

10. Dezember 2014

BMF-010200/0024-VI/1/2014

BMF-AV Nr. 175/2014

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
Großbetriebsprüfung
Finanzprokuratur
Steuerfahndung
Bundesfinanzgericht

Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Wartungserlass 2014 zu Art. VI UmgrStG

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

- die Anpassung an die seit der letzten Wartung erfolgten gesetzlichen Änderungen, insbesondere durch
 - das Budgetbegleitgesetz 2007, [BGBl. I Nr. 24/2007](#) (BudBG 2007),
 - das Abgabensicherungsgesetz 2007, [BGBl. I Nr. 99/2007](#) (AbgSiG 2007),
 - das Abgabenänderungsgesetz 2010, [BGBl. I Nr. 34/2010](#) (AbgÄG 2010),
 - das Budgetbegleitgesetz 2011, [BGBl. I Nr. 111/2010](#) (BudBG 2011),
 - das 1. Stabilitätsgesetz 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#) (1. StabG 2012),
 - das Abgabenänderungsgesetz 2012, [BGBl. I Nr. 112/2012](#) (AbgÄG 2012) und
 - das Abgabenänderungsgesetz 2014, [BGBl. I Nr. 13/2014](#) (AbgÄG 2014)
- sowie
- Klarstellungen, allgemeine Wartungen, formale Anpassungen und Fehlerkorrekturen.

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

Insbesondere wird im Wartungserlass 2014 zu [Art. VI UmgrStG](#) Folgendes behandelt:

Randzahl(en)	Änderungen im Überblick
1663	Passiva sind grundsätzlich den damit in Zusammenhang stehenden Aktiva bzw. den jeweiligen Teilungsmassen zuzuordnen. Bleibt nach dieser Zuordnung ausnahmsweise eine „ Restgröße “, ist diese den Teilungsmassen sachgerecht zuzuordnen. Werden einer Teilungsmasse durch diese Zuordnung oder durch die nachfolgende Vornahme rückwirkender Korrekturen wesentlich mehr Passiva zugeordnet, als es dem Verkehrswertverhältnis der Teilungsmassen vor Abzug der Schulden entspricht („entity value“) und dient die Spaltung der Vorbereitung einer Veräußerung, liegt ein Missbrauchsverdacht vor. Es wird präzisiert, in welchen Fällen nicht vom Vorliegen eines Missbrauchs auszugehen ist.
1665, 1676	Die mit dem AbgÄG 2012 erfolgte gesetzliche Änderung des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG wird dargestellt, wonach Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einlage in die Körperschaft, deren Anteile übertragen werden, jedenfalls zum Begriff des Kapitalanteils zählen, wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Einbringungsstichtag erfolgt ist.
1680	Es werden die Rechtsfolgen für die Bildung einer Passivpost für vorbehaltene Entnahmen präzisiert: Eine Verzinsung und Tilgung führt bei der übernehmenden Gesellschaft zu einer verdeckten Ausschüttung.
1698	Für down-stream-Abspaltungen der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft wird klargestellt, dass eine Auskehrung der spaltungsrechtlich erworbenen eigenen

	Anteile an die Anteilsinhaber der Muttergesellschaft sowie für steuerliche Zwecke eine Zerlegung des Vorgangs in zwei Fiktionsschritte erfolgt: in eine Abspaltung zur Neugründung und eine anschließende down-stream-Verschmelzung.
1739, 1747, 1736a	Der Anwendungsbereich von § 36 Abs. 4 UmgrStG und die dabei anzuwendenden steuerlichen Fiktionsschritte werden näher präzisiert. Zudem werden auch die im Rahmen des AbgÄG 2012 normierten Änderungen des UmgrStG anlässlich der Neuregelungen über die Besteuerung von Kapitalvermögen berücksichtigt (§ 5 Abs. 2 UmgrStG sowie § 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG) und ausgeführt, in welchen Fällen es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs kommt.
1702, 1710, 1711, 1711a, 1716, 1717, 1718, 1718a	<p>Die Randzahlen präzisieren die Voraussetzungen des spaltungsbedingten Verlustübergangs und enthalten folgende Aussagen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH wird auch für Zwecke der Spaltung präzisiert, dass der Verlustbegriff des § 21 UmgrStG noch nicht abgesetzte Siebentelbeträge aus Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverlusten erfasst. ▪ Wird ein (Teil)Betrieb übertragen, stellt dieser für Zwecke der Verlustzurechnung die kleinste Einheit für die Objektbetrachtung dar. Betriebszugehörigen Kapitalanteilen, die für sich genommen begünstigtes Vermögen sind, kommt für die Objektbetrachtung nur Bedeutung zu, wenn diese isoliert vom Betrieb übertragen (Auf- und Abspaltung) oder zurückbehalten (Abspaltung) werden; Verluste aus Teilwertabschreibungen sowie noch offene Siebentel „kleben“ an den isoliert übertragenen oder zurückbehaltenen Kapitalanteilen. ▪ Wird ein Betrieb übertragen, zu dessen Vermögen auch ein

	<p>Kapitalanteil gehörte, der vor dem Spaltungsstichtag verlustbringend veräußert wurde, spielt dies – entsprechend der Rechtsprechung des VwGH – für die Anwendung von § 35 UmgrStG iVm § 4 UmgrStG keine Rolle; Verluste, sowie noch offene Siebentel, die im objektbezogenen vortragsfähigen Verlust des übertragenen Betriebes enthalten sind, gehen somit mit diesem über.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Führt eine Körperschaft ausnahmsweise neben einer betriebsführenden auch eine vermögensverwaltende Funktion aus, sind die Aussagen zu beiden Bereichen (betriebsführend, vermögensverwaltend) entsprechend anzuwenden. Daher gehen Verluste aus (veräußerten) Kapitalanteilen, die dem vermögensverwaltenden Bereich einer Körperschaft zuzurechnen sind, gehen bei der Übertragung des Betriebes dieser Körperschaft nicht mit über. ▪ Hinsichtlich der Übertragung von Mitunternehmeranteilen wird festgehalten, dass für Zwecke von § 35 UmgrStG auch ein Mitunternehmeranteil als Betrieb anzusehen ist. Wird ein Betrieb übertragen, dem ein im Zeitpunkt der Spaltung bereits veräußerter Mitunternehmeranteil angehörte, gehen im Betrieb noch vorhandene Verluste aus dem Mitunternehmeranteil nicht mit über.
1733, 1848, vormalig Rz 1773 - 1775	<p>Es erfolgt eine Einarbeitung der gesetzlichen Änderungen im UmgrStG (insbesondere § 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG) durch das AbgÄG 2012, die wiederum mit den Neuregelungen über die Besteuerung von Kapitalvermögen durch das BudBG 2011 im Zusammenhang stehen und eine Anpassung an diese darstellen. Vor dem Hintergrund der Neuregelung und den damit in Zusammenhang stehenden ertragsteuerlichen Änderungen konnten auch jene Ausführungen in den UmgrStR 2002 entfallen, die auf das Entstehen bzw. den</p>

	Wegfall von Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 idF vor BudBG 2011 Bezug nehmen.
1768, 1770	Hinsichtlich des spaltungsbedingten Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung wird präzisiert, dass mangels Vorliegen eines Anschaffungstatbestandes auf Ebene der Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft nur eine steuerneutrale Schachtelbeteiligung entstehen und eine Option zur Steuerwirksamkeit folglich nicht ausgeübt werden kann.
1786, 1786j	Es werden Ausführungen zur gruppenbezogenen Betrachtungsweise aufgenommen und anhand eines Beispiels erläutert.
1786c	Es werden Aussagen zur Firmenwertabschreibung bei gruppeninternen up- und down-stream-Aufspaltungen – entsprechend jenen in Art. I UmgrStG – aufgenommen.
1787e	Wird spaltungsbedingt das Beteiligungsausmaß verringert (Verwässerung), berührt dies die laufende Firmenwertabschreibung nicht, solange nach wie vor eine ausreichende finanzielle Verbindung vorliegt.

Im Detail erfolgen mit dem Wartungserlass 2014 zu Art. VI UmgrStG folgende Änderungen:

6. Spaltungen nach dem Spaltungsgesetz (Art. VI UmgrStG)

6.1. Begriffsbestimmung (§ 32 UmgrStG)

6.1.1. Allgemeines

1644

Im Gegensatz zur Verschmelzung, die grundsätzlich das Zusammenführen von Unternehmen mit Gesamtrechtsnachfolge darstellt, ist die Spaltung eine Form der steuerneutralen

Unternehmensteilung mit partieller Gesamtrechtsnachfolge unter grundsätzlicher Gewährung von Anteilen an der/den neuen oder übernehmenden Körperschaft/en als Gegenleistung für die übertragenen Vermögensteile, wobei das Vermögen der spaltenden Gesellschaft endgültig vermindert wird, und grundsätzlich die Gesellschafter der spaltenden Körperschaft Anteile an der neuen oder übernehmenden Körperschaft erhalten. Die Spaltung ist das Gegenstück zur Realteilung auf Ebene der Körperschaften. Da das [Spaltungsgesetz](#) (SpaltG) erst nach dem Ergehen des UmgrStG erlassen wurde und der ursprüngliche Spaltungstatbestand des [Art. VI UmgrStG](#) über den Anwendungsbereich des SpaltG hinausgeht, enthält Art. VI UmgrStG zwei Spaltungstypen:

- Spaltungen nach dem [SpaltG](#) (siehe Rz 1645) auf Grund des Spaltungsgesetzes (SpaltG), [BGBl. Nr. 304/1996](#), bzw. Spaltungen auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorschriften in Verbindung mit [§ 32 ff UmgrStG](#) (siehe **dazu** Rz 1646).
- Steuerspaltungen gemäß [§§ 38a bis 38f UmgrStG](#) (siehe dazu Rz 1811 ff).

Beide Spaltungstypen kennen die Unterarten der Auf- und Abspaltung, je nachdem, ob die spaltende Körperschaft **anlässlich der Spaltung** untergeht oder bestehen bleibt.

Die Einschränkung der Teilungsmasse auf Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) und die **grundsätzliche** Steuerneutralität der Neugestaltung der Anteilsverhältnisse bei ~~Vorliegen wertgleicher Anteilsveränderungen~~ hat für beide Spaltungsformen Geltung.

Bei der Spaltung nach dem [SpaltG](#) wie auch bei Steuerspaltungen ist davon auszugehen, dass die spaltende Körperschaft über das gemäß [§ 32 Abs. 1 UmgrStG](#) bzw. [§ 38a UmgrStG](#) begünstigt zu spaltende Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, Kapitalanteil) nicht nur **am** Spaltungsbeschlussstag, sondern auch am Spaltungsstichtag verfügen können muss., ~~dh.,~~ **Das bedeutet, dass das begünstigt zu spaltende Vermögen der spaltenden Körperschaft** ~~dass es ihr auch schon~~ **am Spaltungsstichtag zuzugerechnet** war.

6.1.2. System und Anwendungsbereich

1645

In den Anwendungsbereich der Spaltungen im Sinne der [§§ 32 ff UmgrStG](#) fallen Spaltungen

- von Kapitalgesellschaften auf Grund des [SpaltG](#) gemäß [§ 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) bzw.

- von ausländischen Kapitalgesellschaften auf Grund vergleichbarer Vorschriften gemäß [§ 32 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#).

Grenzüberschreitende Spaltungen sind mangels unternehmensrechtlicher Zulässigkeit nicht vom Anwendungsbereich des [§ 32 UmgrStG](#) erfasst.

6.1.3. Inländische Spaltungen nach dem SpaltG

1646

Das für Spaltungen nach dem SpaltG gemäß [§ 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) maßgebliche [Spaltungsgesetz](#), das die Umsetzung der EG-Spaltungsrichtlinie **umsetzt** darstellende Spaltungsgesetz (**6. Spaltungs-RL vom 17.12.1982, [RL 82/891/EWG](#) in der aktuellen Fassung der [Änderungsrichtlinie 2014/59/EU](#), ABl. Nr. L 173 vom 12.06.2014 S. 190**), bildet die Grundlage der inländischen HandelssSpaltungen. Das [SpaltG](#) regelt ausschließlich die Spaltung von inländischen Kapitalgesellschaften, dh. übertragende und neue oder übernehmende Kapitalgesellschaften können nur AG und GmbH sein. Mit der Zitierung des [SpaltG](#) in [§ 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) ist die grundsätzliche Maßgeblichkeit der Spaltungsformen für [Art. VI UmgrStG](#) verbunden. Die Eintragung der Spaltung im Firmenbuch ist bindend. Siehe **dazu** weiters Rz 1654a bis Rz 1654c.

Rechtsformübergreifende Spaltungen sind möglich, dh. Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) kann von einer AG auf eine GmbH und umgekehrt gespalten werden.

6.1.3.1. Aufspaltungen – Abspaltungen

6.1.3.1.1. Allgemeines

1647

Beide Spaltungsformen sehen Gesamtrechtsnachfolge vor. Diese Gesamtrechtsnachfolge ist eine partielle, dh. sie ist beschränkt auf die übertragenen Vermögensteile, umfasst allerdings auch verfahrensrechtliche Positionen, und zwar unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger nach dem Rechtsübergang weiter existent bleibt (VwGH 1.9.1999, [98/16/0121](#); **VwGH 4.6.2008, [2005/13/0135](#)**).

Spaltungsgesetzlich sind Zahl, Eigenschaft und Nationalität der Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft unbeachtlich, ebenso, ob inländisches oder ausländisches Vermögen gespalten

wird werden und ob es sich um betriebsführende (operative) oder vermögensverwaltende Gesellschaften handelt.

Für die Beurteilung der Frage, ob und wieweit es bei einer Spaltung im Sinne des [SpaltG](#) zu einer Anteilsgewährung kommt oder nicht, sind die Vorschriften des SpaltG maßgebend.

6.1.3.2.2. Spaltung zur Aufnahme ([§ 17 SpaltG](#))

1651

Die Spaltung zur Aufnahme weicht von der Spaltung zur Neugründung nur dadurch ab, dass das Vermögen der spaltenden Gesellschaft gemäß einem Spaltungs- und Übernahmevertrag bei Aufspaltungen auf mindestens zwei bestehende Gesellschaften mit Beendigung der spaltenden Kapitalgesellschaft, und bei Abspaltungen auf eine oder mehrere bestehende Gesellschaft(en) unter Fortführung der spaltenden Kapitalgesellschaft übergeht.

Nach [§ 17 SpaltG](#) sind bei der Spaltung zur Aufnahme die Verschmelzungsvorschriften des [AktG](#) ergänzend zu den spaltungsrechtlichen Vorschriften anzuwenden. Demnach gibt es bei der Spaltung zur Aufnahme Fälle, in denen es zur Anteilsgewährung kommt, in denen auf eine Anteilsgewährung verzichtet werden kann und in denen eine Anteilsgewährung ausgeschlossen ist ([§ 224 AktG](#), der nicht nur für AG, sondern auch für GmbH maßgeblich ist).

Liegt im Einzelfall ein Treuhandverhältnis hinsichtlich bestimmter Anteile für den Hauptgesellschafter vor, richtet sich die Möglichkeit des Unterbleibens einer Anteilsgewährung unabhängig von der abgabenrechtlichen Zurechnungsregel des [§ 24 BAO](#) auf Grund der Maßgeblichkeit des Spaltungsrechtes für das Umgründungssteuerrecht (außerhalb des Bewertungsrechtes) nach den im **UnternehmensHandels-** und Gesellschaftsrecht gegebenen Ausnahmemöglichkeiten.

Es ist auch eine Kombination zwischen Spaltung zur Neugründung und zur Aufnahme möglich (die abspaltende Gesellschaft überträgt zB einen Betrieb auf eine neu gegründete und einen Kapitalanteil auf eine bestehende Gesellschaft und behält das Liegenschaft zurück). Mit der Spaltung zur Aufnahme wird im Zusammenhang mit der

Gesamtrechtsnachfolge neben dem Spaltungseffekt auf Übernehmerebene ein fusionsartiger Einbringungseffekt (Teilfusion) erzielt.

Es sind daher folgende Arten der Spaltung zur Aufnahme zu unterscheiden:

- Konzentrations**auf- und -ab**spaltung, siehe Rz 1739 und Rz 1752
- Down-stream-Aufspaltungen, siehe Rz 1741 ff und Rz 1753
- Down-stream-Abspaltungen, siehe Rz 1744 und Rz 1754
- Up-stream-Aufspaltungen, siehe Rz 1749 und Rz 1755
- Up-stream-Abspaltungen, siehe Rz 1750 und Rz 1756 ff
- Side-stream-**Auf- und -Ab**spaltungen, siehe Rz 1759 ff
- Gemischte Spaltungen, siehe Rz 1766.

In Rz 1652 erfolgt keine textliche Änderung, jedoch werden die Aufzählungspunkte neu gegliedert:

6.1.3.3. Verhältniswahrende und nicht verhältniswahrende Spaltung

1652

Bezogen auf die Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft bestehen zwei Möglichkeiten:

- Eine verhältniswahrende Spaltung liegt vor, wenn die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft in jenem Verhältnis an den Nachfolgesellschaften beteiligt werden, das ihrer Beteiligung an der spaltenden Kapitalgesellschaft entspricht bzw. entsprochen hat.
- Weicht das Beteiligungsverhältnis an den Nachfolgesellschaften vom Beteiligungsverhältnis an der spaltenden Kapitalgesellschaft ab, wird von einer nicht verhältniswahrenden Spaltung gesprochen.

Es ist eine Dispositionsfrage der Anteilsinhaber, in welchem abweichenden Ausmaß sie an der spaltenden und neuen oder übernehmenden Gesellschaft beteiligt sein wollen bzw. ob sie eine entflechtende Spaltung dahingehend beschließen, dass ein (einzelne) Gesellschafter an einer der bei der Spaltung beteiligten Gesellschaften überhaupt nicht mehr beteiligt ist (sind).

Gesellschaftsrechtlich besteht die Möglichkeit der Mehrstimmigkeitsspaltung. Bei verhältnismäßigen Spaltungen bedarf es der Zustimmung von mindestens drei Viertel des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals, bei einer GmbH von drei Viertel der abgegebenen Stimmen.

Bei nicht verhältnismäßigen und rechtsformübergreifenden Spaltungen ist analog zum Umwandlungsrecht die Zustimmung von mindestens 90% des gesamten Nennkapitals Voraussetzung, soweit der Beschluss nicht in den in [§ 8 Abs. 3 SpaltG](#) genannten Fällen der Zustimmung aller Gesellschafter bedarf.

[§ 9 Abs. 1 SpaltG](#) gewährt bei einer nicht verhältnismäßigen Spaltung den der Spaltung widersprechenden Gesellschaftern ein Recht auf angemessene Barabfindung (siehe Rz 1735), es sei denn, sie sind an allen beteiligten Gesellschaften im gleichen Verhältnis wie an der übertragenden Gesellschaft beteiligt.

Zur Behandlung der geleisteten Zuzahlungen an die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft siehe Rz 1737 f. Zuzahlungen, die nicht zum Ausgleich von Wertdifferenzen geleistet werden, sind nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu behandeln.

1654

Eine ausländische Gesellschaft ist einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar, wenn sie aus der Sicht des österreichischen Gesellschaftsrechts folgende Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft aufweist:

- Eigene Rechtspersönlichkeit,
- starres, ergebnisunabhängiges Gesellschaftskapital,
- Beteiligung anderer Personen am Gesellschaftskapital,
- Haftungsbeschränkung,
- Möglichkeit für eine Drittorganschaft.

Siehe auch Rz 38, ~~weitere~~ **dazu ausführlich KStR 20132001 Rz 13410**. Zur Behandlung von internationalen Schachtelbeteiligungen siehe Rz 1767 ff.

6.1.5. Steuerliche Anwendungsvoraussetzungen

1655

[Art. VI UmgrStG](#) kommt für Spaltungen nach dem [SpaltG](#) zur Anwendung,

- wenn der Spaltungsbeschluss in das Firmenbuch eingetragen wird. Auf Grund der unternehmensrechtlichen Maßgeblichkeit ist [Art. VI UmgrStG](#) daher solange anzuwenden, als eine nichtige oder anfechtbare **Spaltung** im Firmenbuch eingetragen bleibt. Mit der nachträglichen Austragung des Spaltungsbeschlusses im Firmenbuch gehen die Wirkungen des [Art. VI UmgrStG](#) ex tunc verloren;
- wenn ausschließlich Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) auf **bestehende Körperschaften oder**~~den oder~~ die neuen übernehmenden Körperschaften tatsächlich übergeht. Damit ist der steuerliche Anwendungsbereich der Spaltungen nach dem **UmgrStG**~~SpaltG~~ enger als jener nach [§ 1 Abs. 1 SpaltG](#), der jegliche Vermögensübertragung zulässt. Gegenstand der Spaltung darf daher für steuerliche Zwecke nichts anderes als ein
 - Betrieb ([§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#), **zur Definition siehe Rz 687 ff**)
 - Teilbetrieb ([§ 12 Abs. 2 Z 1](#) oder [§ 32 Abs. 3 UmgrStG](#), **zur Definition siehe Rz 714 ff**)
 - fiktiver Teilbetrieb ([§ 32 Abs. 3 UmgrStG](#), **zur Definition** siehe Rz 1663a)
 - Mitunternehmeranteil ([§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#), **zur Definition** siehe **Rz 717 ff**)
 - Kapitalanteil ([§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#), **zur Definition** siehe **Rz 725 ff**)sein (~~zur Definition siehe Rz 725 ff~~);
- wenn das spaltungsfähige Vermögen tatsächlich übertragen wird. Es muss ~~sowohl am~~ **vom** Spaltungsstichtag **bis** ~~als auch am~~ **zum** Tag der Eintragung des Spaltungsbeschlusses **durchgehend** vorhanden sein, dh. die spaltende Kapitalgesellschaft muss an diesen Tagen über das der Spaltung unterworfen Vermögen verfügen und an die übernehmende Kapitalgesellschaft übertragen können. Ist der Spaltung eine Einbringung in die spaltende Körperschaft gemäß [Art. III UmgrStG](#) vorgelagert, kann die spaltende Körperschaft über das eingebrachte Vermögen mit

Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages verfügen, sodass eine Spaltung in Bezug auf das eingebrachte Vermögen im Sinne des [Art. VI UmgrStG](#) frühestens mit diesem Folgetag erfolgen kann, es sei denn, die Spaltung kann gemäß [§ 39 UmgrStG](#) mittels eines Umgründungsplans auf den Einbringungstichtag bezogen werden (Rz 1874 ff);

- soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes nicht eingeschränkt wird;
- wenn bzw. soweit keine missbräuchliche Anwendung des [UmgrStG](#) vorliegt.

1656

Eine gleichzeitige Übertragung von im Sinne des [§ 12 Abs. 2](#) oder [§ 32 Abs. 3 UmgrStG](#) begünstigtem und nichtbegünstigtem Vermögen auf eine neue oder übernehmende Körperschaft ist möglich, wenn das nicht begünstigte Vermögen zumindest als gewillkürtes Betriebsvermögen dem begünstigten Vermögen zugeordnet werden kann. Eine gleichzeitige Abspaltung von im Sinne des [§ 12 Abs. 2](#) oder [§ 32 Abs. 3 UmgrStG](#) begünstigtem Vermögen auf eine neue oder übernehmende und nichtbegünstigtem Vermögen auf eine andere neue oder übernehmende Körperschaft schließt die Anwendung des [Art. VI UmgrStG](#) nur hinsichtlich der Abspaltung des nichtbegünstigten Vermögens aus, **und zwar auch dann, wenn den Abspaltungen ein einziger Spaltungsplan bzw. Spaltungs- und Übernahmevertrag zugrunde liegt.**

Beispiel:

*Die A-GmbH spaltet zum 31.12.01 einerseits einen Teilbetrieb zur Neugründung in die B-GmbH ab und andererseits eine **Grundstück**Liegenschaft zur Aufnahme in die C-GmbH ab. An der A-GmbH ist die natürliche Person A außerbetrieblich zu 100% beteiligt.*

*Die Teilbetriebsabspaltung fällt bei Wahrung der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 32 UmgrStG](#) unter [Art. VI UmgrStG](#), die **Grundstücks**Liegenschaftsabspaltung unter [§ 20 KStG 1988](#). Die **Grundstücks**Liegenschaftsabspaltung führt*

- **auf Ebene der abspaltenden A-GmbH zur Realisierung der stillen Reserven des Grundstückes gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988](#) iVm [§ 6 Z 14 EStG 1988](#)**
- *bei A gemäß [§ 2731 EStG 1988](#) zur Gewinnrealisierung (Tauschgrundsatz), die Anteile an der neuen C-GmbH sind mit dem gemeinen Wert der*

„Wertminderung“ seiner Beteiligung, die dem gemeinen Wert der Liegenschaft entspricht, anzusetzen (siehe auch Rz 1809).

Hinsichtlich des abgespaltenen Teilbetriebes kommt es hinsichtlich der Anteile hingegen zu einer bloßen Ab- und Aufstockung (siehe Rz 1733).

Die Aufspaltung im Wege der Übertragung von begünstigtem Vermögen in eine neue oder übernehmende Körperschaft und nicht begünstigtem Vermögen in eine andere neue oder übernehmende Körperschaft schließt die Anwendung des [Art. VI UmgrStG](#) zur Gänze aus, weil die Aufspaltung als solche immer ein einheitlicher Vorgang ist (**siehe Abschnitt 6.13.2.**). Die Aufspaltung einer vermögensverwaltenden Körperschaft ist nur dann steuerneutral möglich, wenn nur Kapitalanteile im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) oder daneben auch Mitunternehmeranteile im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) übertragen werden. Sollte daher eine aufspaltende Holdinggesellschaft **am Spaltungsstichtag** neben Kapitalanteilen auch liquide Mittel und Forderungen besitzen und allgemeine (nicht mit dem Beteiligungserwerb zusammenhängende) Verbindlichkeiten ausweisen, kann eine Spaltung nach dem [SpaltG](#) nicht unter [Art. VI UmgrStG](#) fallen.

1657

Bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 32 Abs. 1 UmgrStG](#) ist [Art. VI UmgrStG](#) im Hinblick auf [§ 32 Abs. 4 UmgrStG](#) gesamthaft anzuwenden. Entstehen bei den für die Anteilsinhaber der betroffenen Körperschaften zuständigen Abgabenbehörden oder den für die Verkehrsteuern zuständige Abgabenbehörde Zweifel, ob die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 32 UmgrStG](#) erfüllt sind, ist im Interesse einer einheitlichen Beurteilung der Umgründung eine Abstimmung mit den für die Ertragsbesteuerung der spaltenden Körperschaft und der übernehmenden Körperschaft(en) zuständigen Abgabenbehörden herbeizuführen.

Zu ~~Handelss~~Spaltungen außerhalb des [UmgrStG](#) siehe Rz 1731 ff und Rz 1802 ff.

6.2. Spaltende Körperschaft ([§ 33 UmgrStG](#))

6.2.1. Spaltungsstichtag

6.2.1.1. Allgemeines

1658

Spaltungsstichtag ist jener Tag, für den **der im Spaltungsplan oder im Spaltungs- und Übernahmevertrag als jener Tag festgelegt ist, an dem die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der neuen Gesellschaften vorgenommen gelten ([§ 2 Abs. 1 Z 7 SpaltG](#))** die unternehmensrechtliche Schlussbilanz, die der Spaltung zu Grunde liegt, erstellt ist. Mit Ablauf des Spaltungsstichtages ist die Vermögensübertragung von der spaltenden auf die übernehmende(n) Gesellschaft(en) steuerlich wirksam (siehe Rz 1659). ~~Abgabenrechtlich maßgebend ist der im Spaltungsplan (bei einer Spaltung zur Neugründung) bzw. Spaltungs- und Übernahmevertrag (bei einer Spaltung zur Aufnahme) genannte Stichtag.~~

Spaltungsstichtag kann jeder beliebige Tag innerhalb der vom unternehmensrechtlichen SpaltG vorgegebenen neunmonatigen Rückwirkungsfrist sein. Die Rückwirkungsfrist ergibt sich daraus, dass die Schlussbilanz, welche der Spaltung zu Grunde gelegt wird, im Zeitpunkt der Anmeldung der Spaltung zur Eintragung in das Firmenbuch nicht älter als neun Monate sein darf. Bei einem vom Regelbilanzstichtag abweichendem Spaltungsstichtag liegt kein zustimmungsbedürftiger Wechsel des Bilanzstichtages im Sinne des [§ 2 Abs. 7 EStG 1988](#) bzw. [§ 7 Abs. 5 KStG 1988](#) vor.

Die Durchführung einer Spaltung nach dem [SpaltG](#) setzt somit eine fristgerechte Anmeldung beim zuständigen Firmenbuchgericht voraus. Zuständig ist das Firmenbuchgericht am Sitz der übertragenden Kapitalgesellschaft. Wird die Anmeldung der Spaltung durch das zuständige Firmenbuchgericht als verspätet zurückgewiesen, kommt die Spaltung nicht zustande. In diesem Fall ist ~~unabhängig davon, ob schon vor der Anmeldung eine faktische Vermögensübertragung erfolgt ist, davon auszugehen, dass eine steuerliche Rechtsfolge nicht entstehen kann und das zu übertragende Vermögen der spaltenden Körperschaft weiterhin zuzurechnen ist;~~ **wurde das Vermögen bereits faktisch übertragen, liegt eine Nutzungsüberlassung vor (siehe Rz 780).** Sollte trotz einer verspäteten

Anmeldung eine Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch erfolgen, ist sie im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Vorgänge als eine Umgründung im Sinne des [UmgrStG](#) zu werten. Als Zeitpunkt des Vermögensüberganges gilt daher auch in diesem Fall der vertraglich vereinbarte Spaltungsstichtag.

Bei Spaltungen im Ausland, bei denen inländisches Vermögen betroffen ist, ist das Erfüllen der Nachweispflicht im Wege einer Anmeldung bei einem ausländischen Registergericht oder FA nicht zielführend. In diesen Fällen wird die Rückwirkungsfiktion (siehe Rz 1659) durch eine fristgerechte Meldung bei dem für den Übertragenden zuständigen FA ausgelöst. Als fristgerecht wird eine Meldung innerhalb der Neunmonatsfrist angesehen. Für die Wahrung der Frist gilt [§ 108 Abs. 4 BAO](#). Siehe dazu Rz 774 f.

6.2.2. Schlussbilanz

1660

Die spaltende Körperschaft hat gemäß [§ 2 Abs. 2 SpaltG](#) zum Spaltungsstichtag eine Schlussbilanz aufzustellen und zwar auch dann, wenn der Spaltungsstichtag kein Regelbilanzstichtag ist. Wird als Spaltungsstichtag ein Regelbilanzstichtag gewählt, ist die Schlussbilanz mit dem Jahresabschluss ident. In der Schlussbilanz ist das gesamte Vermögen der spaltenden Körperschaft zum Spaltungsstichtag darzustellen. Da mit Ablauf des Spaltungsstichtages bei der spaltenden Gesellschaft hinsichtlich des übertragenen Vermögens der Gewinnermittlungszeitraum endet, dient die Schlussbilanz bei der spaltenden Gesellschaft als Grundlage für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns des übertragenen Vermögens im Jahr der Spaltung:

- Bei einer Aufspaltung endet jedenfalls mit Ablauf des Spaltungsstichtages das Wirtschaftsjahr der spaltenden Gesellschaft, da diese steuerlich mit Ablauf des Spaltungsstichtages als Steuersubjekt und Steuerobjekt untergeht.
- Bei einer Abspaltung endet für die spaltende Gesellschaft nur dann ein Wirtschaftsjahr, wenn der Spaltungsstichtag zugleich Regelbilanzstichtag ist. Erfolgt die Abspaltung hingegen auf einen Zwischenstichtag, wird steuerlich mit dem Spaltungsstichtag das Wirtschaftsjahr nur hinsichtlich des abzuspaltenen Vermögens beendet. Für das der abspaltenden Körperschaft verbleibende Vermögen wird das Wirtschaftsjahr hingegen

nicht beendet. **Bei der übernehmenden Körperschaft beginnt mit dem Ablauf des Spaltungsstichtages hinsichtlich des abgespaltenen Vermögens ein neues Wirtschaftsjahr (siehe VwGH 26.7.2007, [2006/15/0262](#)).**

Beispiel:

Die X-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) spaltet mit Vertrag vom 17.11.01 zum Stichtag 31.3.01 einen Betrieb in die bereits bestehende Y-GmbH ab. Das Wirtschaftsjahr der Y-GmbH endet am 30.9.01 Die Anmeldung der Spaltung zur Eintragung in das Firmenbuch erfolgt am 5.12.01.

Die X-GmbH hat im Kalenderjahr 2001 die bis zum 31.3.01 erwirtschafteten Ergebnisse des abgespaltenen Betriebes und jene des ihr verbleibenden Restvermögens für das gesamte Kalenderjahr zu versteuern. Die Y-GmbH versteuert für das Wirtschaftsjahr 1.10.00 bis 30.9.01 zusätzlich zu den Erträgen ihres bisherigen Betriebes auch jene des übertragenen Betriebes, die ab dem 1.4.01 angefallen sind.

6.2.4. Übertragungsbilanz(en)

6.2.4.1. Zweck der Übertragungsbilanz

1662

Das [SpaltG](#) kennt keine das zu übertragende Vermögen beschreibende Bilanz. Da bei der Aufspaltung die Summe der Werte der Eröffnungsbilanzen ([§ 2 Abs. 1 Z 12 SpaltG](#)) bzw. bei der Abspaltung die Summe der Werte der Eröffnungsbilanz(en) und der Spaltungsbilanz ([§ 2 Abs. 1 Z 12 SpaltG](#)) nicht mit den Werten des **der** Schlussbilanz im Hinblick auf eine mögliche Neubewertung übereinstimmen muss, wird dieser Mangel durch das

Aufstellen Erfordernis einer steuerlichen Übertragungsbilanz **zum Spaltungsstichtag** wettgemacht. Diese Übertragungsbilanz dient dazu,

- das zu übertragende Vermögen mit den aus der Schlussbilanz abgeleiteten steuerlich maßgeblichen Werten auszuweisen (siehe Rz 1667)
- allfällig auf Grund der Aufwertungsoption gemäß [§ 33 Abs. 2 UmgrStG](#) vorgenommene Aufwertungen von übertragenem ausländischen Vermögen (siehe Rz 1668 ff) darzustellen
- rückwirkend vorgenommene Korrekturen des übertragenen Vermögens erkennbar zu machen (siehe Rz 1672 ff) und

- den sich ergebenden Saldo als Übertragungskapital zu bezeichnen.

Sind an der Spaltung mehrere Körperschaften als neue oder übernehmende Körperschaften beteiligt, ist für jede rechtsnachfolgende Körperschaft eine eigene Übertragungsbilanz aufzustellen. Der Saldo aus den übertragenen Aktiva und Passiva stellt das **jeweilige** Übertragungskapital dar. Eine Übertragungsbilanz ist auch dann aufzustellen, wenn nur ein Kapitalanteil im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) übertragen wird.

