenleistungsdefinition) und der zuständigen Behörde vorzulegen (siehe auch Rz 847). Diesfalls ist für die Frage des Vorhandenseins des

- Vermögens auf den Zeitpunkt des Abschlusses des vollständigen Einbringungsvertrages abzustellen; dh es ist schädlich, wenn im Zeitpunkt des Abschlusses des vollständigen Einbringungsvertrages das wirtschaftliche Eigentum am Vermögen bereits übertragen und nicht bloß aufgrund eines bis zum Ablauf des Einbringungstichtages abgeschlossenen Vertrages zur Nutzung überlassen wurde.**
- **Wird nicht bloß ein Grundsatzvertrag abgeschlossen, sondern ein vollständiger Einbringungsvertrag, können lediglich einzelne technische, für die korrekte steuerliche Abwicklung erforderliche, vorab jedoch abstrakt klar definierte Punkte (zB Stichtagsbilanz, Einbringungsbilanz, Bewertung) später ergänzt werden.**
- Diesfalls ist es nicht schädlich, wenn im Zeitpunkt der späteren Ergänzungen das Vermögen bereits übertragen wurde.**

Rz 781 wird wie folgt geändert:

3.2.3.2. Meldung einer Inlandseinbringung beim FA

781

In den nicht unter Rz 776 ff fallenden Einbringungstatbeständen wird das Wahlrecht auf Rückwirkung durch eine Meldung beim FA ausgeübt. Die Meldung hat bei dem gemäß ~~§ 21 AVOG 2010 (iVm § 7 Abs. 2 AVOG 2010)~~ [§ 60 ff BAO](#) für die übernehmende Körperschaft zuständigen FA zu erfolgen (**siehe ZustRL Rz 124**). Dies gilt auch dann, wenn auf Grund der Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes ([§ 3 Abs. 1 Z 15 FBG](#)) oder nach anderen firmenbuchrechtlichen Vorschriften zusätzlich beim Firmenbuchgericht eine Anmeldung vorzunehmen ist bzw. vorgenommen wird. ~~Verfügen mehrere FÄ über eine gemeinsame Einlaufstelle, gilt die Meldung als bei dem FA eingebbracht, an das die Meldung adressiert ist.~~

Rz 782 wird wie folgt geändert:

782

Wird die Meldung an eine unzuständige Abgabenbehörde adressiert (siehe oben), erfolgt die Weiterleitung an die zuständige Abgabenbehörde auf Gefahr des Einschreiters (§ 530 BAO). Die Meldung gilt in diesem Fall erst dann als erfolgt, wenn sie bei der zuständigen Abgabenbehörde einlangt. Es ist nicht erforderlich, dass die Meldung den richtigen Bereich der Abgabenbehörde enthält.

Beispiel 1:

*Für die übernehmende Körperschaft ist gemäß [§ 60 BAO](#) ~~7 Abs. 2 iVm § 21 AVOG 2010~~ das FA **Österreich-Salzburg-Land** zuständig. Die Meldung enthält die Adressierung "FA **Österreich-Salzburg-Land, Infocenter**" und wird bei der gemeinsamen Einlaufstelle der Dienststellen-FÄ Salzburg-Land und Salzburg-Stadt eingereicht.*

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

Beispiel 2:

Sachverhalt wie oben. Für die übernehmende Körperschaft ist aber gemäß § 61 BAO²¹ AVOG-2010 das FA für Großbetriebe-Salzburg-Stadt zuständig.

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

Rz 784 wird wie folgt geändert:

3.2.3.3. Meldung einer Auslandseinbringung

784

Bei Einbringungen von inländischem Vermögen durch inländische Einbringende in ausländische Körperschaften, für die es in Österreich keine Firmenbuchzuständigkeit bzw. kein zuständiges Finanzamt gibt, ist das für den Einbringenden zuständige ~~Wohnsitz-, Betriebs- oder Lage~~Finanzamt zuständig. Die steuerliche Anerkennung einer rückwirkenden Einbringung hängt daher in diesen Fällen von der fristgerechten Meldung der Einbringung bei dem für den Einbringenden zuständigen Finanzamt ab.

Bei Einbringungen von inländischem Vermögen durch ausländische Einbringende in ausländische Körperschaften, für die in Österreich weder eine Firmenbuchzuständigkeit noch ein zuständiges Finanzamt besteht, ist das für den Einbringenden zuständige ~~Wohnsitz-, Betriebs- oder Lage~~Finanzamt zuständig. Im Zweifel ist von einer Zuständigkeit des für das übertragene Vermögen zuständigen Finanzamtes auszugehen. Die steuerliche Anerkennung einer rückwirkenden Einbringung hängt daher in diesen Fällen von der fristgerechten Meldung der Einbringung bei diesem Finanzamt ab.

Rz 787 wird wie folgt geändert:

787

[...]

Beispiel:

A will seinen 30-prozentigen Anteil an der X-KG in die Y-GmbH, an der er sowie B zu je 50% beteiligt sind, per 31.12.01 einbringen. Er meldet diese geplante Einbringung dem gemäß §§ 60 f BAO²¹ AVOG-2010 zuständigen Finanzamt im Juni 02, wobei er in der Meldung Folgendes anführt:

[...]

Rz 797 wird wie folgt geändert:

797

Im Hinblick auf den steuerlichen Sanierungstatbestand ist die nach Rz 798 adaptierte Einbringung stets (daher auch in ursprünglich firmenbuchzuständigen Fällen) dem gemäß §§ 60 f BAO-21 AVOG 2010 für die übernehmende Körperschaft zuständigen FA zu melden.

Rz 801 wird wie folgt geändert:

3.2.4.5. Anzeigepflicht

801

[...]

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

Rz 809 wird wie folgt geändert (Beseitigung Redaktionsversehen):

3.2.6.3. Zurechnung von Todes wegen

809

Wurde das einzubringende Vermögen nach dem Einbringungsstichtag im Erbwege erworben, stellt dies keine Einbringungshindernis dar, wenn die Einbringung im Wege einer Buchwerteinbringung erfolgt. Dies gilt somit nur, sofern keine Neubewertung des eingebrachten Vermögens im Sinne des § 16 und 17 UmgrStG erfolgt. Der Erwerb durch Legat (Vermächtnis) stellt keinen Erwerb im Erbwege dar und ist somit jedenfalls schädlich.

Rz 854 wird wie folgt geändert:

3.4.2. Bewertung von einzubringendem Betriebsvermögen (§ 16 UmgrStG)

854

[...]

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

- Buchwertfortführung (keine Einschränkung des Besteuerungsrechtes)

- Buchwertfortführung aufgrund von Anteiltausch bei unbeschränkt steuerpflichtigen KapitalgesellschaftenKörperschaften (siehe Rz 860h)
- Festsetzung ohne Ratenzahlung (bei bis zum 31.12.2015 beschlossenen oder vertraglich unterfertigten Umgründungen: ohne Nichtfestsetzung, siehe dazu allgemein Rz 44a)
- Festsetzung mit Ratenzahlung (bei bis zum 31.12.2015 beschlossenen oder vertraglich unterfertigten Umgründungen: Nichtfestsetzung, siehe dazu allgemein Rz 44b, weiters Rz 860a)
- Nichtfestsetzung (bei nach dem 31.12.2019 beschlossenen oder vertraglich unterfertigten Einbringungen von Kapitalanteilen im Wege eines Anteiltausches, siehe dazu Rz 860b)
- Aufwertungsoption gemäß [§ 16 Abs. 3 UmgrStG](#)

Rz 854a wird wie folgt geändert:

854a

Bei Einbringungen mit Auslandsbezug ist hinsichtlich der Rechtsfolgen eine Abgrenzung von [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) und [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) vorzunehmen. Dafür ist entscheidend, ob Österreich ein Besteuerungsrecht an den dem Einbringenden gewährten Gegenleistungsanteilen hat (zum Verzicht auf die Gegenleistung siehe Rz 854b).

[...]

- ¹¹ Erfolgt die Einbringung durch eine in einem Drittstaat ansässige Person, ist [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) anzuwenden. Das eingebrachte Vermögen ist zwingend auf den gemeinen Wert aufzuwerten: Es kommt daher unmittelbar zur Sofortbesteuerung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen, ein Antrag auf Ratenzahlung (bzw. **bis AbgÄG 2015 Nichtfestsetzung**) kann nicht gestellt werden (~~Sofortbesteuerung ohne Ratenzahlung~~). Allerdings kann die Einbringung von Kapitalanteilen im Anwendungsbereich des Anteiltauschregimes gemäß [§ 16 Abs. 1a](#) oder [§ 17 Abs. 1a UmgrStG](#) durch eine in einem Drittstaat ansässige Person vor unionsrechtlichem Hintergrund zu Buchwerten (siehe Rz 860h, Sonderregime Anteiltausch mit Nichtentstehung der Steuerschuld) bzw. mit Antrag auf Nichtfestsetzung erfolgen (Rz 860b, Sonderregime Anteiltausch mit Nichtfestsetzung).

Siehe dazu die Beispiele in Rz 863 (Bsp. 1 und 2); Rz 948 (Bsp. 4 und 5); ~~Rz 948a (Variante Bsp.)~~.

Rz 858 wird wie folgt geändert:

858

Zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) kann es insbesondere kommen, wenn im Ausland ansässige natürliche Personen ihre

österreichischen Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in eine inländische oder ausländische Körperschaft einbringen. Dabei wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht der Republik Österreich aufgrund der Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Gegenleistungsanteile der Höhe nach eingeschränkt ([§ 16 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 1 letzter Satz UmgrStG](#)). Die Anwendbarkeit des halben Durchschnittssteuersatzes gemäß [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) beim Einbringenden spielt für das Vorliegen einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes keine Rolle, zumal diese von der Erfüllung von in der persönlichen Sphäre des Einbringenden gelegenen Voraussetzungen abhängig ist, die für Zwecke des [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) nicht maßgeblich und auch nicht überprüfbar sind. Im Zusammenhang mit der Einbringung von Kapitalanteilen kann es nicht zu einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommen (siehe auch Rz 860e); diese fallen seit dem StRefG 2020 schon grundsätzlich nicht unter den von der teilweisen Einschränkung betroffenen Vermögensbegriff iSd [§ 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG](#).

Beispiel 1:

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person ist Kommanditist einer operativen österreichischen KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve. Die natürliche Person bringt ihren KG-Anteil nach Art. III UmgrStG in eine deutsche GmbH ein. Einbringungsbedingt wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven (bis zu 50% Einkommensteuer) auf die Gesellschaftsebene (25% Körperschaftsteuer; ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23% Körperschaftsteuer) eingeschränkt, weil Österreich die zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 27,5% besteuern kann (bis 31.12.2015: mit 25%).

Bringen in Österreich ansässige natürliche Personen ihre Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in eine ausländische Körperschaft ein und weist das anzuwendende DBA ausnahmsweise auch dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Körperschaft das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zu (zB DBA Frankreich, [Indien](#), [Japan](#), China, [und](#) Brasilien), ist Österreich in der Besteuerung der Gegenleistungsanteile dennoch nicht eingeschränkt, sodass es in derartigen Konstellationen zu keiner teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommen kann.

Beispiel 2:

Eine im Inland ansässige natürliche Person ist Kommanditist einer operativen österreichischen KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve. Die natürliche Person bringt ihren KG-Anteil nach Art. III UmgrStG ein und erhält dafür einen Anteil von 30% an einer französischen Kapitalgesellschaft. Österreich hat mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Kapitalgesellschaft ein DBA abgeschlossen, das auch dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Veräußerungsgewinnes der Gegenleistungsanteile einräumt, wobei Österreich die in Frankreich entrichtete Steuer anrechnen muss ([Art. 13 Abs. 3 lit. a](#) iVm [Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Frankreich](#)). Österreich ist folglich in der Besteuerung der Gegenleistung (wie auch in der Besteuerung des eingebrachten Vermögens) nicht eingeschränkt.

Zu den Rechtsfolgen einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrecht gemäß [§ 16 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 (Ratenzahlung) siehe Rz 860d, Rz 860ga und Rz 860gc.

Rz 859 wird im Beispiel 3 wie folgt geändert:

859

[...]

Beispiel 3:

Die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A-GmbH bringt ihren österreichischen Teilbetrieb 3 in die holländische C-BV ein.

Die A-GmbH ist an der C-BV zu 50% beteiligt (steuerneutrale Schachtelbeteiligung). Anlässlich der Einbringung findet bei der C-BV eine Kapitalerhöhung statt, wodurch sich die Beteiligung der A GmbH auf 80% erhöht.

Bei einer Einbringung durch eine Kapitalgesellschaft (25%-Besteuerung; ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23%-Besteuerung) wird das Besteuerungsrecht Österreichs nicht eingeschränkt. Die Einbringung hat unter Ansatz der Buchwerte zu erfolgen; auf die Erweiterung der internationalen Schachtelbeteiligung ist [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) anzuwenden (siehe Rz 1155).

[...]

Rz 860 wird wie folgt geändert:

860

Für Einbringungen mit einem Stichtag bis 30.8.2011:

~~Bei der Einbringung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 KStG 1988 sind gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG die Buchwerte anzusetzen, weil trotz Fehlens einer Körperschaftsteuerpflicht der Körperschaft öffentlichen Rechts und eines hieraus resultierenden Fehlens der Steuerabhängigkeit der Kapitalanteile der übernehmenden Körperschaft keine Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu anderen Staaten im Sinne des § 16 Abs. 2 UmgrStG vorliegt.~~

Für Einbringungen mit einem Stichtag ab 31.8.2011:

Da es sich bei einer Einbringung strukturell um einen entgeltlichen Vorgang handelt, besteht für die anlässlich der Einbringung eines Betriebes gewerblicher Art durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts gemäß [§ 2 KStG 1988](#) erhaltenen bzw. einbringungsbezogenen Anteile Steuerabhängigkeit gemäß [§ 21 Abs. 3 Z 3 KStG 1988](#) (siehe [§ 26c Z 25 lit. a KStG 1988](#)). Es sind die Buchwerte des eingebrachten Vermögens anzusetzen.

Rz 860b wird wie folgt geändert:

860b

Sonderregime Anteiltausch mit Nichtfestsetzung ([§ 17 Abs. 1a UmgrStG](#)) für nach dem 31.12.2019 beschlossene oder unterfertigte Einbringungen:

Zu einer sofortigen Festsetzung der Steuerschuld und deren Entrichtung in Raten kommt es im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber EU/EWR-Staaten infolge von Kapitalanteileinbringungen in der Regel nur noch bis zum 31.12.2019 (siehe Rz 860a). Für ab dem 1.1.2020 beschlossene bzw. vertraglich unterfertigte Einbringungen (3. Teil Z 35 UmgrStG) von

- Kapitalanteilen des Betriebsvermögens durch natürliche Personen sowie
- nicht zu einem inländischen Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen durch natürliche Personen und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften

in EU/EWR-Körperschaften wurde im Lichte der EuGH-Rechtsprechung zum persönlichen Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie (EuGH 22.3.2018, [C-327/16](#), *Marc Jacob und Marc Lassus*) mit dem StRefG 2020 ein Sonderregime vorgesehen: [§ 16 Abs. 1a](#) iVm [§ 17 Abs. 1a UmgrStG](#) eröffnet diesen Einbringenden die Möglichkeit, die aufgrund der Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich entstehende Steuerschuld auf Antrag nicht festzusetzen (Anteiltausch mit Nichtfestsetzung). Damit unterscheidet sich die Rechtsfolge des Anteiltausches gemäß [§ 17 Abs. 1a UmgrStG](#) konzeptionell von jenem nach [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) (dazu Rz 860h), bei dem - unverändert zu bisher - die Einbringung zu Buchwerten erfolgen kann und die Steuerschuld erst im Falle der späteren Veräußerung des eingebrachten Vermögens oder der Gegenleistung entsteht ([§ 16 Abs. 1a zweiter Teilstreich UmgrStG](#)). Überblicksartig lassen sich daher die Rechtsfolgen bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Kapitalanteilen in eine in einem EU/EWR-Staat ansässige Gesellschaft wie folgt zusammenfassen:

Einbringender	Natürliche Person	Beschränkt steuerpflichtige Körperschaft	Un-/beschränkt steuerpflichtige Körperschaft
Kapitalanteil (eingebrachtes Vermögen)	gehört zu Betriebsvermögen oder Privatvermögen	gehört nicht zu inländischem Betriebsvermögen	gehört zu inländischem Betriebsvermögen
Rechtsfolge	Nichtfestsetzungskonzept (§ 17 Abs. 1 und 1a UmgrStG)	Nichtfestsetzungskonzept (§ 17 Abs. 1 und 1a UmgrStG)	Buchwertfortführung und allf. Entstehung der Steuerschuld (§ 16 Abs. 1a UmgrStG ; 860h)

Hinsichtlich des Anteiltausches mit Nichtfestsetzung erfolgt bei Kapitalanteileinbringungen - analog zu § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 - wieder eine Annäherung an die Rechtslage vor dem 1.1.2016 ("alte" Nichtfestsetzung, siehe Rz 860c): Eine anlässlich der Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich am eingebrachten Vermögen durch Ansatz des Fremdvergleichswertes entstehende Steuerschuld ([§ 16 Abs. 1](#) bzw. [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#)) ist gemäß [§ 17 Abs. 1a UmgrStG](#) auf Antrag des Einbringenden in dessen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung nicht festzusetzen. Dabei besteht im Anwendungsbereich des Anteiltausches mit Nichtfestsetzung gemäß [§ 17 Abs. 1a UmgrStG](#) jedoch aus unionsrechtlichen Gründen die Besonderheit, dass lediglich die spätere (**anteilige**) Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gegenleistung (= rückwirkendes Ereignis gemäß [§ 295a BAO](#)) eine (**anteilige**) Festsetzung der Steuerschuld - mit rückwirkender (**anteiliger**) Erhöhung der Anschaffungskosten - auslöst, nicht aber die Veräußerung des eingebrachten Vermögens **für sich genommen**, für dessen stille Reserven der Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt wurde (siehe **allerdings zur Festsetzung im Falle der Veräußerung des eingebrachten Vermögens im Zusammenhang mit einem Wegzug oder einer unentgeltlichen Übertragung der Gegenleistung durch den Steuerpflichtigen** - dazu Rz 860gb). Zur Festsetzung der Steuerschuld anlässlich der späteren Veräußerung der Gegenleistung kommt es dabei unabhängig davon, ob Österreich dem Grunde nach ein Besteuerungsrecht an der Gegenleistung hat. Damit wird die von der [Fusionsrichtlinie](#) intendierte Einmalerfassung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen auch in diesen Fällen sichergestellt, was insbesondere im Hinblick auf die Einbringung steuerhängiger Kapitalanteile durch beschränkt Steuerpflichtige relevant ist, mit deren Ansässigkeitsstaat ein vom OECD-MA abweichendes DBA besteht (siehe Beispiel 3 sowie Rz 948 und Rz 948a).

Im Falle der Einbringung von Kapitalanteilen in Drittstaatgesellschaften liegt definitionsgemäß kein Anteiltausch gemäß [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) vor. Wie bei jeder Einschränkung des Besteuerungsrechts am eingebrachten Vermögen gegenüber Drittstaaten gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt es zu einer sofortigen Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven.