Es wird eine neue Rz 1662a eingefügt:

1662a

Das Erfordernis des Aufstellens einer Übertragungsbilanz ist eine steuerliche Ordnungsvorschrift und gehört nicht zu den Anwendungsvoraussetzungen des [Art. VI UmgrStG](#). Die Übertragungsbilanz hat allerdings insoweit steuerliche Bedeutung, als die neue oder übernehmende Körperschaft nach [§ 34 Abs. 1 UmgrStG](#) zur Übernahme und Fortführung der steuerlich maßgebenden Werte laut Übertragungsbilanz verpflichtet ist.

6.2.4.2. Vermögenszurechnung

6.2.4.2.1. Betriebe oder Teilbetriebe

1663

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

- Zunächst sind die Aktiva und Passiva dem jeweiligen (Teil)Betrieb nach den Grundsätzen des notwendigen Betriebsvermögens zuzurechnen. Beidseitig genutztes Anlagevermögen wird jener Teilungsmasse zuzuordnen sein, der das Anlagegut überwiegend dient. Fremdkapital ist ebenfalls primär nach Zugehörigkeit zu den Teilungsmassen aufzuteilen, bspw. Lieferantenschulden, Anschaffungskredite, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Gewährleistungsrückstellungen, Abfertigungsvorsorgen für die ausschließlich oder überwiegend in einem (Teil)Betrieb tätigen Arbeitnehmer.

- Über die Zuordnung neutraler (indifferenter) Aktiva kann unabhängig von nach [§ 33 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zulässigen rückwirkenden Korrekturen disponiert werden. ~~Auch neutrales Fremdkapital kann nach Disposition der für die Spaltung Verantwortlichen den (Teil)Betrieben zugeordnet werden.~~
- **Passiva sind grundsätzlich den damit in Zusammenhang stehenden Aktiva bzw. den jeweiligen (Teil)Betrieben zuzuordnen (siehe erster Bulletpoint). Sollte eine solche Zuordnung ausnahmsweise nicht möglich sein und eine „Restgröße“ verbleiben (zB Kontokorrentkonto, Finanzamtsverbindlichkeiten, Passiva aufgebener Betriebe), ist diese den Teilungsmassen sachgerecht zuzuordnen.**
- Der sich aus der Zuordnung ergebende Buchwert (Saldo der steuerlich maßgebenden Aktiva und Passiva) kann bereits im Jahres- oder Zwischenabschluss festgehalten werden, sonst kommt er in der (den) Übertragungsbilanz(en) zum Ausdruck.
- In der Folge kann von den rückwirkenden Korrekturen des [§ 33 Abs. 4 bzw. Abs. 5](#) in Verbindung mit [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) Gebrauch gemacht werden (siehe Rz 1672 ff).

Werden einer Teilungsmasse durch Zuordnung einer „Restgröße“ (siehe dritter Bulletpoint) bzw. durch rückwirkende Korrekturen gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) wesentlich mehr Passiva zugeordnet, als dem Verhältnis der Verkehrswerte der Teilungsmassen vor Abzug der Schulden entspricht, besteht Missbrauchsverdacht, wenn die Spaltung der Vorbereitung einer Veräußerung, Einlösung, Abschichtung oder sonstigen Realisierung der Anteile dient. Vom Vorliegen eines Missbrauchs ist nicht auszugehen, wenn alle Teilungsmassen jeweils für sich ein positives steuerliches Eigenkapital aufweisen, die Zuordnung der „Restgröße“ im Verhältnis der Buchwerte der Aktivseite der Teilungsmassen erfolgt oder nur unwesentlich vom Verkehrswertverhältnis vor Abzug der Schulden abweicht.

6.2.4.2.3. Mitunternehmeranteile

1664

Die gesonderte Übertragung eines Mitunternehmeranteiles **im Rahmen einer Spaltung** kann nur die zu diesem Begriff steuerlich gehörenden Teile umfassen. Siehe dazu Rz 717 ff.

Beispiel:

*Die A-GmbH möchte ihren 25-**prozentigen** KG-Anteil an der B-KG, bezogen auf das starre Kapitalkonto, zum 31.12.01 abspalten und bei dieser Gelegenheit eine nicht der KG dienendes **Grundstück**Liegenschaft und einen 10-**prozentigen** Anteil an der C-GmbH mitübertragen.*

Die Abspaltung fällt zur Gänze nicht unter [Art. VI UmgrStG](#), da nicht begünstigtes Vermögen neben begünstigtem Vermögen übertragen wird. Hätte die A-GmbH nur den Mitunternehmeranteil und den Kapitalanteil abgespalten, wäre Art. VI UmgrStG dann anwendbar, wenn der Kapitalanteil bei der übernehmenden Körperschaft zum Erreichen oder Erhöhen der Stimmrechtsmehrheit an der C-GmbH führt.

6.2.4.2.4. Kapitalanteile

1665

Die gesonderte Übertragung eines Kapitalanteils **im Rahmen einer Spaltung** ist im Sinne der Begriffsbestimmung in Rz 725 ff möglich. Einem Kapitalanteil kann in sinngemäßer Anwendung des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) nur der zum Spaltungsstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung dieses Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals ganz oder teilweise zugeordnet werden, ohne dass die Eigenschaft als begünstigtes Vermögen verloren geht (siehe Rz 734 ff). **Die Übertragung von Verbindlichkeiten, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Einlagen in die Gesellschaft stehen, deren Kapitalanteil übertragen wird, ist verpflichtend, wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Spaltungsstichtag erfolgte ([§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2012, siehe Rz 737a).**

6.2.5.2. Aufwertungsoption

1668

Grundsätzlich gilt das Gebot der Buchwertfortführung der sich aus der Schlussbilanz ergebenden steuerlich maßgebenden Ansätze auch für im Zuge der Spaltung übertragenes

ausländisches Vermögen. Nur unter den in [§ 33 Abs. 2 UmgrStG](#) genannten Voraussetzungen wird der spaltenden Körperschaft ein Wahlrecht eingeräumt, ausländisches Vermögen anstatt mit dem Buchwert mit dem sich aus [§ 20 KStG 1988](#) ergebenden Wert anzusetzen. Zweck der Bestimmung ist die Vermeidung einer ansonsten eintretenden Doppelbesteuerung. Die Aufwertungsoption kann nur von der spaltenden Gesellschaft ausgeübt werden. Die Inanspruchnahme der Aufwertungsoption ist von folgenden Voraussetzungen abhängig:

- Die Spaltung führt im Ausland zu einer **tatsächlichen steuerpflichtigen** ~~zwingenden Gewinnverwirklichung oder zu einer Gewinnverwirklichung auf Grund eines Wahlrechtes.~~
- Der ausländische Staat hat mit Österreich ein DBA abgeschlossen, das für die nach ausländischem Recht verwirklichten Gewinne die Anrechnungsmethode vorsieht oder es wurde eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen ([§ 48 BAO](#)-Bescheid; **bzw. auf Grundlage der Verordnung BGBl. II Nr. 474/2002**).

1671

Nimmt der ausländische Staat die Spaltung nicht zum Anlass, die stillen Reserven des ausländischen Vermögens zu besteuern oder besteht mit dem betreffenden Staat ein DBA, welches die Befreiungsmethode vorsieht, greift die Aufwertungsoption nicht. Da es in diesen Fällen zu keiner Doppelbesteuerung kommen kann, sind diesfalls auch hinsichtlich des übertragenen ausländischen Vermögens zwingend die Buchwerte fortzuführen.

Beispiel:

Die A-GmbH spaltet einen im Ausland gelegenen Betrieb auf die B-GmbH ab. Mit dem betreffenden ausländischen Staat besteht ein DBA, welches die Anrechnungsmethode vorsieht. Der ausländische Staat nimmt die Spaltung zum Anlass, die stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes des Betriebes zu versteuern.

*Macht die A-GmbH von der Aufwertungsoption Gebrauch, entsteht **hinsichtlich des ausländischen Betriebes** auf Grund der Aufwertung in Österreich ein steuerpflichtiger Gewinn. Auf die dabei anfallende Körperschaftsteuer kann nunmehr die ausländische Steuer angerechnet werden. Würde die A-GmbH nicht aufwerten und würden daher die Buchwerte fortgeführt, blieben die stillen Reserven des Betriebes einschließlich des Firmenwertes in Österreich weiterhin steuerhängig, obwohl sie schon*

im Ausland besteuert worden sind. Beim Verkauf des Betriebes in einem Folgejahr würden dieselben stillen Reserven daher nochmals versteuert.

Besteht mit dem betreffenden Staat hingegen ein DBA, welches die Befreiungsmethode vorsieht, besteht die Möglichkeit der Doppelbesteuerung nicht, da die stillen Reserven des im Ausland gelegenen Betriebes im Inland nicht steuerhängig sind. Die A-GmbH hat dann auch hinsichtlich des ausländischen Betriebes zwingend die Buchwerte fortzuführen.

Zur Behandlung der Anteilsinhaber im Falle der Inanspruchnahme der Aufwertungsoption siehe Rz 1730.

Zu den rückwirkenden Korrekturen bei der Aufspaltung siehe Rz 1672 ff und bei der Abspaltung siehe Rz 1678 ff.

6.2.5.3. Rückwirkende Korrekturen bei der Aufspaltung

6.2.5.3.1. Ausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Einlagen

1672

Gemäß [§ 33 Abs. 4 UmgrStG](#) gilt bei einer Aufspaltung die Rückwirkungsfiktion des [§ 33 Abs. 3 UmgrStG](#) (siehe Rz 1659) für die nachfolgend angeführten Vorgänge nicht. Diese in die Zeit nach dem Spaltungsstichtag fallenden Vorgänge entfalten daher noch Wirkung für die spaltende (**übertragende**) Körperschaft und deren Gesellschafter:

- Gewinnausschüttungen der spaltenden Körperschaft auf Grund von Beschlüssen nach dem Spaltungsstichtag (**gilt nicht für verdeckte Ausschüttungen, siehe dazu unten**).
- Einlagenrückzahlungen im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) durch die spaltende Körperschaft in der Zeit zwischen dem Spaltungsstichtag und dem Tag des Spaltungsbeschlusses (**siehe explizit [§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2012, wonach Einlagenrückzahlungen durch die übertragende Körperschaft im Rückwirkungszeitraum ihr Einlagenevidenzkonto mindern**).
- Einlagen der Anteilsinhaber im Sinne des [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) in die spaltende Körperschaft in der Zeit zwischen dem Spaltungsstichtag und dem Tag des Spaltungsbeschlusses (**siehe explizit [§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2012,**

wonach Einlagen in die übertragende Körperschaft im Rückwirkungszeitraum ihr Einlagenevidenzkonto erhöhen).

Die Gestaltung des übertragenen Vermögens durch vorbehaltene Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) ist gesetzlich nicht vorgesehen und daher nicht steuerwirksam (**siehe Rz 1680**).

Da die spaltende Körperschaft im Zuge der Aufspaltung mit Ablauf des Spaltungsstichtages steuerlich erlischt, sind die genannten Vorgänge zwingend auf den Spaltungsstichtag rückzubeziehen und den Nachfolgesellschaften zuzuordnen. Insoweit kommt es zu einer rückwirkenden Korrektur des übertragenen Vermögens. Die Rückbeziehung erfolgt durch Aufnahme dieser Vorgänge in die Übertragungsbilanz(en) für jene Nachfolgesellschaft(en), der (denen) die Ausschüttungen, Einlagenrückzahlungen oder Einlagen zugeordnet werden soll(en). Für Ausschüttungen und Einlagenrückzahlungen sind in die Übertragungsbilanzen entsprechende Passivposten einzustellen, welche erfolgsneutral das Übertragungskapital mindern. Einlagen führen zu einer Forderung und somit zu einer Erhöhung des Übertragungskapitals.

[§ 33 Abs. 4 UmgrStG](#) dient nur der Gestaltung des Spaltungsvermögens, welches entsprechend erhöht oder vermindert wird. Die Zuordnung von Ausschüttungen, Einlagen und Einlagenrückzahlungen zu den einzelnen übernehmenden Körperschaften bedeutet jedoch nicht, dass die steuerlichen Folgen dieser Vorgänge nach den Verhältnissen der übernehmenden Körperschaften zu beurteilen wären. Vielmehr sind Gewinnausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Einlagen immer den zum Zeitpunkt des Ausschüttungs- bzw. Rückzahlungsbeschlusses tatsächlich beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen.

Im Gegensatz zu den offenen Ausschüttungen sind verdeckte Ausschüttungen von der Rückwirkungsfiktion erfasst, da für sie das Erfordernis eines Beschlusses nicht erfüllt ist. Verdeckte Ausschüttungen in der Zeit zwischen dem Spaltungsstichtag und dem Tag des Spaltungsbeschlusses sind daher bei jener übernehmenden Körperschaft zu erfassen, welcher das von der verdeckten Ausschüttung betroffene Vermögen übertragen wurde. Auf Gesellschafterebene sind verdeckte Ausschüttungen jedenfalls jenen Gesellschaftern zuzurechnen, denen die Ausschüttung tatsächlich zugeflossen ist.

6.2.5.3.2. Rückwirkendes Verschieben von Aktiva und Passiva

1673

Neben den oben angeführten Vorgängen, welche bei einer Aufspaltung zwingend auf den Spaltungsstichtag rückzubeziehen sind, kann der zu übertragende (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) rückwirkend zum Spaltungsstichtag durch Verschieben von Wirtschaftsgütern zwischen den einzelnen (Teil-)Betrieben in seinem Umfang verändert werden. Dabei können nicht betriebszugehörige Wirtschaftsgüter mit einem (Teil-)Betrieb übertragen bzw. betriebszugehörige Wirtschaftsgüter einem anderen (Teil-)Betrieb zugeordnet werden.

Die Grenzen der Verschiebetechnik sind in steuerlicher Hinsicht in zweifacher Weise vorgegeben:

- Einerseits ist [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zu beachten, wonach die Eigenschaft eines begünstigten Vermögens im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht verloren gehen darf und ein positiver Verkehrswert erhalten bleiben muss. Die zweitgenannte Voraussetzung ist allerdings bereits spaltungsrechtlich zu prüfen und hindert die Eintragung des Spaltungsbeschlusses in das Firmenbuch.
- Andererseits ist [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) zu beachten, wonach Aktiva in der Regel nur zusammen mit unmittelbar verbundenen Passiva verschoben oder zurückbehalten werden können (siehe Rz 926 bis Rz 926d).

Beispiel:

*Die A-GmbH wird mit Stichtag 31.12.01 aufgespalten. Der Teilbetrieb 1 wird in die B-GmbH, der Teilbetrieb 2 in die C-GmbH gespalten. Mit Wirkung zum Spaltungsstichtag kann eine Maschine, welche an sich dem Teilbetrieb 1 zuzuordnen ist, einschließlich eines allenfalls bestehenden Anschaffungskredits mit dem Teilbetrieb 2 der C-GmbH übertragen werden. **Die Verknüpfung mit dem Kredit gilt nicht, wenn, es sei denn, der Anschaffungszeitpunkt der fremdfinanziert erworbenen** die Maschine ~~war dem Betrieb am Spaltungsstichtag bereits länger als sieben Jahre zurückgelegen~~ **ist** zuzuordnen.*

1674

Hinsichtlich der rückwirkenden Vermögenserhöhung ergibt sich keine umfängliche Begrenzung. Es ist formell betrachtet zulässig, einem auszulagernden Kleinstbetrieb

Vermögensteile zuzuordnen, die nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen gewillkürtes oder neutrales Betriebsvermögen darstellen. Diese formal unbedenkliche Gestaltungsmöglichkeit kann nur dann eine Gefährdung der Steuerwirkung der Spaltung hervorrufen, wenn darin ein in [§ 44 UmgrStG](#) angesprochener Gestaltungsfall zur Umgehung oder Minderung der Abgabepflicht zu erblicken ist. Dieser Verdacht wird umso größer sein, je höher das Missverhältnis zwischen dem Wert des zu übertragenden (Teil-)Betriebes und dem darüberhinausgehenden Wert des beigefügten gewillkürten bzw. neutralen Vermögens ist. **Zum Vorliegen eines Missbrauchsverdachts im Zusammenhang mit der Zuordnung einer allfälligen „Restgröße“ von Passiva bzw. mit rückwirkenden Korrekturen von Passiva siehe Rz 1663.**

Beispiel:

Im Zuge der Aufspaltung einer GmbH, die nur einen Betrieb führt, soll Vermögen übertragen werden, das nicht den Voraussetzungen für Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) entspricht. Es wird daher vorbereitend vor dem Spaltungsstichtag ein Kleinstbetrieb geschaffen, um eine Rechtsgrundlage für eine steuerneutrale Spaltung zu schaffen. Dem Kleinstbetrieb mit einem Verkehrswert von 10 werden Vermögensteile im Verkehrswert von 1.000 "mitgegeben". Liegt das Ziel in der Vermeidung der Abgabepflicht, ist der Verdacht einer missbräuchlichen Nutzung des [UmgrStG](#) gegeben.

1675

Das Verschieben von Wirtschaftsgütern erfolgt durch Aufnahme bzw. Nichtaufnahme der jeweiligen Aktiva und Passiva in die Übertragungsbilanzen. Das Verschieben von Aktiva führt demnach zu einer Erhöhung des Übertragungskapitals für die den aufnehmenden Teilbetrieb neue oder übernehmende Körperschaft und zu einer spiegelbildlichen Verminderung des Übertragungskapitals für die den übertragenden Teilbetrieb neue oder übernehmende Körperschaft. Das Verschieben einer **Aktiv- bzw. Passivpost** ist dem Grunde nach unter Beachtung der Siebenjahresfrist nur mit einer unmittelbar zusammenhängenden Aktiv- **bzw. Passivpost** möglich; **eine allfällige verbleibende „Restgröße“ von Passiva** handelt es sich bei der Passivpost um einen neutralen (indifferenten) Vermögensteil, kann er **ist** vor Vornahme **allfälliger** der rückwirkender~~n~~ Korrekturen einer der Vermögensmassen **sachgerecht zuzuordnen** werden (siehe Rz 1663 **dritter Bulletpoint**). **Zum Vorliegen eines Missbrauchsverdachts im Zusammenhang mit der Zuordnung einer**

„Restgröße“ bzw. durch Vornahme rückwirkender Korrekturen siehe aber Rz 1663.

Rückwirkende Entgeltvereinbarungen zwischen den an der Spaltung beteiligten Körperschaften sind hinsichtlich des verschobenen Vermögens gemäß [§ 34 Abs. 1 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 18 Abs. 3 UmgrStG](#) dann anzuerkennen, wenn sie spätestens am Tag des Abschlusses des Spaltungsplans bzw. Spaltungs- und Übernahmevertrages abgeschlossen worden sind (siehe dazu auch Rz 1691).

Beispiel:

*Wird in obigem Beispiel die Maschine des Teilbetriebes 1, die zu Teilbetrieb 2 in die C-GmbH verschoben wurde, auch nach der Spaltung von Teilbetrieb 1, der sich nunmehr in der B-GmbH befindet, genutzt, ~~kann~~**ist** zwischen den beiden Gesellschaften bereits rückwirkend ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag **eine dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende Miete zu verrechnen (siehe Rz 983)** verrechnet werden, sofern die entsprechende Vereinbarung mit dem Tag des Abschlusses des der Spaltung zu Grunde liegenden Vertrages getroffen wurde. **Andernfalls können bei konzernverbundenen Gesellschaften verdeckte Ausschüttungen vorliegen.***

1676

Ein Verschieben von Wirtschaftsgütern kann gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) nur zwischen Betrieben oder Teilbetrieben erfolgen. **Spaltende unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Körperschaften können Wirtschaftsgüter und mit ihnen zusammenhängendes Fremdkapital auch dann zurückbehalten, wenn ein (Teil-)Betrieb nicht verbleibt.** Nur eingeschränkt möglich hingegen ist das Verschieben von Wirtschaftsgütern bei gesondert zu übertragenden Mitunternehmer- oder Kapitalanteilen.

- Eine Disposition bei gesondert zu übertragenden Mitunternehmeranteilen ist nur hinsichtlich der Mitübertragung oder des Zurückbehaltens ~~von variablen Kapitalkonten oder~~ von Sonderbetriebsvermögen möglich. Die Verknüpfungsregeln des [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) sind zu beachten (siehe Rz 926a ff).
- **Spaltende unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Körperschaften können aber im Falle der gesonderten Übertragung von Mitunternehmeranteilen eine rückwirkende Übertragung von Guthaben des variablen Kapitalkontos in das**

Stammvermögen bzw. Einlagen in das variable Kapitalkonto in sinngemäßer Anwendung von [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) vornehmen.

- Eine Disposition bei gesondert zu übertragenden Kapitalanteilen ist auf Grund des Maßgeblichkeit des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) (siehe Rz 735) nur hinsichtlich der Mitübertragung oder des Zurückbehaltens des zum Spaltungsstichtag ausstehenden Teils des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung dieses Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals möglich.

Beispiel:

Die A-GmbH wird mit Stichtag 31.12.01 aufgespalten. Der Teilbetrieb 1 wird in die B-GmbH, der 50-prozentige Kapitalanteil an der Y-GmbH wird in die C-GmbH gespalten. Zusammen mit dem Kapitalanteil wird der C-GmbH eine Forderung übertragen.

Da nicht nur Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) übertragen wird, kommt das allgemeine Ertragssteuerrecht zur Anwendung. Die spaltende A-GmbH und ihre Gesellschafter unterliegen daher der Liquidationsbesteuerung.

Jedenfalls besteht eine Verpflichtung zur Übertragung von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Einlagen in die Gesellschaft, deren Kapitalanteil übertragen wird, wenn diese innerhalb von zwei Jahren vor dem Spaltungsstichtag erfolgten ([§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2012, siehe Rz 737a).

1677

Eine weitere Möglichkeit einer rückwirkenden Korrektur besteht darin, die zum Spaltungsstichtag offenen Posten aus der innerbetrieblichen Liefer- und Leistungsbeziehung zwischen den Teilungsmassen aufzudecken und als Forderung bzw. Verbindlichkeit in den Übertragungsbilanzen darzustellen. Voraussetzung ist, dass das Bestehen innerbetrieblicher Verrechnung nachgewiesen wird. **Ein willkürliches Einstellen von Forderungen oder Verbindlichkeiten ist nicht möglich.**

6.2.5.4.3. Korrekturen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#)

1680

Auf Grund ~~von der Änderung des [§ 33 Abs. 5 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2005 durch das AbgÄG 2005~~ kann die Vornahme einer vorbehaltenen Entnahme keine steuerliche Wirkung entfalten

(für Umgründungen, die nach dem 31. Jänner 2006 beim Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet oder bei dem zuständigen FA gemeldet wurden, [3. Teil Z 11 UmgrStG](#)). Wird dennoch eine Passivpost für vorbehaltene Entnahmen gebildet, führt eine Verzinsung und Tilgung bei der übernehmenden Gesellschaft zu einer verdeckten Ausschüttung, die bei der die Gläubigerstellung innehabenden spaltenden Gesellschaft unter [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#) fällt. Für vor der Änderung durch das AbgÄG 2005 (dh. für Stichtage vor dem 1. Jänner 2007 gemäß 3. Teil Z 11 UmgrStG) getätigte unbare Entnahmen gilt die Regelung der Betriebsausgaben- und Betriebseinnahmewirkung einer vereinbarten Verzinsung weiter.

6.2.6. Spaltungs- bzw. Restbilanz

1683

Im Falle der Abspaltung hat die spaltende Körperschaft nach [§ 2 Abs. 1 Z 12 SpaltG](#) eine Spaltungsbilanz aufzustellen, die das nach der Spaltung verbleibende Vermögen zu unternehmensrechtlichen Werten ausweist. Aus diesen Ansätzen ist für steuerliche Zwecke eine Restbilanz abzuleiten, in der die steuerlich maßgebenden Buchwerte dargestellt werden. Die unternehmens- und steuerrechtlichen Ansätze müssen den in der Schlussbilanz ausgewiesenen Ansätzen entsprechen, da eine Neubewertung nicht möglich ist.

Das Erfordernis des Aufstellens einer Restbilanz ist eine steuerliche Ordnungsvorschrift und gehört nicht zu den Anwendungsvoraussetzungen des [Art. VI UmgrStG](#).

1687a

Körperschaftsteuerbescheide, die Zeiträume bis zum Spaltungsstichtag betreffen, sind nach der 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 Übernahmevertrag vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende(n) Gesellschaft(en) über (partielle Gesamtrechtsnachfolge). Nach dieser Zuordnung richtet sich auch die Bescheiderstellung und Zustellung.

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

Die Überschrift 6.3.1.4. sowie die Rz 1690 entfallen.

~~6.3.1.4. Vorbehaltene Entnahmen über 50% des Verkehrswertes~~

~~1690~~

~~Siehe Rz 1680.~~

Abschnitt 6.3.1.4.: *entfällt*

Randzahl 1690: *entfällt*

6.3.1.6. Bewertungsmethode

1692

Auf Grund der zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge hat die neue oder übernehmende Körperschaft die Bewertungsmethoden der übertragenden Körperschaft fortzuführen. Es setzt daher die neue oder übernehmende Körperschaft insbesondere die AfA-Methode fort und tritt in die Behaltefristen des Rechtsvorgängers ein (siehe Rz 118 ff). Für abnutzbares Anlagevermögen gelten die Regeln des [§ 7 EStG 1988](#). Weicht der Spaltungsstichtag vom Regelbilanzstichtag der spaltenden Körperschaft ab, sind die Regeln über die Halb- bzw. Ganzjahres-AfA anzuwenden. Es ist jedoch zu beachten, dass in Summe bei übertragender und übernehmender Körperschaft innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten nur eine Ganzjahres-AfA zusteht (siehe EStR 2000 Rz 3132). In dieser Konstellation wird auch eine aliquote Berücksichtigung der AfA-Beträge bei der spaltenden und bei der neuen oder übernehmenden Körperschaft als zulässig erachtet.

Die Übernahme von teilwertberechtigten Beteiligungen vor Ablauf der Siebentelverteilung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) führt analog zur Regelung in Rz ~~1180~~**1710** zur Fortsetzung der außerbilanzmäßigen Absetzung ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr. **Für Spaltungsverträge ab dem 1.1.2011 gilt, dass 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](#) von der Regelung des [§ 4 UmgrStG](#) umfasst sind (siehe dazu Rz 211).**

6.3.2. Buchgewinne und Buchverluste bei der Spaltung zur Aufnahme

6.3.2.1. Steuerneutrale Unterschiedsbeträge

1693

Auch bei der Spaltung gilt der Grundsatz, dass Buchgewinne und Buchverluste bei der Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft steuerneutral sind. Buchgewinne bzw. Buchverluste entstehen dem Grunde nach dann, wenn der buchmäßige Wert des übertragenen Vermögens dem Buchwert **der dafür erhaltenen** Gegenleistung nicht entspricht. Bei der Spaltung mit Anteilsgewährung kommt **allerdings** die Gegenleistung

nicht der spaltenden Körperschaft zu, sodass schon dadurch bei ihr ein Buchverlust oder Buchgewinn entsteht (siehe Rz 1684 ff).

6.3.2.1.1. Buchgewinne und Buchverluste auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage

1694

Sind die an der Spaltung beteiligten Körperschaften weder direkt noch indirekt gesellschaftsrechtlich verbunden, erfolgt der Spaltungsvorgang auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (Konzentrationsspaltung). Bei der übernehmenden Körperschaft entsteht in Höhe

- des das Gründungsnennkapital oder die Nennkapitalerhöhung übersteigenden buchmäßig positiven oder negativen Vermögenszuganges oder mangels Nennkapitalerhöhung in Höhe des positiven Vermögenszuganges ein in **die** Kapitalrücklage einzustellender Buchgewinn
- der den buchmäßig positiven Vermögenszugang übersteigenden Nennkapitalbildung oder -erhöhung ein ~~als Aufwand auszuweisender Buchverlust~~, der nach den Regelungen des [§ 202 Abs. 2 UGB](#) aktivierungsfähig ist, bzw. mangels Nennkapitalerhöhung in Höhe des buchmäßig negativen Vermögenszuganges ein **in einem Sonderposten der Gewinn- und Verlustrechnung** ~~stets als Aufwand~~ auszuweisender Buchverlust (**siehe KFS/RL 25 Rz 93**).

6.3.2.1.2.2. Side-Stream-Spaltungen

1697

Side-stream-Spaltungen liegen vor, wenn die an der Spaltung beteiligten Körperschaften nicht aneinander beteiligt sind, jedoch eine konzernmäßige Verflechtung vorliegt.

Side-Stream-Spaltungen sind Abspaltungen auf Schwester-, Tanten- oder Nichtengesellschaften. Die handelsunternehmensrechtliche Zulässigkeit der Spaltungsrichtung ergibt sich aus [§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG](#) in Verbindung mit [§ 17 SpaltG](#).

Bei Spaltungsvorgängen in dieser Konstellation ist ebenfalls die generelle Aussage des [§ 34 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) (Neutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten) umzusetzen. Mangels Vorliegen einer Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der spaltenden Körperschaft kommt die spezielle Regelung des [§ 34 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) nicht zur

Anwendung. Der sich zwingend ergebende und steuerlich gemäß [§ 34 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) bei der übernehmenden Körperschaft neutral zu behandelnde Buchgewinn oder Buchverlust ergibt sich daher nur aus dem buchmäßigen Wert des übertragenen Vermögens. Zur Behandlung der Anteilsinhaber siehe Rz 1759 ff.

6.3.2.1.2.3. Down-Stream-Abspaltung

1698

Bei down-stream-Abspaltungen gemäß [§ 224 Abs. 3 AktG](#) in Verbindung mit [§ 17 SpaltG](#) (Abspaltung von der Mutter- auf die Tochtergesellschaft) spaltet die Muttergesellschaft Vermögen auf ihre Tochter ab. **In Höhe des Buchwertes des abgehenden Vermögens ist die Beteiligung an der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft zu erhöhen ([§ 33 Abs. 7 zweiter Satz iVm § 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG](#)). Buchgewinne oder Buchverluste können in diesem Fall nicht entstehen.**

Wird die Beteiligung an der Tochtergesellschaft down-stream auf diese abgespalten, ist in Anwendung der verschmelzungsrechtlichen Regelungen bei down-stream-Vorgängen ist auch bei der Spaltung, sofern eigene Anteile erworben werden, zwingend eine Auskehrung der spaltungsrechtlich erworbenen eigenen Anteile als Abfindung an die Gesellschafter der Muttergesellschaft vorzunehmen. Für steuerliche Zwecke ist eine down-stream-Abspaltung mit Anteilsauskehrung gedanklich in zwei fiktive Schritte zu zerlegen: in eine Abspaltung zur Neugründung und eine darauf folgende down-stream-Verschmelzung ([§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#); Rz 1747).

~~Sonst liegt ein Buchgewinn oder Buchverlust in Höhe des übertragenen buchmäßigen Vermögens vor, der gemäß [§ 34 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) steuerneutral zu stellen ist.~~

Beispiel:

Die M-GmbH spaltet ihre 100% Beteiligung an der T-GmbH auf die T-GmbH ab.

~~Es~~**Im Resultat sind die Bestimmungen des [§ 17 Z 5 SpaltG](#) in Verbindung mit [§ 224 Abs. 3 AktG](#) auch in dieser Konstellation anzuwenden. Die übernehmende Tochtergesellschaft erhält 100% der Anteile an sich selbst und hat diese Anteile eine juristische Sekunde später an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auszukehren. Bei der T-GmbH findet faktisch und buchmäßig kein Vermögenszugang statt. Gesellschaftsrechtlich sind die M-GmbH und die T-GmbH nach Abspaltung Schwestergesellschaften. Zu den Fiktionsschritten im Detail siehe Rz 1747.**

6.3.3. Internationale Schachtelbeteiligung

6.3.3.1. Entstehen oder Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

1700

§ 34 Abs. 3 UmgrStG regelt das Entstehen bzw. die Erweiterung sowie den Wegfall einer internationalen Schachtelbeteiligung bei der übernehmenden Körperschaft. Eine internationale Schachtelbeteiligung kann nur bei der Spaltung zur Aufnahme entstehen oder erweitert werden. Die in Rz 180 ff dargestellten Grundsätze gelten auch für die Spaltung.

In Rz 1701 werden im Beispiel Fehlerkorrekturen vorgenommen:

1701

[...]

Beispiel:

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

Das bei der M-GmbH verbleibende Beteiligungsausmaß in Höhe von 5% vermittelt nicht mehr die Steuerneutralität hinsichtlich eines etwaigen Veräußerungsgewinnes. Um den Grundsatz der Entstrickung der stillen Reserven bei Umgründungsvorgängen beizubehalten, wird durch § 34 Abs. 3 Z 2 UmgrStG die Aufwertung des verbleibenden Beteiligungsausmaßes zum Spaltungsstichtag auf den höheren Teilwert ermöglicht. Die verbleibende Quote im Ausmaß von 5% und einem Buchwert von 92,310 wird auf den Teilwert in Höhe von 184,620 steuerneutral aufgewertet.

[...]

6.4. Verlustabzug (§ 35 UmgrStG)

1702

Nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen ist das Recht, vortragsfähige Verluste als Sonderausgaben geltend machen zu können, ein höchstpersönliches. **§ 35 UmgrStG** bezieht sich auf den Verlustabzug iSd **§ 8 Abs. 4 KStG 1988** der übertragenden

und übernehmenden Körperschaft sowie auf Verlustvorträge aus den der Körperschaft als Gruppenträger zugerechneten Verlusten, aus Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder iSd [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) als auch aus in den Verlustvortrag eingegangenen ausländischen Betriebsstättenverlusten iSd [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#).

Weiters umfasst der Verlustbegriff des [§ 21 UmgrStG](#) noch nicht abgesetzte Siebentelbeträge aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum abnutzbaren Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#), da die Bestimmungen des [§ 21 UmgrStG](#) bzw. [§ 4 UmgrStG](#) an den Verlustentstehungszeitpunkt anknüpfen (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#), siehe Rz 1177, 1180 bzw. 211).

[§ 35 UmgrStG](#) regelt im Hinblick auf den dem [Art. III UmgrStG](#) entsprechenden Bereich des begünstigten Vermögens durch den Verweis auf [§ 21 UmgrStG](#)

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

6.4.1. Vortragsfähige Verluste der spaltenden Körperschaft

6.4.1.1. Gemeinsamkeiten bei der Auf- und Abspaltung

6.4.1.1.1. Allgemeines

1703

Grundvoraussetzung für den zwingenden objektbezogenen Übergang von Verlusten gemäß [§ 35 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 21 UmgrStG](#) im Zuge einer **Auf- und Abspaltung nach**

dem SpaltG ~~Handelsaufspaltung und einer Handelsabspaltung~~ ist, dass die Spaltung unter Buchwertfortführung erfolgt.