Im Falle der Einbringung von Kapitalanteilen in eine EU/EWR-Körperschaft durch einen in einem Drittstaat ansässigen Einbringenden gegen Gewährung einer Gegenleistung ist der Anwendungsbereich des Anteiltausches gemäß [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) vor unionsrechtlichem Hintergrund ebenfalls eröffnet. Ist das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der dem Einbringenden gewährten Gegenleistung eingeschränkt, kann daher eine aufgrund von [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) entstehende Steuerschuld auf Antrag nicht festgesetzt werden.

[...]

Beispiel 2:

A ist Einzelunternehmer und bringt seine im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung des Anlagevermögens iHv 25% an der inländischen X-GmbH (Buchwert 10.000) in die deutsche Y-GmbH zum Stichtag 31.12.01 ein. Die Einbringung erfolgt unter Verzicht auf Anteilsgewährung, weil A an der Y-GmbH bereits vor der Einbringung zu 100% beteiligt war (Anschaffungskosten 40.000). Die Gegenleistung besteht diesfalls in der Wertsteigerung der bisherigen Anteile. Da aufgrund der Einbringung eines Kapitalanteils in eine EU-Gesellschaft gegen Gewährung einer Gegenleistung ein Anteiltausch gemäß § 16 Abs. 1a erster Satz UmgrStG vorliegt, der eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich des eingebrachten Vermögens bewirkt, kann A in der ESt-Erklärung des Jahres 01 einen Antrag stellen, die sich aufgrund des Ansatzes des Fremdvergleichswertes (= 25.000) ergebende Steuerschuld (= 15.000) gemäß § 17 Abs. 1a UmgrStG nicht festzusetzen.

In der Einbringungsbilanz ist der Anteil an der X-GmbH zu Buchwerten (10.000) auszuweisen, weswegen das Einbringungskapital ebenfalls 10.000 beträgt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Y-GmbH hat A vorerst um die Buchwerte in Höhe von 10.000 (somit auf 50.000) zu erhöhen.

[...]

Rz 860d wird wie folgt geändert:

3.4.2.1c. Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gegenleistung und teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes

860d

Ist beim Einbringenden das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Gegenleistung eingeschränkt, kommt [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) zur Anwendung. Dies betrifft vor allem Einbringende, die im Ausland ansässig sind. Dabei ist ganz allgemein zu differenzieren:

- Ist der Einbringende in einem Mitgliedstaat der EU oder einem EWR-Staat ansässig, gelten nach [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) dieselben Grundsätze wie für im Inland ansässige Einbringende; kraft Verweises in [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) ist [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuwenden. Dies gilt auch bei der Einbringung von inländischem Vermögen (ausgenommen Kapitalanteile) durch natürliche Personen, wenn lediglich das Besteuerungsrecht an der Gegenleistung und nicht am Vermögen selbst eingeschränkt wird (teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechts). Somit kommt im Falle der (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber EU/EWR-Staaten das Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept; siehe zur teilweisen Einschränkung aber Rz 860gc) zur Anwendung.

[...]

Beispiel 1:

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person A ist Kommanditist der operativen österreichischen X-KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve in Höhe von 100.000. A bringt seinen Anteil an der X-KG nach Art. III UmgrStG zum 31.12.01 in eine deutsche GmbH ein. Einbringungsbedingt wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven (bis zu 50% Einkommensteuer) auf die Gesellschaftsebene (25% Körperschaftsteuer; ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23% Körperschaftsteuer) eingeschränkt, weil Österreich die zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 27,5% besteuern kann. Gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2015 kommt es aufgrund der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes zu einem Ansatz des Fremdvergleichswertes; auf den dabei entstehenden Gewinn ist der besondere Steuersatz in Höhe von 27,5% anzuwenden. A kann gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG einen Antrag auf Ratenzahlung im Rahmen der Einkommensteuererklärung 01 stellen.

[...]

Beispiel 2:

Eine deutsche GmbH ist Kommanditist einer operativen österreichischen KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve. Die GmbH bringt ihren KG-Anteil nach Art. III UmgrStG in eine deutsche GmbH ein. Einbringungsbedingt wird das Besteuerungsrecht Österreichs nicht eingeschränkt, weil die stillen Reserven vor der Einbringung wie nach der Einbringung mit 25% Körperschaftsteuer (ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23%) steuerverfangen sind. Solche Einbringungen können aber unter Missbrauchsverdacht stehen, wenn der Anteil an der deutschen übernehmenden GmbH einbringungsbedingt aufgewertet und zeitnah veräußert wird.

- Ist der Einbringende außerhalb der EU oder des EWR (= **Drittstaat**) ansässig, führt – außerhalb des Anteiltauschregimes gemäß § 16 Abs. 1a oder § 17 Abs. 1a UmgrStG bei Kapitalanteilseinbringungen – jede Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich **hinsichtlich der Gegenleistung** insoweit zur sofortigen Besteuerung; das Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept) kommt diesfalls nicht zur Anwendung. Daraus folgt, dass auch jede Beschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen zu einer Sofortbesteuerung des eingebrachten Vermögens führt (§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG; siehe dazu unten Rz 862).

Rz 860e wird wie folgt geändert:

860e

Der einbringungsbedingte Wechsel vom „KESt-Regime“ (Besteuerung mit 27,5%) ins „KöSt-Regime“ (Besteuerung mit 25%) stellt keine teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechts iSd § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG dar, **zumal die Einbringung eines Kapitalanteils schon dem Grunde nach nicht unter den von der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes betroffenen Vermögensbegriff iSd § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG fällt.**

Beispiel:

~~Die in Deutschland ansässige natürliche Person A hält 100% der Anteile an der österreichischen Immo-GmbH, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen ist. Art. 13 Abs. 1 DBA Deutschland besteht. Abkommensrechtlich kommt daher Österreich das Besteuerungsrecht an einem allfälligen Veräußerungsgewinn der Anteile an der Immo-GmbH zu. Die Anschaffungskosten betragen 100, der Verkehrswert beträgt 1.000. A bringt im Jahr 2017 seine gesamte Beteiligung in die deutsche D-GmbH ein.~~

~~Es liegt keine Einschränkung des Besteuerungsrechtes gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG vor. Die Einbringung kann zu Buchwerten (Anschaffungskosten) erfolgen.~~

Rz 860f wird im Beispiel wie folgt geändert:

860f

[...]

Beispiel:

~~Die in Deutschland ansässigen natürlichen Personen A und B sind zu je 50% an der inländischen AB-GmbH beteiligt. Die AB-GmbH soll mit Stichtag 31.12.15 errichtet in eine GmbH & Co KG (unter Beiritt einer neu gegründeten in Deutschland ansässigen GmbH als Arbeitsgesellschafterin) umgewandelt werden. Umwandlungsbedingt entsteht das Besteuerungsrecht Österreichs (vorher: 25% KöSt; ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23% KöSt, nachher 50% beschränkte ESt); gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 UmgrStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert der Kapitalanteile am Umwandlungsstichtag in Evidenz zu nehmen und bei späterer Realisierung bei den natürlichen Personen mit 25% für vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungsstichtage (24% für zwischen dem 31.12.2022 und dem 1.1.2024 gelegene Umgründungsstichtage bzw. 23% für nach dem 31.12.2023 gelegene Umgründungsstichtage) festzusetzen. Die GmbH & Co KG führt das Vermögen zu Buchwerten fort.~~

~~Mit 1.1.16 bringen A und B ihre Mitunternehmeranteile sodann in eine deutsche GmbH ein, wodurch das Besteuerungsrecht der Höhe nach wieder eingeschränkt wird (von 50% beschränkte ESt auf 25% beschränkte KöSt (ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23% beschränkte KöSt). In wirtschaftlicher Betrachtungsweise entspricht dies jedoch dem Besteuerungsrecht Österreichs vor der Umwandlung (25% KöSt), weshalb keine Bedenken bestehen, nicht von einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG auszugehen, wenn sichergestellt ist, dass im Falle einer späteren Veräußerung durch die übernehmende deutsche GmbH der volle Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert zum Umwandlungsstichtag mit 25% KöSt (ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23% KöSt) besteuert wird.~~

Rz 860ga wird wie folgt geändert

860ga

[...]

- Im Falle der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führt ausschließlich die Veräußerung bzw. das sonstige Ausscheiden der

Gegenleistungsanteile zu einer vorzeitigen Fälligstellung noch offener Raten ([§ 16 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG](#)); die Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende Körperschaft ist für die Fälligstellung noch offener Raten hingegen unerheblich, löst aber ohnehin die Besteuerung im Rahmen der Körperschaftsteuerpflicht mit 25% (**ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23%**) aus, weil der Ansatz des eingebrachten Vermögens zu Buchwerten erfolgt ([§ 18 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#)).

[...]

Rz 860gb wird wie folgt geändert:

860gb

Einbringungen von Kapitalanteilen, die ab dem 1.1.2020 beschlossen oder unterfertigt wurden (Anteiltausch mit Nichtfestsetzung, Rz 860b):

Das Anteiltauschregime mit Nichtfestsetzung orientiert sich zwar an jenem des [§ 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#), weist aber im Hinblick auf die Festsetzung der Steuerschuld aus unionsrechtlichen Gründen Besonderheiten auf. Gemäß [§ 17 Abs. 1a UmgrStG](#) kommt es lediglich im Falle der tatsächlichen Veräußerung, des sonstigen Ausscheidens oder des steuerneutralen Untergangs der dem Einbringenden gewährten Gegenleistung zu einer Festsetzung der Steuerschuld im eingebrachten Vermögen. Hingegen führen die tatsächliche Veräußerung, das sonstige Ausscheiden oder der steuerneutrale Untergang des eingebrachten Kapitalanteils **für sich genommen** nicht zu einer Festsetzung der Steuerschuld; der Antrag auf Nichtfestsetzung bleibt davon unberührt, sollte nicht schon davor die Gegenleistung veräußert worden oder aus dem Betriebsvermögen der übernehmenden Körperschaft auf sonstige Weise ausgeschieden sein.

Zur Vermeidung unerwünschter Gestaltungen sowie zur Sicherstellung der Einmalerfassung der stillen Reserven gilt allerdings als tatsächliche Veräußerung der Gegenleistung auch, wenn die eingebrachten Kapitalanteile von der übernehmenden Gesellschaft veräußert werden oder sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheiden und in diesem Zusammenhang ein Wegzug oder eine unentgeltliche Übertragung der Gegenleistung durch den Steuerpflichtigen erfolgt ([§ 17 Abs. 1a letzter Satz UmgrStG](#) idF AbgÄG 2022), wodurch das Besteuerungsrecht Österreichs eingeschränkt wird. Diesfalls ist § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 hinsichtlich der „weggezogenen“ Gegenleistung nicht anzuwenden. Dabei ist es unerheblich, ob die Veräußerung des vormals eingebrachten Kapitalanteils durch die übernehmende Körperschaft vor oder nach dem Wegzug (oder der unentgeltlichen Übertragung der Gegenleistung) erfolgt; entscheidend ist ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang. Der Festsetzungstatbestand des [§ 17 Abs. 1a letzter Satz](#)

UmgrStG idF AbgÄG 2022 tritt mit 20.7.2022 in Kraft und ist auch auf zu diesem Zeitpunkt bereits bestehende Nichtfestsetzungen anzuwenden.

Das die die Festsetzung der Steuerschuld auslösende Ereignis tatsächliche Veräußerung der Gegenleistung stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar (§ 17 Abs. 1a UmgrStG iVm § 27 Abs. 6 Z 1 lit. c EStG 1988). Dabei ist zu beachten, dass gemäß § 209 Abs. 5 BAO die absolute Verjährungsfrist für die Festsetzung der Steuerschuld erst mit Eintritt des rückwirkenden Ereignisses, dh. im Jahr der tatsächlichen Veräußerung, des sonstigen Ausscheidens oder des steuerneutralen Untergangs der Gegenleistungsanteile zu laufen beginnt. Allerdings besteht für den Einbringenden – losgelöst von diesen Ereignissen – bis zum 19.7.2022 die Möglichkeit, einen Antrag auf vorzeitige Festsetzung der Steuerschuld zu stellen; auch die vorzeitige Festsetzung stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar (§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG iVm § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b zweiter Teilstrich EStG 1988 jeweils idF StRefG 2020); ab dem 20.7.2022 besteht diese Möglichkeit hingegen nicht mehr (vgl. 3. Teil des UmgrStG idF AbgÄG 2022).

Anlässlich der (bis zum 19.7.2022: vorzeitigen) Festsetzung der Steuerschuld kommt es mit Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages zu einer rückwirkenden Erhöhung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Gegenleistung (§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG). Dadurch wird die der Fusionsrichtlinie zu Grunde liegende "Einmalerfassung" der stillen Reserven im übertragenen Kapitalanteil sichergestellt: Kommt Österreich ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zu, vermindert die rückwirkende Erhöhung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Gegenleistungsanteile um die festgesetzten stillen Reserven insoweit den anlässlich der Veräußerung entstehenden steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn; eine doppelte Erfassung der stillen Reserven wird insoweit vermieden.

Im Falle einer lediglich anteiligen tatsächlichen Veräußerung (bzw. eines anteiligen sonstigen Ausscheidens oder steuerneutralen Untergangs) der Gegenleistungsanteile kommt es nur insoweit zu einer Festsetzung der Steuerschuld. Diesfalls sind auch die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Gegenleistung nur anteilig rückwirkend zu erhöhen (§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG).

Fortsetzung Beispiel 1 (siehe auch in Rz 860b):

[...]

Variante 5:

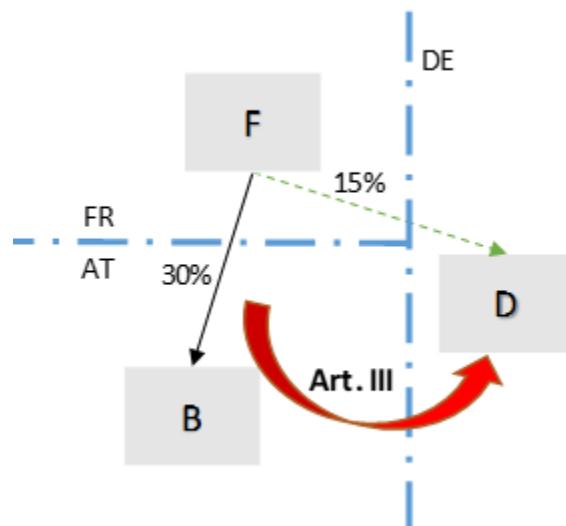
Die den Kapitalanteil vormals übernehmende Körperschaft D-GmbH wird steuerneutral auf ihre 75-prozentige Anteilsinhaberin, die deutsche E-AG verschmolzen (up-stream-Verschmelzung). Da der für die Festsetzung maßgebliche Gegenleistungsanteil dadurch nicht (ersatzlos) untergeht und weiterhin innerhalb der EU steuerhängig ist (Anteil des A an der E-AG), bleibt der Antrag auf Nichtfestsetzung bei A weiterhin aufrecht.

Variante 6:

A bringt seinen einbringungsbedingt erhaltenen Gegenleistungsanteil an der deutschen D-GmbH in die deutsche C-GmbH gegen Gewährung von Gegenleistungsanteilen nach Art. III UmgrStG ein. Der für die Festsetzung der Steuerschuld maßgebliche Gegenleistungsanteil des A bleibt weiterhin innerhalb der EU steuerhängig und besteht künftig ersatzweise im wiederum zu Anschaffungskosten fortzuführenden Anteil an der deutschen C-GmbH. Hinsichtlich der durch die Folgeeinbringung dem Grunde nach ausgelösten Entstrickungsbesteuerung kann A abermals einen Antrag auf Nichtfestsetzung stellen. Kommt es in weiterer Folge beispielsweise zu einer Veräußerung des Anteils an der C-GmbH, kommt es bei A zur Festsetzung der im Rahmen der Ersteinbringung ursprünglich nicht festgesetzten Steuer. Festsetzungsbedingt erhöhen sich zunächst die Anschaffungskosten des Anteils an der D-GmbH rückwirkend; dadurch entfällt bei A in weiterer Folge insoweit die Entstrickungsbesteuerung hinsichtlich des Anteils an der C-GmbH. Die rückwirkende Erhöhung der Anschaffungskosten vermindert den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn des A.

Fortsetzung Beispiel 2 (siehe auch Beispiel 3b Rz 860b):

Die in Frankreich ansässige F-GmbH bringt ihre 30-prozentige Beteiligung an der österreichischen B-GmbH (Anschaffungskosten 100.000; Fremdvergleichswert 500.000) zum 31.12.X1 in die deutsche D-AG ein. Als Gegenleistung erhält die F-GmbH eine Beteiligung in Höhe von 15% an der D-AG, für die Österreich jedoch schon dem Grunde nach kein Besteuerungsrecht zukommt.



Aufgrund des DBA mit Frankreich hat Österreich ein Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil, das durch die Einbringung eingeschränkt wird. Da es sich um einen nicht zu einem inländischen Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteil handelt, ist dieser gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG mit dem Fremdvergleichswert anzusetzen. Allerdings kann die F-GmbH gemäß § 17 Abs. 1a UmgrStG einen Antrag auf Nichtfestsetzung der sich durch Ansatz des Fremdvergleichswertes ergebenden Steuerschuld in Höhe von 100.000 (= 400.000*25%; ab 1.1.2023 *24% bzw. ab 1.1.2024 *23%) stellen. Der eingebrachte Kapitalanteil ist in der Einbringungsbilanz zu Anschaffungskosten (100.000) anzusetzen. Auch die Gegenleistungsanteile – an denen Österreich kein Besteuerungsrecht zukommt – sind (vorerst) mit den Anschaffungskosten in Höhe von 100.000 anzusetzen.

Folgeumgründungen:

Variante 1:

Die vormals einbringende, in Frankreich ansässige F-GmbH bringt nunmehr ihren Gegenleistungsanteil an der deutschen D-AG steuerneutral in die ebenfalls in Deutschland ansässige X-AG ein (Österreich hat vor wie nach der Einbringung kein Besteuerungsrecht am Gegenleistungsanteil). Da der Gegenleistungsanteil nach wie vor innerhalb der EU weiterhin steuerhängig ist, bleibt auch der Nichtfestsetzungsantrag bei der F-GmbH weiterhin bestehen.

Variante 2:

Die deutsche D-AG wird auf die im Drittstaat ansässige X-GmbH verschmolzen (Drittstaatsverschmelzung). Es liegt – unabhängig von den steuerlichen Auswirkungen dieses Vorgangs – ein sonstiges Ausscheiden des Gegenleistungsanteils vor und es kommt zu einer Festsetzung der Steuerschuld bei der F-GmbH.

Variante 3:

Die deutsche D-AG wird auf die vormals einbringende, in Frankreich ansässige F-GmbH verschmolzen (up-stream-Verschmelzung). Es liegt – unabhängig von den steuerlichen Auswirkungen dieses Vorgangs – ein sonstiges Ausscheiden des Gegenleistungsanteils vor und es kommt zu einer Festsetzung der Steuerschuld bei der F-GmbH.

Rz 860gc wird wie folgt geändert:

860gc

Einbringungen, die bis zum 31.12.2015 beschlossen oder unterfertigt wurden ("alte" Nichtfestsetzung, Rz 860c):

- Im Anwendungsbereich des Nichtfestsetzungskonzeptes aufgrund einer gänzlichen Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führt erst eine spätere Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende Körperschaft als rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) zu einer Festsetzung der Steuerschuld (zur Durchbrechung der absoluten Verjährungsfrist siehe Rz 44c).