Macht die übertragende Körperschaft von der Aufwertungsoption gemäß [§ 33 Abs. 2 UmgrStG](#) Gebrauch, ist ein diesem Vermögen zuzurechnender verbleibender Verlustvortrag mangels Buchwertfortführung vom Übergang auf die neue oder übernehmende Körperschaft ausgeschlossen und im Fall der Abspaltung von der übertragenden Körperschaft weiter vortrags- und abzugsfähig.

6.4.1.1.2. Vorhandensein des zu spaltenden Vermögens am Stichtag

1704

Auf Grund des Verweises des [§ 35 UmgrStG](#) auf [§ 21 UmgrStG](#) hängt der Übergang von Verlusten der übertragenden auf die neue oder übernehmende Körperschaft vom Vorhandensein des verlusterzeugenden Vermögens zum Spaltungsstichtag ab (**VwGH 29.9.2010, [2007/13/0012](#); siehe Rz 1186**). Siehe dazu Rz 1173 ff.

6.4.1.1.4. Objektbezogener Verlustvortragsübergang

1706

Auf Grund des Verweises des [§ 35 UmgrStG](#) ist auch bei Auf- und Abspaltungen die Objektbezogenheit der Verluste im Sinne [§ 21 UmgrStG](#) Voraussetzung für den Übergang von Verlusten. Damit gehen jene Verluste der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende(n) Körperschaft(en) über, die dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. **Als Verlustzuordnungsobjekt gelten auch die fiktiven Teilbetriebe (Forst- und Kundenstockteilbetriebe) im Sinne des [§ 32 Abs. 3 UmgrStG](#).** Zur Objektbezogenheit siehe sinngemäß auch Rz 1173 ff **und Rz 207a**.

1707

Ist eine eindeutige Zuordnung der Verluste zu den noch vorhandenen und nicht mehr vorhandenen Betrieben, Teilbetrieben bzw. nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen nicht möglich, ist eine sachgerechte Aliquotierung der Verlustvorträge vorzunehmen. Dabei besteht kein Wahlrecht hinsichtlich einer früheren oder späteren Verrechnung von einzelnen Verlustkomponenten aus verschiedenen Einkunftsquellen, dh. es

ist von einer gleichmäßigen Verrechnung aller Teilverluste im Rahmen des Verlustausgleichs und des Verlustvortrags bis zur Spaltung auszugehen (siehe auch Rz ~~1981~~1719).

6.4.1.1.5. Vergleichbarkeit des vorhandenen Vermögens

1708

Auf Grund des Verweises des [§ 35 UmgrStG](#) auf [§ 21 UmgrStG](#) ergibt sich aus [§ 21 Z 1 UmgrStG](#) die Anwendbarkeit des [§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#). Danach geht trotz Übergangs des verlustverursachenden Vermögens im Zuge einer Handelsspaltung das objektbezogene Verlustvortragsrecht nicht über, wenn der Umfang des übertragenen Vermögens zum Spaltungsstichtag gegenüber jenem im Verlustentstehenszeitraum derart vermindert ist, dass eine Vergleichbarkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben ist. Zu den für die Beurteilung der Vergleichbarkeit in Frage kommenden Kriterien siehe Rz 218 ff. **Zur Beurteilung der Vergleichbarkeit bei isolierter Auf-/Abspaltung eines Mitunternehmeranteils oder Kapitalanteils siehe Rz 1190. Zu den Auswirkungen des Wegfalls einzelner Wirtschaftsgüter im betrieblichen Bereich im Hinblick auf den Verlustübergang bei Spaltungen siehe Rz 1191.**

In Rz 1709 wird im Beispiel eine Fehlerkorrektur vorgenommen:

6.4.1.1.6. Zeitliches Wirksamwerden des Verlustvortragsüberganges

1709

[...]

Beispiel:

*Die zum 31.12. bilanzierende A-AG spaltet ihren Teilbetrieb 1 per 31.01.01 auf die B-AG ab. Ungeachtet der Tatsache, dass hinsichtlich des abzuspaltenden Teilbetriebes ein Wirtschaftsjahr endet, hat die spaltende AG bei ihrer Einkommensermittlung für den Veranlagungszeitraum 01 den (gesamten) vortragsfähigen Verlust aus 00 von zB 1000 mit 750 als Sonderausgabe abzusetzen. Der verbleibende Rest von 250 ist objektbezogen den beiden Teilbetrieben zuzuordnen. Ergibt sich für den Teilbetrieb 1 objektbezogen ein Betrag von 150, geht dieser auf die **BA**-AG über und kann bei der Veranlagung für das Jahr 02 als Sonderausgabe geltend gemacht werden.*

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 ~~Keine Einschränkungen ergeben sich hinsichtlich steuerlicher Schwebeverluste zB gemäß § 2 Abs. 2 lit. a EStG 1988 und~~ **Übergangsverluste gemäß [§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#)** (Rechtsnachfolge nach einer Einbringung) ~~oder § 12 Abs. 3 KStG 1988 (siehe dazu Rz 211 f).~~ Diese gehen auf Grund der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge gemäß [§ 19 Abs. 1 BAO](#) in Verbindung mit der Buchwertfortführung und des Zusammenhanges mit dem übertragenen Vermögen auf die neue oder übernehmende Körperschaft über. ~~Hinsichtlich noch nicht verbrauchter Siebentelabschreibungen nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 siehe Rz 1692 und Rz 1180.~~ **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](#) 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).

~~Offene Veräußerungsverlust Siebentel gehen nach der historischen Zugehörigkeit der Beteiligung zu Betrieben oder Teilbetrieben über; fehlt es an einer solchen Zugehörigkeit, gehen die Siebentel nach den Verhältnis der Verkehrswerte über.~~

Die Rz 1711 wird neu strukturiert; die bestehenden Beispiele entfallen und werden durch ein neues Beispiel ersetzt:

6.4.1.2. Aufspaltung

6.4.1.2.1. Aufspaltung einer betriebsführenden Körperschaft

1711

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

Geht bei der Aufspaltung auf jeden Rechtsnachfolger ein (Teil)Betrieb über, ist die kleinste Einheit für die Objektbetrachtung der (Teil)Betrieb.

Bei der Aufspaltung kann es vorkommen, dass mangels Vorliegen mehrerer Betriebe einerseits ein Betrieb und andererseits anderes begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) (Mitunternehmer- und Kapitalanteile) übertragen werden. Auch in diesem Fall ist nicht der Teilbetrieb die kleinste Einheit **für die Objektbetrachtung**, sondern ist die Objektbezogenheit auf die dem begünstigten Vermögen objektiv zurechenbaren Vorjahresverluste zu beziehen.

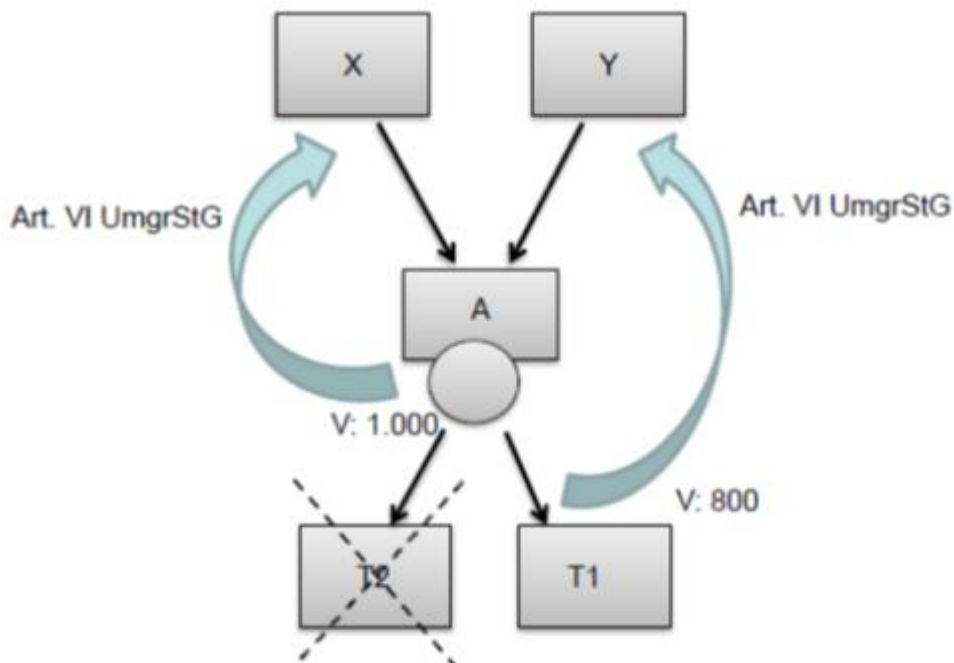
Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des [§ 21 UmgrStG](#) gesondert zu betrachten sind aber **kommt betriebszugehörigen Kapitalanteilen** Vermögensteile, denen **die** für sich die Eigenschaft eines **begünstigtes** Vermögens im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG (Mitunternehmeranteil) oder [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) (Kapitalanteil) zukommt **darstellen, für die Frage der Objektbetrachtung nur Bedeutung zu, wenn diese gesondert übertragen werden. Ist ein Kapitalanteil zum Spaltungsstichtag nicht mehr vorhanden (zB in Folge einer Veräußerung oder Liquidation), spielt dies für die Anwendung von § 35 UmgrStG iVm § 4 UmgrStG keine Rolle (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212).**

Beispiel:

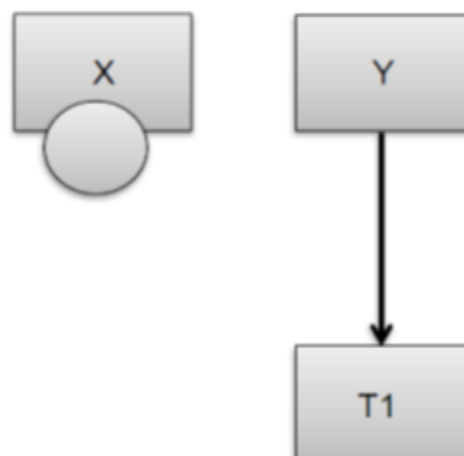
Die aufspaltende A-GmbH überträgt ihren Betrieb auf die an ihr zu 50% beteiligte X-GmbH und den betriebszugehörigen 30-prozentigen Kapitalanteil an der T1-GmbH auf die an ihr ebenfalls zu 50% beteiligte Y-

GmbH. Auf die Beteiligung an der T1-GmbH wurde eine Teilwertabschreibung iSd [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) durchgeführt. Auf diese Teilwertabschreibung entfällt eine Verlustkomponente iHv 800. Darüber hinaus befand sich im Betrieb auch eine 50-prozentige Beteiligung an der T2-GmbH, die bereits vor der Aufspaltung mit Verlust veräußert wurde. Der objektbezogene vortragsfähige Verlust beträgt 1.000 (Betrieb inklusive Verlust aus der Veräußerung des Anteils an der T2-GmbH, aber ohne Verlust aus der Beteiligung an der T1-GmbH).

Vor Aufspaltung:



Nach Aufspaltung:



Auf die X-GmbH geht im Zuge dieser Aufspaltung der gesamte Verlust iHv 1.000 über. Diese Rechtsfolge gilt auch für noch offene Siebentelabsetzbeträge gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) betreffend die vor der Spaltung mit Verlust veräußerte Beteiligung an der T2-GmbH.

Auf die Y-GmbH geht im Zuge dieser Aufspaltung der Verlust aus der Teilwertabschreibung an der T1-GmbH (800) über, weil dieser Verlust dem isoliert übertragenen Vermögen „Kapitalanteil“ iSd [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) zuzurechnen ist. Diese Rechtsfolge gilt auch für noch offene Siebentelabsetzbeträge gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) betreffend die Beteiligung an der T1-GmbH.

Es wird eine neue Rz 1711a eingefügt:

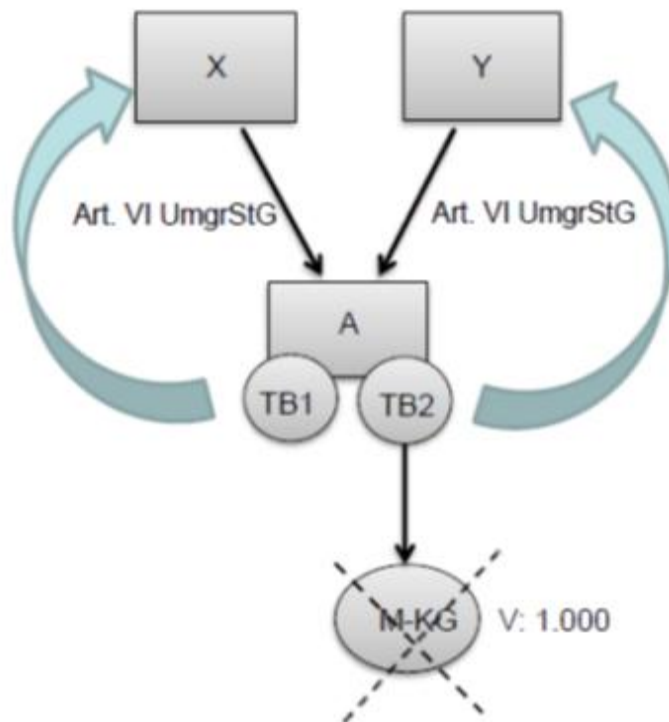
1711a

Auch ein Mitunternehmeranteil ist für Zwecke des [§ 35 UmgrStG](#) als Betrieb anzusehen. Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Wege einer Aufspaltung ist für die Frage der Verlustzurechnung darauf abzustellen, ob einerseits der von der Mitunternehmerschaft zum Zeitpunkt der Verlustentstehung geführte Betrieb zum Spaltungsstichtag noch vorhanden ist. Dabei ist ohne Relevanz, ob der Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen eines mitübertragenen Betriebes gehört oder ob dieser einen eigenständigen Betrieb darstellt. Andererseits muss für einen – vollständigen – Verlustübergang auch der Mitunternehmeranteil zum Spaltungsstichtag im selben Ausmaß wie zum Zeitpunkt der Verlustentstehung dem Übertragenden zuzurechnen sein (vgl. Rz 200).

Beispiel:

Die aufspaltende A-GmbH überträgt ihren Teilbetrieb 1 auf die an ihr zu 50% beteiligte X-GmbH und den Teilbetrieb 2 auf die an ihr ebenfalls zu 50% beteiligte Y-GmbH. Zum Betriebsvermögen des Teilbetriebes 2 gehörte ein Mitunternehmeranteil an der M-KG, der bereits vor der Aufspaltung mit Verlust (1.000) veräußert wurde.

Vor Aufspaltung:



Nach Aufspaltung:



Der Verlust aus dem vor der Aufspaltung veräußerten Mitunternehmeranteil an der M-KG iHv 1.000 geht nicht auf die Y-GmbH über.

Es wird eine neue Rz 1711b eingefügt:

1711b

Wird im Zuge der Aufspaltung je ein (Teil)Betrieb übertragen und dabei die Verschiebetechnik des [§ 33 Abs. 4 UmgrStG](#) angewendet, wird der auf den verschobenen Vermögensteil bezogene Verlustvortrag nur dann mit diesem

mitübertragen, wenn es sich beim verschobenen Vermögensteil isoliert betrachtet um begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 2 und 3 UmgrStG](#) handelt.

Beispiel:

Im Zuge der Aufspaltung werden aus dem dem Teilbetrieb 1 zuzurechnenden Vermögen ein bebautes Grundstück, eine Forderung und ein 25-prozentiger Kapitalanteil in den Teilbetrieb 2 verschoben und in der Übertragungsbilanz für den Teilbetrieb 2 ausgewiesen. Obwohl auf das bebaute Grundstück, die teilwertberichtigte Forderung und den Kapitalanteil Verluste entfallen, ist nur der aus der Teilwertabschreibung auf den Kapitalanteil entfallende Verlustrest dem Teilbetrieb 2 zuzurechnen und geht mit dem teilbetriebsbezogenen Verlust des Teilbetriebes 2 auf die den Teilbetrieb 2 übernehmende Körperschaft über. Die übrigen Verluste gehen auf die den Teilbetrieb 1 übernehmende Körperschaft über.

6.4.1.2.2. Aufspaltung einer nichtbetriebsführenden Körperschaft

1712

Siehe dazu sinngemäß Rz 1208 f.

Die Aufspaltung einer nichtbetriebsführenden (vermögensverwaltenden) Körperschaft ist nur dann als Anwendungsfall des [Art. VI UmgrStG](#) denkbar, wenn auf die neuen oder übernehmenden Körperschaften ausschließlich Kapitalanteile im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) übergehen. **Da diese im Falle der Aufspaltung einer nichtbetriebsführenden (vermögensverwaltenden) Körperschaft das Verlustzuordnungsobjekt darstellen,** In diesem Fall folgen objektbezogen die vortragsfähigen Verluste den zu übertragenden Kapitalanteilen einschließlich offener Siebentel gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#).

1714

Der in [§ 35 UmgrStG](#) vorgesehene Verlustvortragsübergang auf den Rechtsnachfolger ist dem Grunde nach eine zwingende Folge der Vermögensübertragung. Bei Abspaltungen besteht für die übertragende Körperschaft daher kein Wahlrecht, vortragsfähige Verluste zu übertragen oder zu behalten.

Beispiel:

*Die X-GmbH hat zum 31.12.03 vortragsfähige Verluste von 100.000. **Der Spaltungsbeschluss erfolgt im Juli 04; die Spaltung wird im August 04 im Firmenbuch eingetragen. Von den vortragsfähigen Verlusten entfallen 30.000 auf den im Jahr 01 eingestellten Betrieb A, 50.000 auf den abzuspaltenen Betrieb B und 20.000 auf den zum 1.4.04 veräußerten Betrieb C. Da der Betrieb C nicht steuerwirksam abgespalten werden kann, gehen spaltungsbedingt die 50.000 auf die übernehmende Gesellschaft über. Die restlichen 50.000 verbleiben mangels einer unter [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988](#) fallenden Strukturänderung bei der X-GmbH als vortragsfähige Verluste.***

Bei Abspaltnungen kommt ein umgründungsbedingter Verlustvortragsübergang erst nach der Besteuerung der spaltenden Körperschaft für den Veranlagungszeitraum in Betracht, in den die Abspaltung fällt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Umgründungstichtag auf das Ende des Veranlagungszeitraumes fällt oder nicht.

Bei der Zuordnung von Verlusten zum abgespaltenen Vermögen steht der übertragenden Körperschaft hinsichtlich jener Verluste, die neben dem zu spaltenden Vermögen auch aus anderen Einkunftsquellen stammen und die bis zur Spaltung zum Teil mit Gewinnen verrechnet wurden und daher nicht eindeutig dem Spaltungsvermögen oder dem Restvermögen zugerechnet werden können, kein Wahlrecht zu. Kann der restliche noch nicht ausgeglichene Verlust dem Abspaltungsvermögen oder dem Restvermögen nicht objektiv eindeutig zugerechnet werden, ist dieser zwischen dem abgespaltenen und dem verbleibenden Vermögen sachgerecht aufzuteilen (siehe Rz 1184 f).

6.4.1.3.2. Abspaltung einer betriebsführenden Körperschaft

1716

Wird der gesamte Betrieb (bzw. werden alle Betriebe) im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) der Körperschaft abgespalten, geht der gesamte objektbezogene vortragsfähige Verlust der abspaltenden Körperschaft auf die neue oder übernehmende Körperschaft unabhängig davon über, in welchem Ausmaß Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens (innerhalb des nach dem [UmgrStG](#) zulässigen Gestaltungsspielraumes) oder außerhalb des notwendigen Betriebsvermögens nicht übertragen werden. **Geht bei der Abspaltung ein (Teil)Betrieb über, ist dieser die kleinste Einheit für die Objektbetrachtung. Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des [§ 21 UmgrStG](#) kommt betriebszugehörigen Kapitalanteilen,**

die für sich begünstigtes Vermögen im Sinne [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) darstellen, für die Frage der Objektbetrachtung nur in folgenden Fällen Bedeutung zu:

- Der Kapitalanteil wird gesondert übertragen.
- Der Kapitalanteil wird zurückbehalten.

Ist der Kapitalanteil zum Spaltungsstichtag (zB in Folge einer Veräußerung oder Liquidation) nicht mehr vorhanden, spielt dies für die Anwendung von [§ 35 UmgrStG](#) iVm [§ 4 UmgrStG](#) keine Rolle (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#)).

Ausgenommen und daher gesondert zu betrachten sind die nach ~~Demgegenüber sind~~ **allerdings Verluste von nach** der Verschiebetechnik des nach [§ 33 Abs. 5 UmgrStG](#) anwendbaren [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) zurückbehaltenen Vermögensteilen, die für sich die Eigenschaft eines begünstigten Vermögens im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) (Mitunternehmeranteile) und des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) (Kapitalanteile, die mindestens ein Viertel des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile) umfassen, **der spaltenden Körperschaft zuzurechnen.**

Beispiel:

*Die X-GmbH spaltet ihren gesamten Betrieb ~~in~~**auf** die Y-GmbH ab, behält aber **das Betriebsgrundstück** die Betriebsliegenschaft und einen Kommanditanteil sowie ~~die einen~~ hundertprozentigen **Kapitalanteil** Beteiligung an der Y-GmbH zurück. ~~Ist~~**Sollte** eine objektive Zuordnung zu den zurückbehaltenen Vermögensteilen möglich, ist ein **auf das Grundstück** die Liegenschaft entfallender Verlustteil unbeachtlich (dh. **dieser** geht auf die Y-GmbH über), während die auf den Mitunternehmeranteil und **auf den Kapitalanteil** entfallenden Verlustteile bei der X-GmbH zurückbleiben.*

1717

Auch ein Mitunternehmeranteil ist für Zwecke der Anwendung von [§ 35 UmgrStG](#) als Betrieb anzusehen (siehe im Übrigen Rz 1711a). ~~Wird nur ein~~

~~Mitunternehmeranteil im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG der Körperschaft zur Gänze oder zum Teil abgespalten, geht der auf den übertragenen Anteil beziehbare vorhandene vortragsfähige Verlust ohne Rücksicht darauf über, ob der Anteil zum notwendigen Betriebsvermögen eines Betriebes gehört oder nicht. Am Verlustvortragsübergang ändert sich auch dann nichts, wenn Sonderbetriebsvermögen, das für sich kein begünstigtes~~

Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG darstellt, in der spaltenden Körperschaft zurückbehalten wird.

Rz 1717a entfällt.

1717a

Wird nur ein Kapitalanteil im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG der operativen Körperschaft abgespalten, liegt unabhängig davon, ob er zum notwendigen Betriebsvermögen des operativen Teiles oder zum gewillkürten Betriebsvermögen gehört, ein selbstständiges umgründungsfähiges Wirtschaftsgut vor, sodass ein objektiv auf die Beteiligung beziehbarer vortragsfähiger Verlust zwingend auf die neue oder übernehmende Körperschaft übergeht. Zur Frage der Behandlung noch nicht abzugsfähiger Teile einer Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 siehe Rz 1180 und Rz 1692.

Randzahl 1717a: entfällt

6.4.1.3.3. Abspaltung einer nichtbetriebsführenden Körperschaft

1718

Ebenso wie bei der Aufspaltung fällt bei der Abspaltung **einer nichtbetriebsführenden (vermögensverwaltenden) Körperschaft** nur die Übertragung von Kapitalanteilen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) unter [Art. VI UmgrStG](#). **Da diese im Fall der Abspaltung nichtbetriebsführender (vermögensverwaltender) Körperschaften das Verlustzuordnungsobjekt darstellen, folgen objektbezogen die vortragsfähigen Verluste den zu übertragenden Kapitalanteilen einschließlich offener Siebentel gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#).**

Wird der gesamte von der spaltenden Körperschaft gehaltene Kapitalanteil übertragen, geht unabhängig davon, ob es sich um einen solchen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 erster Teilstrich UmgrStG](#) (mindestens ein Viertel des Nennkapitals) oder den [§ 12 Abs. 2 Z 3 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) (unter einem Viertel, aber Verschaffen oder Erhöhen der Stimmrechtsmehrheit) handelt, der dem abgespaltenen Anteil objektiv zurechenbare vortragsfähige Verlust auf die neue oder übernehmende Körperschaft über.

Wird nur ein Teil des von der spaltenden Körperschaft gehaltenen Kapitalanteils abgespalten, geht der gesamte objektiv zurechenbare vortragsfähige Verlust auf die neue oder übernehmende Körperschaft über, es sei denn, der zurückbehaltene Anteil beträgt mindestens ein Viertel des Nennkapitals und stellt damit für sich begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) dar. Zur Frage der Behandlung noch nicht abzugsfähiger Teile einer Teilwertabschreibung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) siehe Rz 1180.

Es wird eine neue Rz 1718a eingefügt:

1718a

Ausnahmsweise kann neben einer betriebsführenden auch eine vermögensverwaltende Funktion von einer Körperschaft ausgeführt werden. Dies kann vorliegen, wenn Vermögensteile von nicht untergeordneter Bedeutung dem (den) übertragenen Betrieb(en) objektiv überhaupt nicht zurechenbar waren und auch nicht unter den einkommensteuerlichen Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens subsumiert werden können (siehe Rz 203). In diesen Fällen sind die Aussagen zu beiden Bereichen (betriebsführend siehe Rz 1711 zur Aufspaltung und Rz 1716 zur Abspaltung, vermögensverwaltend siehe Rz 1712 zur Aufspaltung und Rz 1718 zur Abspaltung) entsprechend anzuwenden.

Beispiel:

Die A-GmbH spaltet ihren Betrieb auf die an ihr zu 50% beteiligte X-GmbH ab. Neben diesem Betrieb hat die A-GmbH als Holding drei Beteiligungen zu je 30% an den Gesellschaften T1, T2 und T3 gehalten. Die Beteiligung an der T1 wurde bereits vor der Abspaltung mit Verlust veräußert; auf die Beteiligungen T2 und T3 wurde jeweils eine Teilwertabschreibung iSd [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) durchgeführt.

Soweit Verluste dem vermögensverwaltenden Bereich (Verluste aus Veräußerung sowie Teilwertabschreibungen) zuzuordnen sind, gehen sie nicht auf die X-GmbH über und bleiben bei der spaltenden Körperschaft A-GmbH erhalten.

1721

Der umfängliche Anwendungsbereich dieser Verlustkürzungsvorschrift im Zuge einer Spaltung nach dem [SpaltG](#) ist vom Ausmaß des Zusammenfalls von verlustverursachenden

Vermögen einer Körperschaft und der durch eine Teilwertabschreibung verminderten Beteiligung an dieser bestimmt:

- **Bei einer Im Fall der up-stream-Spaltung ist zu unterscheiden:**
 - **Im Falle der up-stream-Aufspaltung** kommt es bei den übernehmenden Körperschaften zu einem vollständigen Zusammenfall und damit zur vollständigen Anwendung der Verlustkürzungsvorschrift.
 - **Im Falle der up-stream-Abspaltung kommt es** insoweit zu einem Zusammenfall, als verlustverursachendes Vermögen übertragen wurde.
- Bei einer down-stream-Spaltung kommt es durch die Vermögensübertragung der Mutterkörperschaft auf die Tochterkörperschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge zur Anwendung des [§ 224 Abs. 3 AktG](#) in Verbindung mit [§ 17 SpaltG](#). Soweit daher bei einer down-stream Spaltung Anteile an der Tochterkörperschaft im Zuge der Spaltung auf diese übertragen und entsprechend den unternehmensrechtlichen Vorschriften an die Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers weitergeleitet wurden, ist die Anwendungsvoraussetzung des [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) gegeben. Demnach ist bei einer down-stream Spaltung zu unterscheiden:
 - Im Fall der down-stream-Aufspaltung kommt es **bei den übernehmenden Körperschaften** zu einem vollständigen Zusammenfall und damit zur **vollständigen** Anwendung der Verlustkürzungsvorschrift.
 - Bei einer down-stream-Abspaltung bewirkt die bloße Übertragung von Vermögen der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft, soweit nicht die teilwertberichtigte Tochterbeteiligung übertragen wurde, keinesfalls die Anwendung der Rechtsfolgen des [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#).

1722

Kommt es im Zuge einer Spaltung nach dem [SpaltG](#) zum Zusammenfall von verlustverursachendem ~~an~~ Vermögen einer Tochtergesellschaft und der durch eine Teilwertabschreibung verminderten Beteiligung an dieser Tochtergesellschaft, **ist zu unterscheiden**; ~~sind im Falle~~

- **Im Falle** einer up-stream-Auf- oder -Abspaltung **sind** übergehende Verlustvorträge der übertragenden (Tochter)Körperschaft um Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an dieser **zu kürzen.**
- **Im Falle** einer down-stream-Auf- oder -Abspaltung **sind** die vortragsfähigen Verluste der übernehmenden (Tochter)Körperschaft um Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an dieser zu kürzen.

Dabei erfolgt die Kürzung unabhängig davon, ob die Teilwertabschreibung bei der die Beteiligung haltenden (Mutter)Körperschaft zu einem vortragsfähigen Verlust geführt hat oder ob ein solcher zum Spaltungsstichtag noch vorhanden ist.

Hinsichtlich des Ausmaßes der Kürzung ist zwischen Auf- und Abspaltung zu unterscheiden:

- Da es in den Fällen der up- bzw. down-stream-Aufspaltung zur Aufnahme zu einem vollständigen Zusammenfall von teilwertberechtigter Beteiligung und verlustverursachenden Vermögen kommt, ist eine Kürzung des vorhandenen Verlustvortrages der Tochter- bzw. Enkelgesellschaft bis zur vollen Höhe der Teilwertabschreibung vorzunehmen.
- Im Fall der up-stream-Abspaltung zur Aufnahme kommt es nur teilweise zu einem Zusammenfall von teilwertberechtigter Beteiligung und verlustverursachenden Vermögen. Der Wegfall der Beteiligung erfolgt in diesem Fall in jener Höhe, die auf Grund der spaltungsbedingten Wertminderung einer Buchwertanpassung zu unterziehen ist. Die Anwendung der Verlustkürzungsvorschrift des nach [§ 35](#) bzw. [§ 21 UmgrStG](#) maßgebenden [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) hängt jedoch vom Ausmaß des Zusammenfalls von teilwertberechtigter Beteiligung und verlustverursachendem Vermögen ab. Dabei ist eine Kürzung des übertragenen Verlustabzuges der Tochtergesellschaft im Ausmaß des Verhältnisses zum Gesamtverlust der Tochtergesellschaft, begrenzt durch die Höhe der Teilwertabschreibung an der Tochtergesellschaft vorzunehmen.
- Im Fall der down-stream-Abspaltung zur Aufnahme kommt es zu einem Zusammenfall mit dem verlustverursachenden Vermögen insoweit, als die teilwertberechtigte Beteiligung an der Tochtergesellschaft übertragen wurde. Die Anwendung der Verlustkürzungsvorschrift des nach [§ 35](#) bzw. [§ 21 UmgrStG](#) maßgebenden

[§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) bei der übernehmenden Tochtergesellschaft hängt in diesem Fall vom Ausmaß der Beteiligungsübertragung ab.

Die Kürzung der Verlustvorträge der Tochtergesellschaft, bzw. in Fällen eines mittelbaren Beteiligungsverhältnisses der Enkelgesellschaft, bei einer Auf- oder Abspaltung zur Aufnahme hat im Fall der

- up-stream Spaltung in dem dem Spaltungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum und im Fall der
- down-stream Spaltung in dem Veranlagungszeitraum zu erfolgen, in den der Spaltungsstichtag fällt.

Die Überschrift 6.4.3.2. wird wie folgt geändert:

6.4.3.2. Behandlung offener Siebentel aus einer Teilwertabschreibung im Rahmen der sinngemäßen Anwendung des [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#)

In Rz 1723 werden im Beispiel Fehlerkorrekturen vorgenommen:

1723

[...]

Beispiel:

Siehe auch Beispiel in Rz 233.

Die M-GmbH ist Alleingesellschafterin der T-GmbH. Die M-GmbH hat im Jahr 01 eine Teilwertabschreibung in Höhe von 700 auf die hundertprozentige Beteiligung an der Tochtergesellschaft T-GmbH vorgenommen und steuerlich 100 absetzen können. Zum 31.12.03 spaltet die T-GmbH (Verkehrswert 300) ihren Teilbetrieb X (Verkehrswert 150) zur Aufnahme in die Muttergesellschaft (~~Up-Stream~~ Abspaltung zur Aufnahme) ab. Der vortragsfähige Verlust der T-GmbH beträgt nach Veranlagung für das Jahr 03 a) 1.000 und b) 450. Von diesem vortragsfähigen Verlust entfallen objektbezogen und vergleichbar a) 500 und b) 225 (entspricht 50% des Gesamtverlustes der T-GmbH) auf den abgespaltenen Teilbetrieb X.

Fall a) Verlustvortrag der T-GmbH 1.000

Die übernehmende M-GmbH kann den übertragenen vortragsfähigen Verlust im Jahr 2004 geltend machen. Der übertragene vortragsfähige Verlust von 500 ist aber um 50% der Teilwertabschreibung, das sind 350, zu kürzen, sodass die übernehmende M-GmbH nur mehr 150 des übertragenen vortragsfähigen Verlustes als Sonderausgaben-

Verlust absetzen kann. Die übernehmende M-GmbH konnte weiters bis zum Spaltungsstichtag von der Teilwertabschreibung in Höhe von 700 drei Siebentel, das sind 300, steuerwirksam absetzen. Sie kann im Jahr 2004 das vierte Siebentel in Höhe von 100 geltend machen.

Die Berechnung der Zusatzabschreibung (Unterschiedsbetrag zwischen den insgesamt berücksichtigten Teilen der Teilwertabschreibung und dem Verlustkürzungsbetrag) im Sinne des [§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG](#) ist entsprechend anteilig (50%) der Verlustkürzung vorzunehmen.

Verlustkürzungsbetrag (50% der Teilwertabschreibung)	350
anteilige bis 2003 angesetzte Siebentel (50% von 300)	-150
anteiliges Siebentel des Jahres 2004 (50% von 100)	-50
Unterschiedsbetrag (Zusatzabschreibung)	150

Der Unterschiedsbetrag in Höhe von 150 kann im Jahr 2004 zusätzlich abgesetzt werden. Damit wurden bis zur Höhe der anteiligen Verlustkürzung die anteiligen Teilwertabschreibungssiebentel steuerlich berücksichtigt. Die restlichen anteiligen Teilwertabschreibungssiebentel (3 x 50) sind unverändert im ursprünglichen Verteilungszeitraum in den Jahren 2005 bis 2007 abzusetzen.