Fortsetzung von Beispiel in Rz 860c:

Veräußert die Y-GmbH nach der Einbringung den Anteil an der X-GmbH (zB um 30.000), kommt es gemäß [§ 295a BAO](#) zu einer Festsetzung der Steuerschuld für die Veranlagung des Jahres 01 sowie einer Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der Y-GmbH von 50.000 auf 65.000.

Auch eine **bis zum 19.7.2022 beantragbare** vorzeitige Festsetzung der Steuerschuld ([3. Teil Z 30 UmgrStG](#) idF StRefG 2020; siehe Rz 44c) stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) dar und löst den Eintritt der daran geknüpften Rechtsfolgen aus.

Zu einer Steuerfestsetzung kommt es jedoch nicht nur anlässlich der tatsächlichen Veräußerung des eingebrachten Vermögens oder aufgrund eines **bis zum 19.7.2022**

beantragbaren Antrages auf vorzeitige Festsetzung, sondern auch bei einer nach ausländischem Abgabenrecht steuerwirksamen (realisierenden) Umgründung oder bei einer (auch steuerneutralen) Folgeumgründung in einen Drittstaat. [...]

[...]

- Wurde aufgrund von [§ 16 Abs. 2 Z 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) jeweils idF AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, anlässlich einer „teilweisen Einschränkung“ des Besteuerungsrechtes ein Antrag auf Nichtfestsetzung (bemessen mit 25%; **ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23%**; bis 2015 ~~bzw.~~ mit dem Hälftesteuersatz vor 31.3.2012) gestellt, ist von einer Festsetzung anlässlich der Veräußerung der Gegenleistung oder des eingebrachten Vermögens abzusehen (vgl. dazu VwGH 18.10.2018, [Ro 2016/15/0032](#), wonach in diesen Fällen keine Einschränkung des Besteuerungsrechtes vorlag). Die tatsächliche Veräußerung stellt diesfalls kein rückwirkendes Ereignis gemäß [§ 295a BAO](#) dar; eine Anzeige bzw. Meldung der Veräußerung beim zuständigen Finanzamt kann daher unterbleiben. Dies gilt nicht für laufende Ratenzahlungen anlässlich einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes aufgrund von [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, (siehe dazu Rz 860ga).

Rz 862 wird wie folgt geändert:

3.4.2.3. Zwangsaufwertung aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu Drittstaaten

862

Abweichend von dem in [§ 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) festgehaltenen Buchwerteinbringungsgrundsatz ist in [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) für bestimmte Einbringungsfälle mit Auslandsbezug eine verpflichtende Bewertung des Einbringungsvermögens mit dem gemeinen Wert vorgesehen, wobei darin auf die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs im Verhältnis zu Drittstaaten abgestellt wird. Für die Abgrenzung von [§ 16 Abs. 2 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#) ist die Ansässigkeit des Einbringenden entscheidend:

- Ist der Einbringende in einem EU/EWR-Staat ansässig, kann das Ratenzahlungskonzept gemäß [§ 16 Abs. 2 Z 1](#) iVm [Abs. 1 UmgrStG](#) (bis 31.12.2015: "altes" Nichtfestsetzungskonzept) bzw. ab 1.1.2020 das Nichtfestsetzungskonzept gemäß [§ 17 Abs. 1a UmgrStG](#) angewandt werden.
- Ist ~~aber~~ der Einbringende **hingegen** in einem Drittstaat ansässig, führt die Einbringung zwingend zu einer sofortigen Aufdeckung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen ([§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)), ohne dass die Möglichkeit besteht, einen Antrag auf Entrichtung der Steuerschuld in Raten (**bzw. bis AbgÄG 2015: auf Nichtfestsetzung**)

zu stellen (siehe auch Rz 948a). **Allerdings kann im Falle von Kapitalanteilseinbringungen im Anwendungsbereich des Anteiltauschregimes gemäß §§ 16 Abs. 1a iVm § 17 Abs. 1a UmgrStG durch einen in einem Drittstaat ansässigen Einbringenden vor unionsrechtlichem Hintergrund ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt werden.**

Eine Ansässigkeit in einem EU/EWR-Staat liegt nicht vor, wenn ein Einbringender eines EU/EWR-Staates aufgrund eines DBA dieses EU/EWR-Staates mit einem Drittstaat im EU/EWR-Staat lediglich mit Einkünften aus Quellen dieses Staates der Besteuerung unterliegt (Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Drittstaat, siehe auch KStR 2013 Rz 4). Als Indiz für eine EU/EWR-Ansässigkeit kann die Beibringung einer Ansässigkeitsbescheinigung gewertet werden.

Die Ansässigkeit der übernehmenden Körperschaft hat für die Abgrenzung von § 16 Abs. 2 Z 1 und Z 2 UmgrStG keine Relevanz.

Rz 863 wird wie folgt geändert:

863

Wird das Besteuerungsrecht gegenüber anderen Staaten als EU/EWR-Staaten (= **Drittstaaten**) eingeschränkt, ist nach § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG – außerhalb eines Anteiltauschs nach § 16 Abs. 1a oder § 17 Abs. 1a UmgrStG (siehe bereits Rz 862) – eine Verpflichtung zur sofortigen Gewinnrealisierung gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 hinsichtlich des eingebrachten Vermögens gegeben; ein Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung) kann nicht gestellt werden.

Beispiel 1:

Eine Körperschaft mit Sitz in den USA bringt den Betrieb ihrer österreichischen Zweigniederlassung in die österreichische A-GmbH ein, an der die USA-Körperschaft zu 100% beteiligt ist. Die Einbringung erfolgt unter Ansatz der gemeinen Werte. Die gleichen Rechtsfolgen treten ein, wenn die übernehmende Körperschaft im Ausland ansässig ist.

Beispiel 2:

Die in einem Drittstaat ansässige natürliche Person A bringt ihr österreichisches Einzelunternehmen in die inländische B-GmbH ein. Die Einbringung erfolgt hinsichtlich des Vermögens zwingend zum gemeinen Wert des eingebrachten Unternehmens.

Rz 872 wird wie folgt geändert:

872

Zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts kommt es in der Regel dann nicht, wenn ein inländischer Mitunternehmeranteil von einer **EU/EWR-ausländischen**

~~Körperschaft, die in einem EU-Mitgliedstaat, Norwegen oder ab 2014 Liechtenstein ansässig ist~~, eingebracht wird. Solche Einbringungen können aber unter Missbrauchsverdacht stehen (siehe Rz 860d).

Rz 895 wird wie folgt geändert:

895

[§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) enthält kein Erfordernis, dass die rückbezogenen eingelegten Wirtschaftsgüter am Einbringungsstichtag bereits zum Vermögen des Einbringenden gehört haben müssen. Ebenso wenig wird die (körperliche) Existenz der rückbezogen eingelegten Wirtschaftsgüter zum Einbringungsstichtag verlangt.

Wird zivilrechtlich eine Realteilung eines Grundstücks des Privatvermögens im Rückwirkungszeitraum vorgenommen, kann auch nur eines der durch die Teilung entstandenen Grundstücke gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) rückbezogen eingelegt werden (zu den Voraussetzungen siehe näher Rz 694c betreffend die Zurückbehaltung); dies setzt jedoch voraus, dass es beim Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden (Teil-)Betriebes gewillkürtes Betriebsvermögen hätte darstellen können (Gewinnermittlung gemäß [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) und kein notwendiges Privatvermögen; siehe Rz 894).

Rz 919 wird wie folgt geändert:

919

Die mit dem Zurückbehalten verbundenen Wirkungen entsprechen jenen der rückwirkenden tatsächlichen Entnahmen und Einlagen. Bei einem daraus resultierenden Entnahmegergebnis handelt es sich nicht um einen Teil eines Veräußerungsgewinnes, sondern um einen Entnahmegergebnis (VwGH 29.1.1998, [97/15/0197](#)). Der sich aus der Entnahme ergebende Gewinn ist daher jenem Jahr zuzuordnen, in das der Einbringungsstichtag fällt.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A bringt seinen gesamten Weinhandelsbetrieb zum 30.6.01 in die A-GmbH ein. Neben Barentnahmen von 400 und der Entnahme von Wein (Anschaffungskosten = 300, Teilwert = 500) behält er das Betriebsgrundstück (Buchwert von Grund und Boden 600, des Gebäudes 1.000, Teilwert des Grund und Bodens 900, des Gebäudes 1.200) nach [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zurück.

- Ist A nicht rechnungslegungspflichtig, A hat er zum 30.6.01 die unter [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) getätigten Sachentnahmen in Höhe von 500 (Gewinnzurechnung iHv 200) und die Entnahme des Betriebsgebäudes in Höhe von 200 zu versteuern. Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) zum Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme, soweit nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a EStG 1988](#) vorliegt.*

~~Ist A rechnungslegungspflichtig, führt neben der Sachentnahme die Entnahme der Betriebsliegenschaft (samt Gebäude) zur Gewinnverwirklichung in Höhe von 500.~~

Nach Rz 923 wird folgende neue Rz 923a eingefügt:

923a

Wird im Rahmen einer Betriebseinbringung nach Art. III UmgrStG ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zurückbehalten, für dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag nach Maßgabe von [§ 11 EStG 1988](#) idF ÖkoStRefG 2022, BGBl. I Nr. 10/2022, in Anspruch genommen wurde, hängt das Schicksal des Investitionsfreibetrages davon ab, ob die Behaltefrist für das zurückbehaltene Wirtschaftsgut am Einbringungsstichtag bereits abgelaufen ist oder nicht (zur Nachversteuerungspflicht siehe Rz 123): Ist die Behaltefrist am Einbringungsstichtag noch nicht erfüllt, ist der Investitionsfreibetrag beim Einbringenden im Wirtschaftsjahr, in dem der Einbringungsstichtag liegt, gewinnerhöhend anzusetzen.

Nach Rz 926d wird die folgende neue Rz 926e eingefügt:

926e

Werden Wirtschaftsgüter gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) verschoben, für deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag nach Maßgabe von [§ 11 EStG 1988](#) idF ÖkoStRefG 2022, BGBl. I Nr. 10/2022, in Anspruch genommen wurde und ist die Behaltefrist am Einbringungsstichtag noch nicht abgelaufen, wird dadurch keine Nachversteuerung ausgelöst (allgemein sowie zur Nachversteuerungspflicht und deren Übergang auf den Rechtsnachfolger siehe Rz 123; zur Nachversteuerung bei einer rückwirkenden Entnahme ins Privatvermögen vor Ablauf der Behaltefrist siehe Rz 923a).

Beispiel:

Die A-GmbH hat zwei Teilbetriebe (TB1 und TB2). Die A-GmbH bringt TB2 zum Stichtag 31.12.X2 in die B-GmbH nach Art. III UmgrStG ein. Eine zum TB2 gehörende Maschine soll im TB1 verbleiben. Für die Anschaffungskosten der Maschine (Anschaffung durch die A-GmbH am 1.3.X1) wurde ein Investitionsfreibetrag nach Maßgabe von [§ 11 EStG 1988](#) geltend gemacht.

Obwohl die Behaltefrist für die Maschine erst am 1.3.X5 abläuft, löst die Zuordnung der Maschine zum verbleibenden TB1 keine Nachversteuerung aus, weil die Maschine im Betriebsvermögen der A-GmbH verbleibt. Die Behaltefrist läuft bei der A-GmbH weiter.

Auch im umgekehrten Fall, dass die Maschine zu TB1 gehört und im Rahmen der Einbringung gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) dem zu übertragenden TB2 zugeordnet wird, kommt es nicht zur Nachversteuerung. Gemäß [§ 11 Abs. 5 EStG 1988](#) geht die Nachversteuerungspflicht in diesem Fall auf die B-GmbH über und läuft bei dieser weiter.

Eine Nachversteuerung tritt auch dann nicht ein, wenn Wirtschaftsgüter, für deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag geltend gemacht wurde, durch eine § 7 Abs. 3 KStG 1988-Körperschaft im Rahmen der Einbringung ihres gesamten Betriebes im Restbetriebsvermögen nach § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG (siehe Rz 926) vor Ablauf der Behaltefrist zurückbehalten werden, weil aufgrund der Fiktion des § 7 Abs. 3 KStG 1988 für Zwecke des Investitionsfreibetrag kein Ausscheiden aus dem Betrieb der übertragenden Körperschaft vorliegt.

Rz 933 wird wie folgt geändert:

933

Bei der Prüfung der Steuerhängigkeit der Kapitalanteile ist zu beachten, dass die von Österreich abgeschlossenen DBAs in der Regel dem OECD-MA folgen und somit das Besteuerungsrecht an den Kapitalanteilen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers zusteht (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA).

[...]

Einzelne DBAs sehen **jedoch** abweichend vom OECD-MA vor, dass das Besteuerungsrecht an den Kapitalanteilen auch dem Staat zusteht, in dem die **Beteiligungsgesellschaft** ansässig ist (Besteuerungsrecht des Quellenstaates, zB im DBA mit Frankreich, Indien, Japan, China, und Brasilien). Da neben dem Quellenstaat jedoch auch der Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers (jeweils mit Anrechnungsverpflichtung für den Ansässigkeitsstaat des Veräußerers) besteuern darf und der Anteil somit steuerhängig ist, ist der Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers hinsichtlich der Besteuerung des Kapitalanteiles nicht eingeschränkt.

Dasselbe gilt für DBAs, die dem OECD-MA folgen und eine Sonderregelung für Immobiliengesellschaften (Art. 13 Abs. 4 OECD-MA) vorsehen, wonach das Besteuerungsrecht auch von jenem Staat ausgeübt werden kann, in dem die **Immobiliengesellschaft ansässig ist das unbewegliche Vermögen gelegen ist** (zB DBA mit BRD, China, Deutschland, Frankreich, Irland, Kanada, Philippinen, USA, Zypern).

Rz 934 wird wie folgt geändert:

934

Hinsichtlich der Bewertung von nicht steuerverstrickten Kapitalanteilen ist nach § 17 Abs. 2 UmgrStG zu unterscheiden:

- Fehlt Österreich am Einbringungstichtag ein Besteuerungsrecht an den eingebrachten Kapitalanteilen im Verhältnis zu anderen Staaten, sind diese mit dem gemeinen Wert

anzusetzen, sofern im Einbringungsvertrag nicht die niedrigeren Anschaffungskosten bzw. Buchwerte festgelegt werden ([§ 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#)).

- Fehlt am Einbringungsstichtag das Besteuerungsrecht an den eingebrachten Kapitalanteilen aufgrund einer Ausnahme von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, sind diese mit dem **höheren** gemeinen Wert anzusetzen ([§ 17 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)).

Rz 936 wird wie folgt geändert:

936

Bringt der Steuerinländer ausländische Kapitalanteile in eine inländische Körperschaft ein, liegt in der Regel ein steuerhängiger Kapitalanteil vor:

Entweder kommt Österreich am einzubringenden Kapitalanteil das alleinige Besteuerungsrecht zu, weil das DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der Beteiligungskörperschaft dem OECD-MA folgt und dem Ansässigkeitsstaat des Einbringenden (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) das Besteuerungsrecht zuteilt. Diesfalls kommt es zum zwingenden Ansatz der Anschaffungskosten (Rz 931); Österreich kommt sowohl das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen als auch (weiterhin) am eingebrachten Vermögen zu.

Vereinzelt können DBA – abweichend vom OECD-MA – auch dem Quellenstaat (**Ansässigkeitsstaat der Beteiligungskörperschaft**) ein Besteuerungsrecht **am Kapitalanteil** einräumen (mit Anrechnungsverpflichtung, zB im [DBA Frankreich](#), [China](#) oder [Brasilien](#), [Japan](#), siehe Rz 933). Da Österreich dadurch jedoch nicht in der Besteuerung eingeschränkt ist, liegt dennoch ein zum Einbringungsstichtag steuerhängiger Kapitalanteil vor.

Österreich kommt folglich sowohl das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen als auch am eingebrachten Vermögen zu. Neben dem zwingenden Anschaffungskostenansatz kommt diesfalls jedoch die Aufwertungsoption nach [§ 16 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 17 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG](#) in Betracht.

Beispiel 1:

Der unbeschränkt steuerpflichtige A bringt seine im Privatvermögen gehaltene 30%-Beteiligung an einer deutschen GmbH in die ihm zu 100% gehörende inländische A-GmbH unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung ein. Da der eingebrachte Kapitalanteil in Österreich steuerhängig ist (nach [Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland](#) hat Österreich das alleinige Besteuerungsrecht), kommt [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) zur Anwendung. Österreich hat sowohl am Gegenleistungsanteil, als auch am eingebrachten Kapitalanteil das Besteuerungsrecht. Daher hat A die eingebrachte Beteiligung zwingend mit den Anschaffungskosten anzusetzen; dies gilt für die übernehmende A-GmbH und prägt die Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-GmbH.

Beispiel 2:

*Der in Österreich ansässige A bringt seine 40%-Beteiligung an einer **indischen AG** in die inländische Ö-GmbH ein. Nach Art. 13 Abs. 5 iVm Art. 2318 Abs. 2 lit. b DBA **IndienJapan** dürfen ab einer Beteiligungshöhe von 25% Veräußerungsgewinne auch in Indien im Quellenstaat (Ansässigkeitsstaat der Beteiligungskörperschaft besteuert werden); dennoch ist der eingebrachte Kapitalanteil auch in Österreich steuerhängig; es kommt § 17 Abs. 1 UmgrStG zur Anwendung. Österreich hat am Gegenleistungsanteil das Besteuerungsrecht. Am eingebrachten Vermögen kommt **nach der Einbringung** auch **IndienJapan** ein Besteuerungsrecht zu; das Besteuerungsrecht Österreichs ist dadurch (trotz Anrechnung) jedoch nicht eingeschränkt. Daher hat A die eingebrachte Beteiligung grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Da jedoch nach dem DBA Österreich-**IndienJapan** auch **IndienJapan** die eingebrachten Kapitalanteile besteuern darf, und Österreich die **indische japanische** Quellensteuer anrechnen muss, kann A nach § 16 Abs. 3 Z 2 UmgrStG alternativ für eine Aufwertungseinbringung optieren. Der Ansatz des Kapitalanteils bei der Ö-GmbH zum gemeinen Wert verhindert die nochmalige Belastung der Einbringungsreserven bei einer späteren Veräußerung durch die Ö-GmbH.*

Rz 948 wird wie folgt geändert:

3.4.3.3.1.2. Auslandseinbringungen

948

[...]

Bringt ein in einem Drittstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA ein Besteuerungsrecht hat, in eine ausländische (EU/EWR- oder Drittstaats-) Körperschaft ein, liegt jedoch ein Anwendungsfall des § 17 Abs. 1 UmgrStG vor.

Beispiel 4:

*Der in Brasilien ansässige B bringt seine 25-prozentige Beteiligung an der inländischen C-GmbH in die deutsche D-GmbH ein **und erhält dafür eine Gegenleistung**. Nach dem **DBA-Brasilien** darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern (Art. 13 Abs. 3 DBA-Brasilien); § 17 Abs. 1 UmgrStG kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung; § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG ist anzuwenden. Es liegt jedoch ein Anteiltausch nach § 17 Abs. 1a UmgrStG vor, sodass A die Möglichkeit hat, hinsichtlich der aufgedeckten Es kommt zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG iVm § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG) einen (kein Antrag auf Nichtfestsetzung gemäß § 17 Abs. 1a zu stellen bzw. Ratenzahlung, § 17 Abs. 1 zweiter Satz iVm § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG; bis 31.12.2015: Kein Antrag auf "alte" Nichtfestsetzung).*

Beispiel 5:

*Der in Brasilien ansässige B bringt seine 25-prozentige Beteiligung an der inländischen C-GmbH in die kanadische C-Corp ein **und erhält dafür eine Gegenleistung**. Nach dem **DBA-Brasilien** darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern (Art. 13 Abs. 3 DBA-Brasilien); § 17 Abs. 1 UmgrStG kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung; § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG ist anzuwenden. Da mangels Einbringung in eine EU/EWR-Körperschaft auch kein Anteiltausch gemäß § 17 Abs. 1a UmgrStG vorliegt, Es kommt es zur sofortigen*

Besteuerung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (kein Antrag auf Nichtfestsetzung bzw. Ratenzahlung, § 17 Abs. 1 zweiter Satz iVm § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG; bis 31.12.2015: Kein Antrag auf "alte" Nichtfestsetzung).

[...]

Rz 952 wird wie folgt geändert:

952

Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) ist die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung wie ein Gesamtrechtsnachfolger zu behandeln. Dies bedeutet:

- Übergang von Schwebeverlusten (siehe EStR 2000 Rz 157)
- **Übergang der Nachversteuerungspflicht für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag gemäß § 10 Abs. 6 EStG 1988 (siehe Rz 122) und den Investitionsfreibetrag gemäß § 11 Abs. 5 EStG 1988 (siehe Rz 123)**
- Einbeziehen von Verhältnissen vor der Einbringung für den Forschungsfreibetrag
- Beibehaltung der Abschreibungsgrundsätze. Im Jahr der Übertragung kann bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahrs insgesamt nicht mehr als eine Ganzjahres-Afa angesetzt werden (siehe EStR 2000 Rz 3132 sowie VwGH 28.1.2015, [Ra 2014/13/0025](#))

Beispiel:

A betreibt ein Einzelunternehmen (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Im November 01 schafft er eine Maschine um 10.000 an (Nutzungsdauer 10 Jahre), die auch im November 01 in Betrieb genommen wird. Mit Stichtag 31.12.01 bringt A sein Einzelunternehmen in die X-GmbH ein (Wirtschaftsjahr 1.4.-31.3.).

Die angeschaffte Maschine wurde vor Einbringung beim Einzelunternehmen für zwei Monate genutzt und im Jahr der Übernahme durch die X-GmbH drei Monate. Insgesamt steht daher nur eine Halbjahres-Afa iHv € 500 zu. Hat A bereits die Halbjahres-Afa geltend gemacht, steht der X-GmbH für das WJ 01/02 keine AfA für die Maschine mehr zu. Möglich ist auch eine Aliquotierung, dh. 2/5 für das EU des A (= 200) sowie 3/5 für die X-GmbH (= 300).

- Fortführung von Zehntelabsetzungen nach [§ 8 EStG 1988](#) (siehe EStR 2000 Rz 1406)
- Fortführung von steuerwirksamen Rücklagen und Rückstellungen
- Fortführung der Siebentelabschreibung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) (siehe Rz 1180)
- Fortführung der Abfertigungsrückstellung (EStR 2000 Rz 3351) unter Beachtung der Übergangsregelungen des [§ 124b Z 66 bis 68 EStG 1988](#) (EStR 2000 Rz 3337)
- Wertpapierdeckung bei der Einbringung von Betrieben gewerblicher Art: Durch den Wegfall der bis zur Einbringung geltenden Ausnahmeregelung des [§ 14 Abs. 11 EStG 1988](#) entsteht bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft ein Härtefall. Es bestehen keine

Bedenken, wenn der Aufbau der Wertpapierdeckung **für die** Pensionsvorsorge über einen Zeitraum von zwanzig Wirtschaftsjahren erfolgt

- Fortführung einer Fünfzehntelabsetzung zur Jubiläumsgeldrückstellung (siehe EStR 2000 Rz 3442)
- Die Einbringung eines Betriebes umfasst auch die wegen Vollabschreibung bilanziell nicht mehr aufscheinenden Wirtschaftsgüter. Eine spätere Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter ist dementsprechend der übernehmenden Körperschaft und nicht dem Einbringenden zuzurechnen (VwGH 30.5.2001, [99/13/0024](#)).
- Liebhabereibeurteilung: Weiterlauf des Beurteilungszeitraumes zur Erzielung eines **GesamtTotalgewinnes** auch nach Einbringung (**siehe dazu LRL 2012 Rz 22**).

Ausgenommen von der Gesamtrechtsnachfolgefiktion für Zwecke der Gewinnermittlung ist die vom Einbringenden gebildete Übertragungsrücklage gemäß [§ 12 Abs. 8 EStG 1988](#). Sie ist nach [§ 12 Abs. 10 EStG 1988](#) bei der Einbringung des gesamten Betriebes (bzw. gesamten Mitunternehmeranteiles) vom Einbringenden zum Einbringungsstichtag gewinnerhöhend aufzulösen, da Körperschaften von der Übertragung stiller Rücklagen ausgenommen sind; bei der Einbringung eines Teilbetriebes (bzw. Teiles eines Mitunternehmeranteiles) ist es zulässig, die Übertragungsrücklage im verbleibenden Teilbetrieb (bzw. Mitunternehmeranteil) fortzuführen.

[...]

Vor Rz 953 wird eine neue Überschrift „3.5.1.1a. Verfahrensrechtliche Rechtsnachfolge“ eingefügt und Rz 953 wird wie folgt geändert:

3.5.1.1a. Verfahrensrechtliche Rechtsnachfolge

953

Über den Bereich des Bilanzsteuerrechts hinaus - zB Übergang abgabenrechtlicher Rechte und Pflichten nach [§ 19 BAO](#) - wird keine steuerliche Gesamtrechtsnachfolge bewirkt. Auch in verfahrensrechtlicher Sicht tritt die übernehmende Körperschaft nicht an die Stelle des Einbringenden. Das bedeutet weder eine **BeschwerdeBerufungslegitimation** für die übernehmende Körperschaft noch eine rechtswirksame Zustellung an die übernehmende Körperschaft betreffend Bescheide für Zeiträume vor der Einbringung (VwGH 29.3.2006, [2001/14/0210](#), VwGH 2.8.2000, [2000/13/0093](#) sowie VwGH 27.5.1999, [99/15/0014](#)).

Die Vermögensübertragung erfolgt nach [§ 14 Abs. 2 UmgrStG](#) für ertragsteuerliche Zwecke mit Ablauf des Einbringungsstichtags. Ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag sind die Einkünfte nach [§ 18 Abs. 1 Z 5 UmgrStG](#) der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Bescheide, die die Besteuerungszeiträume nach dem Einbringungsstichtag betreffen, haben daher an diese zu ergehen.

Für die Umsatzsteuer und sämtliche anderen steuerlichen Regelungsbereiche gilt die Rückwirkung hingegen nicht. Die Wirkungen der Einbringung treten für diese Bereiche grundsätzlich zum zivilrechtlich maßgeblichen Zeitpunkt ein. Für die Bescheidadressierung in Bezug auf die Umsatzsteuer kann der Zeitpunkt des Übergangs der umsatzsteuerlichen Zurechnung mit dem der Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch bzw. mit dem der Meldung beim zuständigen Finanzamt folgenden Monatsersten angenommen werden (siehe dazu Rz 1221); für die Bescheidadressierung in Bezug auf die Lohnsteuer ist der Zeitpunkt des Übergangs der Arbeitgebereigenschaft maßgeblich (siehe dazu Rz 1217).

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A bringt seinen Betrieb zum Stichtag 30.06.X1 in die B-GmbH ein. Der Einbringungsvertrag wird am 25.02.X2 abgeschlossen. Die Anmeldung zum Firmenbuch erfolgt am 15.03.X2. Im Februar X2 wird die Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung des Einzelunternehmers A für das Jahr X1 abgegeben.

Der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid des Jahres X1 ist unabhängig des ertragsteuerrechtlichen und zivilrechtlichen Vermögensübergangs an den Einzelunternehmer A zu adressieren. Hinsichtlich des eingebrachten Betriebes endet für A die Einkommensteuerpflicht mit 30.06.X1. Bis zum Zeitpunkt des Übergangs der umsatzsteuerlichen Zurechnung, der grundsätzlich mit dem der Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch bzw. mit dem der Meldung beim zuständigen FA folgenden Monatsersten (01.04.X2) angenommen werden kann, sind vom Einzelunternehmer A noch Umsatzsteuervoranmeldungen sowie eine Umsatzsteuerjahreserklärung für den Zeitraum 01.01.X2 bis 31.03.X2 einzureichen. Der Umsatzsteuerbescheid für diesen Zeitraum ist noch an den Einzelunternehmer A zu adressieren.

Rz 954 wird wie folgt geändert:

954

Kommt es auf Grund der Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile zu einem Stichtag in dieselbe übernehmende Körperschaft zur Vereinigung aller Anteile gemäß [§ 142 UGB](#) und damit zur Übernahme des Vermögens der Mitunternehmerschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, liegen umgründungssteuerrechtlich zwei Vorgänge vor, zunächst die Einbringung aller Mitunternehmeranteile als Fälle der Einzelrechtsnachfolge und in der Folge die mit der Anteilsvereinigung verbundene Gesamtrechtsnachfolge in das Vermögen der Mitunternehmerschaft. Verfahrensrechtlich sind unabhängig davon Feststellungsbescheide für Jahre vor der Übertragung nach der Löschung der Mitunternehmerschaft im Firmenbuch nicht an den Gesamtrechtsnachfolger, sondern gemäß [§ 191 Abs. 2 BAO](#) an die am Gegenstand der Feststellung beteiligten ehemaligen Gesellschafter zu richten (VwGH 21.9.2005, [2005/13/0117](#)). Alle anderen Bescheide (insbesondere betreffend die Umsatzsteuer) müssen hingegen aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge ab der Löschung der Personengesellschaft im Firmenbuch an die übernehmende Körperschaft als Rechtsnachfolgerin ergehen.

Beispiel:

An der X-KG waren bisher die Gesellschafter A und B als Kommanditisten und die C-GmbH als Komplementärin beteiligt. In weiterer Folge bringen A und B ihre KG-Anteile in die C-GmbH ein. Nach der Löschung der X-KG im Firmenbuch sind sämtliche Bescheide (ausgenommen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO) für Zeiträume vor der Löschung der X-KG zu adressieren

„An die C-GmbH als Rechtsnachfolgerin der X-KG“

Nach der Löschung der X-KG im Firmenbuch sind Feststellungsbescheide für Zeiträume bis zum Umgründungsstichtag nicht an die Gesamtrechtsnachfolgerin C-GmbH zu adressieren, sondern

„An A, B und die C-GmbH als ehemalige Gesellschafter der X-KG“

Rz 971 wird wie folgt geändert:

3.5.1.3.2. Übernahme von unter [§ 17 UmgrStG](#) fallenden Anteilen

971

[...] Die zwingende Fortführung der für den Einbringenden maßgebenden Werte gilt nach § 18 Abs. 1 Z 12 UmgrStG allerdings nicht, wenn der gemeine Wert zum Einbringungsstichtag geringer ist. [...].

Rz 1010 wird wie folgt geändert:

3.6.1.4.5. Betriebliche Versorgungsrente

1010

[...] Kommt es in der Folge zu einer Einbringung des Betriebes oder Mitunternehmeranteils gemäß Art. III UmgrStG, bestehen zwei Alternativen:

- Die Einbringung erfolgt unter Mitübertragung der Rentenverpflichtung. Die bis zur Einbringung steuerlich nicht passivierungsfähige Rentenverpflichtung ist von der übernehmenden Körperschaft ab dem Einbringungsstichtag **folgenden Tag** nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften zu passivieren. Für steuerliche Zwecke erfolgt keine Passivierung. Die Rentenzahlung stellt eine laufende Betriebsausgabe dar.
- Erfolgt die Einbringung unter Zurückbehalten der Rentenverpflichtung, sind die Zahlungen des Einbringenden bei einer Volleinbringung nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des [§ 32 EStG 1988](#).

In Rz 1072 wird das Beispiel wie folgt korrigiert:

1072

[...]

Beispiel:

An der einbringenden AB-KG und der übernehmenden AB-GmbH sind A zu 40% und B zu 60% beteiligt. Zum Einbringungsstichtag beträgt der Mitunternehmeranteil des A -100 (starres Kapitalkonto 40, variables Kapitalkonto -140) und des B 90 (starres Kapitalkonto 60, variables Kapitalkonto 30).

Stimmen die Mitunternehmeranteile (dh Buchstand der starren und variablen Kapitalkonten und des allfällig bestehenden Sonderbetriebsvermögens) der beiden Gesellschafter auf Grund rückwirkender Korrekturen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG quotal mit den Beteiligungen an der übernehmenden GmbH überein, weil zB A eine rückwirkende Einlage von 1400 getätigt hat und B sein Guthaben von 30 behoben oder eine vorbehaltene Entnahme von 30 vorgenommen hat, genügt bei der Einbringung des Betriebes der KG eine geringfügige Kapitalerhöhung bzw. kann sich eine gleichhohe durch Notariatsakt zu erfolgende Anteilsabtretung von A und B und B an A ebenfalls auf einen geringfügigen Betrag beschränken.

Stimmen die Mitunternehmeranteile quotal mangels (ausreichender) Korrekturen nicht mit den Kapitalanteilsquoten überein, ist die äquivalente Kapitalerhöhung oder die Anteilsabtretung vom Umtauschverhältnis abhängig.

Rz 1080a wird wie folgt geändert:

1080a

§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Fall UmgrStG (Identität der Beteiligungsverhältnisse) ist sohin nur dann anwendbar, wenn Einbringender eine Körperschaft ist. Kein Anwendungsfall des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG ist daher die Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in eine Körperschaft, deren Beteiligungsverhältnis mit dem Beteiligungsverhältnis an der Mitunternehmerschaft übereinstimmt, **dies gilt sowohl und zwar auch** für Zeiträume vor dem Inkrafttreten des AbgÄG 2005 (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0296, 2006/15/0306) **als auch für die Rechtslage nach dem Inkrafttreten des AbgÄG 2005 (VwGH 27.1.2022, Ra 2020/15/0005)**. Wird in diesen Fällen rechtlich unzutreffend dennoch von der Anwendbarkeit des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG ausgegangen, ist die Einbringung verunglückt und es treten die steuerlichen Wirkungen der Tauschbesteuerung ein. Kann eine dahingehende Berichtigung der Veranlagung der einbringenden Mitunternehmer aufgrund von § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht erfolgen, ist eine solche auch nicht bei der übernehmenden Körperschaft vorzunehmen, weil die steuerlichen Wirkungen der Tauschbesteuerung nicht diesem Steuersubjekt zuzurechnen sind. Damit unterbleibt die Vornahme eines steuerwirksamen Zuschlages nach Maßgabe von § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft.

Rz 1097 wird wie folgt geändert:

1097

Es kommt dadurch zu einer Verdoppelung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven des Einbringungsvermögens, ohne dass der Grundsatz der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erwirtschafteten Gewinne verletzt wird: Die stillen Reserven werden einerseits zu stillen Reserven der übernehmenden Körperschaft (erste Hälfte der Steuerhängigkeit in Höhe der 25-prozentigen Körperschaftsteuer (**ab 1.1.2023 24%; ab 1.1.2024 23%**) und andererseits durch die mit der Anschaffungskostenbindung verknüpfte Übertragung auf die Anteile des Einbringenden zu stillen Reserven an den Gesellschaftsanteilen der übernehmenden Körperschaft (zweite Hälfte der Steuerhängigkeit in Höhe des ~~halben Einkommensteuersatzes bzw. ab 1.4.2012 Steuerpflicht mit dem besonderen Steuersatzes~~ von 25% gemäß [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) bzw. ab 1.1.2016 ~~Steuerpflicht mit dem des besonderen Steuersatzes~~ von 27,5% gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015).

Rz 1130 wird wie folgt geändert:

1130

Nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 Satz 1 UmgrStG](#) ist als Maßstab für die Werteverziehung zwischen den Beteiligungen an der einbringenden und an der übernehmenden Körperschaft das Verhältnis des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens zum Gesamtverkehrswert der einbringenden Körperschaft vor der Einbringung heranzuziehen; **dieses Verhältnis ist auch für die Aufteilung eines etwaigen, an den Anteilen an der übertragenden Körperschaft bestehenden Nichtfestsetzungsantrages (siehe allgemein Rz 263) maßgeblich.** Es ist daher insb. der Buchwert des Einbringungsvermögens für die Korrektur der Beteiligungssätze bei dem (den) gemeinsamen Gesellschafter(n) irrelevant. Im Ergebnis werden durch die Auf- und Abstockung gemäß [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) die im Kapitalanteil enthaltenen stillen Reserven der übertragenden Körperschaft auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft übertragen. Wird durch eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG auf Gesellschaftsebene ein Anteil an stillen Reserven übertragen, ist der anteilige Buchwert an der übertragenden Körperschaft in diesem Ausmaß auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu übertragen. Da im Rahmen des Art. III UmgrStG nur Vermögen mit positivem Verkehrswert übertragbar ist, können auch nur positive stille Reserven (im Grenzfall 0) übertragen werden. Aus diesem Grund ist die Verminderung/Abstockung der Anteile so zu verstehen, dass bei negativen Anschaffungskosten der aliquote Anteil dieser negativen Anschaffungskosten auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu übertragen ist.

[...]

Nach Rz 1215 werden die Überschrift „3.8a Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Einbringungen“ sowie die neuen Rz 1215a bis 1215d eingefügt:

3.8a. Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Einbringungen

1215a

Zu den allgemeinen Voraussetzungen für den einbringungsbedingten Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages auf Rechtsnachfolger nach Maßgabe von [§ 1 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) (Buchwertfortführung und Übertragung auf eine unter [§ 12a Abs. 2 KStG 1988](#) fallende Körperschaft) siehe bereits näher Rz 255a ff.

1215b

[§ 2 Z 3 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) regelt die besonderen Voraussetzungen für den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages der übertragenden Körperschaft im Rahmen von Einbringungen gemäß Art. III UmgrStG. Dabei ist die Regelung für den Übergang von Verlustvorträgen des Einbringenden, nämlich [§ 21 Z 1 UmgrStG](#) – mit Ausnahme von [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) (siehe bereits Rz 255h) – sinngemäß anzuwenden. Folglich geht ein zum Einbringungstichtag entstandener und noch nicht verrechneter Zins- oder EBITDA-Vortrag der einbringenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft ab dem dem Einbringungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum über, soweit dieser dem übertragenen Vermögen zugeordnet werden kann und dieses am Einbringungstichtag noch tatsächlich (vergleichbar) vorhanden ist (sinngemäße Anwendung von [§ 21 Z 1 UmgrStG](#), siehe dazu Rz 1172 ff). Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, bleibt ein Zins- oder EBITDA-Vortrag bei der übertragenden Körperschaft zurück und kann von dieser nach Maßgabe des [§ 12a Abs. 6 KStG 1988](#) verwertet werden.