Die übernehmende M-GmbH kann daher im Jahr 2004 folgende Beträge absetzen:

restlicher Sonderausgabenverlust der T-GmbH (500 – 350)	150
normale Absetzung des vierten Teilwertabschreibungssiebentels	100
Unterschiedsbetrag (Zusatzabschreibung)	150

Fall b) Verlustvortrag der T-GmbH 450

Die von der M-GmbH vorgenommene anteilige Teilwertabschreibung von 350 übersteigt den anteilig übertragenen Verlustvortrag in Höhe von 225. Auf Grund der vollen Kürzung des übertragenen Verlustvortrages um 225 kommt für die übernehmende M-GmbH ein weiterer Abzug als Sonderausgabe nicht mehr in Betracht. Die M-GmbH kann im Jahr 2004 das vierte Siebentel in Höhe von 100 absetzen. Zusätzlich kann die M-GmbH den Unterschiedsbetrag zwischen dem Verlustkürzungsbetrag von 225 und den bisher abgesetzten anteiligen Siebentelbeträgen von 200 (50% von 400), das ergibt einen Betrag von 25, steuerlich geltend machen. Im Hinblick auf die zusätzliche Abschreibung im Jahr 2004 kann die M-GmbH in den Jahren 2005 bis 2006 die nächsten Siebentel in Höhe von je 100 und im Jahre 2007 den Restbetrag von 75 absetzen.

Die übernehmende M-GmbH kann daher im Jahr 2004 folgende Beträge absetzen:

restlicher Sonderausgabenverlust der T-GmbH	0
normale Absetzung des vierten Teilwertabschreibungssiebentels	100

6.4.4.2. Ausnahmetatbestände

1726

Zu den die Annahme des Manteltatbestandes verhindernden Ausnahmetatbeständen des [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988](#) und des [§ 4 Z 2 UmgrStG](#) siehe sinngemäß Rz 251 f.

In Rz 1728 wird im Beispiel eine Fehlerkorrektur vorgenommen:

6.5. Behandlung der Anteilsinhaber (§§ 36 und 37 UmgrStG)

6.5.1. Allgemeines

6.5.1.1. Übersicht

1728

[...]

Beispiel:

A und B sind zu je 50% an der AB-GmbH beteiligt. Die AB-GmbH spaltet einen Teilbetrieb in die dem C zu 100% gehörende C-GmbH ab. Auf Grund des Umtauschverhältnisses von 1 : 1 sind A und B zu je 25% an der C-GmbH beteiligt, die Beteiligung des C sinkt auf 50%.

[...]

1729

Die Gesellschafterebene bleibt von der Spaltung nur in folgenden Fällen der Konzernspaltung ohne Anteilsgewährung unberührt:

- Im Fall der Abspaltung zur Aufnahme von Vermögen der Muttergesellschaft in die Tochtergesellschaft (down-stream-Abspaltung) mit Verzicht der Gesellschafter der Muttergesellschaft auf Anteilsgewähr, **ausgenommen die Beteiligung an der Tochtergesellschaft wird down-stream abgespalten und ausgekehrt (siehe dazu Rz 1698).**

- **Im Fall** Bei einer ~~der~~ Abspaltung zur Aufnahme von Vermögen der Tochtergesellschaft in die Muttergesellschaft (up-stream-Abspaltung) hat nach [§ 224 Abs. 1 AktG](#) in Verbindung mit [§ 17 SpaltG](#) eine Anteilsgewährung an die Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft zu unterbleiben.

In beiden Ausnahmefällen sind mangels Ausgabe von Anteilen an die Gesellschafter nicht die Regeln der [§§ 36 und 37 UmgrStG](#) über die Behandlung der Anteilsinhaberebene, sondern die Bestimmungen über die Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten, bei der spaltenden Körperschaft [§ 33 Abs. 7 UmgrStG](#) und bei der übernehmenden Körperschaft [§ 34 Abs. 2 UmgrStG](#), anzuwenden. Siehe dazu Rz 1684 ff und Rz 1693 ff.

6.5.1.2. Behandlung der Anteilsinhaber im Anwendungsbereich des UmgrStG

1730

Die [§§ 36 und 37 UmgrStG](#) regeln die Rechtsfolgen einer Spaltung nach dem [SpaltG](#) auf **Gesellschafter- bzw. Anteilsinhaberebene**. Dabei regelt [§ 36 UmgrStG](#) im Rahmen der verhältnismäßigen Spaltung die steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft und im Fall der Spaltung zur Aufnahme auch die steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber der Nachfolgegesellschaft. [§ 37 UmgrStG](#) regelt die Rechtsfolgen für die Anteilsinhaber im Rahmen der nicht verhältnismäßigen Spaltung. Beide Bestimmungen sehen die grundsätzliche Steuerneutralität des Austausches von Anteilen im Zuge der Spaltung vor.

Die grundsätzliche Steuerneutralität ergibt sich aus der Formulierung, dass bei den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft und im Falle einer Spaltung zur Aufnahme auch bei den Anteilsinhabern der übernehmenden Körperschaften der dem Spaltungsplan oder Spaltungs- und Übernahmevertrag entsprechende Austausch von Anteilen nicht als Tausch (Anschaffung und Veräußerung) gilt (**[§ 36 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#)**). Daraus folgt, dass die bei einer verhältnismäßigen Spaltung erworbenen Anteile nicht als angeschafft gelten. ~~und die Spekulationsfrist des § 30 EStG 1988 für die erworbenen Anteile mit dem Anschaffungstag der Anteile an der spaltenden Körperschaft zu laufen begonnen hat (Rz 1733) und die~~ Bei einer nicht verhältnismäßigen Spaltung **fallen die** steuerrechtlich nach einer als verhältnismäßig geltenden Spaltung wertneutral getauschten Anteile nicht unter den Tauschgrundsatz des [§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988](#) ~~fallen~~ und **lösen** daher ebenfalls

keinen Anschaffungstatbestand auslösen (**siehe Rz 1733, § 37 Abs. 1 iVm Abs. 2 UmgrStG**, Rz 1736).

Die Steuerneutralität bezieht sich neben den Aktien bzw. GmbH-Anteilen der Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft auch auf Surrogatkapital ([§ 2 Abs. 1 Z 8 SpaltG](#) erwähnt die Inhaber besonderer Rechte).

Ein nicht dem Spaltungsplan bzw. Spaltungs- und Übernahmevertrag entsprechender Anteilsaustausch führt zur Unanwendbarkeit der [§§ 36](#) und [37 UmgrStG](#) und damit zur grundsätzlichen Steuerpflicht des Anteilstausches, aber nicht zur Unanwendbarkeit des [Art. VI UmgrStG](#) in den übrigen Bestimmungen auf Ebene der spaltenden und übernehmenden Körperschaften. Siehe dazu Rz 1731 ff.

Die Rechtsfolgen der [§§ 36](#) und [37 UmgrStG](#) gelten für sämtliche Gesellschafter **bzw. Anteilsinhaber** einer spaltenden oder übernehmenden Körperschaft im Anwendungsbereich des [Art. VI UmgrStG](#), somit für jede unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige natürliche oder juristische Person.

Besondere Bestimmungen werden umgründungssteuerrechtlich für die Fälle des ~~§ 31 EStG 1988~~ der Veränderungen bei internationalen Schachtelbeteiligungen im Zuge einer Spaltung und für die steuerliche Behandlung von Zuzahlungen getroffen.

6.5.1.3. Behandlung der Anteilsinhaber bei voller oder anteiliger Nichtanwendbarkeit des UmgrStG

1731

Zur Behandlung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft sSiehe Rz 1806 f.

6.5.2.1. Anteilstausch

1733

Bezogen auf die Spaltungsformen ist zu unterscheiden:

- Bei der verhältnismäßigen Aufspaltung zur Neugründung **geben die Anteilsinhaber ihre Anteile an der spaltenden Körperschaft zur Gänze** ~~liegt bis zum Inkrafttreten~~

des Budgetbegleitgesetzes 2007 (Stichtage vor dem 1. Jänner 2007) eine nicht rückwirkende gänzliche Aufgabe der Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen (Gegenleistung) an den neuen Kapitalgesellschaften **auf** vor.

- Bei der verhältnismäßigen Abspaltung zur Neugründung liegt formell keine Änderung, materiell aber bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2007 eine nicht **geben die Anteilsinhaber ihre Anteile an der spaltenden Körperschaft hingegen nur teilweise auf, sodass es zur** rückwirkende (Wert)Minderung der Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen (Gegenleistung) an der (den) neuen Kapitalgesellschaft(en) **kommt** vor.

Dabei bleibt das Beteiligungsverhältnis der **Anteilsinhaber** Gesellschafter der spaltenden Körperschaft zueinander **sowohl** an den Nachfolgekörperschaften bei einer Aufspaltung sowie **als auch** an der spaltenden und deren Nachfolgekörperschaft(en) im Fall der Abspaltung unverändert.

Gemäß [§ 36 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) gilt auf Ebene der Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft der dem Spaltungsplan oder dem Spaltungs- und Übernahmevertrag entsprechende Anteilstausch nicht als ertragsteuerlicher Tauschvorgang (daher keine Veräußerung und Anschaffung nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#)). Eine Besteuerung der im Spaltungsplan festgelegten Gegenleistung (Anteilstausch) unterbleibt, da nach § 36 Abs. 1 UmgrStG ein dem Spaltungsplan entsprechender Austausch der Anteile nicht als ertragsteuerlicher Tausch (Veräußerung und Anschaffung nach § 6 Z 14 EStG 1988) gilt. Der Erwerb dieser neuen Anteile an der übernehmenden Körperschaft erfolgt mit Beginn des dem Spaltungsstichtag folgenden Tages (steuerliche Rückwirkungsfiktion gemäß [§ 36 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) für Spaltungsstichtage nach dem 31.12.2006). Gemäß [§ 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG](#) sind jedoch für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich (AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012; [§ 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG](#) ist erstmals auf Spaltungen mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012 anzuwenden). Aufgrund dieser Bestimmung werden die im Zuge der Spaltung erworbenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft mit dem Status der untergegangenen Anteile an der spaltenden

Gesellschaft fortgeführt (Identitätsfiktion, siehe auch Rz 265 sowie Rz 1151): Die Steuerhängigkeit der spaltungsbedingt erworbenen Anteile ergibt sich folglich aus den untergegangenen Anteilen (siehe im Detail Rz 265).

- Werden neue Anteile als Gegenleistung für nicht steuerhängige, untergegangene Anteile gewährt, sind auch die spaltungsbedingt erworbenen Anteile nicht steuerhängig.
- Waren die untergegangenen Anteile hingegen nach [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 bzw. [§ 124b Z 185 lit. a Teilstrich 1 EStG 1988](#) (befristet) steuerhängig, setzt sich diese (befristete) Steuerhängigkeit unabhängig von der Beteiligungshöhe (und somit auch bei Überschreitung von 1%) in den spaltungsbedingt erworbenen Gegenleistungsanteilen fort (siehe [3. Teil Z 21 letzter Satz UmgrStG](#)). Dies gilt auch bei nicht verhältnismäßigen Spaltungen (siehe [§ 37 Abs. 1](#) iVm [Abs. 2 UmgrStG](#), auch Rz 1736).

Beispiel 1:

Die natürliche Person A erwirbt am 15.06.2009 einen 3-prozentigen Anteil an der X-AG. Zum Stichtag 31.12.2012 erfolgt eine verhältnismäßige Aufspaltung der X-AG zur Aufnahme auf die bereits bestehenden Gesellschaften Y-AG und Z-AG; [Art. VI UmgrStG](#) ist anwendbar. A erhält im Zuge der Aufspaltung Anteile sowohl an der Y-AG als auch an der Z-AG im Ausmaß von je 0,5%.

Die spaltungsbedingt erhaltenen Gegenleistungsanteile an den aufnehmenden Körperschaften gelten gemäß [§ 36 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) grundsätzlich als an dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag (01.01.2013) erworben. Diese Anteile gelten zwar aufgrund von [§ 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG](#) als zum 15.06.2009 angeschafft, weil für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der untergegangenen Anteile maßgeblich sind. Dennoch ist [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) idF nach BudBG 2011 auf die neuen Anteile anwendbar, weil es sich bei den neuen für die Gegenleistung erhaltenen Anteilen um Neubestand iSd [§ 124b Z 185 lit. a Teilstrich 1 EStG 1988](#) handelt (eine Beteiligung, die am 31.03.2012 die Voraussetzungen des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 erfüllte).

Beispiel 2:

Die natürliche Person A hat am 01.04.2009 100 Aktien (in Summe ein Ausmaß von weniger als 1%) an der börsennotierten X-AG erworben. Zum Stichtag 31.12.2012 erfolgt eine verhältnismäßige Aufspaltung der X-AG auf die bereits bestehenden Gesellschaften Y-AG und Z-AG; [Art. VI UmgrStG](#)

ist anwendbar. A erhält im Zuge der Aufspaltung neue Aktien sowohl an der Y-AG als auch an der Z-AG.

Die spaltungsbedingt erhaltenen Aktien an den aufnehmenden Körperschaften gelten gemäß § 36 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG grundsätzlich als an dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag (01.01.2013) erworben. Diese Aktien gelten aber aufgrund von § 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG als zum 01.04.2009 angeschafft, weil für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der untergegangenen Anteile maßgeblich sind. Da es sich bei den untergegangenen Aktien auch nicht um Neubestand iSd § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 handelt, liegt hinsichtlich der spaltungsbedingt erworbenen Aktien kein Neuvermögen iSd § 27 EStG 1988 idF BudBG 2011 vor.

Demgemäß haben die Anteilsinhaber den Buchwert oder die Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Körperschaft

- ~~bei der Aufspaltung bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2007 nicht rückwirkend den Anteilen an den neuen Gesellschaften nach Maßgabe der Verkehrswerte des jeweils übertragenen Vermögens zuzurechnen und~~
- ~~bei der Abspaltung im Sinne des § 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2007 nicht rückwirkend im Verhältnis der Verkehrswertverlagerung abzustocken und in Höhe der Abstockung dem Buchwert oder den Anschaffungskosten des Anteils an der neuen Gesellschaft zuzurechnen.~~

Es wird eine neue Rz 1733a eingefügt; Teile der bisherigen Rz 1733 werden darin übernommen:

1733a

Da der spaltungsbedingte Anteilstausch nicht als ertragsteuerlicher Tausch gilt (siehe Rz 1733), haben die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der untergegangenen Anteile fortzuführen und auf die spaltungsbedingt gewährten neuen Anteile zu übertragen. Die Zuordnung der Anschaffungskosten bzw. der Buchwerte der untergegangenen Anteile auf die spaltungsbedingt erworbenen Anteile erfolgt nach dem Verhältnis Das Aufteilungsverhältnis ist nach den der Verkehrswerten der Anteile an den neuen Körperschaften. Das Aufteilungsverhältnis der Vermögensteile ist zum Zeitpunkt des

Abschlusses des Spaltungsplanes bzw. Spaltungs- und Übernahmungsvertrages zu ermitteln. Somit kommt es auf Ebene der Gesellschafter zur Fortführung der stillen Reserven der Anteile an der übertragenden Gesellschaft in den Anteilen an den Nachfolgesellschaften.

Beispiel:

Die natürliche Person A und die Y-GmbH-Y sind zu je 50% an der Z-GmbH-Z beteiligt. Die Anschaffungskosten des Anteils des A und der Buchwert der Y-GmbH-Y an der Z-GmbH-Z betragen je 50. Die Z-GmbH-Z soll zum 31.12.02 nach dem [SpaltG](#) verhältnismäßig aufgespalten werden. Dabei soll ihr Teilbetrieb 1 auf die neu gegründete A-GmbH-A und ihr Teilbetrieb 2 auf die neu gegründete B-GmbH-B übertragen werden. Der Verkehrswert der spaltenden Z-GmbH-Z beträgt 1.000, darin enthalten sind Teilbetrieb 1 mit einem Verkehrswert von 400 und Teilbetrieb 2 mit einem Verkehrswert von 600.

Unternehmensrechtlich erwerben die Gesellschafter A und die Y-GmbH-Y nach [§ 14 Abs. 2 Z 3 SpaltG](#) mit dem Tag der Protokollierung spaltungsplangemäß die Anteile an den neu gegründeten Gesellschaften.

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

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

Die Anschaffungskosten bzw. der Buchwert der untergegangenen Anteile in Höhe von je 50 an der Z-GmbH-Z sind bei den Gesellschaftern nach [§ 36 Abs. 2 UmgrStG](#) im Verhältnis der auf die übernehmenden Gesellschaften übergegangenen Verkehrswerte aufzuteilen und betragen hinsichtlich

- *der A-GmbH-A (der übergehende Verkehrswert beträgt 400, das sind 40% des Verkehrswertes der spaltenden Z-GmbH-Z) für den Gesellschafter A und die Y-GmbH-Y je 20 (40% von 50).*
- *der B-GmbH-B (der übergehende Verkehrswert beträgt 600, das sind 60% des Verkehrswertes der spaltenden Z-GmbH-Z) für den Gesellschafter A und die Y-GmbH-Y je 30 (60% von 50).*

6.5.2.2. Behandlung von Zuzahlungen der beteiligten Körperschaften

1734

Kommt es im Zuge der Spaltung zu unternehmensrechtlich gemäß

[§ 2 Abs. 1 Z 3 SpaltG](#) 1996 zulässigen Zuzahlungen (bis 10% des Gesamtbetrags des Nennwerts der gewährten Anteile, „**Spitzenausgleich**“) der übertragenden oder übernehmender Körperschaften an die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft,

kürzen sind diese auf Grund des ~~§ 36 Abs. 2 Z 1 UmgrStG~~ von den **die** nach Rz 1733 ermittelten Anschaffungskosten bzw. Buchwerten der gewährten Anteile an der **übernehmenden Körperschaft** ~~Nachfolge~~ Körperschaft abzusetzen ([§ 36 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#)); diese Zuzahlungen haben keine Auswirkungen auf das Einlagenevidenzkonto. Durch die Kürzung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der neuen Anteile bleibt die Zuzahlung steuerhängig. Dadurch kann es ~~bei~~ entsprechend niedrigen Anschaffungskosten bzw. Buchwerten **kann es** auch zu negativen Anschaffungskosten bzw. Buchwerten kommen.

Beispiel:

Fortsetzung ~~des~~ des Beispiels aus Rz 1733a. Sollte es bei den übernehmenden Gesellschaften unter Beachtung der unternehmensrechtlichen Vorschriften zum Ansatz eines Stammkapitals von ~~bspw.~~

- *~~bei der GmbH A von 100~~ **bei der A-GmbH** (davon je 50 für A und **Y-GmbH**) bzw.*
- *~~bei der GmbH B von 200~~ **bei der B-GmbH** (davon je 100 für A und **Y-GmbH**) kommen,*

*wären Zuzahlungen der spaltenden **Z-GmbH** bis zur Höhe von 30 (10% der gewährten neuen Anteile von 300) unternehmensrechtlich zulässig. Sollten Zuzahlungen geleistet werden, sind diese bei den Gesellschaftern von den Anschaffungskosten bzw. Buchwert an den übernehmenden Gesellschaften abzusetzen.*

Bei der die Zuzahlung tätigen Körperschaft sind die baren Zuzahlungen als ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Teil der Gegenleistung für die Übernahme des Vermögens der übertragenden Körperschaft nicht abzugsfähig.

6.5.3.2. Anteilstausch

1736

Die im Spaltungsplan gemäß [§ 3 SpaltG](#) 1996 festgelegten neuen nicht verhältnismäßigen Beteiligungsverhältnisse treten mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch ex lege, dh. ohne eigene rechtsgeschäftliche Abtretungsverträge ein. Im Gegensatz dazu ist die steuerliche Beurteilung nach [§ 37 UmgrStG](#) zum Zweck der Bestimmung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der spaltungsgeborenen Anteile von einer Doppelfiktion geprägt. Danach gilt als Grundprinzip für die Ermittlung der Anschaffungskosten bzw.

Buchwerte der Anteile an der oder den neuen bzw. der übertragenden Körperschaft(en) bei einer nicht verhältnismäßigen Spaltung zur Neugründung:

- **In einem ersten Fiktionsschritt** ~~Zunächst ist fiktiv ist~~ von einer nicht unter den Tauschgrundsatz fallenden Aufgabe oder Teilaufgabe der Beteiligung an der spaltenden Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von quotengleichen Anteilen an der oder den neuen Kapitalgesellschaft(en) auszugehen. Die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte sind zunächst wie bei der verhältnismäßigen Spaltung zu ermitteln. Siehe dazu Rz 1732.
- Im zweiten Fiktionsschritt werden die verhältnismäßig zugekommenen Anteile der neuen Körperschaft(en) spaltungsplangemäß zwischen den Gesellschaftern der spaltenden Gesellschaft getauscht. Dabei sind die im ersten Fiktionsschritt ermittelten Anschaffungskosten bzw. Buchwerte auf die im zweiten Fiktionsschritt eingetauschten Anteile zu übertragen.

Beispiel:

*Es gelten die Eingangsangaben des Beispiels aus Rz 1733a. Abweichend ist eine nicht verhältnismäßige Spaltung ohne Zuzahlungen Dritter geplant. An der **A-GmbH-Z** soll A Alleingesellschafter werden, an der **B-GmbH-A** soll A mit 16,67% und die **Y-GmbH-Y** mit 83,33% beteiligt sein. Da eine wertgleiche Spaltung erfolgt ist, kommt eine Zuzahlung nicht in Betracht. Die Anschaffungskosten des A an der **A-GmbH-Z** betragen nunmehr 40 (20 + 2/3 von 30, das ist der an die **Y-GmbH-Y** abgetretene Anteilsteil an der **B-GmbH-A**) und an der **B-GmbH-A** 10 (1/3 von 30, das ist der verbliebene Anteil), der Buchwert der Beteiligung der **Y-GmbH-Y** an der **B-GmbH-A** beträgt nunmehr 50 (30 + Buchwert des an A abgegebenen Anteils an der **B-GmbH-Z** von 20).*

~~Erfolgt der Anteilstausch bei der nichtverhältnismäßigen Spaltung wertgleich, ist die Steuerneutralität des Tauschvorganges gemäß § 37 Abs. 2 UmgrStG im Sinne einer Ausnahme von den Wirkungen des § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 gegeben.~~ **Der Anteilstausch erfolgt steuerneutral; zu den Rechtsfolgen einer Äquivalenzverletzung siehe Rz 1780.**

Es wird eine neue Rz 1736a eingefügt:

1736a

§ 36 Abs. 3 UmgrStG regelt – analog zu § 5 UmgrStG – Ausnahmen vom steuerneutralen Anteilstausch. Demnach liegt kein steuerneutraler Tausch vor,

wenn das Besteuerungsrecht Österreichs spaltungsbedingt eingeschränkt wird (anzuwenden für Spaltungen, die nach dem 31.12.2007 beschlossen werden).

Dabei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Soweit das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft eingeschränkt wird, kommt es zur Tauschbesteuerung iSd [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) ([§ 36 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#)).

Z 1 betrifft somit ausschließlich Fälle der Anteilsauskehrung anlässlich von down-stream-Ab- oder -Aufspaltungen von Kapitalanteilen. Dies ist dann der Fall, wenn die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft down-stream ab- oder aufgespalten wird und die Anteile an der Tochtergesellschaft spaltungsbedingt an ausländische Anteilsinhaber der Muttergesellschaft ausgekehrt werden (vorausgesetzt, mit dem betreffenden Staat besteht ein dem OECD-Musterabkommen folgendes DBA); die Vorschriften über die Nichtfestsetzung gemäß [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) sind sinngemäß anzuwenden. Zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts kommt es aber auch dann, wenn eine Anteilsauskehr an mit diesen Anteilen steuerbefreite inländische Anteilsinhaber erfolgt; ein Antrag auf Nichtfestsetzung kann in diesen Fällen nicht gestellt werden (siehe auch Rz 265a). Aufgrund des Verweises in [§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#) auf [§ 5 UmgrStG](#) ergibt sich diese Rechtsfolge für down-stream-Auf- oder -Abspaltungen mit Anteilsauskehr auch bereits aus [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) (siehe Rz 1747 zum zweiten Fiktionsschritt). Auf andere als ausgekehrte Anteile kommt [§ 36 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#) (wie auch [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#)) nicht zur Anwendung, auch wenn diese aus Anlass einer down-stream-Verschmelzung gewährt werden (zB neue Anteile oder eigene Anteile der übernehmenden Körperschaft; dazu gleich).

- Werden an ausländische Anteilsinhaber eigene Aktien der übernehmenden Körperschaft gewährt ([§ 36 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#)), ist [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden.

Im Analogieschluss ist [§ 36 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) nicht nur anzuwenden, wenn eigene Aktien, sondern auch wenn eigene GmbH-Anteile ausgegeben werden. [§ 36 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) kommt daher dann zur Anwendung, wenn von der übernehmenden Gesellschaft eigene Anteile ausgekehrt werden, bei denen es sich nicht um Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft handelt (dann ist Z 1 anzuwenden). Zu einer Anwendung von [§ 36 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) kommt es nur, wenn das Besteuerungsrecht Österreichs an den eigenen Anteilen eingeschränkt wird.

Die Überschrift 6.5.3.3. wird wie folgt geändert:

6.5.3.3. Behandlung von Zuzahlungen von Anteilsinhabern ([§ 37 Abs. 4 UmgrStG](#))

1737

- Sollte es zu einem Tausch von nicht wertgleichen Anteilen kommen, kann die drohende Vermögensverschiebung durch Zuzahlungen an die sonst benachteiligten **Anteilsinhaber**~~Gesellschafter~~ vermieden werden. Im Gegensatz zu den gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 3 SpaltG](#) ~~1996~~ mit 10% des auf die gewährten Anteile entfallenden anteiligen Betrages des Nennkapitals beschränkten baren Zuzahlungen der beteiligten Körperschaften (**Spitzenausgleich**, siehe Rz 1734) sind Zuzahlungen ~~Dritter~~, dh. insb von den Anteilsinhabern der an der Spaltung beteiligten Körperschaften, nach der genannten Vorschrift des [SpaltG](#) unbeschränkt zulässig.
- Für die Zuzahlungen **von Anteilsinhabern**~~Dritter~~ **sehen** ~~der~~ [§ 37 Abs. 2 und Abs. 4 UmgrStG](#) vor, dass diese die Steuerneutralität des Anteilstausches nicht hindern, sofern sie nicht wesentlich sind. Eine Zuzahlung ist nicht wesentlich, solange sie ein Drittel des gemeinen Wertes, somit des Verkehrswertes, der vom Zuzahlungsempfänger erhaltenen Anteile nicht übersteigt. Die Zuzahlung selbst zählt nicht zur Bemessungsgrundlage für die "Drittelgrenze". Somit gilt für Zuzahlungen ~~Dritter~~:
- **Unterschreitet**~~Bleibt~~ die Zuzahlung **von Anteilsinhabern die** ~~unter der~~ "Drittelgrenze" **und ist somit nicht wesentlich**, bleibt **zwar** der Anteilstausch **beim Zuzahlungsempfänger** steuerneutral, nicht jedoch die Zuzahlung selbst. Diese ist beim Zuzahlungsempfänger als Veräußerungsentgelt nach **den Grundsätzen des**

allgemeinen Steuerrechts den Bestimmungen der §§ 30 und 31 EStG 1988 bei Anteilen im Privatvermögen (**gemäß § 27 EStG 1988**) bzw. nach den **allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften** und §§ 4 und 5 EStG 1988 bzw. § 7 KStG 1988 im Rahmen der betrieblichen Einkünfte steuerpflichtig. Auf Seite des **Für den Zahlenden der** Zuzahlungsleistenden stellt diese Zuzahlung zusätzliche Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile dar.

- Übersteigt die Zuzahlung die "Drittelgrenze" **und ist somit wesentlich oder stammt die Zuzahlung unabhängig von ihrer Höhe von einem Dritten, der nicht Anteilsinhaber ist**, fällt der Anteilstausch für den zahlenden und empfangenden **Anteilsinhaber** Gesellschafter nicht unter [Art. VI UmgrStG](#)., **Daher kommt § 37 Abs. 2 UmgrStG nicht zur Anwendung, es liegt insoweit** ~~sondern es liegt ein~~ unter den Tauschgrundsatz des [§ 6 Z 14 lit. a UmgrStG](#) fallender Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang vor, **als der Anteilstausch von einer verhältnismäßigen Spaltung abweicht (anteilige Tauschbesteuerung).**

Zu den Rechtsfolgen eines nicht unter [Art. VI UmgrStG](#) fallenden Anteilstausches siehe Rz 1806.

Beispiel:

Es gelten die Eingangsangaben des Beispiels aus Rz 1733a. Abweichend davon soll es jedoch zu einer entflechtenden (das ist die Extremform der nicht verhältnismäßigen) Aufspaltung dergestalt kommen, dass spaltungsplangemäß Gesellschafter A Alleingesellschafter der A-GmbH und die Y-GmbH Alleingesellschafter der B-GmbH wird.

Unternehmensrechtlich wird mit Eintragung des Spaltungsbeschlusses in das Firmenbuch A Alleingesellschafter der A-GmbH und die Y-GmbH Alleingesellschafter der B-GmbH.

Steuerrechtlich wird dieses Ergebnis in zwei Fiktionsschritten erreicht:

- **Zunächst gilt gedanklich eine verhältnismäßige Spaltung wie im Beispiel aus Rz 1733a als durchgeführt. Die Anschaffungskosten der jeweils 50%-Beteiligungen des A und der Y-GmbH an den neu entstandenen Gesellschaften betragen für die A-GmbH je 20 und für die B-GmbH je 30 (1. Fiktionsschritt).**
- **Eine juristische Sekunde später gilt ein Anteilstausch zwischen den Gesellschaftern A und der Y-GmbH als bewirkt, der zum spaltungsplangemäßen Beteiligungsstand führt (2. Fiktionsschritt). Bei diesem fiktiven Tausch überträgt der A seinen 50%-Anteil in Höhe von**

300 (das sind 50% des Verkehrswertes der B-GmbH) an der B-GmbH auf die Y-GmbH und erhält von der Y-GmbH einen 50%-Anteil an der A-GmbH in Höhe von 200 (das sind 50% des Verkehrswertes der A-GmbH).

Da der Anteilstausch somit nicht wertgleich erfolgt, steht A eine Zuzahlung bzw. Ausgleichszahlung in Höhe von 100 von der Y-GmbH zu. Nach Leistung der Ausgleichszahlung ergeben sich folgende Wertverhältnisse:

Zurechnung an Gesellschafter:	A	Y-GmbH
Verkehrswert A-GmbH	400	
Verkehrswert B-GmbH		600
Ausgleichszahlung	+ 100	- 100
erhaltener Gesamtwert	500	500

Die Zuzahlung ändert nach [§ 37 Abs. 4 UmgrStG](#) nur dann nichts an der Steuerneutralität des Anteilstausches, wenn sie ein Drittel des erhaltenen (Tausch-)Wertes des Anteils des Zuzahlungsempfängers (A erhält einen Wert von 200 an der A-GmbH) nicht übersteigt. Ein Drittel von 200 sind 66,66. Somit ist die Zuzahlung darin nicht gedeckt. Für beide Gesellschafter ergibt sich ein steuerwirksamer Anteilstausch nach [§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988](#).

- **A hat einen Überschuss im Sinne des [§ 27 EStG 1988](#) in Höhe von 270 (gemeiner Wert des hingegebenen Anteils von 300 abzüglich dessen Anschaffungskosten in Höhe von 30) zu versteuern. Die Anschaffungskosten des eingetauschten 50%-Anteiles an der A-GmbH betragen nunmehr 300. Da die eigenen Anschaffungskosten des 50%-Anteils des A an der A-GmbH 20 betragen, ergeben sich Gesamtanschaffungskosten des A für den 100%-Anteil an der A-GmbH von 320 (300 aus dem Tausch und 20 aus der Aufteilung im Zuge der fiktiven verhältnismahrenden Spaltung laut erstem Fiktionsschritt).**
- **Die Y-GmbH hat den Tausch im Rahmen ihrer betrieblichen Einkünfte in Höhe von 180 (gemeiner Wert des hingegebenen Anteils von 200 abzüglich dessen Buchwert in Höhe von 20) zu versteuern. Der Buchwert des eingetauschten 50%-Anteiles an der B-GmbH beträgt nunmehr 300 (200 gemeiner Wert des hingegebenen Anteils zuzüglich 100 Ausgleichszahlung). Da der Buchwert für den eigenen 50%-Anteil der Y-GmbH an der B-GmbH 30 beträgt, ergibt sich ein Buchwert für den 100%-Anteil an der B-GmbH von 330 (300 aus dem Tausch und 30 aus der Aufteilung im Zuge der fiktiven verhältnismahrenden Spaltung laut erstem Fiktionsschritt).**

1738

Werden im Zuge einer nicht verhältnismahrenden Spaltung Anteile mit unterschiedlichen Verkehrswerten getauscht und keine oder eine zu geringe Zuzahlung geleistet (**zB im**

Ausmaß des die Drittelgrenze nicht übersteigenden Betrages), stellt dies kein Hindernis für die Steuerneutralität des Anteilstausches dar, sondern führt zu den Rechtsfolgen der Äquivalenzverletzung. Siehe dazu Rz 1780.

Beispiel:

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

Unternehmensrechtlich wird mit Eintragung des Spaltungsbeschlusses in das Firmenbuch A Alleingesellschafter der GmbH A und die GmbH Y Alleingesellschafter der GmbH B.

Steuerrechtlich wird dieses Ergebnis in zwei Fiktionsschritten erreicht:

- *—Zunächst gilt gedanklich eine verhältnismäßige Spaltung wie in Beispiel aus Rz 1733 als durchgeführt. Die Anschaffungskosten der jeweils 50% Beteiligungen des A und der GmbH Y an den entstandenen neuen Gesellschaften betragen für die GmbH A je 20 und für die GmbH B je 30.*
- *—Eine juristische Sekunde später gilt ein Anteilstausch zwischen den Gesellschaftern A und der GmbH Y als bewirkt, der zum spaltungsplangemäßen Beteiligungsstand führt. Bei diesem fiktiven Tausch überträgt der A seinen 50% Anteil in Höhe von 300 (das sind 50% des Verkehrswertes der GmbH B) an der GmbH B auf die GmbH Y und erhält von der GmbH Y einen 50% Anteil an der GmbH A in Höhe von 200 (das sind 50% des Verkehrswertes der GmbH A).*

Da der Anteilstausch somit nicht wertgleich erfolgt, steht A eine Zuzahlung bzw. Ausgleichszahlung in Höhe von 100 von der GmbH Y zu. Nach Leistung der Ausgleichszahlung ergeben sich folgende Wertverhältnisse

<i>Zurechnung an Gesellschafter:</i>	<i>A</i>	<i>GmbH Y</i>
<i>Verkehrswert GmbH A</i>	<i>400</i>	
<i>Verkehrswert GmbH B</i>		<i>600</i>
<i>Ausgleichszahlung</i>	<i>+ 100</i>	<i>− 100</i>
<i>erhaltener Gesamtwert</i>	<i>500</i>	<i>500</i>

Die Zuzahlung ändert nach § 37 Abs. 4 UmgrStG nur dann nichts an der Steuerneutralität des Anteilstausches, wenn sie ein Drittel des erhaltenen (Tausch-)Wertes des Anteils des Zuzahlungsempfängers (A erhält einen Wert von 200 an der GmbH A) nicht übersteigt. Ein Drittel von 200 sind 66,66. Somit ist die Zuzahlung nicht gedeckt. Für beide Gesellschafter ergibt sich ein steuerwirksamer Anteilstausch nach § 6 Z 14 lit. a EStG 1988.

- ~~*—A hat einen Überschuss im Sinne des § 31 EStG 1988 in Höhe von 270 (gemeiner Wert des hingegebenen Anteils von 300 abzüglich dessen Anschaffungskosten in Höhe von 30) zu versteuern. Die Anschaffungskosten des eingetauschten 50% Anteiles an der GmbH A betragen nunmehr 300. Da die eigenen Anschaffungskosten des 50% Anteil des A an der GmbH A 20 betragen, ergeben sich Gesamtanschaffungskosten des A für den 100% Anteil an der GmbH A von 320 (300 aus dem Tausch und 20 aus der Aufteilung im Zuge der fiktiven verhältnismäÙenden Spaltung laut erstem Fiktionsschritt).~~
- ~~*—Die GmbH Y hat den Tausch im Rahmen ihrer betrieblichen Einkünfte in Höhe von 180 (gemeiner Wert des hingegebenen Anteils von 200 abzüglich dessen Buchwert in Höhe von 20) zu versteuern. Der Buchwert des eingetauschten 50% Anteiles an der GmbH B beträgt nunmehr 300 (200 gemeiner Wert des hingegebenen Anteils zuzüglich 100 Ausgleichszahlung). Da der Buchwert für den eigenen 50% Anteil der GmbH Y an der GmbH B 30 beträgt, ergibt sich ein Buchwert für den 100% Anteil an der GmbH B von 330 (300 aus dem Tausch und 30 aus der Aufteilung im Zuge der fiktiven verhältnismäÙenden Spaltung laut ersten Fiktionsschritt).~~

6.5.4. VerhältnismäÙende Spaltung zur Aufnahme

6.5.4.1. VerhältnismäÙende Konzentrationsspaltung

1739

Bei einer verhältnismäÙenden Konzentrationsspaltung (= Auf- oder Abspaltung zur Aufnahme in fremde übernehmende Gesellschaften) liegt eine gänzliche oder teilweise Aufgabe der Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an einer bereits bestehenden übernehmenden Kapitalgesellschaft vor. **Die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft gelten rückwirkend als mit dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag als erworben (steuerliche Rückwirkungsfiktion gemäß [§ 36 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) für Spaltungsstichtage nach dem 31.12.2006).** Nach [§ 36 UmgrStG](#) unterbleibt eine Besteuerung der im Spaltungs- und Übernahmevertrag festgelegten Gegenleistung. **Für**~~Zum~~ Zwecke der Ermittlung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile im Zuge einer Spaltung zur Aufnahme gilt **gemäß [§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#) – soweit auf die Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft nicht [§ 33 Abs. 7](#) und [§ 34 Abs. 2 UmgrStG](#) anzuwenden sind –** abgabenrechtlich folgendes-Grundprinzip:

- Zunächst ist fiktiv,~~bis zum Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2007 nicht rückwirkend~~ eine verhältnismäÙende Auf- oder Abspaltung auf eine neugegründete

Zwischenkapitalgesellschaft anzunehmen (**1. Fiktionsschritt**). Die Anteilsinhaber der abzuspaltenen Gesellschaft haben im Verhältnis des Verkehrswertes des abgespaltenen Vermögens zum gesamten Verkehrswert der spaltenden Gesellschaft die Anschaffungskosten/Buchwerte auf die Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft abzustocken; gleichzeitig sind diese anteilig auf die Beteiligung an der fiktiv neu gegründeten Gesellschaft zu übertragen. Mit dieser „Aufteilung“ einher geht gemäß [§ 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG](#) auch die Übertragung des Anschaffungszeitpunkts der Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft auf die Beteiligung an der fiktiv neu gegründeten Gesellschaft. Dabei sind die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile an dieser Zwischenkapitalgesellschaft im Sinne des § 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG, wie in Rz 1733 dargestellt, im Verhältnis der Verkehrswerte anzusetzen.

Spaltungsrechtlich zulässige Zuzahlungen (**dh.** bis 10% des Nennwertes der gewährten Anteile) etwa der spaltenden Körperschaft an ihre **Anteilsinhaber** Gesellschafter in diesem Fiktionsschritt führen **dabei** wie in Rz 1734 dargestellt zu einer Minderung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile an dieser fiktiven Zwischengesellschaft.

- In der Folge wird die im Zuge der fiktiven Spaltung zur Neugründung entstandene Zwischengesellschaft auf die übernehmende Körperschaft fiktiv verschmolzen (**2. Fiktionsschritt**). Bei dieser fiktiven Verschmelzung ist hinsichtlich der Bestimmung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte – **aufgrund des Verweises in [§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#) – [§ 5 UmgrStG](#)** anzuwenden. Dadurch treten die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft an die Stelle der Anteile der fiktiv neu gegründeten Gesellschaft (**Identitätsfiktion**). Für die im Zuge der fiktiven Verschmelzung erworbenen Anteile sind gemäß [§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#) die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile fortzuführen (siehe dazu Rz 256 ff). Diese Übertragung ist grundsätzlich steuerneutral. Gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) kommt es jedoch insoweit zu einem steuerpflichtigen Tausch, als das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft verloren geht. Dies kann der Fall sein, wenn es sich um ausländische Anteilsinhaber handelt oder die

verschmelzungsbedingt erworbenen Anteile aus anderen Gründen nicht steuerhängig sind; siehe auch Rz 265a.

Allgemein zur Identitätsfiktion der Anteile des § 5 UmgrStG siehe Rz 256 ff.

Beispiel:

Zur verhältnismäÙhrenden Konzentrationsabspaltung zur Aufnahme:

Zum 31.12.02 soll eine verhältnismäÙhrende Abspaltung zur Aufnahme des Teilbetriebes 1 der Z-GmbH auf die bereits bestehende A-GmbH erfolgen. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft sind die natürlichen Personen A und B mit einem Anteil von je 50% und Anschaffungskosten von je 500. Der Verkehrswert der spaltenden Z-GmbH beträgt 2.000 und der darin enthaltene abzuspaltende Teilbetrieb 1 weist einen Verkehrswert von 900 auf. Gesellschafter der übernehmenden A-GmbH mit einem Verkehrswert von 100 und Anschaffungskosten von 50 ist die natürliche Person S.

*Steuerlich liegt für die Gesellschafter A und B nach [§ 36 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) ein steuerneutraler (dh. nicht unter [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) fallender) Anteilstausch im Wege der Aufgabe von Anteilen an der abspaltenden Z-GmbH gegen Übernahme von Anteilen an der übernehmenden A-GmbH vor. Da eine verhältnismäÙhrende Spaltung beschlossen wurde, muss das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft nach Spaltung bei der übernehmenden A-GmbH zueinander gleich bleiben. Dieser Anteilserwerb ist nach [§ 36 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) steuerneutral. Nach [§ 36 Abs. 43 UmgrStG](#) ist **wird dieser** der Vorgang, abweichend zum Unternehmensrecht (mit der Protokollierung wird der Vermögensübergang auf Gesellschaftsebene und der Anteilstausch auf Ebene der Gesellschafter bewirkt), in zwei Fiktionsschritten **geteilt** erreicht zu sehen:*

- *Zunächst ist fiktiv eine Abspaltung zur Neugründung zu unterstellen (**1. Fiktionsschritt**). Dabei haben die Gesellschafter A und B ihre Anschaffungskosten an der spaltenden Z-GmbH im Verhältnis des Verkehrswertes des übertragenen Vermögens in Höhe von 900 zum gesamten Verkehrswert der übertragenden Z-GmbH von 2.000 abzustocken und in Höhe der Abstockung als Anschaffungskosten bzw. Buchwert an der fiktiv neu gegründeten Gesellschaft anzusetzen:*

<i>abspaltende Z-GmbH:</i>	<i>Gesellschafter:</i>	
	<i>A</i>	<i>B</i>
<i>Beteiligungsverhältnis</i>	<i>50%</i>	<i>50%</i>
<i>Anschaffungskosten vor Spaltung</i>	<i>500</i>	<i>500</i>
<i>Abstockung im Verkehrswertverhältnis (900/2.000)</i>	<i>-225</i>	<i>-225</i>
<i>Anschaffungskosten der Z-Anteile nach Spaltung</i>	<i>275</i>	<i>275</i>

Die Anschaffungskosten der Anteile an der fiktiven Zwischengesellschaft betragen je 225, das Beteiligungsverhältnis je 50% und die Verkehrswerte der Anteile je 450 (50% des übernommenen Vermögens in Höhe von 900).

- In der Folge ist eine fiktive Verschmelzung der neuen fiktiven Zwischengesellschaft auf die übernehmende A-GmbH zu unterstellen und die Anschaffungskosten **sind** nach den Regeln des [§ 5 UmgrStG](#) zu bestimmen (**2. Fiktionsschritt**). Somit sind die Anschaffungskosten an der fiktiven Zwischengesellschaft den gewährten Anteilen an der übernehmenden A-GmbH zuzuschreiben. Die Anschaffungskosten des Gesellschafters S werden durch die Spaltung nicht verändert, jedoch sinkt sein Anteil an der übernehmenden A-GmbH durch die Übernahme des von der Z-GmbH abgespaltenen Vermögens, mit einem Verkehrswert in Höhe von 900, von 100% auf 10%.

übernehmende A-GmbH:	Gesellschafter:	
	A	B
Beteiligungsverhältnis vor Spaltung		
Verkehrswertanteil vor Spaltung		
Anschaffungskosten vor Spaltung		
Aufstockung der Anschaffungskosten	225	225
Anschaffungskosten der A-Anteile nach Spaltung	225	225
Verkehrswertzugang durch Spaltung	450	450
Verkehrswertanteil nach Spaltung	450	450
Beteiligungsverhältnis nach Spaltung	45%	45%

6.5.4.2. Verhältniswahrende Konzernspaltung

1740

Bei reinen Konzernspaltungen liegen Fälle vor, bei denen unter Umständen auf Grund des nach [§ 17 SpaltG](#) anwendbaren [§ 224 AktG](#) die Ausgabe von Anteilen anlässlich der Übernahme des Vermögens unterbleibt bzw. zu unterbleiben hat ([§ 224 Abs. 1 und Abs. 2 AktG](#)). Hinsichtlich der Fälle des Fehlens einer unmittelbaren oder mittelbaren hundertprozentigen Verflechtung siehe Rz 1766.

6.5.4.2.1. Verhältniswahrende down-stream-Aufspaltung

1741

Bei einer down-stream-Aufspaltung wird Vermögen von einer Mutter- bzw. Obergesellschaft auf mindestens zwei unmittelbar oder mittelbar hundertprozentig verbundene Untergesellschaften aufgespalten.

Bei den Gesellschaftern der aufspaltenden Muttergesellschaft werden die spaltungs- und übernahmevertragsgemäßen Beteiligungsverhältnisse an den übernehmenden Gesellschaften in umgründungssteuerrechtlicher Betrachtung in den zwei Fiktionsschritten der verhältnismahrenden Aufspaltung erreicht ([§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#) sowie **Rz 1739**):

- Zuerst erfolgt eine fiktive verhältnismahrende Aufspaltung auf neue fiktive Zwischengesellschaften. Zur Ermittlung der Anschaffungskosten der Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft an den **fiktiven** Zwischengesellschaften siehe Rz 1739.
- Zu der im zweiten Schritt durchzuführenden fiktiven **down-stream**-Verschmelzung der Zwischengesellschaften auf die übernehmenden Tochtergesellschaften und der Bestimmung der Anschaffungskosten an den Tochtergesellschaften siehe Rz 1739.

1742

Für die Anteilsinhaber der aufspaltenden Gesellschaft kommen die Regelungen des [§ 36 UmgrStG](#) mit der Maßgabe zur Anwendung, dass die Beteiligungen der spaltenden Mutter-Gesellschaft an den übernehmenden Tochter-Gesellschaften mit dem übrigen übertragenen Vermögen auf die übernehmenden Tochter-Gesellschaften übergehen und ebenso wie bei down-stream-Verschmelzungen als Gegenleistung für die untergehenden Anteile an die Anteilsinhaber der spaltenden Mutter-Gesellschaft ausgegeben (dh. durch die übernehmende Tochtergesellschaft durchgeschleust) werden. ~~Bei den die Beteiligungen durchschleusenden übernehmenden Tochtergesellschaften entsteht diesbezüglich ein steuerneutraler Buchverlust bzw. -gewinn. Siehe dazu Rz 1693 ff. Buchgewinne oder Buchverluste aus Confusiotatbeständen sind jedoch steuerwirksam.~~

Bei Vorliegen einer verhältnismahrenden Aufspaltung sind alle Anteilsinhaber in der Folge an allen übernehmenden Gesellschaften in dem der Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft entsprechenden Ausmaß beteiligt. Die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der

untergegangenen Anteile an der spaltenden Muttergesellschaft abzüglich erhaltener Zuzahlungen sind von den Anteilsinhabern auf die erworbenen Anteile an den übernehmenden Gesellschaften, entsprechend des nach [§ 36 Abs. 3 UmgrStG](#) anzuwendenden [§ 36 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#), nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der übernehmenden Gesellschaften aufzuteilen.

Beispiel:

*Die natürlichen Personen A und B sind je zu 50% Gesellschafter der A-GmbH. Die Anschaffungskosten betragen für A 100 und für B 200. Die A-GmbH (Verkehrswert zum 31.12.02 in Höhe von 2.000) soll zum 31.12.02 auf ihre beiden 100% Tochtergesellschaften B-GmbH und C-GmbH dergestalt aufgespalten werden, **dass** in dem der Betrieb (Verkehrswert zum 31.12.02 in Höhe von 900) der A-GmbH inkl. Beteiligung an der B-GmbH auf die B-GmbH und eine 100% Beteiligung an der V-GmbH (Verkehrswert zum 31.12.02 in Höhe von 100) inkl. Beteiligung an der C-GmbH auf die C-GmbH übertragen werden soll. Die Verkehrswerte der übernehmenden Tochtergesellschaften bei der spaltenden A-GmbH betragen für die Beteiligung an der B-GmbH 400 und für die C-GmbH 600.*

Hinsichtlich der steuerlichen Wirkungen und der Durchführung der Spaltung ist zu unterscheiden:

Zu dem auf Ebene der übernehmenden Gesellschaften B-GmbH und C-GmbH durch die Übernahme des Vermögens und Wegfall der auf sie übertragenen eigenen Beteiligung entstehenden Buchgewinn bzw. -verlust siehe Rz 1694.

Auf Ebene der Gesellschafter sind die Anschaffungskosten der Anteile an der aufgespaltenen A-GmbH nach der Regel in Rz 1739 (fiktive verhältnismäßige Aufspaltung zur Neugründung mit nachfolgender Verschmelzung mit der übernehmenden Gesellschaft) im Verkehrswertverhältnis des auf die übernehmenden Gesellschaften übertragenen Vermögens aufzuteilen.

<i>absplattende A-GmbH:</i>	<i>Gesellschafter:</i>	
	<i>A</i>	<i>B</i>
<i>Beteiligungsverhältnis</i>	<i>50%</i>	<i>50%</i>
<i>Anschaffungskosten vor Spaltung</i>	<i>100</i>	<i>200</i>

Bei der Aufteilung der Anschaffungskosten der spaltenden A-GmbH ist von dem bei den übernehmenden Gesellschaften verbleibenden Vermögen (Betrieb und Beteiligung an der V-GmbH) auszugehen, da die übertragenen eigenen Beteiligungen an die Gesellschafter A und B weiterzugeben sind.

<i>übernehmende B-GmbH:</i>	<i>Gesellschafter:</i>	
	<i>A</i>	<i>B</i>

<i>Anschaffungskosten vor Spaltung</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>Aufstockung im Verkehrswertverhältnis (900+300/12000)</i>	<i>9065</i>	<i>180+30</i>

<i>übernehmende C-GmbH:</i>	<i>Gesellschafter:</i>	
	<i>A</i>	<i>B</i>
<i>Anschaffungskosten vor Spaltung</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>Aufstockung im Verkehrswertverhältnis (100+700/12000)</i>	<i>1035</i>	<i>2070</i>

6.5.4.2.2. Verhältniswahrende down-stream-Abspaltung

1744

Bei down-stream-Abspaltungen wird Vermögen der Muttergesellschaft auf eine oder mehrere unmittelbar oder mittelbar verbundene Untergesellschaften abgespalten. Dabei bieten sich nach dem [SpaltG](#) unternehmensrechtlich zwei Gestaltungsmöglichkeiten mit unterschiedlichen Auswirkungen auf die Bewertung der Anteile der Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft:

- Spaltung ohne Anteilsgewährung, bei der die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft nach dem nach [§ 17 SpaltG](#) anwendbaren [§ 224 Abs. 2 Z 2 AktG](#) auf Anteile an den übernehmenden Gesellschaften verzichten.
- Spaltung mit Anteilsgewährung, bei der die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft nach [§ 1 SpaltG](#) **neue** Anteile an den übernehmenden Gesellschaften erhalten **oder** **Anteile an diese ausgekehrt werden.**

6.5.4.2.2.1. Verhältniswahrende down-stream-Abspaltung ohne Anteilsgewährung

1745

Auf Ebene der Gesellschafter der abspaltenden Gesellschaft ergibt sich in diesem Fall durch die Spaltung keine Änderung ihrer Anschaffungskosten bzw. Buchwerte ihrer Anteile an der spaltenden Gesellschaft. Bei der spaltenden Gesellschaft erfolgt eine Zuaktivierung in Höhe

des steuerlichen Übertragungswertes auf die Beteiligungen an den übernehmenden Gesellschaften, entsprechend des nach § 36 Abs. 43 UmgrStG in Verbindung mit [§ 33 Abs. 7 UmgrStG](#) anzuwendenden [§ 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG](#), sodass kein Buchverlust bzw. -gewinn entsteht. Siehe dazu Rz 1684 ff. Buchgewinne oder Buchverluste aus Confusiotatbeständen sind jedoch steuerwirksam. **Zur down-stream-Abspaltung von Kapitalanteilen siehe Rz 1747.**

Die Überschrift 6.5.4.2.2.2. wird geändert und lautet wie folgt:

6.5.4.2.2.2. Verhältniswahrende down-stream-Abspaltung mit Anteilsgewährung bzw. mit Anteilsauskehr

1747

~~Vergleiche dazu Rz 1745 f zur verhältnismäßig wahren down-stream-Abspaltung ohne Anteilsgewährung. Die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft erhalten spaltungsbedingt verhältnismäßig neue Anteile an den übernehmenden Gesellschaften~~ **bzw. werden Anteile an die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft ausgekehrt.** Hinsichtlich der Bestimmung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile wird auf die in Rz 1733 dargestellte Vorgangsweise verwiesen. Dabei ist nach § 36 Abs. 43 UmgrStG **Folgendes zu beachten:**

- ~~zunächst eine Abspaltung zur Neugründung zu fingieren und die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile an der spaltenden Gesellschaft im Verkehrswertverhältnis des auf die neue(n) Zwischengesellschaft(en) übertragenen Vermögens abzustocken und in sinngemäßer Anwendung des § 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG als Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der fiktiven Neuanteile anzusetzen.~~ **Im ersten Fiktionsschritt wird das übertragene Vermögen von der übertragenden Gesellschaft zunächst auf eine neue, fiktiv zu gründende Gesellschaft abgespalten. Die Anteilsinhaber der abzuspaltenen Gesellschaft haben im Verhältnis des Verkehrswertes des abgespaltenen Vermögens zum gesamten Verkehrswert der spaltenden Gesellschaft die Anschaffungskosten/Buchwerte auf die Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft abzustocken; gleichzeitig sind die abgestockten Anschaffungskosten/Buchwerte auf die Beteiligung an der fiktiv neu**

gegründeten Gesellschaft zu übertragen. Damit einher geht gemäß [§ 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG](#) auch die Übertragung des Anschaffungszeitpunkts der Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft auf die Beteiligung an der fiktiv neu gegründeten Gesellschaft.

- Im zweiten Fiktionsschritt gelten die so ermittelten Anschaffungskosten bzw. Buchwerte durch eine fiktive Verschmelzung auf die übernehmenden Gesellschaften als Anschaffungskosten an den übernehmenden Gesellschaften. **Im zweiten Fiktionsschritt wird die fiktiv neu gegründete Gesellschaft auf die übernehmende (Ziel-)Gesellschaft verschmolzen. Die im ersten Fiktionsschritt ermittelten Anschaffungskosten/Buchwerte an der fiktiv neu gegründeten Gesellschaft sowie deren Anschaffungszeitpunkt werden auf die „verschmelzungsbedingt“ neu erworbenen Anteile übertragen ([§ 36 Abs. 4 iVm § 5 UmgrStG](#)).**

Handelt es sich bei dem von der Muttergesellschaft abgespaltenen Vermögen um die Beteiligung an der Tochtergesellschaft, ist im Zuge des zweiten Fiktionsschrittes von einer down-stream-Verschmelzung auszugehen. Dabei kommt es zu einer Auskehrung der Anteile an der übernehmenden Tochtergesellschaft an die Gesellschafter der verschmelzenden fiktiv gegründeten Körperschaft (Anteilsdurchschleusung), während die Anteile an der fiktiv verschmelzenden Körperschaft verschmelzungsbedingt untergehen. Dabei sind gemäß [§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#) die Vorschriften des [§ 5 UmgrStG](#) anzuwenden: Gemäß [§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#) haben die Gesellschafter der fiktiv neu gegründeten Körperschaft die Anschaffungskosten/Buchwerte sowie den Anschaffungszeitpunkt der untergehenden Beteiligung auf die verschmelzungsbedingt ausgekehrten Anteile zu übertragen.

Die Übertragung der Anschaffungskosten/Buchwerte ist grundsätzlich steuerneutral. Zu einem steuerpflichtigen Tausch kommt es gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) jedoch insoweit, als das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt verloren geht; dies wird

explizit für down-stream-Auf- oder -Abspaltungen von Kapitalanteilen mit Anteilsgewähr (somit Ab- oder Aufspaltung der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft auf die Tochtergesellschaft) auch explizit in [§ 36 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#) geregelt (siehe Rz 1736a).

Buchgewinne oder Buchverluste aus Confusiotatbeständen sind jedoch steuerwirksam.

6.5.4.2.3. Verhältniswahrende up-stream-Aufspaltung

1749

Bei einer up-stream-Aufspaltung wird Vermögen der Tochtergesellschaft auf die ~~Muttergesellschaften~~ Gesellschafter-Kapitalgesellschaften aufgespalten. **Die übernehmende Muttergesellschaft hat das übernommene Vermögen mit dem steuerlichen Buchwert der aufgespaltenen Tochtergesellschaft anzusetzen.** Da **in diesem Fall** die übernehmenden Gesellschaften gleichzeitig Gesellschafter der spaltenden sind, **kommt gemäß [§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 34 Abs. 2 UmgrStG](#) vorrangig zur Anwendung**anzuwenden; **somit ist steuerlich nicht von einer Zerlegung in zwei Fiktionsschritte gemäß § 36 Abs. 4 UmgrStG auszugehen.** Da es bei der Aufspaltung – anders als bei der Abspaltung (siehe Rz 1750) – zu einem Wegfall der Beteiligung an der spaltenden Tochtergesellschaft kommt, hat die übernehmende Muttergesellschaft in Höhe der Differenz zwischen Buchwert der abgehenden Beteiligung und dem Buchwert des Vermögenszuganges einen steuerneutralen Buchgewinn bzw. Buchverlust (analoge Anwendung von [§ 34 Abs. 2 Z 1 iVm Z 2 UmgrStG](#)).

~~Die übernehmende Gesellschafter-Kapitalgesellschaft hat das übernommene Vermögen mit dem steuerlichen Buchwert der aufgespaltenen Tochtergesellschaft anzusetzen. Ein Unterschiedsbetrag gegenüber der wegfallenden Beteiligung an der aufgespaltenen Tochtergesellschaft bleibt als Buchgewinn oder Buchverlust steuerlich unberücksichtigt. Buchgewinne oder Buchverluste aus Confusiotatbeständen sind jedoch steuerwirksam. Siehe dazu auch Rz 1699. Eine up-stream-Aufspaltung ist nur dann verhältnismäßig, wenn das Verkehrswertverhältnis der Teilungsmassen dem Beteiligungsverhältnis entspricht.~~

Dabei können die Möglichkeiten zur Adaptierung der Teilungsmassen mit steuerlicher Wirkung genützt werden, solange dadurch die Eigenschaft eines Vermögens im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht verloren geht. Daneben oder zusätzlich kann durch eine Querbeteiligung der vermögensmäßig benachteiligten Gesellschaft an der begünstigten Gesellschaft eine Verhältniswahrung hergestellt werden.

6.5.4.2.4. Verhältniswahrende up-stream-Abspaltung

1750

~~Eine up-stream-Abspaltung auf eine Alleingesellschafter-Kapitalgesellschaft oder auf eine Mehrheit von konzernzugehörigen Gesellschafter-Kapitalgesellschaften in verhältnismahrender Form (alle Gesellschafter-Kapitalgesellschaften erhalten ihrem Kapitalanteil entsprechend Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG) entspricht jener der up-stream-Aufspaltung. Siehe dazu Rz 1749.~~**Bei einer up-stream-Abspaltung wird Vermögen der Tochtergesellschaft auf eine Muttergesellschaft übertragen. Da in diesem Fall die übernehmende Gesellschaft gleichzeitig Gesellschafter der spaltenden Tochtergesellschaft ist, sind gemäß [§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#) die Bestimmungen des [§ 34 Abs. 2 UmgrStG](#) vorrangig anzuwenden; somit ist steuerlich nicht von einer Zerlegung in zwei Fiktionsschritte gemäß § 36 Abs. 4 UmgrStG auszugehen (diese würde jedoch zum selben Ergebnis führen). Vielmehr hat die Muttergesellschaft die Beteiligung an der Tochtergesellschaft in dem Verhältnis abzustocken, in dem sich der Verkehrswert der Tochtergesellschaft durch die up-stream-Abspaltung vermindert. Die Differenz aus der Verminderung der Beteiligung und dem Buchwert des übernommenen Vermögens stellt bei der übernehmenden Muttergesellschaft einen steuerneutralen Buchgewinn bzw. Buchverlust dar ([§ 34 Abs. 2 Z 1](#) iVm [Z 2 UmgrStG](#)).**

~~Dabei ist bei der bzw. bei den übernehmenden Gesellschafter-Kapitalgesellschaft(en) dem Vermögenszugang eine dem Wertverhältnis des übertragenen zum verbleibenden Vermögen der abspaltenden Gesellschaft entsprechender abzuschreibender Teil des Buchwertes der Beteiligung an der abspaltenden Gesellschaft gegenüberzustellen. Ein sich daraus ergebender Buchgewinn oder -verlust ist steuerneutral. Buchgewinne oder Buchverluste aus Confusiotatbeständen sind jedoch steuerwirksam. Siehe dazu auch Rz 1699. Zur steuerlichen~~

Behandlung der bei der abspaltenden Tochtergesellschaft durch die Spaltung entstehenden Buchgewinnen und -verlusten siehe [§ 33 Abs. 7 Satz 1 UmgrStG](#) sowie Rz 1684 ff.

6.5.5.1. Konzentrationsspaltung

1752

Bei einer nichtverhältnismäßigen Spaltung zur Aufnahme ist hinsichtlich der Bestimmung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte von Dreifachfiktionen auszugehen.

- Zunächst **ist** wie bei der verhältnismäßigen Spaltung zur Aufnahme von einer fiktiven Auf- oder Abspaltung zur Neugründung auszugehen (**1. Fiktionsschritt**),
- der eine fiktive Verschmelzung der fiktiven Zwischengesellschaft **auf die** mit der übernehmenden Gesellschaft folgt (**2. Fiktionsschritt**, siehe dazu Rz 1739).
- In der Folge wird abgabenrechtlich in einem dritten Fiktionsschritt der Anteilstausch vorgenommen (**3. Fiktionsschritt**). Der Anteilstausch führt nur dann zu keiner Realisierung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven, wenn spaltungs- und übernehmensvertragsgemäß
 - der Anteilstausch ausschließlich zwischen den Gesellschaftern der spaltenden Gesellschaft erfolgt,
 - lediglich Anteile an der spaltenden und der (den) Nachfolgekörperschaft(en) getauscht werden und
 - keine wesentlichen Zuzahlungen geleistet werden. Zu den Rechtsfolgen im Fall von wesentlichen Zuzahlungen siehe Rz 1737 f.

Beispiel:

Nicht verhältnismäßige Konzentrationsabspaltung zur Aufnahme:

Fortsetzung des Beispiels in Rz 1739. Abweichend davon soll zum 31.12.02 spaltungs- und übernehmensvertragsgemäß eine nicht verhältnismäßige Abspaltung zur Aufnahme des Teilbetriebes 1 auf die bereits bestehende A-GmbH erfolgen. Dabei soll mit Protokollierung der Spaltung der Gesellschafter A nur an der übernehmenden A-GmbH beteiligt sein und Gesellschafter B Alleingesellschafter der spaltenden Z-GmbH werden.

Dieser Vorgang ist abgabenrechtlich abweichend zum

Unternehmensrecht/Handelsrecht in drei Fiktionsschritten erreicht zu sehen:

Zunächst ist fiktiv eine Abspaltung zur Neugründung zu unterstellen. Hinsichtlich der Wirkungen siehe Beispiel in Rz 1739. Die Anschaffungskosten an der fiktiven Zwischengesellschaft betragen je 225, das Beteiligungsverhältnis je 50% und der Verkehrswertanteil je 450 (je 50% des übernommenen Vermögens). Die Anschaffungskosten an der spaltenden Z-GmbH je 275, das Beteiligungsverhältnis an beiden Gesellschaften je 50% und der Verkehrswertanteil je 550 (50% des verbliebenen Vermögens in Höhe von 1.100).

In der Die Folge ist eine fiktive Verschmelzung der neuen fiktiven Zwischengesellschaft auf die übernehmende A-GmbH zu unterstellen. Hinsichtlich der Wirkungen siehe Beispiel in Rz 1739. Die Wertverhältnisse nach der Verschmelzung bei der übernehmenden A-GmbH betragen:

	Gesellschafter:		
	S	A	B
Verkehrswertanteil nach Spaltung	100	450	450
Beteiligungsverhältnis nach Spaltung	10%	45%	45%

Eine juristische Sekunde später gilt der Anteilstausch zwischen A und B als bewirkt, der zum spaltungs- und übernahmsvertragsgemäßen Beteiligungsstand führt. A überträgt mit seinem 50% Anteil an der Z-GmbH einen Wert von 550 (50% des bei der spaltenden verbleibenden Verkehrswertes von 1.100) und erhält von B dessen Anteile im Ausmaß von 45% und im Wert von 450. Da der Anteilstausch nicht wertgleich erfolgt, steht dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 100 zu. Diese Zahlung ändert nichts an der Steuerneutralität des Anteilstausches, wenn sie ein Drittel des Wertes **des Anteils** des Zahlungsempfängers nicht übersteigt. Ein Drittel von 450 ist 150, daher ist die Zuzahlung gedeckt. Da die Zahlung als Veräußerungsentgelt gilt, fällt diese bei A unter § ~~273~~ 274 EStG 1988 und ist im Jahr der Vereinnahmung zu versteuern.

Die Anschaffungskosten der Beteiligungen von A und B an den Gesellschaften A-GmbH und Z-GmbH betragen nunmehr bei

A: für die 90% Beteiligung an der A-GmbH 500 (eigene spaltungsgeborene Beteiligung in Höhe von 225 an der A-GmbH plus erhaltene Beteiligung, bewertet mit den Anschaffungskosten in Höhe von 275 der hingegebenen Anteile an der spaltenden Z-GmbH).

B: für die 100% Beteiligung an der Z-GmbH 600 (eigene Beteiligung in Höhe von 275 an der spaltenden Z-GmbH plus erhaltene Beteiligung, bewertet mit den Anschaffungskosten der hingegebenen spaltungsgeborenen Anteile an der übernehmenden A-GmbH in Höhe von 225 plus Zuzahlung von 100).

In Rz 1758 entfällt die bisherige Gliederung in Bulletpoints:

1758

Für den eintretenden Vermögensverlust Sollte durch Verzicht eine den Vermögensverlust ausgleichende Anteilsgewährung unterbleiben, sind unternehmensrechtlich Sanierungsmaßnahmen der Muttergesellschaft (Gesellschafterzuschuss an die Zwischengesellschaft) geboten, da andernfalls der Tatbestand der verbotenen Einlagenrückgewähr gegeben wäre, sodass mit der Zurückweisung des Begehrens auf Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch gerechnet werden muss. Im Falle der Protokollierung nach Sanierung muss die Zwischenkapitalgesellschaft die Beteiligung an der abspaltenden Kapitalgesellschaft in Höhe des spaltungsbedingten Wertverlustes (nach Verkehrswertgrundsätzen berechnet) steuerneutral abwerten.

Wird die Spaltung ohne **Begleitmaßnahmen (rechtsverbindlich zugesagter Gesellschafterzuschuss, ordentliche Kapitalherabsetzung oder Sachausschüttungsbeschluss)** Gegenleistung in Form von Anteilen an der spaltenden Gesellschaft oder Sanierungsmaßnahmen in Höhe des Beteiligungswertverlustes dennoch protokolliert, **ist eine von der Zwischengesellschaft auf die Beteiligung an der abspaltenden Tochtergesellschaft durchzuführende Teilwertabschreibung steuerneutral.** ~~läge steuerlich eine Belastung der Zwischengesellschaft zugunsten ihrer Muttergesellschaft und damit in Höhe der nicht gewährten Beteiligung eine verdeckte Ausschüttung vor, die bei der Zwischengesellschaft zu einer steuerwirksamen Gewinnerhöhung im Ausmaß des spaltungsbedingten Wertverlustes der Beteiligung (entspricht der Höhe und der Wirkung nach der Neutralstellung eines spaltungsbedingten Wertverlustes der Beteiligung) an der spaltenden Gesellschaft führt.~~

- ~~▪ Sollte die Zwischengesellschaft anstelle der Anteilsabfindung eine Geldabfindung erhalten, wäre ein steuerpflichtiger Veräußerungstatbestand gegeben.~~

Beispiel:

Die A-GmbH ist zu 99% unmittelbar an der abspaltenden B-GmbH und zu 1% mittelbar über eine weitere 100% Tochtergesellschaft die X-GmbH beteiligt. Die B-GmbH spaltet Vermögen gemäß [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) im Ausmaß von 50% ihres Verkehrswertes ab. Bei der übernehmenden A-GmbH ist nach der Regel des [§ 34 Abs. 7 UmgrStG](#) das übertragene Vermögen zu Buchwerten zu übernehmen und die Beteiligung an der spaltenden B-GmbH im Ausmaß von 50% spaltungsbedingt steuerneutral abzustocken.