Der Fortbestand eines bei der übernehmenden Körperschaft bestehenden eigenen Zins- oder EBITDA-Vortrags wird durch die Einbringung hingegen nicht berührt (zur diesbezüglichen Einschränkung der [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) siehe bereits Rz 255b).

1215c

Kann ein Zins- oder EBITDA-Vortrag der einbringenden Körperschaft den vortragsverursachenden Quellen (zB Teilbetrieben) nicht eindeutig zugeordnet werden, ist eine sachgerechte Zuordnung des Zins- oder EBITDA-Vortrages vorzunehmen ([§ 2 letzter Satz Zinsvortrags-ÜbergangsV](#); siehe bereits Rz 255g).

Resultiert ein Zinsvortrag aus einer Anschaffungsverbindlichkeit, die dem Erwerb mehrerer Kapitalanteile diente, sollen aber im Zuge einer Einbringung nicht alle Kapitalanteile übertragen werden, hat eine nachvollziehbare Zuordnung des Zinsvortrages zu den

übertragenen bzw. zurückbehaltenen Kapitalanteilen zu erfolgen (siehe dazu auch Rz 735 hinsichtlich des Wahlrechtes zur Mitübertragung der Anschaffungsverbindlichkeit).

1215d

Zum Übergang eines Gruppen-Zinsvortrags oder Gruppen-EBITDA-Vortrages unter Beachtung der gruppenbezogenen Betrachtungsweise siehe Rz 255i ff.

Rz 1245ad wird wie folgt geändert:

1245ad

~~Für Einbringungsverträge ab dem 1.12.2011 gilt die gruppenbezogene Betrachtungsweise (siehe Rz 351e):~~

Hinsichtlich jener Verluste des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitglieds, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben und zum Einbringungsstichtag noch nicht verrechnet sind, kommt § 21 UmgrStG iVm § 4 UmgrStG ebenfalls zur Anwendung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass bei der Prüfung, ob das verlustverursachende Vermögen in umfänglich vergleichbarer Weise zum Einbringungsstichtag noch vorhanden ist oder nicht, eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Maßgebend für den Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit ist grundsätzlich, ob das verlustverursachende Vermögen des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitglieds (zB Betrieb) zum Einbringungsstichtag in der Unternehmensgruppe in vergleichbarer Form noch vorhanden ist.

Da bei Einbringungen im Unterschied zu Verschmelzungen nicht übergehende Verluste nicht untergehen, sondern beim Einbringenden verbleiben, ist wie folgt zu differenzieren:

- Sollte der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit hinsichtlich der übertragenden Körperschaft nicht gegeben sein, kommt es zu keiner Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger.
- Sollte der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit hinsichtlich der übernehmenden Körperschaft nicht gegeben sein, kommt es zu einer entsprechenden Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger.

Die gruppenbezogene Betrachtungsweise gilt sinngemäß für einen beim Gruppenträger am Einbringungsstichtag bestehenden Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrag, kann jedoch weder im Rahmen von Einbringungen durch den Gruppenträger oder ein Gruppenmitglied (sowohl innerhalb als auch außerhalb der Gruppe) noch im Rahmen von Einbringungen durch gruppenfremde Körperschaften auf den Gruppenträger oder auf ein Gruppenmitglied zu einer Kürzung des Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrages auf

Ebene des Gruppenträgers führen (siehe dazu bereits Rz 255i ff; zu den Konstellationen im Besonderen Rz 255j).

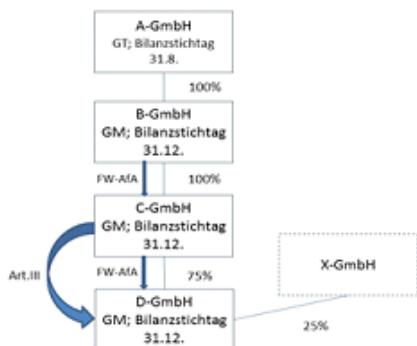
Rz 1245ae wird wie folgt geändert:

1245ae

Zusammenfassendes Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht aus der A-GmbH als Gruppenträger (Wirtschaftsjahr 1.9.-31.8.), der 100-prozentigen Tochtergesellschaft B-GmbH und deren 100-prozentiger Tochter C-GmbH. Die C-GmbH ist ihrerseits zu 75% an der D-GmbH beteiligt. Daneben ist die gruppenfremde X-GmbH zu 25% an der D-GmbH beteiligt. Die B-GmbH, die C-GmbH und die D-GmbH bilanzieren zum 31.12.

Sowohl die B-GmbH als auch die C-GmbH machen auf die erworbene Beteiligung der jeweiligen betriebsführenden Tochter eine Firmenwertabschreibung geltend. Die C-GmbH bringt zum 30.11.01 ihren gesamten Betrieb in die D-GmbH ein.



Durch die Einbringung des Betriebes in die Beteiligungskörperschaft erhöht sich die Beteiligung der C-GmbH aufgrund der Gewährung neuer Anteile gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG oder durch die Abtretung von Anteilen gemäß § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG.

- *Firmenwertabschreibung:*

Für diese gemäß § 20 Abs. 1 UmgrStG als angeschafft geltenden Anteile wäre bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen eine Firmenwertabschreibung ab dem WJ 2 durch die C-GmbH möglich. Für die einbringungsbedingt erworbenen Anteile kann mangels Aufdeckens stiller Reserven keine zusätzliche Firmenwertabschreibung geltend gemacht werden.

Die bisherige Firmenwertabschreibung der C-GmbH erfährt durch die Einbringung keine Änderung.

Die von der beteiligten Körperschaft B-GmbH auf die Beteiligung der den gesamten Betrieb einbringenden C-GmbH getätigte Firmenwertabschreibung kann letztmalig zum 31.12.00 geltend gemacht werden.

Die Beteiligung an der C-GmbH bleibt unverändert bestehen, mangels Betriebsführung ab dem 1.12.01 liegen die Voraussetzungen des § 9 Abs. 7 KStG 1988 allerdings nicht mehr vor.

Eine Nacherfassung vorgenommener Firmenwertabschreibungen fünfzehntel gemäß § 9

Abs. 7 letzter TS KStG 1988 hat nicht zu erfolgen, da die Nacherfassung weiter in der Unternehmensgruppe (bei der B-GmbH) möglich ist.

– **Einkommensermittlung:**

Die C-GmbH muss zum 30.11.01 einen Zwischenabschluss erstellen, dessen Ergebnis im WJ 01 der B-GmbH zu erfassen ist.

Das gemeinsame weitergeleitete Ergebnis findet beim Gruppenträger A-GmbH in dem am 31.8.02 endenden Wirtschaftsjahr Eingang.

– **Verlustabzug:**

Vor- und Außergruppenverluste der einbringenden C-GmbH gehen nach Maßgabe des § 21 Z 1 und 3 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft über und werden zu Außergruppenverlusten. Die weitere Abzugsfähigkeit der Vor- und Außergruppenverluste der übernehmenden Körperschaft ist gemäß § 21 Z 2 UmgrStG zu prüfen.

Verluste, die während der Gruppenzugehörigkeit der an der Einbringung beteiligten Gruppenmitglieder entstanden und noch nicht verrechnet sind, unterliegen ebenfalls den Bestimmungen des § 21 UmgrStG.

Für den Objektbezug und die Vergleichbarkeit (bei der übernehmenden Körperschaft D-GmbH) ist eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen. Ist der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben, kommt es zu einer entsprechenden Kürzung beim Gruppenträger.

– **Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrag**

Einbringungsbedingt kann es auch durch die gruppenbezogene Betrachtungsweise im Hinblick auf die übernehmende Körperschaft D-GmbH nicht zu einer Kürzung eines beim Gruppenträger bestehenden Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrages kommen (siehe Rz 255j).

Rz 1245d wird wie folgt geändert:

3.10.2.1.3. Einbringung im Zusammenhang mit einer Beteiligungsgemeinschaft

1245d

~~Für Zeiträume bis zum Inkrafttreten des AbgÄG 2010, BGBI. I Nr. 34/2010, gilt Folgendes (Rechtslage für zum 30.6.2010 bestehende Beteiligungsgemeinschaften):~~

- Bringt der Hauptbeteiligte einer Gruppenmitglieder Beteiligungsgemeinschaft begünstigtes Vermögen in die Beteiligungskörperschaft ein, kann es infolge der Kapitalerhöhung zu einer ausreichenden finanziellen Verbindung an der Beteiligungskörperschaft kommen. In diesem Fall kann die Beteiligungsgemeinschaft gekündigt werden oder fortbestehen, wenn die Beteiligung des Minderbeteiligten nicht unter 15% sinkt.
- Bringt der Hauptbeteiligte einer Gruppenmitglieder Beteiligungsgemeinschaft die Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft in ein Gruppenmitglied ein, ändert sich die Beteiligungsgemeinschaft nicht, da die übernehmende Körperschaft Gruppenmitglied ist.

~~und damit die Hauptbeteiligtenfunktion übernehmen kann. Die Rechtsgrundlage der Beteiligungsgemeinschaft ist anzupassen.~~

Seit der Änderung von Gemäß [§ 9 Abs. 2 KStG 1988](#) durch das idF AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, können Gruppenmitglieder nicht mehr Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein. Die Bildung von Beteiligungsgemeinschaften auf „mittlerer Ebene“ ist daher nicht mehr zulässig.

Auf zum 30.6.2010 bestehende Beteiligungsgemeinschaften sind [§ 9 Abs. 2 und 3 KStG 1988](#) idF vor dem AbgÄG 2010 gemäß [§ 26c Z 18 KStG 1988](#) nur dann weiter - bis längstens 31.12.2020 - anzuwenden, wenn die Beteiligungsgemeinschaft in ihrer Struktur unverändert („eingefroren“) bleibt. Dies ist dann der Fall, wenn die Beteiligungsgemeinschaft keine weitere Körperschaft in die Unternehmensgruppe aufnimmt und sich die Struktur der Beteiligungsgemeinschaft weder in Bezug auf die Mitbeteiligten noch in Bezug auf deren Beteiligungsausmaß verändert. Obige Ausführungen bewirken jedenfalls eine schädliche Strukturänderung und führen zur Auflösung der Beteiligungsgemeinschaft zum Einbringungsstichtag. **Zum 1.1.2021 noch bestehende, in ihrer Struktur unverändert gebliebene Beteiligungsgemeinschaften gelten als an diesem Tag aufgelöst (siehe näher KStR 2013 Rz 1016).**

Rz 1245j wird wie folgt geändert:

3.10.3.3. Einbringung in einen Gruppenfremden

1245j

Bringt ein in- oder ausländisches Gruppenmitglied einen Betrieb oder Teilbetrieb in eine gruppenfremde Körperschaft ein, ändert dies nichts an seiner Gruppenzugehörigkeit (denkbar wäre allerdings ein wirtschaftliches Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds).

Die Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der einbringenden inländischen Körperschaft vermindert sich oder entfällt.

Vor- oder Außergruppenverluste der einbringenden inländischen Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 21 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über. **Hingegen können Verluste, die während der Gruppenzugehörigkeit durch ein einbringendes inländisches Gruppenmitglied dem Gruppenträger zugerechnet wurden, nicht im Rahmen des § 21 UmgrStG auf die übernehmende gruppenfremde Körperschaft übergehen. Die Einbringung in eine gruppenfremde Körperschaft führt auch im Lichte einer „gruppenbezogenen Betrachtungsweise“ nicht zu einer Kürzung von Verlustvorträgen auf Ebene des Gruppenträgers (zur Verschmelzung siehe hingegen Rz 354), allerdings kann sich eine**

solche Kürzung im Rahmen von Folgeumgründungen (des Gruppenträgers oder des vormals verlustverursachenden Gruppenmitglieds) ergeben, weil diesfalls nach der gruppenbezogenen Betrachtungsweise zu prüfen ist, ob das verlustverursachende Vermögen noch (vergleichbar) in der Unternehmensgruppe vorhanden ist (zur Abspaltung siehe in diesem Sinne Rz 1787d). Dies gilt sinngemäß für einen beim Gruppenträger bestehenden Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrag, jedoch kann es diesfalls nur im Rahmen von Folgeumgründungen des Gruppenträgers bzw. des vortagsverursachenden Gruppenmitglieds (als im Rahmen der Folgeumgründung übertragende Körperschaft) zu einer Kürzung eines Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrages kommen (siehe Rz 255i ff).

Bringt **eindas** inländisches Gruppenmitglied einen Mitunternehmeranteil in eine gruppenfremde Körperschaft ein, ist die Unternehmensgruppe weiters dann negativ berührt, wenn über die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft die finanzielle Verbindung zu einem anderen Gruppenmitglied begründet wurde.

[...]

Rz 1247 wird wie folgt geändert:

1247

Die einzubringende atypisch stille Beteiligung muss, um unter Art. III UmgrStG zu fallen, einen positiven Verkehrswert aufweisen, dessen Vorhandensein nach betriebswirtschaftlichen Kriterien zu beurteilen ist (siehe Rz 683). Gleichzeitig ist hinsichtlich dieses Mitunternehmeranteiles auch das Vorliegen einer Einkunftsquelle nach den Liebhabereigrundsätzen zu beurteilen. Dabei ist im Hinblick auf die zwingende Buchwerteinbringung von einem bloßen Rechtsformwandel auszugehen, sodass das Vorliegen eines **GesamtTotalgewinnes** auf die Besitzzeit des Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft zu beziehen ist (**siehe dazu LRL 2012 Rz 22**). Der nach § 12 Abs. 1 UmgrStG erforderliche positive Verkehrswert des Anteils ist unter Berücksichtigung dieser Überlegung durch die isolierte Bewertung (stand-alone-Betrachtung) zum Stichtag unter Beachtung der Ertragsaussichten festzustellen.

Rz 1268 wird wie folgt geändert:

3.16. Auswirkung abgabenbehördlicher Feststellungen auf Einbringungen

1268

Die Feststellungen im Rahmen abgabenbehördlicher Überprüfungen einer vollzogenen Einbringung können zu nachträglichen Änderungen des Buchwertes und damit ggf. auch des Verkehrswertes des übertragenden Vermögens führen.

Die Änderungen können auf bilanzsteuerrechtliche Berichtigungen aus der Zeit bis zum Einbringungstichtag zurückzuführen sein und beeinflussen daher den der Einbringung zugrunde gelegten Jahres- bzw. Zwischenabschluss, die darauf aufbauende Einbringungsbilanz und wirken sich auf die steuerlichen Verhältnisse bei der übernehmenden Körperschaft und den Einbringenden als Anteilsinhaber aus. Die Änderungen können auch auf fehlerhafte Maßnahmen im Zuge der Einbringung zurückzuführen sein.

Zur Adressierung von aufgrund der Feststellungen neu erlassenen Bescheiden siehe Rz 953 f.

Rz 1290 wird wie folgt geändert:

1290

Bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 23 Abs. 1 UmgrStG](#) ist Art. IV UmgrStG im Hinblick auf [§ 23 Abs. 4 UmgrStG](#) gesamthaft anzuwenden. Entstehen bei der für die Verkehrsteuern zuständige Abgabenbehörde (Finanzamt ~~Österreich für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel~~ gemäß [§§ 60 f BAO](#) 19 AVOG 2010) Zweifel, ob die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 23 UmgrStG](#) erfüllt sind, ist im Interesse einer einheitlichen Beurteilung der Umgründung eine Abstimmung mit der für die Ertragsbesteuerung des(r) Übertragenden und der übernehmenden Mitunternehmerschaft zuständigen Abgabenbehörden herbeizuführen.

Rz 1292 wird wie folgt geändert:

4.1.1.4. Steuerklauseln

1292

Der Eintritt der steuerlichen Wirkungen eines Zusammenschlusses bzw. das Verhindern der negativen Wirkungen eines missglückten Zusammenschlusses kann nicht durch Steuerklauseln im Zusammenschlussvertrag von der Erfüllung sämtlicher Anwendungsvoraussetzungen des [§ 23 UmgrStG](#) abhängig gemacht werden. Steuerlich beachtlich ist aber

- eine Vertragsklausel, die eine Adaptierung der Vorsorgen gegen eine Steuerlastverschiebung im Rahmen der gewählten Zusammenschlussmethode vorsieht, soweit abgabenbehördliche Feststellungen zu Änderungen der Buch- und Verkehrswerte führen und
- eine auf die Fristenwahrung bezogene Vertragsklausel (siehe Rz 1343) und
- eine Fortsetzungsklausel (siehe Rz 1498) sowie

- eine aufschiebende Bedingung, deren Eintritt von der Zustimmung Dritter (zB Grundverkehrsbehörde, **Firmenbuchgericht uÄ**) abhängig ist.

Fehlt eine Vertragsklausel im Sinne des ersten Aufzählungspunktes, ist die Abgabenbehörde nicht berechtigt, die begehrten Anpassungen von vornherein abzulehnen.

Rz 1302 wird wie folgt geändert:

4.1.6. Erfordernis eines Zusammenschlussvertrages

1302

Grundlage für den Zusammenschluss bildet ein schriftlicher Zusammenschlussvertrag. Dieses Rechtsgeschäft muss nicht ausdrücklich als Zusammenschlussvertrag gekennzeichnet sein, es muss aber klar erkennbar sein, dass es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handelt. Der Vertrag hat insb. die Beteiligungsverhältnisse an der übernehmenden Personengesellschaft zu regeln und den Umfang des zu übertragenden Vermögens (Rz 1346 ff) und die Gegenleistung (Rz 1374 ff) zu beschreiben.

Bei neu errichteten Personengesellschaften wird der Zusammenschlussvertrag der Gesellschaftsvertrag (Präambel im Gesellschaftsvertrag) der übernehmenden Personengesellschaft oder ein eigener Vertrag sein, bei bereits bestehenden Personengesellschaften ein Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag.

Aus [§ 23 Abs. 1 UmgrStG](#) ergibt sich, dass zu den Anwendungsvoraussetzungen für einen Zusammenschluss das Erstellen eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages gehört.

Der Zusammenschlussvertrag kann wegen des Erfordernisses der Einholung von Genehmigungen (zB Grundverkehrs- oder Kartellbehörde, **Firmenbuchgericht uÄ**) auch aufschiebend bedingt abgeschlossen werden.

Werden im Rahmen von Betriebs- oder Teilbetriebsübertragungen auch GmbH-Beteiligungen (siehe EStR 2000 Rz 492 und Rz 597) mitübertragen, ist für diese ein Notariatsakt erforderlich.

Rz 1332 wird wie folgt geändert:

1332

Auf Grund des Verweises auf [§ 13 UmgrStG](#) kann der Vertragstag nach oder vor dem Stichtag liegen oder mit dem Stichtag zusammenfallen. **Für Fälle, in denen Wird** der Zusammenschlussvertrag vor dem Zusammenschlussstichtag abgeschlossen **wird, siehe Rz 763.** ~~liegt im Hinblick auf das Fehlen wesentlicher Vertragsergrundlagen ein vorläufiger Vertrag vor, der innerhalb der Neunmonatsfrist zu ergänzen und abzuschließen ist (siehe Rz 763). Zu~~

~~den Ergänzungen gehört auch die Möglichkeit, Versorgen und Veränderungen des Vermögens im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG festzulegen.~~

Rz 1338 wird wie folgt geändert:

4.1.8.3.2. Meldung beim Finanzamt

1338

Der Zusammenschluss ist dem nach ~~§§ 60 f BAO-21 Abs. 2 Z 4 AVOG 2010~~ für die Gewinnfeststellung der übernehmenden Mitunternehmerschaft zuständigen FA in folgenden Fällen zu melden:

- [...]