*Der durch diese Abspaltung bei der X-GmbH eingetretene Vermögensverlust der 1% Beteiligung an der B-GmbH wäre unternehmensrechtlich durch die Muttergesellschaft auszugleichen (zB Abtretung von Anteilen an der B-GmbH zugunsten der X-GmbH oder durch einen den Wertverlust ausgleichenden Gesellschafterzuschuss). Eine eventuell notwendige Teilwertabschreibung der Beteiligung der X-GmbH an der B-GmbH ist spaltungsbedingt steuerneutral zu stellen. Werden keine unternehmensrechtlichen Ausgleichsmaßnahmen vorgenommen und kommt es dennoch zur Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch, **ist die Teilwertabschreibung steuerneutral**.~~so stellt eine spaltungsbedingt notwendige Teilwertabschreibung der Beteiligung der X-GmbH an der B-GmbH eine verdeckte Ausschüttung dar.~~*

1762

Ist bei der Aufspaltung einer Schwestergesellschaft an einer der übernehmenden Schwesterngesellschaften eine Konzerngesellschaft mitbeteiligt (die übernehmende ist daher eine mittelbare Schwesterngesellschaft), **ist zu unterscheiden:** gelangen

- ~~im Fall der~~ **Kommt es zu einer Gewährung von Anteilen an die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft** ~~Anteilsgewährung, kommen~~ die Grundsätze über die Konzentrationsspaltung (Umschichtung des Buchwertes an der spaltenden Gesellschaft im Verkehrswertverhältnis auf die übernehmende Gesellschaft) zur Anwendung. Siehe dazu Rz 1739.
- Unterbleibt eine Gewährung von Anteilen an die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft, ist die im Fall der Anteilsgewährung angesprochene Umschichtung unter Umständen mit einer Teilwertabschreibung in Höhe des, mangels Gewährung von Anteilen, "verlorengegangenen" Vermögensteiles erforderlich, die als spaltungsverursacht steuerneutral zu stellen ist. ~~Erfolgen keine diesen Vermögensverlust ausgleichenden unternehmensrechtlichen Begleitmaßnahmen durch die Gesellschafter der Muttergesellschaft der spaltenden Gesellschaft, wie ein rechtsverbindlich zugesagter Gesellschafterzuschuss, ordentliche Kapitalherabsetzung oder Sachausschüttungsbeschluss, liegt bei der entreicherten Gesellschaft (Muttergesellschaft der spaltenden Gesellschaft) dem Grunde nach eine verdeckte Ausschüttung (V~~vergleiche zu den steuerlichen Folgen bei Fehlen von unternehmensrechtlich erforderlichen Sanierungsmaßnahmen sinngemäß die Ausführungen in Rz 1756) vor, die Wirkungen der verdeckten Ausschüttung werden aber durch die Spaltung unterdrückt.

Bei der gemeinsamen Obergesellschaft hat jedenfalls eine Umschichtung im Sinne des [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) Platz zu greifen.

1764

Ist die **Anteilsinhaberin der aufspaltenden Gesellschaft** Muttergesellschaft bei einer Aufspaltung einer Tochtergesellschaft an einer übernehmenden Konzerngesellschaft nicht beteiligt,

- kommt es im Fall der Anteilsgewährung zur Anwendung der Grundsätze über die Konzentrationsspaltung bzw.
- kommt es bei Unterbleiben der Gewährung von Anteilen bei der Muttergesellschaft in Höhe der ersatzlos untergehenden Beteiligung **an der spaltenden Gesellschaft** zu einem steuerneutralen Buchverlust. Bei der Konzernobergesellschaft kommt es **hinsichtlich der Beteiligung an der Anteilsinhaberin der aufspaltenden Gesellschaft** zu einer Umschichtung im Sinne des [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#). Bei allfälligen Zwischengesellschaften (zwischen der Konzernobergesellschaft und der **Anteilsinhaberin der aufspaltenden Gesellschaft** Muttergesellschaft) **ist jeweils eine Abstockung der Beteiligung im Verkehrswertverhältnis vorzunehmen** sind spaltungsbedingte Teilwertabschreibungen steuerneutral (**siehe dazu Rz 1759**). Das Unterbleiben unternehmensrechtlicher Begleitmaßnahmen der Obergesellschaft; zur Deckung des durch die Spaltung bei der Muttergesellschaft der spaltenden Gesellschaft und **bei** allfälligen Zwischengesellschaften —zwischen der Konzernobergesellschaft und der Muttergesellschaft— eingetretenen Vermögensverlustes; bewirkt steuerlich die Rechtsfolge der verdeckten Ausschüttung in Höhe des durch die Abstockung der Beteiligung eingetretenen Buchverlustes. Bei allfälligen Zwischengesellschaften zwischen der Konzernobergesellschaft und der übernehmenden Gesellschaft kommt es (steuerlich) zur Aktivierung auf die jeweilige Beteiligung an der Tochtergesellschaft in Höhe der bei der Konzernobergesellschaft vorgenommenen Umschichtung und **zur** die Bildung einer entsprechenden Rücklage.

1765

Ist die Muttergesellschaft **Anteilsinhaberin der abspaltenden Gesellschaft** bei der Abspaltung an einer übernehmenden Konzerngesellschaft nicht beteiligt, sind die zur Aufspaltung dargestellten Rechtsfolgen mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Beteiligung an der abspaltenden Gesellschaft nicht untergeht. **Wird auf die spaltungsbedingte Anteilsgewährung verzichtet, hat die Anteilsinhaberin der abspaltenden Gesellschaft die Beteiligung an der abspaltenden Gesellschaft im Verkehrswertverhältnis des abgespaltenen Vermögens zum Verkehrswert der spaltenden Gesellschaft abzustocken (siehe Rz 1133).** ~~sondern unter Umständen eine spaltungsbedingte steuerneutrale Teilwertabschreibung bei der Muttergesellschaft vorliegt.~~

Beispiel:

Die Konzernmuttergesellschaft M hält die beiden Tochtergesellschaften T1 und T2 zu je 100%. T1 hält wiederum eine 100-prozentige Beteiligung an E1; T2 hält ihrerseits eine 100-prozentige Beteiligung an E2. Spaltet E1 einen Teilbetrieb auf E2 oder T2 ab und wird auf eine spaltungsbedingte Anteilsgewährung verzichtet, hat die T1 aufgrund der Wertminderung ihrer Beteiligung an der E1 eine Abstockung im Verkehrswertverhältnis des abgespaltenen Vermögens zum Verkehrswert der E1 vorzunehmen.

6.5.8. Internationale Schachtelbeteiligung

1767

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

Sind von einer Auslandsspaltung im Sinne des [§ 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) auf Ebene der Anteilsinhaber inländische, unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Körperschaften betroffen, kann es zu folgenden Veränderungen in der Beteiligungsquote oder der Zusammensetzung der Beteiligungen kommen:

- Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung (siehe Rz 1768 f)

- Erweiterung (Veränderung im **des Ausmaßes**) einer internationalen Schachtelbeteiligung (siehe Rz 1770)
- Veränderung des Ausmaßes durch Zurechnung zu einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung (siehe Rz 1771)
- Untergang bzw. Wegfall einer internationalen Schachtelbeteiligung (siehe Rz 1772).

Die Tatbestände des Entstehens, **der** Erweiterung und ~~der~~ Veränderung des Ausmaßes einer internationalen Schachtelbeteiligung können bei ~~Handelss~~Spaltungen nach dem [SpaltG](#) nicht eintreten, da von diesem nur Spaltungen inländischer Kapitalgesellschaften erfasst sind.

6.5.8.1. Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung

1768

[§ 36 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) regelt das Entstehen von internationalen

Schachtelbeteiligungen bei Auslandsspaltungen. Im Zuge einer Auslandsspaltung entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung, wenn vor der Spaltung weder an der spaltenden noch an der übernehmenden Kapitalgesellschaft eine internationale Schachtelbeteiligung bestand, eine solche jedoch nach der Spaltung an einer der an der Spaltung beteiligten ausländischen Kapitalgesellschaften entsteht. Dieses Entstehen kann

- einerseits durch eine nicht verhältnismäßige Auslandsspaltung oder
- **andererseits** durch eine Spaltung einer bisher nicht unter [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) fallenden ausländischen Kapitalgesellschaft (zB deutsche Genossenschaft), an der eine qualifizierte Beteiligung besteht, auf eine Kapitalgesellschaft, an der vor der Spaltung keine Beteiligung bestand, die aber die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbegünstigung im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) erfüllt. Kommt es im Zuge dieser Spaltung zum **Entstehen** einer entsprechenden qualifizierten Beteiligung der inländischen Gesellschafterkapitalgesellschaft, entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung.

Mangels Vorliegen eines Anschaffungstatbestandes entsteht spaltungsbedingt bei den Anteilsinhabern der spaltenden bzw. übernehmenden Körperschaft immer eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung (siehe Rz 988). Das bedeutet, dass eine Option zur Steuerwirksamkeit anlässlich der Spaltung nicht

ausgeübt werden kann. Die Rechtsfolge des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung ist, dass sowohl die stillen Reserven in den Anteilen an der spaltenden Gesellschaft als auch die stillen Reserven in den Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft – als Ausnahme vom **für internationale Schachtelbeteiligungen geltenden Grundsatz** der Steuerneutralität – steuerhängig bleiben. **Im Falle einer späteren Veräußerung kommt es daher hinsichtlich dieser bis zum Spaltungsstichtag entstandenen stillen Reserven zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn; dabei ist von den Wertverhältnissen am Spaltungsstichtag auszugehen. Ab dem Spaltungsstichtag entstehende stille Reserven in der nunmehrigen internationalen Schachtelbeteiligung sind steuerneutral.**

~~Bei der Ermittlung des Ausnahmeteiles ist von den Wertverhältnissen am Spaltungsbeschlussstag auszugehen.~~

Die einjährige Behaltefrist des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) beginnt **bei den Anteilsinhabern aufgrund der Rückwirkung des Beteiligungserwerbs gemäß [§ 36 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) mit dem Tag nach dem Spaltungsstichtag zu laufen (vgl. Rz 297 letzter Bulletpoint zur Verschmelzung sowie Rz 1163 zur Einbringung)** ~~mangels einer gesetzlichen Regelung über die Rückwirkung des Beteiligungserwerbs auf Ebene der Gesellschafter mit der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Entstehens der internationalen Schachtelbeteiligung.~~

1769

Treten im Falle

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

ersetzt bzw. ergänzt die neue Beteiligung die bereits bestehende. Da dieser Vorgang nach [§ 36 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) nicht als Tausch gilt, liegt kein Untergang und kein

anschließender Neuerwerb von Anteilen vor (**Beteiligungsfortsetzung**). Demnach liegt auch kein Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung mit der Rechtsfolge einer Ausnahme von der Steuerneutralität vor; **das bedeutet, dass die Option zur Steuerwirksamkeit nicht ausgeübt werden kann**. Die neuen und die ggf. bestehenden bleibenden Anteile setzen die ursprüngliche internationale Schachtelbeteiligung an der spaltenden Kapitalgesellschaft ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag unverändert fort.

Beispiel:

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

*Für die A-GmbH ist durch die Spaltung eine internationale Schachtelbeteiligung entstanden. **Dies hat zur** mit der Folge, dass die in den Anteilen an den untergegangenen Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven in Form einer Ausnahme von der Steuerneutralität an der Nachfolgesellschaft C-GmbH steuerhängig bleiben. Bei der B-GmbH ersetzt die 100% Beteiligung an der D-GmbH die internationalen Schachtelbeteiligungen an den übertragenden Gesellschaften.*

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

Beispiel:

*Die inländische A-GmbH ist Alleingesellschafterin der deutschen B-GmbH. Diese Beteiligung stellt eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) dar. Weiters ist die A-GmbH **im Ausmaß von 8%** Gesellschafterin der deutschen C-GmbH. Kommt es im Zuge einer Abspaltung von der B-GmbH auf die C-GmbH zu einer Beteiligungsquotenerhöhung der A-GmbH an der C-GmbH auf 30%, ist eine internationale Schachtelbeteiligung hinsichtlich der ursprünglichen 8% entstanden. Die diesbezüglichen stillen Reserven bleiben in Form einer Ausnahme von der Steuerneutralität steuerhängig. Die spaltungsveranlasste erworbene 22%-Beteiligung setzt die ursprüngliche internationale Schachtelbeteiligung an der B-GmbH fort.*

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

Die Überschrift 6.5.8.2. wird geändert und lautet wie folgt:

6.5.8.2. Erweiterung bzw. Veränderung im Ausmaß einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung

1770

Wenn eine bereits bestehende **steuerneutrale** internationale Schachtelbeteiligung im Zuge einer Auslandsspaltung zur Aufnahme erhöht wird, treten die Rechtsfolgen der Ausnahme von der Steuerneutralität nur für die im Zuge der Spaltung neu erhaltenen Anteile ein, die die Voraussetzungen des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#), mit Ausnahme der Behaltefrist, nicht erfüllt haben. **Im Falle einer späteren Veräußerung kommt es daher hinsichtlich der stillen Reserven zum Spaltungsstichtag in der bisher nicht steuerbefreiten, übertragenen Beteiligungsquote zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.** Hinsichtlich der Auswirkungen der Nichterfüllung der einjährigen Behaltefrist für eine internationale Schachtelbeteiligung im Zuge einer Spaltung **siehe** wird auf Rz 1768 ff verwiesen.

Die Überschrift 6.5.8.3. wird geändert und lautet wie folgt:

6.5.8.3. Veränderung des Ausmaßes durch Zurechnung zu einer bestehenden steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung

1771

Durch diesen Tatbestand werden all jene Fälle der Auslandsspaltung zur Aufnahme erfasst, bei denen es zu keiner Veränderung in der Beteiligungsquote an der übernehmenden, alle Voraussetzungen des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) erfüllenden Gesellschaft kommt, auf die aber Vermögen von einer diese Voraussetzungen nicht erfüllenden Gesellschaft übertragen wird.

Dadurch werden die in der **bisher** nicht begünstigten Beteiligung **bis zum Spaltungsstichtag** enthaltenen stillen Reserven **unterliegen folglich** der Rechtsfolge der Ausnahme von der Steuerneutralität **unterworfen; sie sind somit weiter steuerhängig.**

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist Alleingesellschafterin der deutschen B-GmbH. Diese Beteiligung stellt eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) dar. Weiters ist die A-GmbH 8%-Gesellschafterin der deutschen C-GmbH. Im Zuge einer nicht verhältnismäßigen Abspaltung von Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) zur Aufnahme von der C-GmbH auf die B-GmbH scheidet die A-GmbH als Gesellschafterin der C-GmbH aus. Durch diese Spaltung wurde das Beteiligungsausmaß der A-GmbH an der B-GmbH nicht verändert. Durch den Zurechnungstatbestand sind aber die bisher bei der A-GmbH entstandenen stillen Reserven im Anteil an der C-GmbH weiterhin bei der A-GmbH steuerhängig.

Die Rechtsfolgen des Zurechnungstatbestandes treten auch in den Fällen ein, bei denen es durch die Spaltung zu einer Verringerung der bestehenden Beteiligungsquote an der übernehmenden Gesellschaft kommt („**Verwässerung**“), ohne dass bei dieser die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung gemäß [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) wegfallen.

Beispiel:

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

Die Überschrift 6.5.8.4. wird geändert und lautet wie folgt:

6.5.8.4. Untergang einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung

1772

Fallen auf Grund einer Inlands- oder Auslandsspaltung die Voraussetzungen für eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung gemäß [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) weg, gilt der höhere Teilwert, abzüglich auf Grund früherer Umgründungen entstandener Ausnahmen von der Steuerneutralität, als Buchwert der Beteiligung. Damit bleiben die bis zum Spaltungsstichtag bei der internationalen Schachtelbeteiligung angesammelten steuerneutralen stillen Reserven auch nach dem umgründungsbedingten Wegfall der internationalen Schachtelbeteiligung steuerfrei. Sollte beim Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung der Buchwert über dem Teilwert liegen, ist der Buchwert fortzuführen. Liegt aber der Teilwert über dem Buchwert, nach Abzug der von der Steuerneutralität ausgenommenen Teile aber darunter, ist kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung der Teilwert abzüglich der von der Steuerneutralität ausgenommenen Teile als Buchwert anzusetzen ([§ 36 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#)).

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

Beispiel:

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

*Eine steuerneutrale Aufwertung auf den höheren Teilwert **erfolgt nicht** ~~kann nicht Platz greifen~~, wenn die Beteiligung an der ausländischen Körperschaft zwar formal eine internationale Schachtelbeteiligung ist, aber auf Grund des [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) die Wirkungen des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) nicht tatsächlich vermittelt.*

Abschnitt 6.5.9. und die Rz 1773 bis 1775 entfallen.

~~6.5.9. Bewertung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988~~

~~1773~~

~~Bei einer verhältnismahrenden Spaltung zur Aufnahme erfolgt nach § 36 Abs. 3 UmgrStG im ersten Schritt ein spaltungs- und übernahmestgemäßes Austausch von Anteilen im Zuge einer fiktiven Spaltung zur Neugründung und im zweiten Schritt ein Anteilstausch auf Grund einer fiktiven Verschmelzung der neugegründeten Gesellschaft mit der übernehmenden Gesellschaft. Auf den Anteilstausch im Zuge der Verschmelzung ist § 5 UmgrStG uneingeschränkt anzuwenden. Damit sind auf die im Zuge des Anteilstausches entstehenden, erweiterten und untergehenden Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 auch § 5 Abs. 3 und 4 UmgrStG sinngemäß anzuwenden.~~

~~Im Falle einer nicht verhältnismahrenden Spaltung zur Aufnahme und zur Neugründung kommt es nach Durchführung einer verhältnismahrenden Spaltung in einem dritten Fiktionsschritt zum spaltungs- und übernahmestvertragsgemäßen Anteilstausch. Auf die eingetauschten Anteile ist nach § 37 Abs. 3 UmgrStG auf Anteilsinhaberebene § 5 UmgrStG sinngemäß anzuwenden.~~

~~6.5.9.1. Entstehen oder Erweiterung einer Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988~~

~~1774~~

~~Entsteht bei einem Anteilsinhaber spaltungsbedingt eine Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 oder erweitert sich eine bestehende infolge des Wegfalls einer nicht steuerhängigen Beteiligung, ist gemäß § 5 Abs. 4 UmgrStG statt dem bisherigen Wert des Anteils der höhere gemeine Wert anzusetzen. Liegt der gemeine Wert der entstandenen oder erweiterten Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 unter den bisherigen Anschaffungskosten, sind die bisherigen Anschaffungskosten fortzuführen.~~

~~Als Bewertungsstichtag für die Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile ist der Zeitpunkt der Bewertung des Vermögens der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften, zum Zwecke der Ermittlung des Umtauschverhältnisses, somit der Zeitpunkt des Abschlusses des Spaltungsplans bzw. Spaltungs- und Übernahmestvertrages heranzuziehen.~~

6.5.9.2. Wegfall einer Beteiligung im Sinne des ~~§ 31 EStG 1988~~

~~1775~~

~~Geht spaltungsbedingt die Eigenschaft einer Beteiligung an der spaltenden Körperschaft als solche im Sinne des § 31 EStG 1988 unter, gilt die Minderbeteiligung gemäß § 5 Abs. 3 UmgrStG bis zum Ende des zehnten Jahres nach Ablauf des Spaltungsstichtages als Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988.~~

Abschnitt 6.5.9.: *entfällt*

Randzahlen 1773 bis 1775: *entfallen*

6.5.10. Behaltefristen in Zusammenhang mit spaltungsgeborenen Anteilen

~~1776~~

Die Ausgabe spaltungsgeborener Anteile ist zwar ein Anteilserwerb, dh. ein Beteiligungszugang, dieser ist aber im Sinne der in [§ 36 UmgrStG](#) festgelegten Vorgangsweise nicht als Anteilsanschaffung zu sehen. Da die Spaltung einen Fall der unternehmens- und steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge darstellt, treten **für** die spaltungsgeborenen Anteile **die Anschaffungszeitpunkte der untergehenden Anteile** in die Behaltefristen der ~~§§ 30 und 31 EStG 1988~~ der bisherigen Anteile an der spaltenden Gesellschaft ein. Dies gilt auch für den Fall der nicht verhältnismäßigen Spaltung, solange die Grenze **für Zuzahlungen gemäß** des [§ 37 Abs. 4 UmgrStG](#) nicht überschritten wird. Hinsichtlich der steuerlichen Behaltefristen der Anteile der Altgesellschafter einer übernehmenden Körperschaft in Falle einer Spaltung zur Aufnahme ist auf die mit der ursprünglichen Anschaffung in Gang gesetzte Frist abzustellen.

Ob im Zuge einer Spaltung eine Anteilsgewährung vorgenommen wurde oder diese infolge einer unmittelbaren oder mittelbaren Identität der Beteiligungsverhältnisse an der spaltenden und übernehmenden Körperschaft nach [§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG](#) unterblieb, ändert nichts an der Rechtsfolge des Eintritts der spaltungsgeborenen, fiktiv auf Grund der gemäß [§ 36 Abs. 2 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) anzuwendenden Umschichtungsregel erworbenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft in die Behaltefristen der ~~§§ 30 und 31 EStG 1988~~ der **Anschaffungszeitpunkte der** bisherigen Anteile an der spaltenden Gesellschaft.

Bedeutung hat die Gesamtrechtsnachfolge weiters für

- ~~einen spaltungsbedingten Umtausch steuerbegünstigter junger Aktien im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988. Für diese ist die zehnjährige Behaltefrist nach § 18 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 nicht unterbrochen,~~
 - ~~— wenn die Aktien der übertragenden Gesellschaft nach § 1 Abs. 2 SpaltG im Zuge einer Auf- oder Abspaltung gegen Anteile an der übernehmenden getauscht werden oder~~
 - ~~— wenn im Falle der Liquidation kein Liquidationsguthaben ausgezahlt wird; einen spaltungsbedingten Umtausch einer Mitarbeiterbeteiligung. Dieser Umtausch gilt nicht als Übertragung im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG 1988](#) und führt daher nicht zur Versteuerung als sonstiger Bezug. Die auf Grund eines derartigen Vorganges erhaltenen Anteile treten an die Stelle der ursprünglich erworbenen Anteile. Als Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Beginn der fünfjährigen Behaltefrist gilt jener Zeitpunkt, der für die ursprünglich erworbenen Anteile maßgeblich war. Alle Vorschriften des [§ 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988](#) sind auf die ursprünglich erworbenen Anteile anzuwenden.~~

6.6.2. Anteilsabfindung

1779

[§ 11 SpaltG](#) sieht vor, dass den Gesellschaftern der spaltenden Körperschaft ein Barabfindungsangebot anzubieten ist, wenn eine nicht verhältnismäßige Spaltung ([§ 9 SpaltG](#)) oder eine rechtsformübergreifende Spaltung ([§ 11 SpaltG](#)) vorgenommen werden soll. Gemäß [§ 38 Abs. 2 UmgrStG](#) gilt die Annahme des Barabfindungsangebots als Anteilsveräußerung. Die Bezugnahme auf [§ 9 SpaltG](#) in [§ 38 Abs. 2 UmgrStG](#) inkludiert jedoch auch eine Barabfindung, die unter Anwendung von [§ 11 SpaltG](#) angeboten und angenommen wurde. Die steuerliche Behandlung der Abfindung richtet sich nach den ertragsteuerlichen Regelungen der Anteilsveräußerung (§§ 4, 5, 30 und ~~273~~ **273a** EStG 1988).

Abweichend von der steuerlichen Behandlung des Abzufindenden gilt für den Erwerber der Spaltungsstichtag als Anschaffungszeitpunkt der Anteile.

6.6.3. Äquivalenzverletzung

1780

Nach dem Äquivalenzprinzip müssen die Anteilsverhältnisse nach der Spaltung den tatsächlichen Wertverhältnissen zwischen der spaltenden Gesellschaft und der Nachfolgegesellschaft entsprechen. Auf Grund einer Spaltung soll es zu keiner Wertverschiebung kommen, allerdings schließt eine Äquivalenzverletzung die Anwendung des [Art. VI UmgrStG](#) nicht aus.

Zur grundsätzlichen Frage des Äquivalenzgrundsatzes siehe Rz 305 ff. Eine Verletzung des Äquivalenzprinzips führt zu einer ertragsteuerlichen **Rechtsfolgen (siehe KStR 2013 Rz 488)**, allenfalls auch zu einer schenkungssteuerlichen **gemäß [§ 121a BAO](#)**

meldepflichtigen SchenkungRechtsfolge. Es sind die fiktiven Beteiligungsquoten zu ermitteln, die sich bei Einhaltung des Äquivalenzgrundsatzes ergeben hätten. Diese werden den tatsächlichen Beteiligungsquoten gegenübergestellt. Die sich dabei ergebenden Differenzquoten gelten mit Beginn des auf den Spaltungstichtag folgenden Tages als unentgeltlich zugewendet.

Die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen bestehen darin, dass die durch die Äquivalenzverletzung begünstigten Anteilsinhaber zusätzliche Anschaffungskosten in Höhe der ihnen unentgeltlich zugewendeten Anteile erhalten. In gleicher Höhe vermindern sich die Anschaffungskosten bzw. der Buchwert der Anteile der Mitgesellschafter, die diese Vorteile unentgeltlich zuwenden.

~~Schenkungssteuerliche Rechtsfolgen treten dann ein, wenn zur objektiven Bereicherung auch ein subjektiver Bereicherungswille hinzutritt. Siehe auch Rz 311 ff.~~**Für das Vorliegen einer gemäß [§ 121a BAO](#) meldepflichtigen Schenkung muss zusätzlich zur objektiven Unentgeltlichkeit einer der in [§ 3 ErbStG 1955](#) genannten Tatbestände (Bereicherungswille) verwirklicht werden.**

6.6.4. Umsatzsteuer

1781

Auch die HandelssSpaltung **nach dem SpaltG** stellt keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar ([§ 38 Abs. 3 UmgrStG](#)). Durch Spaltungen kommt es auch nicht unmittelbar zu einer Vorsteuerberichtigung.

6.7.2. Begründung einer Unternehmensgruppe

1785a

Die Gründung einer Unternehmensgruppe ist spaltungsbedingt nicht möglich, die Spaltung kann hinsichtlich der Vermögensübertragungen aber eine Gründung mit Hilfe der Rückwirkungsfiktion unterstützen. ~~Zu beachten ist allerdings, dass die spaltungsveranlasste Gegenleistung (bis zum BudBG 2007) von der Rückwirkungsfiktion ausgenommen ist.~~ Entsteht durch eine Konzentrationsspaltung eine finanziell ausreichende Verbindung der übernehmenden Körperschaft zu einer Kapitalgesellschaft, kann dies in der Folge zur Bildung einer Unternehmensgruppe führen. Die Wirksamkeit hängt vom Beginn der finanziellen Verbindung zur künftigen Beteiligungskörperschaft und dem Einhalten der für die Gründung einer Unternehmensgruppe erforderlichen Handlungen gemäß [§ 9 KStG 1988](#) ab.

Rz 1786 wird zu Rz 1785b und wird wie folgt geändert:

6.7.3. Spaltung innerhalb der Unternehmensgruppe

6.7.3.1. Gruppeninterne Aufspaltungen

6.7.3.1.1. Gruppeninterne Aufspaltung eines Gruppenmitglieds

6.7.3.1.1.1. Gruppeninterne Aufspaltung zur Neugründung

1785b

Bei der gruppeninternen verhältnismäßigen Aufspaltung zur Neugründung geht das spaltende Gruppenmitglied mit Ablauf des Spaltungsstichtages unter und treten an seine Stelle mit Beginn des dem Spaltungsstichtag folgenden Tages mindestens zwei neue Gesellschaften, die das Vermögen des spaltenden Mitglieds nach Maßgabe des

Spaltungsplans übernehmen. Handelt es sich um begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 32 Abs. 2 UmgrStG](#), ist [Art. VI UmgrStG](#) anzuwenden.

Die Unternehmensgruppe bleibt trotz des Wegfalls des spaltenden Gruppenmitglieds erhalten, da die finanzielle Verbindung der beteiligten Körperschaft(en) oder des Gruppenträgers durch die finanzielle Verbindung zu den neuen Gesellschaften ersetzt wird und die rechtsnachfolgenden neuen Gesellschaften das spaltende Gruppenmitglied auf Grund des [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) ersetzen. Dies gilt auch für den Fall, dass bei dem aufspaltenden Gruppenmitglied die Mindestzugehörigkeit am Spaltungstichtag noch nicht gegeben ist. Die neuen Körperschaften setzen die begonnene Zugehörigkeit der spaltenden Körperschaft fort, für sie beginnt daher keine **(neue)** Dreijahresfrist. Formell liegt eine Änderung der bis zur Spaltung bestehenden Unternehmensgruppe vor, diese ist daher nach [§ 9 Abs. 9 KStG 1988](#) innerhalb eines Monats nach der Eintragung des Spaltungsbeschlusses in das Firmenbuch bei dem für die Unternehmensgruppe zuständigen Finanzamt anzuzeigen; **dh. es muss kein Antrag auf Aufnahme der durch die Spaltung neugegründeten Gesellschaften gestellt werden.** Es ist nur der bestehende Feststellungsbescheid abzuändern.

Hat eine beteiligte Körperschaft oder der Gruppenträger auf die **vor dem 1.3.2014** angeschaffte Beteiligung am spaltenden Gruppenmitglied die Firmenwertabschreibung **gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2014** vorgenommen, geht diese im Hinblick auf die Steuerneutralität des Anteilstausches gemäß [§ 36 Abs. 1 UmgrStG](#) auf die **Beteiligungen an den** neuen Körperschaften insoweit über, als **letztere** diese (Teil)Betriebe übernehmen; die Firmenwertabschreibung geht nach Maßgabe des dem spaltenden Vermögen zuordenbaren Firmenwertes über.

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger A (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) und den Gruppenmitgliedern B (100-prozentige Tochter von A), C (Anteilsinhaber sind A zu 75% und B zu 25%, Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr), D (75-prozentige Tochter von C) und E (100-prozentige Tochter von C).

Auf Grund der verhältnismäßigen Aufspaltung zur Neugründung von C zum 31.3.01 (Firmenbucheintragung am 3.12.01) entstehen mit 1.4.01 die neuen Gesellschaften CA und CB (Wirtschaftsjahr jeweils das Kalenderjahr), an denen A und B zu je 75% bzw. 25% beteiligt sind. Die Gesellschaft CA hat einen Teilbetrieb von C und die Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft D, die Gesellschaft CB hat den zweiten Teilbetrieb mit

Ausnahme der Betriebsliegenschaft und die Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft E übernommen.

*Die von A auf die **vor dem 1.3.2014** angeschaffte Beteiligung an C begonnene Firmenwertabschreibung (zB 20.000 jährlich) kann in Bezug auf die neuen Beteiligungen an den betriebsführenden CA und CB nach Maßgabe des (~~sich aus der Verschiebetechnik hinsichtlich der Grundstücks-ergebenden~~) den aufgespaltenen Teilbetrieben zuordenbaren Firmenwertes (zB 60 : 40, daher mit 12.000 und 8.000) fortgesetzt werden. A macht daher im Wirtschaftsjahr 01 unabhängig von dem am 3.12.01 wirksam werdenden Anteilstausch insgesamt 20.000 geltend.*

*Die von C auf die **vor dem 1.3.2014** angeschafften Beteiligungen an D und E begonnenen Firmenwertabschreibungen (iHv 5.000 bzw. 7.000 jährlich) werden von CA hinsichtlich der Beteiligung an D und von CB hinsichtlich der Beteiligung an E fortgesetzt. C setzt daher in ihrem mit dem Spaltungsstichtag endenden Rumpfwirtschaftsjahr 1.1. bis 31.3.01 insgesamt 12.000 ab. Die neuen Gesellschaften machen in **erst in** ihrem ersten **nächsten** Wirtschaftsjahr (**1.1.-31.12.02**~~1.4. bis 31.12.01~~) das nächste Fünfzehntel mit 5.000 (CA) und 7.000 (CB) geltend.*

Vor- oder Außergruppenverluste der spaltenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 35 UmgrStG](#) auf die neuen Körperschaften über und werden dort zu Außergruppenverlusten.

Fortsetzung des Beispiels:

Vor- oder Außergruppenverluste von C (zB 55.000) gehen nach Maßgabe des [§ 35 UmgrStG](#) auf CA und CB über und können ab 02 als Sonderausgaben ~~im~~ im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) gemäß [§ 9 Abs. 6 KStG 1988](#) abgesetzt werden. Da C im Rumpfwirtschaftsjahr 01 einen Gewinn iHv 25.000 erzielt, ist der vortragsfähige Verlust von 55.000 zunächst in voller Höhe mit dem Gewinn zu verrechnen, der Rest von 30.000 ist danach zu prüfen, ob und wie weit er auf CA und CB übergeht.

Zur „Fortsetzung“ der Firmenwertabschreibung aufgrund eines spaltungsbedingten Übergangs einer in der Unternehmensgruppe die Firmenwertabschreibung auslösenden Beteiligung auf eine andere Unternehmensgruppe siehe Rz 354 sowie KStR 2013 Rz 1123.

Offene Vorgruppen-Mindestkörperschaftsteuerbeträge der spaltenden Körperschaft gehen nach dem Verkehrswertverhältnis der Spaltungsmassen auf die neuen Körperschaften über.

Ist zum Spaltungsstichtag die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht gegeben, führt dies bei der spaltenden Körperschaft dennoch nicht zu einer selbständigen Steuerpflicht für die Jahre bis zur Spaltung, da mit der Vermögensübernahme durch die neuen Körperschaften ein Fortsetzungstatbestand gegeben ist.

Es wird eine neue Rz 1786 eingefügt:

1786

Für Spaltungen mit einem Beschlusssdatum 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):

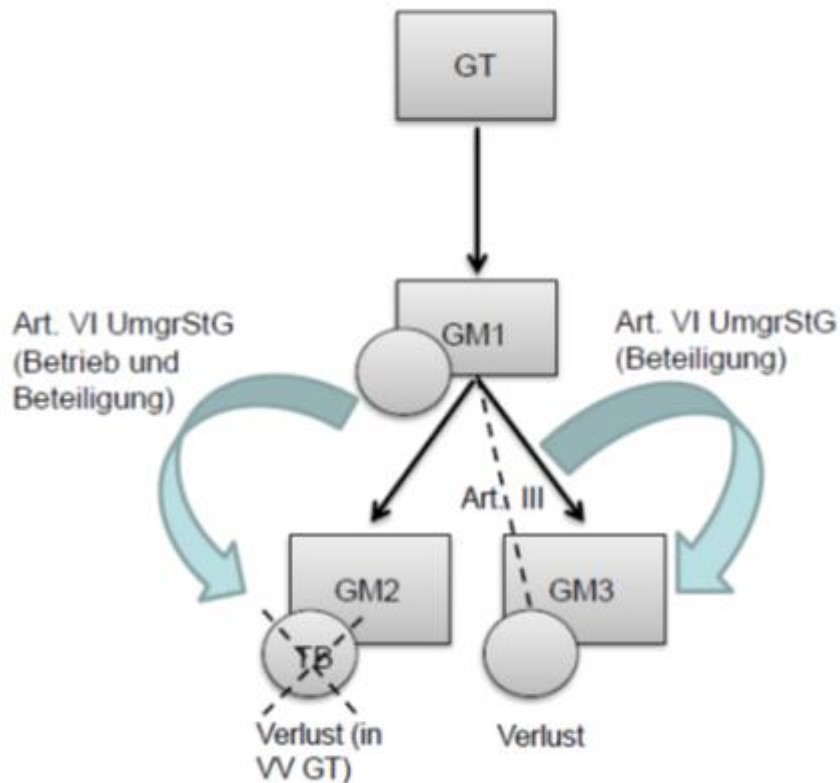
Maßgebend für den Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit ist grundsätzlich, ob das verlustverursachende Vermögen des übertragenden bzw. übernehmenden Gruppenmitglieds (zB Betrieb) zum Spaltungsstichtag in der Unternehmensgruppe in vergleichbarer Form noch vorhanden ist.

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

Beispiel:

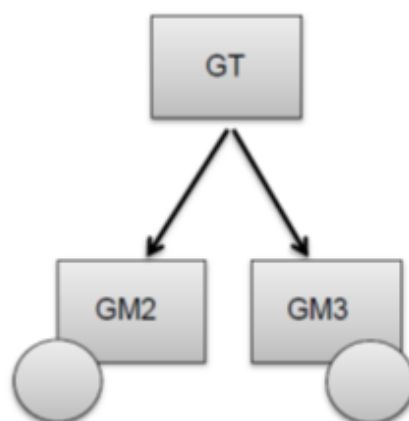
Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem GT, seiner 100-prozentigen Tochtergesellschaft GM1 und den beiden 100-prozentigen Enkelgesellschaften GM2 und GM3. GM1 hat vor 5 Jahren einen verlustträchtigen Betrieb in GM3 eingebracht, wo dieser nach wie vor in vollem Umfang erhalten ist. GM2 hat vor 2 Jahren 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.

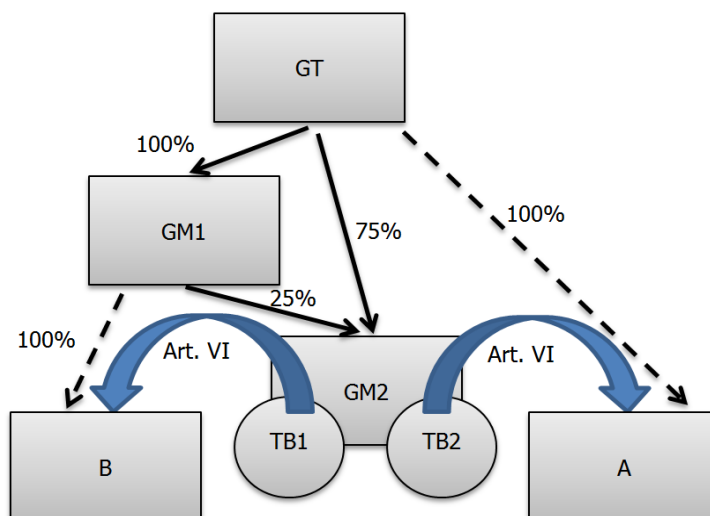
In Rz 1786a wird das Beispiel wie folgt ersetzt:

1786a

[...]

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger GT und den Gruppenmitgliedern GM1 (100-prozentige Tochter von GT) und GM2 (75-prozentige Tochter von GT und 25-prozentige Tochter von GM1). GM2 führt zwei Teilbetriebe. Die Teilbetriebe weisen ein Firmenwertverhältnis von 60:40 auf.



GM2 wird nun entflechtend zur Neugründung auf die Gesellschaften A und B aufgespalten, wobei GT alleinige Gesellschafterin von A wird und GM1 alleiniger Gesellschafter von B.

GT hat auf die angeschaffte Beteiligung an GM2 eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 20.000 jährlich begonnen. Liegen die Voraussetzungen für einen steuerneutralen Tausch nach [§ 37 UmgrStG](#) vor, kann GT nach der Spaltung weiterhin 60% des ursprünglichen Betrages (damit 12.000 jährlich) als Firmenwertabschreibung geltend machen.

Das Gruppenmitglied GM1 kann den von GT nicht mehr fortführbaren Teil der Firmenwertabschreibung im Ausmaß von 40% des ursprünglichen Betrages weiterführen (hinsichtlich des übernommenen Teilbetriebes) und damit 8.000 jährlich geltend machen. Für den Fall, dass GM1 auf die

Beteiligung an GM2 nur mangels ausreichender finanzieller Verbindung bisher keine Firmenwertabschreibung vornehmen konnte siehe KStR 2013 Rz 1120.

6.7.3.1.1.2. Gruppeninterne Aufspaltung zur Aufnahme

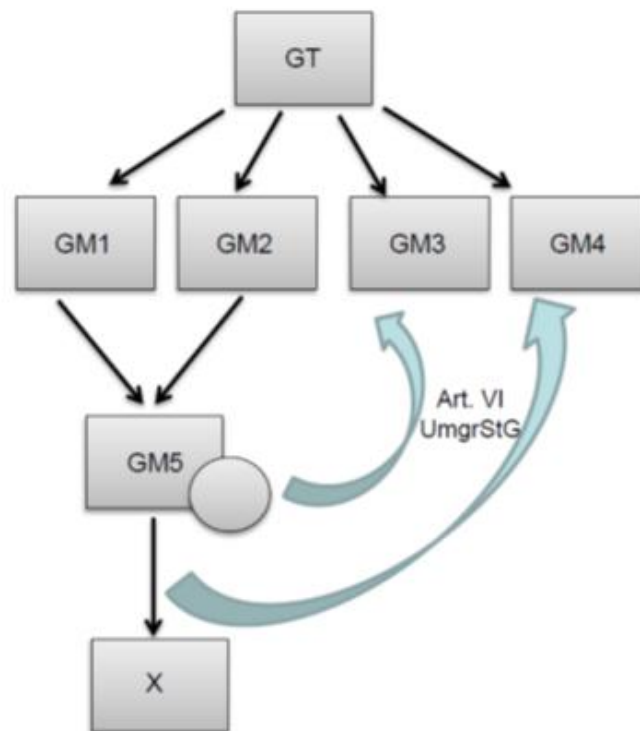
1786b

Bei gruppeninternen Aufspaltungen zur Aufnahme mit Anteilsgewährung geht das Vermögen des spaltenden Gruppenmitglieds auf andere übernehmende Gruppenmitglieder oder auch den Gruppenträger über und kommen die spaltungsveranlasst gewährten Anteile an den übernehmenden Gruppenmitgliedern den Anteilsinhabern des spaltenden Gruppenmitglieds zu. Die um die aufgespaltene Körperschaft verminderte Unternehmensgruppe besteht weiter, es kann sich unter Umständen eine Verschiebung der finanziellen Verbindungen ergeben. Zu den mit der Änderung der Unternehmensgruppe verbundenen Verpflichtungen siehe Rz 1785b6.

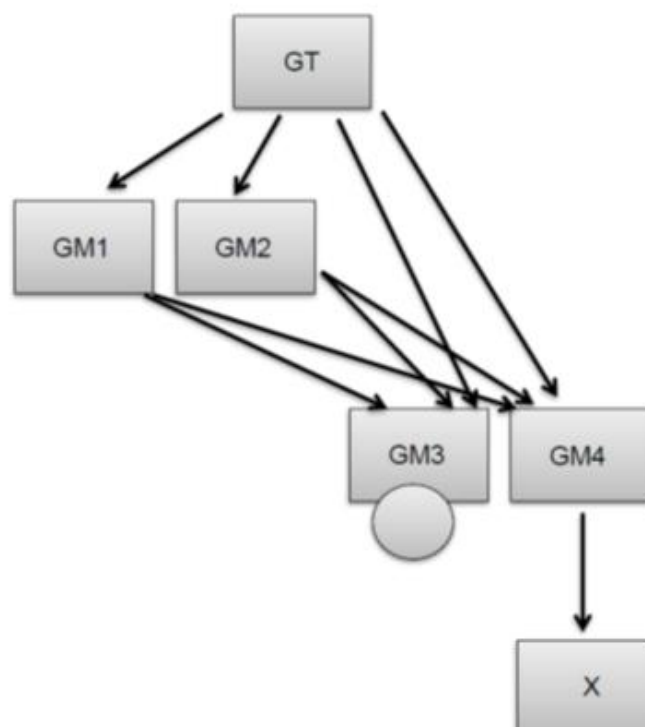
Beispiel:

Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger GT und den Gruppenmitgliedern GM1 bis GM5. Der Gruppenträger GT hält besitzt als Gruppenmitglieder vier hundertprozentige Tochtergesellschaften je 100% an GM1A, GM2B, GM3D und GM4E. An GM5 sind Die spaltende Beteiligungskörperschaft C gehört zu 60% GM1 und der beteiligten Körperschaft A und zu 40% GM2 beteiligt der beteiligten Körperschaft B. GM5 wird nun derart aufgespalten, dass Auf Grund der Aufspaltung gehen der Betrieb von GM5 auf das dem Gruppenträger G zu 100% gehörende Gruppenmitglied D GM3 und die Beteiligung von GM5 an einer gruppenfremden Körperschaft Kapitalgesellschaft X auf das dem Gruppenträger GT zu 100% gehörende Gruppenmitglied E GM4 übergehen. Umtauschverhältnisbedingt erhalten die am untergehenden GM5 beteiligten GM1 und GM2A und B neue Anteile an den übernehmenden Körperschaften GM3 und GM4D und E. Dadurch sinken die Beteiligungen des Gruppenträgers GT an GM3 und GM4D und E prozentuell.

Vor Spaltung:



Nach Spaltung:



Sinken Sollten die Beteiligungen **des GT** auf 50% oder weniger ~~sinken~~, geht zwar die ausreichende finanzielle Beteiligung von **GT** verloren, gleichzeitig **kann** ~~ergibt sich~~ **aber** eine ausreichende finanzielle Verbindung von **GM1 oder GM2A** ~~oder B~~ an **GM3 und GM4** ~~ergeben D und E~~, sodass der Bestand der Unternehmensgruppe nicht gefährdet ist; **zudem besteht die Möglichkeit, dass nach wie vor der GT durch Kombination seiner unmittelbaren Beteiligungen an GM3 und GM4 mit den mittelbar über GM1 und GM2 gehaltenen Beteiligungen ausreichend finanziell verbunden ist.**

Bleibt der Gruppenträger **GT** an **GM3 und GM4** ~~D und E~~ ausreichend beteiligt, verändert sich die von **GT** auf **GM3 und GM4** geltend gemachte Firmenwertabschreibung ungeachtet des umtauschbedingten **prozentuellen Absinkens seiner Beteiligungen** nicht. Die neuen Anteile von **GM1 und GM2A** ~~und B~~ an den übernehmenden Körperschaften **GM3 und GM4** vermitteln in diesem Fall mangels einer mehr als 50-prozentigen Quote keine Firmenwertabschreibung.

Sollte **GM1A** an der übernehmenden Körperschaft **GM3D** ausreichend beteiligt sein, kann **GM1A** im Hinblick auf das in [§ 36 UmgrStG](#) verankerte Fehlen eines Veräußerungs-Anschaffungs-Tatbestandes hinsichtlich des Ersetzens der €-Beteiligung an **GM5** durch die D-Beteiligung an **GM3** die auf die Beteiligung an **GM5** **€ bereits begonnene** ~~vorgenommene~~ Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an **GM3D** fortsetzen, **weil da GM3D** den die Firmenwertabschreibung begründenden Betrieb **von GM5 spaltungsbedingt** übernommen hat; in diesem Fall verliert **GT** eine allfällige Firmenwertabschreibung auf **GM3D**. Die Firmenwertabschreibung kann **GM1A** unverändert **unabhängig** davon fortsetzen, ob er zB 60% oder 54% erhält.

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 dem Spaltungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum

- bei den übernehmenden beteiligten Körperschaften zu Außergruppenverlusten und
- bei dem übernehmenden Gruppenträger zu vortragsfähigen Verlusten, die unter die 75%-**Vortragsgrenze** ~~Begrenzung~~ des [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988](#) ~~2 Abs. 2b EStG 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).

Zur Mindestkörperschaftsteuer und zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 1785b6.

1786c

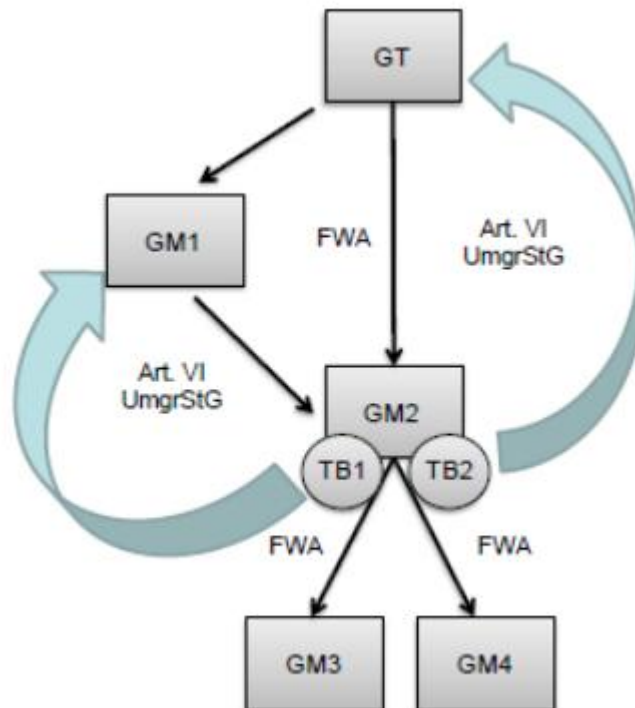
Bei gruppeninternen Konzernaufspaltungen ist wie bei Verschmelzungen eine Up-stream-Aufspaltung und eine Down-stream-Aufspaltung möglich.

- Bei einer Up-stream-Aufspaltung einer Beteiligungskörperschaft geht das Vermögen auf die beteiligte(n) Körperschaft(en) oder auch auf den beteiligten Gruppenträger nach Maßgabe des Spaltungs- und Übernahmevertrages über. Analog zur Verschmelzung ergeben sich aus dem Unterschied zwischen der wegfallenden Beteiligung und dem übernommenen Vermögen steuerneutrale Buchgewinne oder Buchverluste. **Vor dem 1.3.2014 begonnene** Firmenwertabschreibungen auf die Beteiligung an der spaltenden Körperschaft enden mit dem steuerlichen Untergang der Körperschaft (**siehe dazu auch Rz 352a**). Die Unternehmensgruppe wird kleiner, bleibt im übrigen aber aufrecht. Zu den mit der Änderung der Unternehmensgruppe verbundenen Verpflichtungen siehe Rz 1785b6.

Beispiel 1:

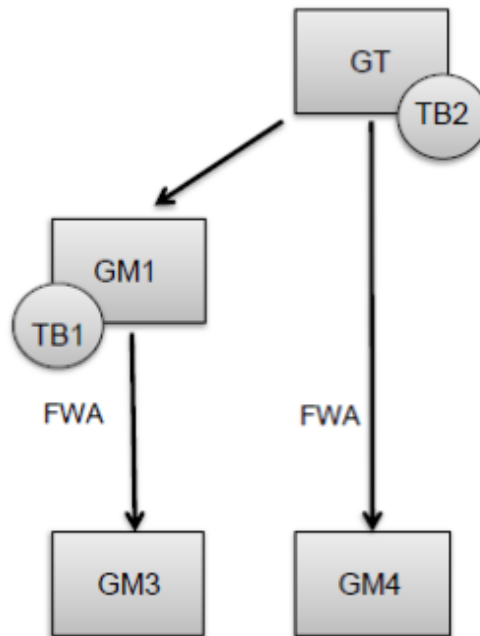
*Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger **GTA** (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) und den Gruppenmitgliedern **GM1B** (**Anteilshaber ist zu 100% prozentige Tochter von GTA**), **GM2C** (**Anteilshaber sind A zu 75% GT und B zu 25% GM1**, Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr), **GM3D** (**Anteilshaber ist zu 75% prozentige Tochter von GM2C**) und **GM4E** (**Anteilshaber ist zu 75% 00-prozentige Tochter von ebenfalls GM2C**).*

Vor Spaltung:



Auf Grund der Up-stream-Konzern-Aufspaltung von **GM2** zum 31.3.01 (Firmenbucheintragung am 3.12.01) übernehmen das **begünstigte** Vermögen mit 1.4.01 der Gruppenträger **GT (Teilbetrieb 2)** A und die beteiligte Körperschaft **GM1 (Teilbetrieb 1)** B. Bei **GTA** und **GM1B** entsteht im Unterschiedsbetrag zwischen der wegfallenden Beteiligung und dem Buchwert des übernommenen Vermögens ein steuerneutraler Buchgewinn oder Buchverlust. Mit dem Wegfall der Beteiligung an der spaltenden Körperschaft **GM2** am 3.12.01 endet für **GTA** die **anlässlich der Anschaffung vor dem 1.3.2014 begonnene Firmenwertabschreibung**; gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstich KStG 1988](#) kommt es zu einer Nachversteuerung bereits abgesetzter Fünfzehntel aus der Firmenwertabschreibung. Da die Beteiligung nicht das gesamte Wirtschaftsjahr 01 besteht, kann das Firmenwertabschreibungs-Fünfzehntel letztmalig bei der Veranlagung für 00 abgesetzt werden. **GTA** und **GM1B** übernehmen bekommen neben den Teilbetrieben von **GM2** jeweils eine Beteiligung an einer Beteiligungskörperschaft (**GM3** und **GM4**). Die von der spaltenden Körperschaft **GM2** begonnene Firmenwertabschreibung auf **GM3** und **GM4** geht nach den Verhältnissen der einzelnen Beteiligung auf **GT** und **GM1A** und **B** über.

Nach Spaltung:



Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von vortragsfähigen Verlusten siehe Rz 1786a und 1786b.

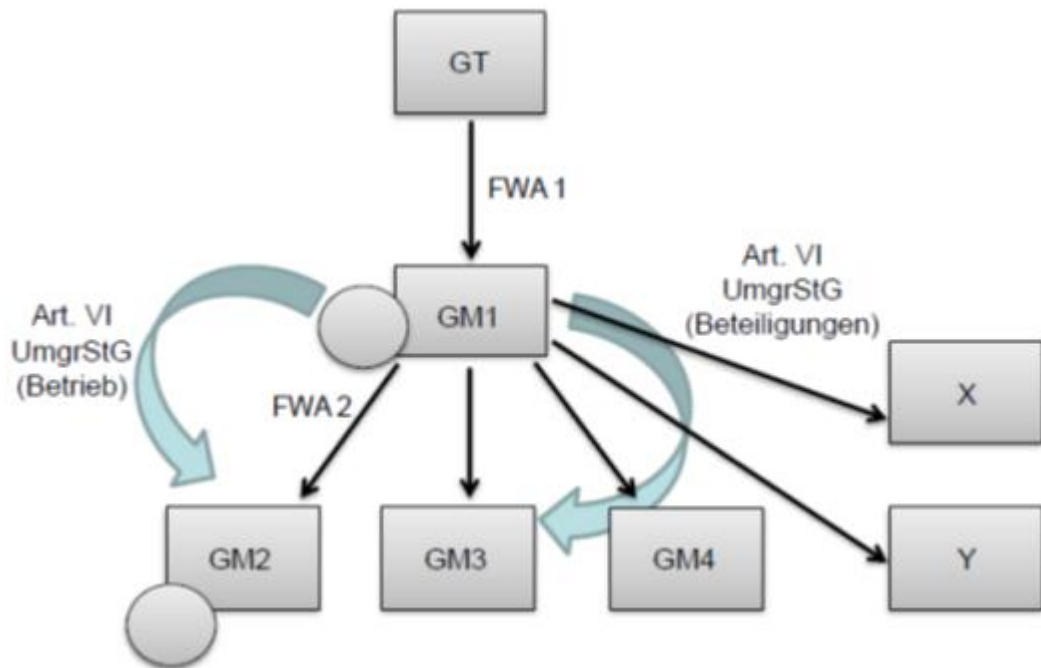
Zur Vorgruppen-Mindestkörperschaftsteuer und zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 1785b6.

- Bei einer Down-stream-Aufspaltung einer beteiligten Körperschaft geht das Vermögen nach Maßgabe des Spaltungs- und Übernahmungsvertrages auf die Beteiligungskörperschaften über. Die Beteiligungen an den übernehmenden Körperschaften werden wie bei einer Verschmelzung durch diese an die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft durchgeschleust (siehe dazu auch Rz 352a).

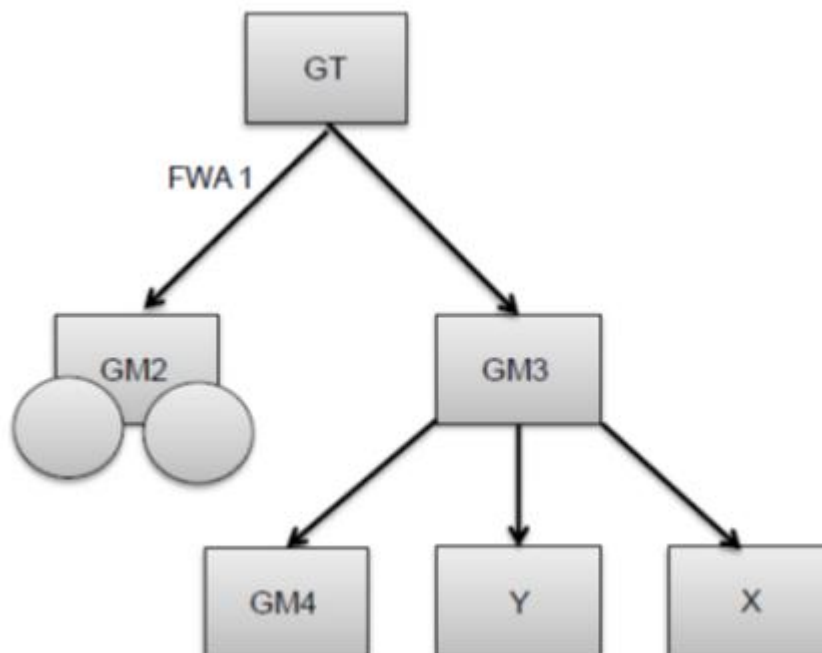
Beispiel 2:

Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger GT und den Gruppenmitgliedern GM1 bis GM4. GT ist an GM1 zu 75% beteiligt; GM1 wiederum zu je 100% an GM2, GM3 und GM4. GM1~~Die beteiligte Körperschaft K~~
~~wird zum 31.12.01 auf GM2 und GM3 ihre gruppenzugehörigen 100-prozentigen Tochterkörperschaften To1 und To2 aufgespalten. Auf GM2~~
~~Auf To1 geht der Betrieb über, auf GM3 To2 die vom aufgespaltenen GM1 gehaltenen Beteiligungen an den gruppenfremden Körperschaften XF und YG und, an der Beteiligungskörperschaft GM4 und an GM3 selbst.~~

Vor Spaltung:



Nach Spaltung:



Mit 1.1.02 ist **GM3** im Besitz dreier Beteiligungen (**GM4, X, Y**). Während die spaltungsbedingt zur eigenen Beteiligung gewordene 100%-Beteiligung **an GM3 (anteilig)** an den zu 75% an K beteiligten Gruppenträger **den GT** und der zu 25% an

~~A beteiligten gruppenfremde Körperschaft~~ herausgegeben wird, ist **GM3Tø2** nunmehr beteiligte Körperschaft gegenüber **GM4H**.

Die von **der übertragenden Körperschaft GM1K** begonnene Firmenwertabschreibung auf die **nunmehr an GT spaltungsbedingt ausgekehrte Beteiligung an der übernehmenden GM2Tø1** kann von GT nicht fortgesetzt werden und endet aufgrund des Wegfalls der Beteiligung. Gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) kommt es zu einer Nachversteuerung bereits **abgesetzter Fünfzehntel aus der Firmenwertabschreibung**. ~~kann vom Gruppenträger GT im nunmehrigen Beteiligungsausmaß von 75% fortgesetzt werden. Da Tø2 eine vermögensverwaltende Gesellschaft war, konnte GT keine Firmenwertabschreibung vornehmen.~~

Der Gruppenträger GT hatte auf die **vor dem 1.3.2014** angeschaffte Beteiligung an **der übertragenden Körperschaft GM1K** eine Firmenwertabschreibung begonnen. Der Austausch der wegfallenden 75%-**GM1K**-Beteiligung gegen die **GM2- und GM3Tø1- und Tø2-Beteiligung** ist steuerneutral. **Der Gruppenträger GT kann auf die spaltungsbedingt von ihm übernommene GM2Tø1-Beteiligung die von ihm begonnene Firmenwertabschreibung fortsetzen, weil wegen der Übernahme des Betriebes von GM1K, der den GT ursprünglich zur Firmenwertabschreibung berechnete, durch GM2 übernommen wurde die Firmenwertabschreibung fortsetzen.**

Übergehende vortragsfähige Vor- oder Außergruppenverluste des spaltenden Gruppenmitglieds werden nach Maßgabe des auf [§ 21 UmgrStG](#) verweisenden [§ 35 UmgrStG](#) ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum objektbezogen zu Außergruppenverlusten.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von vortragsfähigen Verlusten siehe Rz 1786a ff.

Zur Vorgruppen-Mindestkörperschaftsteuer und zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 1785**b6**.

6.7.3.1.2.2. Gruppeninterne Aufspaltung zur Aufnahme

1786e

Als gruppeninterne Aufspaltung des Gruppenträgers zur Aufnahme kommt nur eine ~~D~~downstream-Konzern-Aufspaltung auf mindestens zwei Gruppenmitglieder in Betracht. Damit endet die Unternehmensgruppe.

6.7.3.2. Gruppeninterne Abspaltungen

6.7.3.2.1. Gruppeninterne Abspaltung eines Gruppenmitglieds

6.7.3.2.1.1. Gruppeninterne Abspaltung zur Neugründung

1786f

Bei der verhältnismäßigen Abspaltung eines Gruppenmitglieds zur Neugründung überträgt dieses begünstigtes Vermögen auf eine oder mehrere neue Körperschaft(en), wobei die spaltungsgeborenen Anteile der (den) beteiligten Körperschaft(en) oder dem beteiligten Gruppenträger zukommen. Im Hinblick auf die spaltungsrechtliche "Zerlegung" des spaltenden Mitglieds in eine verminderte und eine neue ergänzte Körperschaft ändert sich am Bestand der Unternehmensgruppen nichts, die neue(n) Körperschaft(en) gehören damit ab Beginn der bestehenden Unternehmensgruppe an; für sie beginnt daher nicht eine neue Dreijahresfrist. Die Abspaltung(en) ist (sind) dem Finanzamt anzuzeigen.

Beim absplattenden Gruppenmitglied ergibt sich in Höhe des Buchwertes des übertragenen Vermögens ein steuerneutraler Buchverlust oder Buchgewinn. Bei dem (den) Anteilsinhabern des absplattenden Gruppenmitglieds werden die Buchwerte der Beteiligung an der spaltenden Körperschaft nach den Verkehrswertverhältnissen abgestockt und der Abstockungsbetrag als Buchwert(e) der neuen Beteiligung(en) angesetzt.

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger A und dem 100-prozentig verbundenen Gruppenmitglied B und deren 100-prozentige Beteiligungskörperschaft C. B spaltet zum 30.6.01 einen Teilbetrieb in die neue Körperschaft D und die Beteiligung an C in die neue Körperschaft E ab. Die Unternehmensgruppe erweitert sich mit 1.7.01 um die neuen Körperschaften E und D, wobei der Gruppenträger die 100-prozentigen Beteiligungen an ihnen hält.

Hat die beteiligte Körperschaft oder der Gruppenträger auf die Beteiligung am absplattenden Gruppenmitglied eine Firmenwertabschreibung begonnen, kann diese im Hinblick auf die nach [§ 36 UmgrStG](#) steuerneutrale "Zerlegung" der Beteiligung und des Buchwertes in einen verminderten Anteil und einen die Verminderung übernehmenden (formell neuen) Anteil **an der übernehmenden Körperschaft** fortgesetzt werden.

Fortsetzung des Beispiels:

*A hat auf die **vor dem 1.3.2014** erworbene Beteiligung an B die Firmenwertabschreibung begonnen. Da D einen Teilbetrieb übernimmt, vermindert sich verkehrswertverhältnisabhängig die Firmenwertabschreibung hinsichtlich der Beteiligung an B und setzt sich der verminderte Teil in der von A gehaltenen neuen Beteiligung an D fort.*

Werden Beteiligungen an Beteiligungskörperschaften abgespalten, setzt die neue Körperschaft die vom abspaltenden Gruppenmitglied begonnene Firmenwertabschreibung fort.

Fortsetzung des Beispiels:

*B hat auf die **vor dem 1.3.2014** erworbene Beteiligung an C die Firmenwertabschreibung begonnen. Die neue Körperschaft E setzt die begonnene Firmenwertabschreibung fort.*

Vor- oder Außergruppenverluste des abspaltenden Gruppenmitglieds gehen nach Maßgabe des nach [§ 35 UmgrStG](#) anzuwendenden [§ 21 UmgrStG](#) auf die neue(n) Körperschaft(en) über und stellen Außergruppenverluste dar.

1786g

Zu einer nicht verhältnismäßigen Abspaltung eines Gruppenmitglieds zur Neugründung kann es kommen, wenn an diesem zwei oder mehrere Gruppenmitglieder oder auch der Gruppenträger beteiligt sind. Die spaltungsgeborenen Anteile kommen den Anteilsinhabern nach Maßgabe des Spaltungsplans abweichend von der bis zur Spaltung gegebenen Beteiligungsverhältnissen zu. An der Gruppenzugehörigkeit der neuen Körperschaften ändert dies nichts.

Beispiel:

*Die beteiligten Körperschaften A und B sind zu 51% bzw. 49% an der Beteiligungskörperschaft C beteiligt. C spaltet je einen Teilbetrieb in die neuen Körperschaften C1 und C2 ab und behält das Liegenschaftsvermögen. Laut Spaltungsplan erfolgt eine entflechtende Spaltung dahingehend, dass A Alleingesellschafterin von C1 und B Alleingesellschafterin von C2 wird. Nach [§ 37 UmgrStG](#) ist steuerlich dabei zunächst von einer fiktiven verhältnismäßigen Abspaltung mit einem nachfolgenden Anteilstausch auszugehen. Die von A auf die **vor dem 1.3.2014 angeschaffte** Beteiligung an C begonnene Firmenwertabschreibung im Ausmaß von 51% der Bemessungsgrundlage betreffend die beiden Teilbetriebe endet für diese Beteiligung mit der Spaltung mangels **Vorliegen** eines Betriebes. Liegen die Voraussetzungen des [§ 37 UmgrStG](#) für einen steuerneutralen Anteilstausch vor (A hat zunächst 51% an C1 steuerneutral erworben und in der Folge tauschbedingt die restlichen 49%), setzt A die Firmenwertabschreibung in jenem Ausmaß fort, das sich auf den Firmenwertanteil des von C1 übernommenen Teilbetriebes bezieht. B*

konnte auf die Beteiligung an C mangels einer ausreichenden finanziellen Verbindung keine Firmenwertabschreibung vornehmen; im Ausmaß des zugewachsenen Anteils iHv 51% kann B die Firmenwertabschreibung fortsetzen.

Hatten A und B vor der Spaltung eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft gebildet, konnte auch B auf seine 49-prozentige Beteiligung an C die Firmenwertabschreibung quotal vornehmen. Nach der Abspaltung kann B die Firmenwertabschreibung in jenem quotalen Ausmaß fortsetzen, das sich auf den von C2 übernommenen Teilbetrieb bezieht.

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 ~~D~~down-stream-, ~~U~~up-stream- oder ~~S~~side-stream-Abspaltung auf eine Gegenleistung verzichtet wird, bleiben die finanziellen Verbindungen unverändert bestehen.

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

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

Die Überschrift 6.7.3.2.2.2. wird geändert und lautet wie folgt:

6.7.3.2.2.2. Abspaltung zur Aufnahme

1786j

Die gruppeninterne Abspaltung zur Aufnahme ist down-stream auf unmittelbar oder mittelbar mit dem Gruppenträger finanziell verbundene Gruppenmitglieder möglich. Dabei ist sowohl eine Abspaltung mit Anteilsgewährung an den (die) Anteilsinhaber des Gruppenträgers als auch unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung möglich. Im Falle der Anteilsgewährung an den (die) Anteilsinhaber des Gruppenträgers kann es zum Ausscheiden des übernehmenden Gruppenmitglieds kommen, im Fall des Verzichtes auf eine Anteilsgewährung ändert sich nichts an der finanziellen Verbindung.

Beispiel 1:

*Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger **GTA** und dem 100-prozentig verbundenen Gruppenmitglied **GM1B** und deren 100-prozentiger Beteiligungskörperschaft **GM2C**. Alle gruppenangehörigen Körperschaften bilanzieren zum 31.12. **GTA** spaltet zum 31.12.01 einerseits einen Teilbetrieb in B unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung und andererseits die Beteiligung an einer gruppenfremden Körperschaft in **GM2C** mit Anteilsgewährung ab.*

*Die Teilbetriebsabspaltung ändert mangels einer Anteilsgewährung an der finanziellen Verbindung zu **GM1B** nichts. Der Teilbetrieb geht spaltungsbedingt in das Eigentum von **GM1B** über. Ist **GM1B** eine betriebsführende Körperschaft, ändert sich an der begonnenen Firmenwertabschreibung nichts. Ist **GM1B** eine vermögensverwaltende Körperschaft, kann durch die Übernahme des Teilbetriebes eine Firmenwertabschreibung nicht begründet werden.*

*Die Beteiligungsabspaltung bewirkt, dass die spaltungsgeborenen Anteile dem (den) Anteilsinhaber(n) des Gruppenträgers zukommen und die Beteiligung von **GM1B** an **GM2C** vermindern. Sinkt die Beteiligung auf 50% oder weniger, endet die Gruppenzugehörigkeit.*

Soweit übergehende vortragsfähige Verluste in der Zeit des Bestehens der Unternehmensgruppe entstanden sind, stellen sie keine Außergruppenverluste, sondern sofort im nächsten Jahresergebnis verrechenbare Verluste dar. Soweit die übergehenden vortragsfähigen Verluste aus der Vorgruppenzeit stammen, werden sie zu Außergruppenverlusten.