Als für die Meldung zuständiges FA gilt in Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft als Inhaber des Unternehmens einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft auftritt, das für die Kapitalgesellschaft nach ~~§§ 60 f BAO-21 Abs. 2 Z 1 AVOG 2010~~ zuständige Finanzamt.

Rz 1381 wird wie folgt geändert:

4.1.12.3. Gewährung einer unzulässigen Gegenleistung

1381

Werden für übertragenes Vermögen teilweise Gesellschafterrechte und teilweise Zahlungen oder geldwerte (über bloße Annehmlichkeiten hinausgehende) Vorteile in das Privatvermögen des Übertragenden gewährt, ist Art. IV UmgrStG zur Gänze nicht anwendbar. Derartige Vorgänge fallen unter § 24 Abs. 7 EStG 1988, sodass eine Veräußerungsgewinnbesteuerung vorzunehmen ist und die sonstigen Begünstigungen des UmgrStG nicht zur Anwendung kommen können; siehe Rz 1506 ff.

Erfolgt zeitnah nach einem Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG zwischen den Zusammenschlusspartnern eine steuerpflichtige Anteilsabtretung auf rechtsgeschäftlicher Grundlage mit dem Ziel, die (Mindest-)Beteiligung eines Zusammenschlusspartners herzustellen, bewirkt dieser gesonderte und nachfolgende Vorgang keine Verletzung des Gegenleistungsrechtes (VwGH 3.3.2022, [Ra 2020/15/0024](#)).

Rz 1453 wird wie folgt geändert:

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 (siehe auch Rz 1453a),
- Beachtung offener Schwebeverluste ([§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#)) und aliquote Anrechnung im Rahmen der Gewinnfeststellung der folgenden Wirtschaftsjahre auf die einzelnen übertragenden Gesellschafter
- **Übergang der Nachversteuerungspflicht für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (siehe Rz 122) und den Investitionsfreibetrag (siehe Rz 123)**
- Fortführung von Pensionsrückstellungen bzw. des Abbaus des Unterdeckungsbetrages der Pensionsrückstellungen ([§ 116 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#)) bei fortgesetzter Bilanzierung
- Fortführung der Abfertigungsrückstellung (EStR 2000 Rz 3351) unter Beachtung der Übergangsregelungen des [§ 124b Z 66 bis 68 EStG 1988](#) (EStR 2000 Rz 3337)
- Zehntel aus Instandsetzungen gemäß [§ 4 Abs. 7 EStG 1988](#) und Siebentel aus Teilwertabschreibungen gemäß [§ 12 KStG 1988](#), Fünfzehntel aus der Abschreibung des Sockelbetrages aus Jubiläumsgeldrückstellungen sind den Übertragenden weiterhin personenbezogen zuzurechnen.
- **Liebhabereibeurteilung: Weiterlauf des Beurteilungszeitraumes zur Erzielung eines Gesamtgewinnes auch nach Zusammenschluss (siehe dazu LRL 2012 Rz 22).**

Nach der Rz 1453a werden die neue Überschrift 4.3.1.1a. Verfahrensrechtliche Rechtsnachfolge“ und die neuen Rz 1453b und 1453c eingefügt:

4.3.1.1a. Verfahrensrechtliche Rechtsnachfolge

1453b

Aufgrund der zivilrechtlichen Einzelrechtsnachfolge ist die Bescheidadressierung anhand der gleichen Grundsätze wie bei der Einbringung zu lösen (siehe dazu Rz 953 f). Steuertatbestände, die das übertragene Vermögen betreffen und bis zum Zusammenschlussstichtag anfallen, sind demnach auch nach dem Zusammenschlussstichtag weiterhin dem Übertragenden zuzurechnen. Bescheide, die diese Steuertatbestände betreffen, sind ungeachtet des Zusammenschlusses an den Übertragenden zu adressieren. Wie bei der Einbringung gilt die Rückwirkung für die Umsatzsteuer und sämtliche anderen steuerlichen Regelungsbereiche nicht (siehe Rz 953).

1453c

Kommt es aufgrund der Übertragung von Mitunternehmeranteilen durch einen Zusammenschluss auf dieselbe übernehmende Mitunternehmerschaft zur Vereinigung aller Anteile gemäß [§ 142 UGB](#) und damit zur Übernahme des Vermögens der Mitunternehmerschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, liegen

umgründungssteuerrechtlich zwei Vorgänge vor, zunächst die Übertragung der Mitunternehmeranteile per Zusammenschluss als Fälle der Einzelrechtsnachfolge und in der Folge die mit der Anteilsvereinigung verbundene Gesamtrechtsnachfolge in das Vermögen der Mitunternehmerschaft. Zu den verfahrensrechtlichen Auswirkungen hinsichtlich der Bescheidadressierung siehe Rz 954.

Rz 1493 wird wie folgt geändert:

4.6. Zusammenschluss und Unternehmensgruppen

4.6.1. Gruppeninterne Zusammenschlüsse

4.6.1.1. Inländische Zusammenschlüsse

1493

Der Zusammenschluss zweier Gruppenmitglieder oder des Gruppenträgers mit einem Gruppenmitglied zu einer neuen Personengesellschaft ändert nichts am Bestand der Unternehmensgruppe. Soweit ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird, tritt an seine Stelle der Mitunternehmeranteil an der übernehmenden Personengesellschaft. Soweit eine beteiligte Körperschaft die Beteiligung an einem Gruppenmitglied überträgt, tritt an die Stelle einer unmittelbaren Beteiligung eine mittelbare. Bleibt dadurch die ausreichende finanzielle Verbindung erhalten, ergibt sich keine unmittelbare Änderung. Sinkt die finanzielle Verbindung über die Personengesellschaft auf 50% oder weniger, bleibt die Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft erhalten, sofern bei einem an beiden an der Personengesellschaft beteiligten Gruppenmitgliedern beteiligten übergeordneten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger mittelbar eine ausreichende finanzielle Verbindung vorliegt.

Hat die an der übertragenden Körperschaft beteiligte Körperschaft die Beteiligung vor dem 1. März 2014 angeschafft und wurde die übertragende Körperschaft spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen, das im Kalenderjahr 2015 endet, konnte diese eine anschaffungsbedingte Firmenwertabschreibung vornehmen. Mit der Übertragung des gesamten Betriebes kommt es in einem solchen Fall zum Ende der Firmenwertabschreibung, mit der Übertragung eines Teilbetriebes zur Verminderung. **Die Firmenwertabschreibung kann jedoch fortgesetzt werden, wenn es sich um einen Zusammenschluss mit einem vermögensrechtlich nicht beteiligten Arbeitsgesellschafter handelt, dh. wenn die übertragende Körperschaft weiterhin zu 100% am übertragenen (Teil-)Betrieb substanzbeteiligt ist.**

Hat die die Beteiligung übertragende Körperschaft eine anschaffungsbedingte Firmenwertabschreibung vorgenommen, endet diese mangels einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung nach dem Zusammenschluss.

[...]

Rz 1499 wird wie folgt geändert:

4.7.3. Beitritt mehrerer atypisch stiller Gesellschafter

1499

Beteiligen sich mehrere Personen als atypische stille Gesellschafter an einem Unternehmen im Sinne des UGB, wird zur Vermeidung mehrfacher Zusammenschlüsse ein und derselbe Stichtag vereinbart und eine gemeinsame Meldung vorgesehen werden müssen. Es ist zulässig, für künftige Mitunternehmer einen Treuhänder auftreten zu lassen, selbst wenn die Treugeber im Zeitpunkt der Fassung des Umgründungsplanes noch nicht namentlich bekannt sind. Innerhalb der neunmonatigen Rückwirkungspflichtfrist müssen die künftigen Mitunternehmer ihre Beitrittserklärungen abgeben und muss die entsprechende Meldung beim zuständigen FA erfolgt sein (siehe Rz 1879 ff).

[...]

Rz 1503 wird wie folgt geändert:

4.9. Auswirkung abgabenbehördlicher Feststellungen auf Zusammenschlüsse

1503

Die Feststellungen im Rahmen abgabenbehördlicher Überprüfungen eines vollzogenen Zusammenschlusses können zu nachträglichen Änderungen des Buchwertes und damit unter Umständen auch des Verkehrswertes des übertragenden Vermögens führen.

Die Änderungen können auf bilanzsteuerrechtliche Berichtigungen aus der Zeit bis zum Zusammenschlussstichtag zurückzuführen sein und beeinflussen daher den dem Zusammenschluss zu Grunde gelegten Jahres- bzw. Zwischenabschluss, die darauf aufbauende Zusammenschlussbilanz und wirken sich auf die steuerlichen Verhältnisse bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft aus. Die Änderungen können auch auf fehlerhafte Maßnahmen im Zuge des Zusammenschlusses zurückzuführen sein.

Zur Adressierung von aufgrund der Feststellungen neu erlassenen Bescheiden siehe Rz 1453b f.

Rz 1507 wird wie folgt geändert:

1507

Bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft ist von einem entgeltlichen Betriebs- oder Mitunternehmeranteilserwerb auszugehen. Sie hat in ihrer Eröffnungsbilanz die Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter (einschließlich Firmenwert) anzusetzen („Vollrealisierung“; vgl. VwGH 3.3.2022, [Ra 2020/15/0024](#), Rz 19) und von den Anschaffungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter Abschreibungen nach den Grundsätzen der [§ 7 EStG 1988](#) und [§ 8 EStG 1988](#) vorzunehmen. Hinsichtlich der mit einer Geldeinlage oder sonstigen Wirtschaftsgütern Beitretenden bleibt es beim Einlagetabestand (siehe Rz 1417).

[...]

Rz 1515 wird wie folgt geändert:

1515

Bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 27 Abs. 1 UmgrStG](#) ist Art. V UmgrStG im Hinblick auf [§ 27 Abs. 5 UmgrStG](#) gesamthaft anzuwenden. Entstehen bei der für die Verkehrsteuern zuständigen Abgabenbehörde (Finanzamt ~~Österreich für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel~~ gemäß [§§ 60 f BAO-19 AVOG 2010](#)) Zweifel, ob die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 27 UmgrStG](#) erfüllt sind, ist im Interesse einer einheitlichen Beurteilung der Umgrenzung eine Abstimmung mit den für die Ertragsbesteuerung der Mitunternehmerschaft und der Nachfolgeunternehmer zuständigen Abgabenbehörden herbeizuführen.

[...]

Rz 1516 wird wie folgt geändert:

5.1.1.2. Steuerklauseln

1516

Der Eintritt der steuerlichen Wirkungen einer Realteilung bzw. das Verhindern der negativen Wirkungen einer missglückten Realteilung kann nicht durch Steuerklauseln im Teilungsvertrag von der Erfüllung sämtlicher Anwendungsvoraussetzungen des [§ 27 UmgrStG](#) abhängig gemacht werden. Steuerlich beachtlich ist aber

- eine Vertragsklausel, die eine Adaptierung der Ausgleichszahlungen (im Rahmen der Drittbegrenzung) und der Ausgleichsposten vorsieht, soweit abgabenbehördliche Feststellungen zu Änderungen der Buch- und Verkehrswerte führen und
- eine auf die Fristenwahrung bezogene Vertragsklausel (siehe Rz 1543) und

- eine aufschiebende Bedingung, deren Eintritt von der Zustimmung Dritter (zB Grundverkehrsbehörde, **Firmenbuchgericht uÄ**) abhängig ist.

Fehlt eine Vertragsklausel im Sinne des ersten Punktes, ist die Abgabenbehörde nicht berechtigt, die begehrten Anpassungen von vornherein abzulehnen.

Rz 1525 wird wie folgt geändert:

5.1.6.2. Nichtverhältniswahrende bzw. entflechtende Abteilung

1525

Eine nicht verhältniswahrende bzw. entflechtende Abteilung liegt dann vor, wenn die Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft beschließen, Vermögen im Sinne des [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) auf den oder die ausscheidenden Gesellschafter als Abfindung zu übertragen, die Mitunternehmerschaft jedoch bestehen bleibt und selbst Vermögen im Sinne des [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) behält. Auch in diesem Fall führen die abgefundenen Mitunternehmer das ihnen übertragene Vermögen allein als Einzelunternehmer oder gemeinsam in bereits bestehenden Mitunternehmerschaften fort, oder schließen sich selbst wieder zu einer oder mehreren neuen Mitunternehmerschaften zusammen. Die Gesellschafter können an sämtlichen Nachfolgegesellschaften in unterschiedlichem Ausmaß, aber auch nur an einzelnen Nachfolgegesellschaften beteiligt sein (dies entspricht der nicht verhältniswahrenden Spaltung im Sinne des Art. VI UmgrStG).

Beispiel 1:

Die ABC-OG, an der die Gesellschafter A, B und C zu je 1/3 beteiligt sind, führt die Teilbetriebe I, II und III. Möglichkeiten einer entflechtenden bzw. nichtverhältniswahrenden Abteilung sind bspw.:

A erhält den Teilbetrieb I, B und C führen die OG mit den Teilbetrieben II und III fort

A erhält den Teilbetrieb I, bleibt aber zusammen mit B und C an der OG beteiligt, die die Teilbetriebe II und III fortführt.

Eine nichtverhältniswahrende bzw. entflechtende Abteilung kann auch im Falle der Übertragung eines Mitunternehmeranteiles vorliegen.

Beispiel 2:

A, B und C sind je zu einem Drittel an der ABC-OG beteiligt. Die OG wird durch Abteilung in der Form realgeteilt, dass C aus der OG ausscheidet und mit einem von der OG gehaltenen Mitunternehmeranteil an der Y-KG abgefunden wird. A und B bleiben Gesellschafter der OG, die ihren Betrieb fortführt.

Eine nichtverhältniswahrende bzw. entflechtende Abteilung liegt auch dann vor, wenn Gesellschafter ihren Gesellschaftsanteil vermindern und ihnen von der Mitunternehmerschaft Vermögen iSd [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) übertragen wird.

Ebenso umfasst ist der Fall des teilweisen Ausscheidens eines 100-prozentigen Kommanditisten durch die Abstockung seines starren Kapitalkontos gegen Übertragung von qualifiziertem Vermögen iSd [§ 27 Abs. 2 bzw. Abs. 3 UmgrStG](#) durch die Mitunternehmerschaft.

Beispiel 3:

A ist jeweils 100-prozentiger Kommanditist der AB-KG und der AC-KG. B und C sind Arbeitsgesellschafter ohne Substanzbeteiligung. Die AB-KG führt die Teilbetriebe I und II. A scheidet durch Abstockung seines starren Kapitalkontos teilweise aus der AB-KG aus und erhält den Teilbetrieb I, den er im Weg eines Zusammenschlusses durch Aufstockung seines starren Kapitalkontos auf die AC-KG überträgt.

Rz 1537 wird wie folgt geändert:

1537

Der Teilungsvertrag kann einen bevorstehenden oder einen rückwirkenden Teilungsstichtag festlegen oder den Vertragstag als Stichtag definieren:

- Rückbezogene Stichtage, dh. Stichtage, die vor dem Abschluss des Teilungsvertrages liegen, sind nur im Rahmen der Grenzen des nach [§ 28 UmgrStG](#) maßgebenden [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) möglich (Frist von neun Monaten, siehe Rz 1538 ff).
- Für andere Stichtage, dh. Stichtage auf den Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages oder auf einen Tag danach bestehen zwei Möglichkeiten; siehe dazu näher Rz 763., können idR nur im Rahmen eines Grundsatzvertrages (Festlegung des Stichtages, abstrakte Definition der Teilungsmasse, Bestimmung des oder der Ausscheidenden) festgelegt werden. Dieser vorläufige Vertrag muss ergänzt und vervollständigt werden und ist in diesem Sinn ebenfalls ein rückwirkender, da die Endfassung einer abschließenden Willensübereinstimmung und damit der Unterfertigung bedarf. Es sind daher auch in diesem Fall innerhalb von neun Monaten ab dem Stichtag die Ergänzungen vorzunehmen (Bilanzierung, soweit nach § 12 Abs. 2 UmgrStG erforderlich, Wertermittlung, Gegenleistungsdefinition) und der zuständigen Behörde vorzulegen (siehe auch Rz 1541).

Rz 1539 wird wie folgt geändert:

5.1.9.2.2. Fälle der Meldung beim Finanzamt

1539

In allen nicht von der Firmenbuchzuständigkeit erfassten Fällen ist eine Realteilung nach [§ 28 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) bei dem für die teilende Personengesellschaft nach [§§ 60 f BAO](#) 21 AVOG 2010 zuständigen FA fristgerecht im Sinne des [§ 108 BAO](#) zu melden. Darunter fallen insb. die folgenden Realteilungsvorgänge:

[...]

Rz 1565 wird wie folgt geändert:

5.1.12.2. Verzicht auf Gesellschafterrechte (Ausscheiden)

1565

Die Übertragung des Vermögens auf den oder die Mitunternehmer setzt nach [§ 27 Abs. 1 UmgrStG](#) untergehende Gesellschafterrechte voraus. Unter „untergehende Gesellschafterrechte“ fällt ~~der mit dem Ausscheiden verbundene~~

- **der mit dem Ausscheiden verbundene** vollständige Verzicht auf die Gesellschafterstellung.~~-oder~~
- eine mit einem Teilausscheiden verbundene Verminderung der Gesellschafterstellung.
- **die Abstockung des starren Kapitalkontos des einzigen vermögensbeteiligten Kommanditisten ungeachtet der weiterhin vorliegenden 100-prozentigen Substanzbeteiligung, weil auf gesellschaftsvertraglicher Ebene der Gesellschafter seine Gesellschafterrechte teilweise aufgibt.**

Obwohl im Gegensatz zu [§ 23 Abs. 1 UmgrStG](#) das Ausschließlichkeitsgebot nicht erwähnt wird, ist aus der Begriffsbestimmung des [§ 27 Abs. 1 UmgrStG](#) abzuleiten, dass der gesellschaftsrechtliche Tausch in der – abgesehen von zulässigen Ausgleichszahlungen – ausschließlichen Übernahme von Vermögen im Sinne des [§ 27 Abs. 2 oder 3 UmgrStG](#) (Teilungsmasse) gegen anteilige oder volle Aufgabe der Gesellschafterrechte besteht. Die Übernahme von Vermögen der Mitunternehmerschaft, das nicht vom [§ 27 Abs. 2 oder 3 UmgrStG](#) erfasst wird, fällt nicht unter den "gesellschaftsrechtlichen" Begriff der Realteilung, sondern unter den "rechtsgeschäftlichen" Begriff der Anteilsveräußerung. Geldzahlungen sind lediglich im Rahmen der Ausgleichszahlungen gemäß [§ 29 Abs. 2 UmgrStG](#) (Rz 1528 ff) umgründungsteuerrechtlich unbedenklich.

Die Rückwirkung wirkt sich auf alle und nicht nur auf die bei einer Abteilung ausscheidenden Mitunternehmer aus.

Rz 1574 wird wie folgt geändert:

5.2.2. Teilungsmasse

5.2.2.1. Allgemeines

1574

[...]

Die Tatbestandsvoraussetzungen des [§ 27 Abs. 1 UmgrStG](#) sind nicht erfüllt bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, von Liebhabereibetrieben (**siehe Rz 709**) oder aufgegebenen Betrieben. Auch (qualifizierte) Beteiligungen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften fallen nicht unter das teilungsfähige Vermögen, es sei denn, sie werden als unselbständige Teile eines (Teil)Betriebes oder Mitunternehmeranteiles mitübertragen.

Rz 1619 wird wie folgt geändert:

5.4. Nachfolgeunternehmer ([§ 30 UmgrStG](#))

5.4.1. Rechtsnachfolge

5.4.1.1. Fiktive steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge

1619

Der Nachfolgeunternehmer ist für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob er Gesamtrechtsnachfolger wäre ([§ 30 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#)). Diese Quasigesamtrechtsnachfolge bezieht sich nur auf das Ertragsteuerrecht und gilt nur im Falle der Buchwertteilung.

Für alle anderen Abgaben und das Abgabenverfahren bleibt es bei der Einzelrechtsnachfolge (siehe Rz 1621d).

Rz 1620 entfällt (derzeit frei):

1620

~~Für alle anderen Abgaben und das Abgabenverfahren bleibt es bei der Einzelrechtsnachfolge. Demnach können alle Bescheide und sonstigen Verfahrensschritte, soweit sie die Zeit vor der Teilung betreffen, nur mit Wirkung gegen die realgeteilte Personengesellschaft bzw. deren ehemalige Gesellschafter, nicht jedoch gegen die Nachfolgeunternehmer als solche ergehen bzw. gesetzt werden.~~

Randzahl 1620: derzeit frei

Rz 1621 wird wie folgt geändert:

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 Pensionsrückstellungen Sorge zu tragen.

Der Nachfolgeunternehmer hat insbesondere 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 AfA; da der Nachfolgeunternehmer in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt; es 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).
- ~~Beachtung der Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988~~
- **Übergang der Nachversteuerungspflicht für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (siehe Rz 122) und den Investitionsfreibetrag (siehe Rz 123)**
- Fortführung einer Übertragungsrücklage nach [§ 12 EStG 1988](#)
- Fortführung der Altvermögenseigenschaft von Kapitalvermögen und Grundstücken unter Beachtung von [§ 29 UmgrStG](#) (Rz 1533a ff).
- **Liebhabereibeurteilung: Weiterlauf des Beurteilungszeitraumes zur Erzielung eines Gesamtgewinnes auch nach Realteilung (siehe dazu LRL 2012 Rz 22).**

Nach Rz 1621c werden die neue Überschrift „5.4.1.1a. Verfahrensrechtliche Rechtsnachfolge“ sowie die neue Rz 1621d eingefügt:

5.4.1.1a. Verfahrensrechtliche Rechtsnachfolge

1621d

Aufgrund der zivilrechtlichen Einzelrechtsnachfolge ist die Bescheidadressierung anhand der gleichen Grundsätze wie bei der Einbringung zu lösen (siehe dazu Rz 953 f). Steuertatbestände, die das übertragene Vermögen betreffen und bis zum Realteilungsstichtag anfallen, sind demnach auch nach dem Realteilungsstichtag weiterhin der übertragenden Mitunternehmerschaft zuzurechnen. Demnach können alle Bescheide und sonstigen Verfahrensschritte, soweit sie die Zeit bis zum Realteilungsstichtag betreffen, nur mit Wirkung gegen die realgeteilte Personengesellschaft bzw. deren

ehemalige Gesellschafter, nicht jedoch gegen die Nachfolgeunternehmer als solche ergehen bzw. gesetzt werden. Wie bei der Einbringung gilt die Rückwirkung nicht für die Umsatzsteuer und sämtliche anderen steuerlichen Regelungsbereiche (siehe Rz 953).

Für die Bescheidadressierung ist in Ab- und Aufteilungen zu unterscheiden:

- Bei Aufteilungen geht die Mitunternehmerschaft durch die Umgründung unter. Für die Bescheidadressierung nach der Realteilung ist in weiterer Folge zu unterscheiden, ob eine im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaft (OG, KG) bzw. ab 2015 auch eine GesbR vorlag oder eine sonstige, zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenvereinigung (zB atypische stille Gesellschaft).
- Die Auflösung und Löschung von im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaften (OG, KG) bzw. einer GesbR im Anwendungsbereich des GesbR-RG ab 2015 beeinträchtigt ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen auch die Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind (zB noch nicht abgeschlossenes Feststellungsverfahren nach [§ 188 BAO](#); zB VwGH 29.03.2006, [2001/14/0091](#)). Sämtliche Bescheide, die ertragsteuerliche Tatbestände vor dem Teilungsstichtag (bzw. bei der Umsatzsteuer und sämtlichen anderen steuerlichen Regelungsbereichen Steuertatbestände bis zum Zurechnungswechsel) betreffen, sind daher weiterhin an die aufgeteilte Mitunternehmerschaft zu adressieren (zB „An die A-KG“).
- Liegt hingegen eine sonstige zivilrechtlich nicht rechtsfähige Mitunternehmerschaft vor, greift für das Feststellungsverfahren [§ 191 Abs. 2 BAO](#) und für sämtliche andere Bescheide [§ 19 Abs. 2 BAO](#) und es kommt zur Änderung des Bescheidadressaten auf die Personen, die am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen im jeweiligen Feststellungszeitraum gemeinsam erzielte Einkünfte zugeflossen sind (namentliche Anführung) bzw. auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder).
- Bei Abteilungen bleibt die übertragende Mitunternehmerschaft grundsätzlich bestehen. Sämtliche Bescheide, die Steuertatbestände bis zum Teilungsstichtag (bzw. bei der Umsatzsteuer und sämtlichen anderen steuerlichen Regelungsbereichen Steuertatbestände bis zum Zurechnungswechsel) betreffen, sind daher weiterhin an sie zu adressieren.

Beispiel:

An der AB-OG (bestehend aus Teilbetrieb 1 und 2) waren bisher die Gesellschafter A und B beteiligt. Im Rahmen einer Realteilung zum Stichtag 31.12.X3 wird der Teilbetrieb 1 auf den Gesellschafter A und der Teilbetrieb 2 auf den Gesellschafter B übertragen.

Feststellungsbescheide und alle sonstigen Bescheide, bspw. betreffend die Umsatzsteuer, sind – soweit sie Tatbestände bis zum Realteilungsstichtag bzw. bis zum Übergang der

Zurechnung betreffen – trotz der Auflösung bzw. Löschung der AB-OG weiterhin an die AB-OG zu adressieren.

- Sollte die Mitunternehmerschaft nach der Abteilung untergehen, ist zu unterscheiden, ob eine Gesamtrechtsnachfolge (Anwachsung nach [§§ 142 UGB, 1206 ABGB oder 1215 ABGB](#)) vorliegt oder die Mitunternehmerschaft anderweitig beendigt wurde.

Rz 1638 wird wie folgt geändert:

5.9. Auswirkung abgabenbehördlicher Feststellungen auf Realteilungen

1638

Die Feststellungen im Rahmen abgabenbehördlicher Überprüfungen einer vollzogenen Realteilung können zu nachträglichen Änderungen des Buchwertes und damit unter Umständen auch des Verkehrswertes des übertragenen Vermögens führen.

Die Änderungen können auf bilanzsteuerrechtliche Berichtigungen aus der Zeit bis zum Teilungsstichtag zurückzuführen sein und beeinflussen daher den der Realteilung zu Grunde gelegten Jahres- bzw. Zwischenabschluss, die darauf aufbauende Teilungsbilanz und wirken sich auf die steuerlichen Verhältnisse beim Rechtsnachfolger aus. Die Änderungen können auch auf fehlerhafte Maßnahmen im Zuge der Realteilung zurückzuführen sein.

Zur Adressierung von aufgrund der Feststellungen neu erlassenen Bescheiden siehe Rz 1621d.

Rz 1639 wird wie folgt geändert:

1639

Im Rahmen von Außenprüfungen werden die Auswirkungen dieser Feststellungen in der auf den Teilungsstichtag projizierten Prüferbilanz festgehalten. Führen die Feststellungen der Außenprüfung zu einer Erhöhung oder Verminderung des Betriebsvermögens, können nachstehende Positionen der Teilungsbilanz folgende Änderung erfahren:

- Erhöhung bzw. Verminderung der (jeweiligen) Kapitalkonten
- Korrektur der Ausgleichszahlung (siehe Rz 1624 ff)
- Korrektur der Ausgleichsposten (siehe Rz 1623)

Auf Grund der Wertänderungen kann sich die Frage nach dem Vorliegen eines positiven Verkehrswertes oder des Vorliegens eines teilungsfähigen Vermögens (vor allem Teilbetrieb) ergeben. Im Hinblick auf die Tatsache einer rechtlich abgeschlossenen Umgründung ist eine nachträgliche Sanierung durch Gesellschaftermaßnahmen von außen bzw. durch Änderung der seinerzeit vorgenommenen rückwirkenden Korrekturen nicht möglich.

Zur Wirkung von Steuerklauseln siehe Rz 1516, die auch die Korrektur von Ausgleichszahlungen und Ausgleichsposten einschließt.

Formelle Anwendungsfehler bei einer Realteilung werden dahingehend zu würdigen sein, ob ein erkennbares Bemühen um eine richtige Durchführung der Realteilung vorliegt.

~~Geänderte Bescheide über die Feststellungen für Zeiträume bis zum Teilungsstichtag sind der abteilenden Personengesellschaft und den damals beteiligten Gesellschaftern oder den damals beteiligten Gesellschaftern der aufgeteilten Personengesellschaft zuzustellen.~~

Rz 1687 wird wie folgt geändert:

6.3. Neue oder übernehmende Körperschaft ([§ 34 UmgrStG](#))

6.3.1. Rechtsnachfolge

6.3.1.1. Unternehmens- und steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge

1687

[...]

Auf Grund des Vermögensüberganges durch gesellschaftsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge im Wege einer Spaltung kommt es durch [§ 19 BAO](#) zum Übergang der sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger (abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge – **siehe dazu Rz 118 ff**). Sollte ein Spaltungsvorgang nicht unter Art. VI UmgrStG fallen (siehe Rz 1802 ff), würde auch dieser Vermögensübergang kraft gesellschaftsrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge unter [§ 19 BAO](#) fallen und abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge vorliegen.

Nach der Rz 1687 wird eine neue Überschrift „6.3.1.1a. Verfahrensrechtliche Rechtsnachfolge“ eingefügt und die Rz 1687a wird wie folgt geändert:

6.3.1.1a. Verfahrensrechtliche Rechtsnachfolge

1687a

~~Körperschaftsteuerbescheide, die Zeiträume bis zum Spaltungsstichtag betreffen, sind nach Eintragung~~

- ~~der Aufspaltung in das Firmenbuch den neuen oder übernehmenden Körperschaften als Rechtsnachfolger nach der spaltenden Körperschaft und~~
 - ~~der Abspaltung in das Firmenbuch der spaltenden Körperschaft~~
- ~~zuzustellen.~~

~~Ergeben sich nach einer Spaltung aufgrund einer Außenprüfung der übertragenden Gesellschaft Feststellungen, die Zeiträume bis zum Spaltungsstichtag betreffen, gilt für die Erlassung neuer Abgabenbescheide Folgendes:~~

Nach [§ 14 Abs. 2 Z 1 SpaltG](#) gehen die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft entsprechend der im Spaltungsplan oder im Spaltungs- und Übernahmsvertrag vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende(n) Gesellschaft(en) über (partielle Gesamtrechtsnachfolge). **Die (partielle) Gesamtrechtsnachfolge betrifft auch Abgabenschulden und damit verbundene verfahrensrechtliche Positionen (Partierechte und -pflichten).** Dieser (partielle) Übergang von Rechten und Pflichten erfolgt unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger nach dem Rechtsübergang noch rechtlich existent bleibt (VwGH 8.7.2009, [2008/15/0031](#); VwGH 4.6.2008, [2005/13/0135](#); VwGH 1.9.1999, [98/16/0121](#)). Nach dieser Zuordnung richtet sich auch die Bescheidadressierung ~~und Zustellung~~.

Ab der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch sind sämtliche Bescheide daher wie folgt zu adressieren:

- Betreffen die ~~Feststellungen~~ **Bescheide** Vermögensteile der abspaltenden Gesellschaft, ~~sind die ist nur ihr ein neuen~~ **Bescheide an sie zu adressieren zuzustellen,**
- Betreffen die ~~Feststellungen~~ **Bescheide** übertragene Vermögensteile, ~~ist sind die neuen~~ **Bescheide an die der** betroffenen neuen oder übernehmenden Gesellschaften ~~ein neuer~~ **Bescheid zuzustellen zu adressieren.** Die Bescheide ergehen "An die neue/übernehmende Gesellschaft als Rechtsnachfolgerin der spaltenden Gesellschaft". In den Bescheiden wird jeweils nur über den Sachverhalt abgesprochen, der sich auf den ~~von der Feststellung vom Bescheid~~ betroffenen Vermögensteil bezieht.
- Sofern Feststellungen bestimmten Vermögensteilen nicht direkt zuordenbar sind (zB bei verdeckten Ausschüttungen), ist die Zuordnung im Schätzungswege vorzunehmen und **an jeder** der betroffenen Gesellschaften ein neuer Bescheid ~~zuzustellen zu adressieren~~.

Rz 1710 wird wie folgt geändert:

6.4.1.1.7. Behandlung von Schwebeverlusten

1710

Nicht unter die Regelung des [§ 21 Z 1 UmgrStG](#) fallen Schwebeverluste; diese gehen objektbezogen auf die übernehmende Körperschaft über. Zu den Schwebeverlusten gehören etwa Verluste gemäß [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#) und ~~Übergangsverluste gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 (Rechtsnachfolge nach einer Einbringung)~~. Diese gehen auf Grund der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge gemäß [§ 19 Abs. 1 BAO](#) in Verbindung mit der Buchwertfortführung und des Zusammenhangs mit dem übertragenen Vermögen auf die neue oder

übernehmende Körperschaft über. ~~Keine Schwebeverluste stellen am Spaltungsstichtag offene Siebentelbeträge aus abzugsfähigen Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten bzw. Verluste anlässlich des sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 dar (siehe Rz 1702).~~

Für Spaltungsverträge ab dem 1.1.2011 gilt Folgendes:

Offene Verlustsiebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum abnutzbaren Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) stellen keine Schwebeverluste dar und gehen nur nach Maßgabe des [§ 35 UmgrStG](#) iVm [§ 21 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über, da [§ 21 UmgrStG](#) an den Verlustentstehungszeitpunkt anknüpft (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#); siehe Rz 211, Rz 1692 und Rz 1180).

Nach Rz 1726 werden die Überschrift „6.4a. Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Spaltungen“ sowie die Rz 1726a bis 1726c neu eingefügt:

6.4a. Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Spaltungen

1726a

Zu den allgemeinen Voraussetzungen für den spaltungsbedingten Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages auf Rechtsnachfolger nach Maßgabe von [§ 1 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) (Buchwertfortführung und Übertragung auf eine unter [§ 12a Abs. 2 KStG 1988](#) fallende Körperschaft) siehe bereits näher Rz 255a ff.

1726b

[§ 2 Z 3 Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) regelt die besonderen Voraussetzungen für den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages im Rahmen von Spaltungen gemäß Art. VI UmgrStG. Dabei ist der Verweiskette in [§ 35 UmgrStG](#) entsprechend die Regelung für den Übergang von Verlustvorträgen des Einbringenden, nämlich [§ 21 Z 1 UmgrStG](#) – mit Ausnahme von [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) (siehe bereits Rz 255h) – sinngemäß anzuwenden.

Folglich geht ein zum Spaltungsstichtag bereits entstandener und noch nicht verrechneter Zins- oder EBITDA-Vortrag der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum insoweit über, als dieser dem zu übertragenen Vermögen zugeordnet werden kann und dieses am Spaltungsstichtag noch tatsächlich (vergleichbar) vorhanden ist (sinngemäße Anwendung von [§ 21 Z 1 UmgrStG](#), siehe dazu Rz 1172 ff). Kann ein Zins- oder EBITDA-Vortrag der übertragenden Körperschaft den Verursachungsquellen (zB Teilbetrieben) nicht eindeutig

zugeordnet werden, ist eine sachgerechte Zuordnung des Zins- oder EBITDA-Vortrages vorzunehmen (siehe bereits Rz 255g sowie Rz 1215c).

Werden die Voraussetzungen für den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages der übertragenden Körperschaft nicht erfüllt, bleibt dieser im Falle der Abspaltung bei der übertragenden Körperschaft zurück (und kann nach Maßgabe des § 12a Abs. 6 KStG 1988 bei dieser weiter vorgetragen werden) und geht im Falle der Aufspaltung unter.

Der Fortbestand eines bei der übernehmenden Körperschaft zum Spaltungsstichtag bestehenden eigenen Zins- oder EBITDA-Vortrages wird weder bei der Ab- noch bei der Aufspaltung berührt.

1726c

Zum Übergang eines Gruppen-Zinsvortrags oder Gruppen-EBITDA-Vortrag unter Berücksichtigung der gruppenbezogenen Betrachtungsweise siehe Rz 255i ff.

Randzahl 1727: *derzeit frei*

Rz 1761 wird wie folgt geändert:

1761

Im Fall einer Abspaltung in eine oder mehrere unmittelbare Schwesterngesellschaften ist die weiterhin bestehende Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft auf Grund der in § 36 Abs. 4 UmgrStG angeordneten Zweistufigkeitsfiktion zuerst wie bei einer verhältniswahrenden Auf- oder Abspaltung zur Neugründung gemäß des nach § 36 Abs. 2 Z 2 UmgrStG iVm anzuwendenden § 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG nach Verkehrswertgrundsätzen abzustocken und den Beteiligungen an fiktiv neu gegründeten Zwischengesellschaften den übernehmenden Gesellschaften zuzuschreiben. Danach werden die fiktiven Zwischengesellschaften auf die übernehmenden Gesellschaften fiktiv verschmolzen. Auf den dadurch entstehenden Anteiltausch ist – aufgrund des Verweises in § 36 Abs. 4 UmgrStG – § 5 UmgrStG anzuwenden, wonach die steuerlichen Werte der Anteile an den fiktiven Zwischengesellschaften auf die Anteile an den übernehmenden Gesellschaften zu übertragen sind (Identitätsfiktion). Siehe dazu sinngemäß das Beispiel zur Konzentrationsabspaltung zur Aufnahme in Rz 1739.

Rz 1786 wird wie folgt geändert:

1786

Für Spaltungen mit einem Beschlussdatum ab 1.12.2011 gilt Folgendes:

Hinsichtlich jener Verluste des inländischen übertragenden Gruppenmitgliedes und des inländischen übernehmenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (siehe KStR 2013 Rz 1062 und 1105) und zum Spaltungsstichtag noch nicht verwertet sind, ist [§ 35 UmgrStG](#) iVm [§ 21](#) und [§ 4 UmgrStG](#) unter Berücksichtigung der gruppenbezogenen Betrachtungsweise zu beachten (siehe Rz 1245ad):

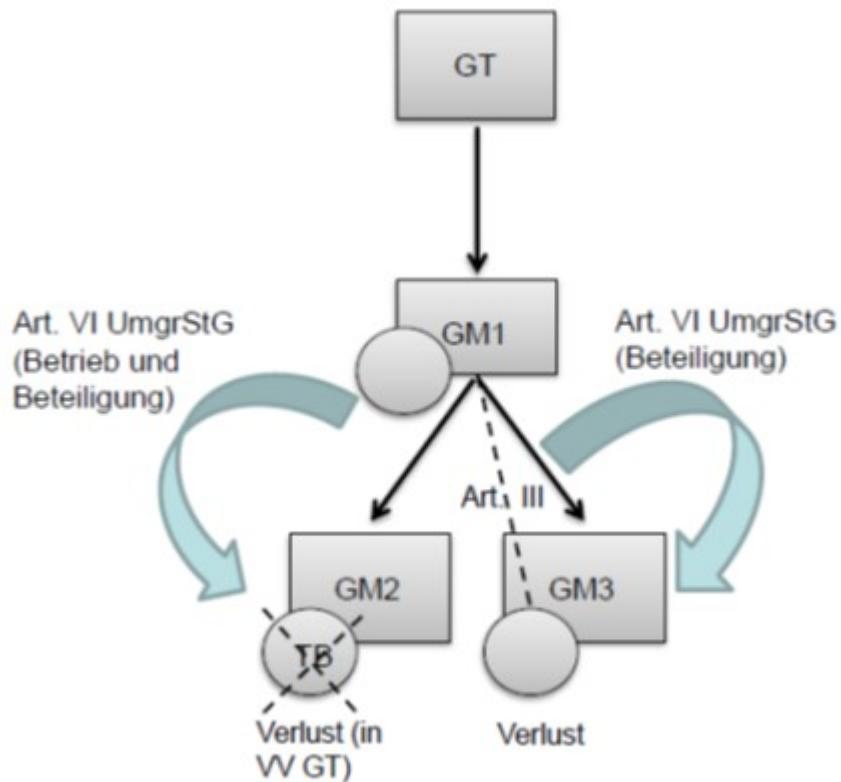
Maßgebend für den Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit ist grundsätzlich, ob das verlustverursachende Vermögen des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitglieds (zB Betrieb) zum Spaltungsstichtag in der Unternehmensgruppe in vergleichbarer Form noch vorhanden ist. **Dies gilt im Hinblick auf das übertragende Gruppenmitglied sinngemäß für einen beim Gruppenträger bestehenden Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag (siehe bereits Rz 255i ff; zu den verschiedenen Konstellationen siehe Rz 255j).**

Im Falle der Aufspaltung gelten die Ausführungen zur Verschmelzung sinngemäß, weil die übertragende Körperschaft untergeht (Rz 352).

Beispiel:

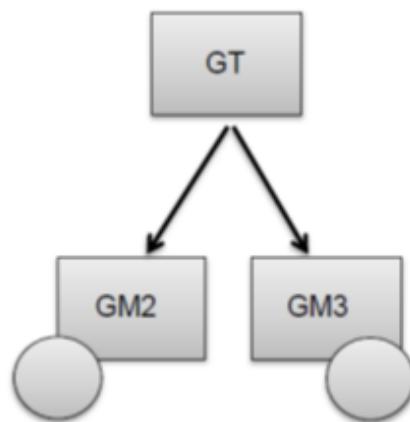
Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem GT, seiner 100-prozentigen Tochtergesellschaft GM1 und den beiden 100-prozentigen Enkelgesellschaften GM2 und GM3. GM1 hat vor 5 Jahren einen verlustträchtigen Betrieb in GM3 eingebbracht, wo dieser nach wie vor in vollem Umfang erhalten ist. GM2 hat vor 2 Jahren einen Teilbetrieb mit Verlust veräußert (dieser wurde dem GT zugerechnet und ist im Verlustvortrag des GT noch voll erhalten).

Vor Spaltung:



GM1 wird nun auf GM2 und GM3 aufgespalten, wobei GM2 den Betrieb von GM1 sowie die Beteiligung an sich selbst übernimmt, während auf GM3 lediglich die Beteiligung an sich selbst übertragen wird.

Nach Spaltung:



Aufgrund der gruppenbezogenen Betrachtung kommt es zu einer Kürzung der Verluste aus der Veräußerung des Teilbetriebes durch GM2 auf Ebene des GT. Die Verluste aus dem – in GM3 eingebrachten – Teilbetrieb bleiben erhalten.

Die gruppenbezogene Betrachtungsweise ist gemäß der Zinsvortrags-ÜbergangsV auch im Hinblick auf einen beim Gruppenträger zum Spaltungsstichtag bestehenden, noch nicht verrechneten Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrag anzuwenden, kann jedoch

angesichts der generellen Einschränkung der Zinsvortrags-ÜbergangsV auf die übertragende Körperschaft nur im Falle von Aufspaltungen (nicht hingegen bei Abspaltungen) des Gruppenträgers oder eines Gruppenmitgliedes – sowohl innerhalb als auch außerhalb der Unternehmensgruppe – zu einer Kürzung eines Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrages führen (siehe dazu Rz 255j).

Rz 1786b wird wie folgt geändert:

6.7.3.1.1.2. Gruppeninterne Aufspaltung zur Aufnahme

1786b

[...]

Vor- oder Außergruppenverluste der spaltenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des auf § 21 UmgrStG verweisenden § 35 UmgrStG auf die übernehmenden Körperschaften über und werden ab dem Spaltungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum

- bei den übernehmenden beteiligten Körperschaften zu Außergruppenverlusten und
- bei dem übernehmenden Gruppenträger zu vortragsfähigen Verlusten, die unter die 75%-Vortragsgrenze des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallen.

Ob vortragsfähige Vor- und Außergruppenverluste übernehmender Gruppenmitglieder bzw. vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers weiterbestehen, ist nach dem nach § 35 UmgrStG maßgebenden § 21 UmgrStG zu beurteilen.

Für Spaltungen mit einem Beschlussdatum ab 1.12.2011 gilt Folgendes:

Hinsichtlich jener Verluste des inländischen übertragenden Gruppenmitgliedes und des inländischen übernehmenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind, in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (siehe KStR 2013 Rz 1062 und 1105) und zum Spaltungsstichtag noch nicht verwertet sind, ist § 35 UmgrStG iVm § 21 und § 4 UmgrStG unter Berücksichtigung der gruppenbezogenen Betrachtungsweise zu beachten (siehe Rz 1786).

Im Hinblick auf das inländische übertragende (aufspaltende) Gruppenmitglied gilt dies sinngemäß hinsichtlich eines beim Gruppenträger zum Spaltungsstichtag bestehenden, noch nicht verrechneten Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrags (siehe dazu Rz 255i ff).

Zur Mindestkörperschaftsteuer und zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 1785b.

Rz 1786h wird wie folgt geändert:

6.7.3.2.1.2. Gruppeninterne Abspaltung zur Aufnahme

1786h

Die Abspaltung eines Gruppenmitglieds zur Aufnahme ist in der Wirkung ein der Konzerneinbringung entsprechender Vorgang. Soweit es zu einer Anteilsgewährung kommt, erwerben diese die beteiligte(n) Körperschaft(en) oder der Gruppenträger, ohne dass sich der Bestand der Unternehmensgruppe ändert. Soweit auf Grund einer down-stream-, up-stream- oder side-stream-Abspaltung auf eine Gegenleistung verzichtet wird, bleiben die finanziellen Verbindungen unverändert bestehen.

Hinsichtlich der Firmenwertabschreibung gelten die Aussagen in Rz 1786f entsprechend.

Hinsichtlich der Nachversteuerung im Fall der Abspaltung eines (Teil-)Betriebes ist zu beachten: Eine up-stream-Abspaltung eines (Teil-)Betriebes der Beteiligungskörperschaft löst eine Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung aus, um einen endgültigen Steuervorteil durch die Firmenwertabschreibung zu vermeiden: Aufgrund von § 34 Abs. 2 UmgrStG kommt es bei dem Vorgang zu einer Kürzung der steuerlich maßgebenden Buchwerte der Anteile an der abspaltenden Beteiligungskörperschaft in dem Verhältnis, in dem sich der Wert der abspaltenden Beteiligungskörperschaft durch die Abspaltung vermindert hat. Insoweit ist eine Nachversteuerungsmöglichkeit nicht mehr gegeben. Wird der gesamte Betrieb up-stream abgespalten, hat eine Nacherfassung der gesamten vorgenommenen Firmenwertabschreibungen gemäß § 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988 zu erfolgen. Wird nur ein Teilbetrieb „up-stream“ abgespalten, erfolgt nur eine anteilige Nacherfassung. Wird hingegen ein (Teil-)Betrieb „side-stream“ abgespalten, kommt es spaltungsbedingt zu keiner Nacherfassung, weil die Nacherfassung in der Beteiligung am übernehmenden Gruppenmitglied (Schwestergesellschaft) weiterhin möglich ist (dasselbe gilt für den Fall der „side-stream“-Abspaltung auf eine gruppenfremde Körperschaft, siehe Rz 1787d).

Siehe zur zur up-stream-Einbringung auch Rz 1245ab.

Zur Behandlung vortragsfähiger Verluste siehe die Aussagen in Rz 1786a ff.

Ein Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrag bleibt im Rahmen von Abspaltungen unberührt (siehe Rz 255j).

Rz 1786j wird wie folgt geändert:

6.7.3.2.2. Abspaltung zur Aufnahme

1786j

[...]

Vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers gehen gemäß [§ 35 UmgrStG](#) nach Maßgabe von [§ 21 UmgrStG](#) objektbezogen auf das übernehmende Gruppenmitglied über (siehe dazu die Aussagen in Rz 1786a und 1786b). Dabei ist die gruppenbezogene Betrachtungsweise zu berücksichtigen. Bei der Abspaltung gelten die Ausführungen zu Einbringungen, weil die übertragende Körperschaft bestehen bleibt (siehe Rz 1245ad).

Beispiel 2:

Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem GT, seiner 100-prozentigen Tochtergesellschaft GM1 und der 100-prozentigen Enkelgesellschaft GM2. GM2 hat vor 5 Jahren einen verlustträchtigen Teilbetrieb veräußert (die Verluste wurden dem GT zugerechnet und sind im Verlustvortrag des GT noch voll erhalten). Nun spaltet GM1 einen Teilbetrieb auf GM2 ab.

Aufgrund der gruppenbezogenen Betrachtung kommt es zu einer Kürzung der Verluste aus dem von GM2 veräußerten Teilbetrieb auf Ebene des GT. Allfällige von GM1 dem GT zugerechnete Verluste bleiben erhalten.

Im Hinblick auf einen beim Gruppenträger bestehenden, noch nicht verrechneten Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag ergeben sich auch aufgrund der gruppenbezogenen Betrachtungsweise im Rahmen von Abspaltungen keine Auswirkungen (siehe Rz 255j).

Rz 1787d wird wie folgt geändert:

6.7.5. Spaltung aus der oder in die Unternehmensgruppe

6.7.5.1. Abspaltung auf einen Gruppenfremden

1787d

Spaltet ein Gruppenmitglied begünstigtes Vermögen auf eine gruppenfremde Körperschaft ab, kommt die Gegenleistung der (den) beteiligten Körperschaft(en) oder auch dem Gruppenträger oder gruppenfremden Anteilsinhabern zu.

Die Firmenwertabschreibung der beteiligten Körperschaft oder des Gruppenträgers auf die Beteiligung an der abspaltenden Körperschaft sinkt bei Abspaltung von Betrieben oder Teilbetrieben nach Maßgabe des Wertes des wegfallenden Vermögens. **Zur side-stream-Abspaltung siehe Rz 1786h.**

Der Übergang vortragsfähiger Vor- oder Außergruppenverluste auf die übernehmende Körperschaft richtet sich nach dem nach [§ 35 UmgrStG](#) maßgebenden [§ 21 UmgrStG](#). Hingegen können Verluste, die während der Gruppenzugehörigkeit durch das abspaltende Gruppenmitglied dem Gruppenträger zugerechnet wurden, nicht im Rahmen des [§ 35 iVm § 21 UmgrStG](#) auf die übernehmende gruppenfremde Körperschaft übergehen. Die Abspaltung auf eine gruppenfremde Körperschaft führt auch im Lichte einer gruppenbezogenen Betrachtungsweise nicht zu einer Kürzung von Verlustvorträgen auf Ebene des Gruppenträgers (anders hingegen die Aufspaltung; siehe bereits zur Verschmelzung Rz 354), allerdings kann sich eine solche Kürzung im Rahmen von Folgeumgründungen (des Gruppenträgers oder des vormals verlustverursachenden Gruppenmitgliedes) ergeben, weil diesfalls nach der gruppenbezogenen Betrachtungsweise zu prüfen ist, ob das verlustverursachende Vermögen noch (vergleichbar) in der Unternehmensgruppe vorhanden ist (zur Einbringung siehe in diesem Sinne Rz 1245j). Dies gilt sinngemäß für einen beim Gruppenträger bestehenden Gruppen-Zinsvortrag oder Gruppen-EBITDA-Vortrag (siehe Rz 255j), jedoch kann es diesfalls nur im Rahmen von Folgeumgründungen des Gruppenträgers oder des vormals vortragsverursachenden Gruppenmitglieds (als im Rahmen der Folgeumgründung übertragende Körperschaft) zu einer Kürzung eines Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrages kommen (siehe Rz 255i ff).

Sollte das die Gegenleistung empfangende Gruppenmitglied oder der Gruppenträger eine mehr als 50-prozentige Beteiligung erhalten, kann die übernehmende Körperschaft nach Maßgabe der allgemeinen Voraussetzungen des [§ 9 KStG 1988](#) in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden.

Rz 1799 wird wie folgt geändert:

6.10.5. Abspaltung zur Aufnahme

1799

Je nach Abspaltung ergibt sich folgendes:

[...]

- Bei der reinen Konzern-Abspaltung (keine fremden Anteilsinhaber) zur Aufnahme, durch die partiell der Verschmelzung ähnliche Wirkungen erzielt werden, ist die zur Verschmelzung vertretene Auffassung, dass der Einlagenkontenstand der Untergesellschaft unabhängig von der Verschmelzungsrichtung untergeht (steuerneutrale Einlagenrückzahlungswirkung), entsprechend anzuwenden.
 - Bei der up-stream-Abspaltung ist aus der Vergleichbarkeit mit der up-stream-Einbringung, die sich wiederum sinngemäß an der

up-stream-Verschmelzung orientiert, der Evidenzkontenstand der abspaltenden Körperschaft im Verhältnis des Verkehrswertes des abgespaltenen Vermögens zum Gesamtvermögen vor Abspaltung zu verringern. Bei der übernehmenden Mutterkörperschaft kommt es zu keiner Änderung des Evidenzkontenstandes (siehe Rz 1264).

[...]

Rz 1801 wird wie folgt geändert:

6.12. Auswirkung abgabenbehördlicher Feststellungen auf Spaltungen nach dem SpaltG

1801

Die Feststellungen im Rahmen abgabenbehördlicher Überprüfungen einer vollzogenen Spaltung nach dem SpaltG können zu nachträglichen Änderungen des Buchwertes und damit gegebenenfalls auch des Verkehrswertes des übertragenden Vermögens führen.

Die Änderungen können auf bilanzsteuerrechtliche Berichtigungen aus der Zeit bis zum Spaltungsstichtag zurückzuführen sein und beeinflussen daher die der Spaltung zu Grunde gelegten Schlussbilanz, die darauf aufbauende Übertragungsbilanz und wirken sich zwingend auf die steuerlichen Verhältnisse bei der neuen oder übernehmenden Körperschaft und unter Umständen bei den Gesellschaftern aus.

Zur Adressierung von aufgrund der Feststellungen neu erlassenen Bescheiden siehe Rz 1687a.

Sollten die Feststellungen ergeben, dass ein positiver Verkehrswert des übertragenen Vermögens nicht vorliegt, hat dies keine Auswirkungen auf die Geltung des Art. VI UmgrStG. Sollte festgestellt werden, dass eine Anwendungsvoraussetzung des § 32 Abs. 1 UmgrStG nicht gegeben ist, kommen je nach Spaltungsform die Rechtsfolgen einer nicht unter Art. VI UmgrStG fallenden Spaltung ganz oder teilweise zur Anwendung.

Zur Auswirkung auf die Einlagenrückzahlung siehe Rz 1794 und Rz 1797 f.

Rz 1813 wird wie folgt geändert:

1813

Liegen die Anwendungsvoraussetzungen des § 38a Abs. 2 und 3 UmgrStG vor, kommt es nach § 38a Abs. 5 UmgrStG auch zur zwingenden Anwendung der steuerlichen Folgen außerhalb der Ertragsbesteuerung. Hat das Finanzamt ~~für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel~~-Zweifel am Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des Art. VI UmgrStG, wird im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise eine Abstimmung mit den für die

Ertragsbesteuerung der spaltenden Körperschaft und der übernehmenden Körperschaft(en) zuständigen Abgabenbehörden zu erfolgen haben.

Rz 1826 wird wie folgt geändert:

7.2. Erfordernis eines Spaltungsvertrages ([§ 38b UmgrStG](#))

7.2.1. Allgemeines

1826

[...]

Der Spaltungsvertrag ist dem gemäß ~~§§ 60 f BAO~~ 21 AVOG 2010 für die spaltende Körperschaft zuständigen FA (Betriebsfinanzamt) innerhalb eines Monats nach Vertragsabschluss vorzulegen ([§ 38b Abs. 3 UmgrStG](#)), wobei die rechtzeitige Anzeige keine Anwendungsvoraussetzung für Art. VI UmgrStG darstellt (Ordnungsvorschrift), jedoch im Rahmen der Beweiswürdigung von Bedeutung sein kann.

Rz 1851 wird wie folgt geändert:

7.5.3. Nichtverhältniswahrende Steueraufspaltung (Liquidationsspaltung)

7.5.3.1. Allgemeines

1851

[...]

Die Durchführung der im Spaltungsvertrag festgelegten Tauschvorgänge ist innerhalb eines Monats dem Betriebsfinanzamt der spaltenden Körperschaft anzuzeigen. Die Nichteinhaltung dieser Anzeigepflicht verhindert die Anwendung des Art. VI UmgrStG nicht.

[...]

Rz 1875 wird wie folgt geändert:

1875

Mehrfachzüge im Sinne des [§ 39 UmgrStG](#) liegen nur dann vor, wenn ein und dasselbe Vermögen im Zuge mehrfacher Umgründungsschritte auf denselben Umgründungstichtag ganz oder teilweise übertragen wird; auch bei einer Anwachsung gemäß [§ 142 UGB](#) ist von der Übertragung von ein und demselben Vermögen auszugehen. Folgt einer Einbringung von Mitunternehmeranteilen mit Anwachsung eine weitere **umgründungsbedingte Übertragung des angewachsenen (Teil)Betriebes (zB eine weitere Einbringung oder Abspaltung) des angewachsenen (Teil)Betriebes**, ist ein Mehrfachzug im Sinne des [§ 39 UmgrStG](#) möglich.

Beispiel:

Nach der Verschmelzung der Betriebskapitalgesellschaft auf den 31.12.01 auf die Besitzkapitalgesellschaft soll die übernehmende Besitzgesellschaft den übernommenen Betrieb, angereichert um eine der Besitzgesellschaft gehörende dem übernommenen Betrieb dienende Liegenschaft, zum 31.12.01 auf eine weitere bisher vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft abgespalten werden, der jemand zum 31.12.01 als atypischer stiller Gesellschafter beitreten will.

Bundesministerium für Finanzen, 27. Oktober 2022