Fortsetzung des Beispiels 1:

*Der abgespaltene Teilbetrieb wird seit sechs Jahren vom Gruppenträger **GTA** unterhalten. Zum Spaltungsstichtag wird ein objektbezogen auf den Teilbetrieb entfallender noch nicht verrechneter vortragsfähiger Verlust von 60.000 ermittelt, der mit 20.000 auf die Zeit vor Bildung der Unternehmensgruppe und mit 40.000 auf die Zeit in der Unternehmensgruppe entfällt. Das Gruppenmitglied **GM1B** übernimmt die vortragsfähigen Verluste. Im Rahmen der Einkommensermittlung für das Jahr 02 erzielt B einen Jahresgewinn von 10.000 und saldiert ihn mit dem übernommenen Verlust iHv 40.000, sodass dem Gruppenträger ein Einkommen von -30.000 zuzurechnen ist. Die übernommenen 20.000 sind zu Außergruppenverlusten geworden und können gegen nachfolgende Gewinne zu 100% verrechnet werden.*

Vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers gehen nach dem nach **gemäß § 35 UmgrStG** maßgebenden **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.

6.7.4.1.2. Aufspaltung zur Aufnahme

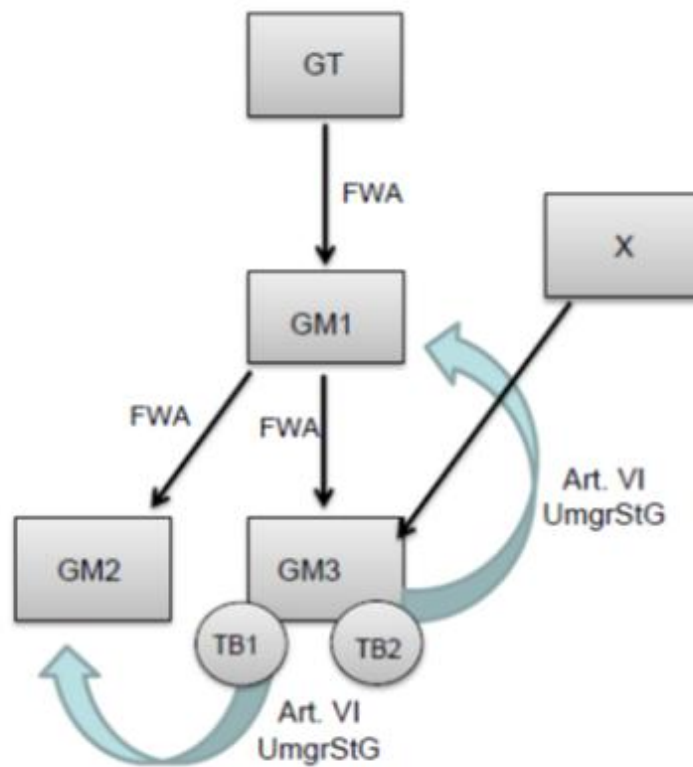
1787a

Bei der Aufspaltung eines Gruppenmitglieds zur Aufnahme übernehmen andere Gruppenmitglieder oder unter anderem auch der Gruppenträger das Vermögen. Sind an der spaltenden Körperschaft Gruppenfremde beteiligt, kann es zu einer Erhöhung oder Verminderung der Beteiligungen an den übernehmenden Gruppenmitgliedern kommen.

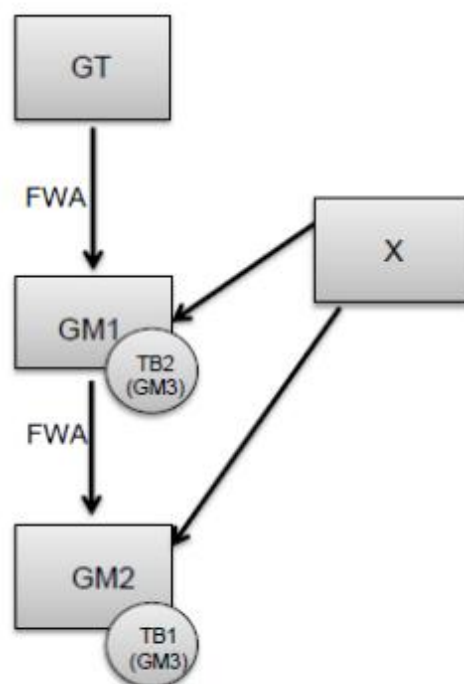
Beispiel:

Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem GT und den GM1 bis GM3. GT ist zu 75% an GM1 beteiligt, GM1 ist wiederum zu 70% an GM2 und zu 60% an GM3 beteiligt; darüber hinaus hält auch die gruppenfremde Körperschaft X eine Beteiligung in Höhe von 40% an GM3. Nunmehr wird GM3 derart aufgespalten, dass der Teilbetrieb 1 des GM3 auf GM2 (side-stream) und der Teilbetrieb 2 des GM3 auf GM1 (up-stream) übertragen wird. GT macht eine Firmenwertabschreibung auf GM1 geltend; GM1 machte eine Firmenwertabschreibung auf die nunmehr aufgespaltene GM3 sowie auf GM2 geltend. An der aufspaltenden Beteiligungskörperschaft B sind die beteiligte Körperschaft A — eine 75%-Tochter des Gruppenträgers Z — zu 60% und die gruppenfremde Körperschaft X zu 40% beteiligt. Der Teilbetrieb 1 der spaltenden Körperschaft B geht auf das Gruppenmitglied C über, an dem A zu 70% beteiligt ist, der Teilbetrieb 2 geht auf A über.

Vor Spaltung:



Nach Spaltung:



Auf Grund der **spaltungsbedingten** Vermögensübertragung des TB1 auf **GM2€** gehen die spaltungsgeborenen Anteile **an der übernehmenden Körperschaft GM2** auf die Anteilsinhaber von **der spaltenden Körperschaft GM3B**, somit auf die beteiligte Körperschaft **GM1A** und **die gruppenfremde Körperschaft X** über. Damit erhöht sich umtauschverhältnisbedingt die **bereits bestehende** Beteiligung von **GM1A** an **GM2€ („Aufstockung“ ihrer bisherigen 70%-Beteiligung)**; **X erhält neue Anteile an GM2.**

Auf Grund der Vermögensübertragung des TB2 auf **GM1A** geht die Beteiligung von **GM1A** an **GM3B** unter, **die gruppenfremde Körperschaft X** erhält als Ersatz für den untergegangenen Anteil von 40% an **GM3B** einen Anteil an **der übernehmenden GM1A**. Dadurch sinkt die Beteiligung des **GT** an **GM1A**-beteiligten Gruppenträgers-Z umtauschverhältnisbedingt ab. Sollte sie auf 50% oder weniger sinken, ist die Gruppenzugehörigkeit von **GM1A** beendet; **in diesem Fall würde die Gruppe insgesamt untergehen; weil GM1 beteiligte Körperschaft im Hinblick auf GM2 ist.** hat die Unternehmensgruppe nur die genannten Körperschaften umfasst, wird sie damit insgesamt beendet.

Die von **GM1A** auf die Beteiligung an **der spaltenden Körperschaft GM3B** vorgenommene Firmenwertabschreibung kann hinsichtlich des TB 1 durch die zusätzliche Beteiligung an **GM2€** im Ausmaß des auf den TB1 entfallenden Firmenwertanteils **von GM1** fortgesetzt werden, ohne dass die bis zur Spaltung vorgenommene Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an **GM2€** eingeschränkt wird.

Die von **GM1A** auf die Beteiligung an **der spaltenden GM3B** vorgenommene Firmenwertabschreibung an € hinsichtlich des TB2 endet auf Grund des mit der spaltungsbedingten Übernahme des TB2 verbundenen Wegfalls der Beteiligung an **GM3€**. **Es kommt zu einer Nachversteuerung bereits vorgenommener Fünfzehntel aus der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 letzter Teilstich KStG 1988.**

Die **vom GT** vom Gruppenträger-Z auf die Beteiligung an **GM1A** vorgenommene Firmenwertabschreibung verändert sich ungeachtet des Absinkens auf Grund der neuen Beteiligung von **der gruppenfremden Körperschaft X** an **GM1A** auf ein die finanzielle Verbindung nicht unterbrechendes Ausmaß nicht.

6.7.5.2. Abspaltung durch einen Gruppenfremden

1787e

Bei der Abspaltung von begünstigtem Vermögen durch gruppenfremde Körperschaften auf Gruppenmitglieder oder den Gruppenträger kommt die Gegenleistung dem/den Anteilsinhaber(n) der spaltenden Körperschaft zu. Da die Beteiligung der beteiligten Körperschaft(en) oder/und des Gruppenträgers an der abspaltenden Körperschaft dadurch sinkt, kann die finanzielle Verbindung zu dieser verloren gehen.

Bleibt die **finanzielle** Verbindung **trotz Absinkens der Beteiligung** erhalten, vermindert sich **durch das spaltungsbedingte Absinken der Beteiligungsquote („Verwässerung“)** **nicht** die laufende Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung an der spaltenden Körperschaft (**siehe auch KStR 2013 Rz 1121**) ~~auf den gesunkenen Prozentsatz~~. Die auf die spaltende Körperschaft übergehenden vortragsfähigen Verluste werden zu Außergruppenverlusten.

In Rz 1789 erfolgt im letzten Satz des zweiten Bulletpoints eine Fehlerkorrektur:

6.8.2. Abspaltung zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft, an deren Unternehmen eine atypisch stille Beteiligung besteht

1789

[...]

[...] Das abgespaltene Vermögen ist der neugegründeten Körperschaft unmittelbar zuzurechnen, die Beteilig~~ung~~ an dieser ist dem oder den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft zuzurechnen.

[...]

In Rz 1790 erfolgen im letzten Satz des zweiten Bulletpoints sowie im Beispiel Fehlerkorrekturen:

6.8.3. Abspaltung zur Aufnahme einer Kapitalgesellschaft, an deren Unternehmen eine atypisch stille Beteiligung besteht

1790

[...]

- [...] Nunmehr kann die Körperschaft den ihr unmittelbar zuzurechnenden Teilbetrieb nach Art. VI UmgrStG abspalten.

[...]

Beispiel:

Sachverhalt wie im Beispiel zu Rz 1789 mit dem Unterschied, dass A auch am eigenen Vermögen der übernehmenden C-GmbH beteiligt wird. Steuerlich erfolgt nach der verhältnismäÙhrenden Realteilung und der Abspaltung des den abgespaltenen Teilbetrieb repräsentierenden Mitunternehmeranteils ein Zusammenschluss, da die C-GmbH in die Mitunternehmerschaft ihren eigenen Betrieb oder ihr eigenes sonstiges Vermögen überträgt und dafür zusätzliche Gesellschafterrechte erhält. Die Regelungen des Art. IV UmgrStG sind zu beachten.

6.9. Spaltung und Mindestkörperschaftsteuer

6.9.1. Mindestkörperschaftsteuer bei Aufspaltung

1792

Bei der Aufspaltung erlischt die übertragende Körperschaft. Die noch nicht verrechneten Beträge an Mindestkörperschaftsteuer gehen auf die neuen und/oder übernehmenden Körperschaften über. Die übergewehende Mindestkörperschaftsteuer ist nach den Verkehrswerten des übertragenen Vermögens bzw. nach direkter Zuordenbarkeit den Rechtsnachfolgern zuzuweisen (siehe KStR 2013~~01~~ Rz 1567~~18~~).

6.9.2. Mindestkörperschaftsteuer bei Abspaltung

1793

Bei der Abspaltung bleibt die übertragende Körperschaft bestehen und auch alle noch nicht verrechneten Beträge an Mindestkörperschaftsteuer verbleiben bei der abspaltenden Körperschaft (siehe KStR 2013~~01~~ Rz 1567~~18~~).

6.10.3. Aufspaltung zur Aufnahme

1796

- Bei der Konzentrations-Aufspaltung zur Aufnahme in Verbindung mit einer Anteilsgewährung an die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft ist bei der steuerlichen Behandlung der Anteilsinhaber eine Aufspaltung zur Neugründung mit einer nachfolgenden Verschmelzung der neuen Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft gemäß § 36 Abs. 4~~3~~ UmgrStG zu fingieren. Es ist daher Rz 1795 entsprechend anzuwenden (**Aufteilung des Evidenzkontos im**

Verkehrswertverhältnis). Dies gilt auch für den Fall der Aufspaltung auf Schwesterkörperschaften unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung im Sinne des [§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG](#).

- Bei der reinen Konzern-Aufspaltung (keine fremden Anteilsinhaber) zur Aufnahme geht im Hinblick auf die Vergleichbarkeit mit dem Verschmelzungstatbestand das Evidenzkonto der Tochterkörperschaft unabhängig von der Spaltungsrichtung (up-stream- und down-stream-Aufspaltung) ersatzlos unter (**vgl. Rz 373 ff; wobei es bei der down-stream-Aufspaltung zu einer Aufteilung des Evidenzkontos der Muttergesellschaft im Verkehrswertverhältnis kommt**). Gleiches gilt bei einer Aufspaltung auf mittelbar verbundene Körperschaften.
- Bei einer kombinierten Aufspaltung zur Aufnahme (teils fremde und teils verbundene Anteilsinhaber) sind die Ausführungen zur Konzentrationsaufspaltung und zur Konzernaufspaltung nach den Beteiligungsverhältnissen entsprechend anzuwenden.

In Rz 1797 erfolgt im Beispiel eine Fehlerkorrektur:

6.10.4. Abspaltung zur Neugründung

1797

[...]

Beispiel:

Die A-GmbH spaltet laut Spaltungsplan einerseits einen ihrer Betriebe auf die neue B-GmbH und andererseits eine hundertprozentige Beteiligung auf die neue C-GmbH ab.

Das bilanzmäßige Eigenkapital der A-GmbH beträgt 2.000 (Nennkapital 600, ungebundene Kapitalrücklage 200, Gewinnrücklagen 500, Bilanzgewinn 700) der Evidenzkontenstand beträgt 800 (im Nennkapital-Subkonto 600 und im Kapitalrücklagen-Subkonto 200). Der Verkehrswert der A-GmbH zum Spaltungsstichtag beträgt 10.000, davon entfällt auf den Betrieb 5.000 und auf die Beteiligung 2.000.

Die neue B-GmbH und die neue C-GmbH sollen mit einem Nennkapital von jeweils 500 ausgestattet werden, bei der spaltenden A-GmbH ist im Hinblick auf die Deckung des Nennkapitals durch das Restvermögen eine Kapitalherabsetzung nicht erforderlich.

Da auf den abzusplittenden Betrieb 50% und die abzusplittende Beteiligung 20% des Verkehrswertes entfallen, ist der Evidenzkontenstand bei der A-GmbH von 800 um 560 (=70% des Gesamtverkehrswertes vor den Spaltungen) auf 240 zu vermindern, wobei

zunächst das Kapitalrücklagen-Subkonto aufzulösen und in der Folge das Nennkapital-Subkonto um 360 zu vermindern ist.

Der Kürzungsbetrag von 560 ist bei der B-GmbH mit 400 (50% des Gesamtverkehrswertes vor Spaltung) im Nennkapital-Subkonto und bei der C-GmbH mit 160 (20% des Gesamtverkehrswertes vor Spaltung) im Nennkapital-Subkonto anzusetzen.

6.10.5. Abspaltung zur Aufnahme

1799

Je nach Abspaltung ergibt sich folgendes:

- Bei der Konzentrations-Abspaltung zur Aufnahme ist analog zur Aufspaltung bei der steuerlichen Behandlung der Anteilsinhaber eine Abspaltung zur Neugründung mit einer nachfolgenden Verschmelzung der neuen Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft zu fingieren. Es ist daher die in Rz 1797 beschriebene Umschichtung eines Evidenzkontenanteils entsprechend anzuwenden, sodass der umgeschichtete Betrag in der nachfolgend fingierten Verschmelzung (horizontale Verschmelzung) auf die übernehmende Körperschaft übergeht. Dies gilt auch für den Fall der Abspaltung auf eine Schwesterkörperschaft (side-stream-Abspaltung) unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung im Sinne des [§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG](#).
- 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 Änderungen des Evidenzkontenstandes (siehe Rz 1264).

- Bei der Down-stream-Abspaltung ist zu unterscheiden:
- Bei einem Verzicht auf eine Anteilsgewährung ist im Hinblick auf die Vergleichbarkeit mit einer Einbringung durch den Alleingesellschafter der Evidenzkontenstand bei der übernehmenden Tochterkörperschaft in Höhe des positiven steuerlich maßgebenden Buchwertes zu erhöhen (siehe Rz 1264).

Bei Anteilsgewährung an die Anteilsinhaber der spaltenden Mutterkörperschaft ist im Hinblick auf die Vergleichbarkeit mit einer Konzentrationsabspaltung die in Rz 1797 beschriebene Umschichtung eines Evidenzkontenanteiles vorzunehmen.

- Bei der kombinierten Abspaltung zur Aufnahme (teils fremde und teils verbundene Anteilsinhaber) sind die Ausführungen zur Konzentrationsabspaltung und zur Konzernabspaltung nach den Beteiligungsverhältnissen entsprechend anzuwenden.

Beispiel:

Die B-GmbH spaltet laut Spaltungsplan einerseits einen ihrer Betriebe auf ihre Muttergesellschaft A-GmbH und andererseits eine hundertprozentige Beteiligung auf ihre Tochtergesellschaft C-GmbH ab.

Das bilanzmäßige Eigenkapital der B-GmbH beträgt 2.000 (Nennkapital 600, ungebundene Kapitalrücklage 200, Gewinnrücklagen 500, Bilanzgewinn 700), der Evidenzkontenstand beträgt 800 (im Nennkapital-Subkonto 600 und im Kapitalrücklagen-Subkonto 200). Der Verkehrswert der B-GmbH zum Spaltungsstichtag beträgt 10.000, davon entfallen auf den Betrieb 5.000 und auf die Beteiligung 2.000.

Bei der übernehmenden Muttergesellschaft A-GmbH hat im Zuge dieser up-stream-Abspaltung gemäß [§ 224 Abs. 1 Z 1 AktG](#) eine Anteilsgewähr zu unterbleiben. Bei der übernehmenden Tochtergesellschaft C-GmbH kann gemäß [§ 224 Abs. 1 Z 2 AktG](#) wahlweise auf eine Anteilsgewähr an die Gesellschafter der spaltenden Körperschaft verzichtet werden.

Im Rahmen dieser Abspaltung laut Spaltungsplan ist bei der spaltenden B-GmbH im Hinblick auf die Deckung des Nennkapitals durch das Restvermögen eine Kapitalherabsetzung nicht erforderlich.

Da auf den, auf die Muttergesellschaft A-GmbH, up-stream abzuspaltenden Betrieb 50% des Verkehrswertes entfallen, ist der Evidenzkontenstand bei der B-GmbH von 800 um 400 (= 50% des anteiligen Verkehrswertes), somit auf 400 zu vermindern, wobei zunächst das Kapitalrücklagen-Subkonto aufzulösen und in der Folge gegebenenfalls das Nennkapital-Subkonto zu vermindern ist. Bei der übernehmenden Muttergesellschaft kommt es analog zur up-stream-Verschmelzung zu keiner Änderung des Evidenzkontenstandes.

In Zusammenhang mit der down-stream-Abspaltung der hundertprozentigen Beteiligung auf die Tochtergesellschaft C-GmbH ist zu unterscheiden:

- ***Wird die down-stream-Abspaltung gegen Anteilsgewähr an die Gesellschafter (A-GmbH) der spaltenden Körperschaft (B-GmbH) vorgenommen, ist eine aliquote Umschichtung des Evidenzkontostandes der spaltenden Körperschaft auf die spaltungsgeborenen Anteile an der C-GmbH vorzunehmen. Da auf die abzuspaltende Beteiligung 20% des Verkehrswertes vor Spaltung entfallen, ist der Evidenzkontenstand bei der B-GmbH von 800 um weitere 160 (= 20% des Gesamtverkehrswertes vor Spaltung) zu vermindern. Insgesamt ist das Evidenzkonto der spaltenden B-GmbH auf 240 (500 in Zusammenhang mit der up-stream-Abspaltung und 160 im Fall der down-stream-Abspaltung) zu vermindern, wobei zunächst das Kapitalrücklagen-Subkonto aufzulösen und in der Folge das Nennkapital-Subkonto um 360 zu vermindern ist.***
- ***Wird die down-stream-Abspaltung ohne Anteilsgewähr an die Gesellschafter (A-GmbH) der spaltenden Körperschaft (B-GmbH) vorgenommen, bleibt diesbezüglich der Evidenzkontenstand der spaltenden Körperschaft unverändert. Bei der übernehmenden Tochtergesellschaft C-GmbH ist der Evidenzkontenstand in Höhe des positiven steuerlich maßgebenden Buchwertes zu erhöhen.***

Die Überschrift 6.12. 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 nachträgliche 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.

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 sich der Verdacht einer Äquivalenzverletzung ergeben, ist das zuständige FA zu informieren.~~ Sollte festgestellt werden, dass eine Anwendungsvoraussetzung des [§ 32 Abs. 1 UmgrStG](#) nicht gegeben ist, ~~kommensin~~ je nach Spaltungsform die Rechtsfolgen einer nicht unter [Art. VI UmgrStG](#) fallenden Spaltung ganz oder teilweise zur **Anwendung** ziehen.

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

6.13. Rechtsfolgen einer nicht unter Art. VI UmgrStG fallenden Spaltung

6.13.1. Begriff

1802

Eine nicht unter das UmgrStG fallende Spaltung liegt vor, wenn

- die Spaltung zwar in das Firmenbuch eingetragen ist, jedoch kein begünstigtes oder nicht ausschließlich begünstigtes Vermögen gemäß [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) übertragen wird,
- ~~oder~~ das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes **hinsichtlich des übertragenen Vermögens** beim Rechtsnachfolger eingeschränkt wird (**zum Verlust des Besteuerungsrechts auf Anteilsinhaberebene siehe Rz 1736a**) oder
- ein Missbrauch gemäß [§ 44 UmgrStG](#) vorliegt.

1803

Eine teilweise nicht unter das UmgrStG fallende Spaltung liegt vor, wenn

- die Spaltung auf mehrere Körperschaften zwar in das Firmenbuch eingetragen ist, jedoch nicht in allen Fällen begünstigtes Vermögen übertragen wird, ~~oder~~
- das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes **hinsichtlich des übertragenen**

Vermögens beim Rechtsnachfolger zum Teil eingeschränkt wird (**zum Verlust des Besteuerungsrechts auf Anteilsinhaberebene siehe Rz 1736a**), oder

- bei einer nichtverhältnismäßigen Spaltung die Drittelgrenze überschritten wird oder
- ein nicht die gesamte Spaltung treffender Missbrauch gemäß [§ 44 UmgrStG](#) vorliegt.

6.13.2.3. Behandlung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft

6.13.2.3.1. Inlandsspaltung

1806

Auf Ebene der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft kommen ebenfalls die Grundsätze über die Liquidationsbesteuerung zur Anwendung: Die Steuerpflicht ergibt sich, **Werden die** ~~sofern die Anteile~~ **der übertragenden Körperschaft** im Privatvermögen **einer natürlichen Person oder einer Körperschaft** gehalten werden, **liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, weil nach [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte, unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung, eine Veräußerung von Kapitalvermögen darstellt (siehe auch KStR 2013 Rz 1450).** ~~unabhängig vom Beteiligungsausmaß entweder aus § 30 EStG 1988 oder aus § 31 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 bzw., s~~ **Sofern die Anteile in einem Betriebsvermögen gehalten werden, sind die Einkünfte aus nach** den allgemeinen Grundsätzen der betrieblichen Gewinnermittlung **zu ermitteln; bei natürlichen Personen kommt der besondere Steuersatz von 25% nach [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) auch im betrieblichen Bereich zur Anwendung.** Bei sämtlichen Anteilsinhabern ist daher der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten der untergehenden Beteiligung an der übertragenden Körperschaft der Ertragsbesteuerung zu unterziehen (siehe KStR 2013~~01~~ Rz 1450~~29~~ ff, EStR 2000 Rz 6172~~671~~).

▪ ~~Aufspaltung zur Neugründung:~~

In einem nächsten Schritt ist gedanklich von einer Einlage iSd [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) in die übernehmende Körperschaft auszugehen. Bei der verhältnismäßigen **sowie bei der nicht verhältnismäßigen** Aufspaltung ergeben sich **somit** die

Anschaffungskosten der gewährten Anteile aus der Aufteilung des gemeinen Wertes der untergegangenen Anteile auf die neuen Anteile nach dem Verkehrswertverhältnis der Spaltungsmassen. Der Besteuerung sind die Wertverhältnisse zum Spaltungs**stichtag** zugrunde zu legen, da der spaltungsbedingte Anteilstausch nicht unter die Rückwirkungsfiktion fällt.

~~Sollte die Aufspaltung zur Neugründung nicht verhältnismäßig beschlossen werden, ist von einer nach verhältnismäßiger Zuordnung der neuen Anteile am Spaltungsbeschluss tag folgenden Anteilstausch auszugehen, der damit innerhalb der Spekulationsfrist des § 30 EStG 1988 stattfindet und auf den die Tauschgrundsätze des § 6 Z 14 EStG 1988 anzuwenden sind.~~

• ~~Aufspaltung zur Aufnahme:~~

~~Im Falle der verhältnismäßigen Aufspaltung zur Aufnahme ist zur Erfassung der Besteuerungsgrundlagen von einer fiktiven Aufspaltung zur Neugründung (= Liquidationsbesteuerung) in Verbindung mit einer Verschmelzung auf die Zielgesellschaft (= Tauschvorgänge) auszugehen.~~

~~Im Falle der nicht verhältnismäßigen Aufspaltung zur Aufnahme ist zusätzlich zu dem im Vorabsatz beschriebenen Vorgang ein abschließender Tausch im Sinne des § 6 Z 14 EStG 1988 der Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft zu unterstellen.~~

6.13.2.3.2. Auslandsspaltung

1807

Handelt es sich um eine mangels Übertragung von Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht unter [Art. VI UmgrStG](#) fallende Spaltung im Ausland und sind an der übertragenden Körperschaft Steuerinländer beteiligt, kommt es bei den **diesen** Anteilsinhabern grundsätzlich, wie bei einer nicht unter Art. VI UmgrStG fallenden Inlandsspaltung, zur Liquidations- bzw. Tauschbesteuerung der Anteile. Wenn es sich allerdings um eine einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare ausländische spaltende Kapitalgesellschaft handelt und an dieser eine inländische unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Körperschaft im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) (internationale Schachtelbeteiligung) beteiligt ist, unterbleibt die Liquidations- bzw.

Tauschbesteuerung, **weil die Schachtelbefreiung gemäß [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) auch die Liquidationsbesteuerung einschließt (siehe auch KStR 2013 Rz 1453; zur Berücksichtigung eines tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlustes siehe KStR 2013 Rz 1224).** auf Grund des ~~§ 10 Abs. 2 lit. b KStG 1988~~ (internationale Schachtelbeteiligungsbe freiung). Der Verminderung der Beteiligung an der spaltenden Körperschaft steht die erworbene Beteiligung an der neuen oder übernehmenden Körperschaft gegenüber, sodass eine dem [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) entsprechende Vorgangsweise (Übertragung des Buchwertes der Anteile an der spaltenden Körperschaft auf den Buchwert der neuen oder übernehmenden Körperschaft im Verhältnis der Verkehrswerte) anzuwenden ist. Zu den Rechtsfolgen des Entstehens oder Wegfalles einer internationalen Sachachtelbeteiligung siehe Rz 1768 bis Rz 1772.

6.13.3.2. Behandlung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft

1809

Auf Ebene der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft kommt es zu einem Tausch von Anteilen an der übertragenden Körperschaft gegen Anteile an der neuen oder übernehmenden Körperschaft. Es ist daher der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten bzw. dem Buchwert und dem gemeinen Wert der spaltungsbedingt abgestockten Anteile an der übertragenden Körperschaft der Ertragsbesteuerung zu unterziehen (**siehe auch Rz 1656**). Die diesbezügliche Steuerpflicht ergibt sich, sofern die Anteile im Privatvermögen gehalten werden, **aus [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) iVm [§ 6 Z 14 EStG 1988](#)**, ~~entweder aus [§ 30 EStG 1988](#) (unabhängig vom Beteiligungsausmaß, siehe EStR 2000 Rz 6172) oder aus [§ 31 Abs. 1 EStG 1988](#) (bei Vorliegen entsprechender Anteile) bzw.;~~ sofern die Anteile in einem Betriebsvermögen gehalten werden, **ergibt sich die Steuerpflicht** aus den allgemeinen Grundsätzen der betrieblichen Gewinnermittlung. Wie bei der Aufspaltung kann es auch hier zu keinem kapitalertragsteuerpflichtigen Vermögenstransfer von der übertragenden Körperschaft zu ihren Anteilsinhabern kommen. Im Falle einer down-stream-Abspaltung ist der gemeine Wert des abgespaltenen Vermögens auf die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft zu aktivieren.

Im Falle der up-stream-Abspaltung kommt es bei der spaltenden Körperschaft hinsichtlich des übertragenen Vermögens zur Gewinnverwirklichung und bei der übernehmenden Muttergesellschaft ist dem Grunde nach ein Rücktausch nach Art einer Einlagenrückzahlung gegeben, bei dem dem Vermögenszugang zum Realisierungswert der Verzicht auf die Beteiligung an der spaltenden Tochtergesellschaft gegenübersteht.

7. Steuerspaltungen (Art. VI UmgrStG)

7.1. Anwendungsbereich und Anwendungsvoraussetzungen (§ 38a UmgrStG)

7.1.1. Allgemeines

1811

Neben der auf unternehmensrechtlichen Normen basierenden Spaltung nach dem SpaltG stellt die Steuerspaltung eine Rechtsfigur des Abgabenrechts dar. Damit werden Spaltungen ermöglicht, die nicht nach dem [SpaltG](#) erfolgen, sondern nach allgemeinem Gesellschaftsrecht und damit in Einzelrechtsnachfolge und mehreren Rechtsakten **erfolgen**. Eine Steuerspaltung ist die durch einen Spaltungsvertrag ([§ 38b UmgrStG](#)) veranlasste:

- **Steueraufspaltung** unter unternehmensrechtlicher Abwicklung der (aufspaltenden) Körperschaft entweder nach Vermögenseinbringungen in mindestens zwei neugegründete oder bestehende entsprechende Nachfolgekörperschaften mit liquidationsbedingter verhältnismäÙender Verteilung der von der aufspaltenden Körperschaft gehaltenen Anteile (Sachauskehrung) und einem möglichen der nicht verhältnismäÙenden Spaltung Rechnung tragenden Tausch der erhaltenen Anteile zwischen den Gesellschaftern der spaltenden Körperschaft oder
- **Steuerabspaltung** durch Vermögenseinbringung einer fortbestehenden (abspaltenden) Körperschaft in eine oder mehrere neugegründete oder bestehende entsprechende
 - Tochterkörperschaft(en) mit nachfolgender verhältnismäÙender Herausgabe (Durchschleusung) der der spaltenden Körperschaft gewährten oder von ihr schon vorher gehaltenen Anteile an die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft und

möglichem nachfolgenden der nicht verhältnismäßigen Spaltung Rechnung tragenden Anteilstausch zwischen den Gesellschaftern oder

- Schwesterngesellschaft(en) mit zwingend nachfolgendem Anteilstausch zwischen den Gesellschaftern der abspaltenden Körperschaft (stets nicht verhältnismäßigen Spaltung).

Steuerspaltungen können also wie Spaltungen nach dem SpaltG in Form der Aufspaltung und der Abspaltung erfolgen. [§ 38a UmgrStG](#) definiert den sachlichen Anwendungsbereich

([§ 38a Abs. 2 und 3 UmgrStG](#)) und persönlichen ([§ 38a Abs. 4 UmgrStG](#))

Anwendungsbereich (~~§ 38a Abs. 4 UmgrStG~~) der Steuerspaltungen. Sind die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt, liegt eine steuerbegünstigte Steuerspaltung mit folgenden Rechtsfolgen vor:

- Unterbleiben der Gewinnrealisierung auf Gesellschaftsebene
- Steuerneutraler Anteilstausch auf Gesellschafterebene
- Umsatz-, kapitalverkehrs- und grunderwerbsteuerliche Begünstigungen.

1812

Soweit für die Durchführung der Steuerspaltung eine Einbringung notwendig ist, müssen die Anwendungsvoraussetzungen des [Art. III UmgrStG](#) erfüllt sein, andernfalls ist [Art. VI UmgrStG](#) zur Gänze unanwendbar. Liegen die übrigen Anwendungsvoraussetzungen des § 38-a UmgrStG nicht vor, ist allgemeines Steuerrecht anzuwenden, ohne dass die Wirkungen des [Art. III UmgrStG](#) verloren gehen.

Gegenüber dem eingeschränkten Anwendungsbereiches der Spaltung nach dem [SpaltG](#) ist der Anwendungsbereich für eine Steuerspaltung weiter. Als spaltende oder übernehmende Gesellschaft bei der Steuerspaltung kommen gemäß [§ 38a Abs. 4 UmgrStG](#) in Betracht:

- Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften
- Unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- Unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
- Ausländische Gesellschaften eines EU-Mitgliedstaates, die unter Art. 3 Fusionsrichtlinie fallen ([RL 2009/133/EG](#)~~90/434/EWG~~).

Die übernehmende Gesellschaft muss am Einbringungs- bzw. Spaltungsstichtag zivilrechtlich noch nicht bestehen oder errichtet sein (siehe dazu VwGH 18.10.2012, [2012/15/0114](#), auch Rz 749).

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** die für Gebühren- und Verkehrsteuern **und Glücksspiel** zuständige Abgabenbehörde 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.

7.1.2.1. Steueraufspaltung

7.1.2.1.1. Liquidationsspaltung mit Einbringung

1815

Bei dieser Spaltungsvariante wird zunächst Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) in zwei oder mehrere übernehmende Gesellschaften, die nicht an der spaltenden Körperschaft beteiligt sind, nach den Vorschriften des [Art. III UmgrStG](#) eingebracht. Die in [§ 32 Abs. 3 UmgrStG](#) beschriebene Teilbetriebsfiktion für Forstbetriebe und kundenorientierte Betriebe kann auf Steuerspaltungen angewendet werden. Nach Anmeldung der Auflösung beim Firmenbuch innerhalb von neun Monaten nach dem Einbringungsstichtag müssen im Zuge der Liquidation die Kapitalanteile und restlichen liquiden Mittel im Umfang von höchstens 10% des Gesamtvermögens an die Anteilseigner verhältnismäßig oder nicht verhältnismäßig ausgekehrt werden. ~~S~~(siehe Rz 1835).

Die Einbringung kann in eine bereits bestehende oder in eine neu zu gründende Gesellschaft erfolgen, sie kann in eine fremde (Konzentrationseinbringung) oder eine teilweise oder vollständig verbundene Gesellschaft erfolgen (Down-stream-Konzerneinbringung). Eine Up-stream-Einbringung in die Muttergesellschaft(en) ist nicht möglich.

7.1.2.2. Steuerabspaltung

1817

Die Abspaltung kann erfolgen im Wege:

- der "Anteilsdurchschleusung" ([§ 38a Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#), **Durchschleusmethode**) oder
- der "Schwestergesellschaft" ([§ 38a Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#), **Schwesternmethode**)

erfolgen.

7.1.2.2.1. Abspaltung mit Anteilsdurchschleusung

1818

Bei der Anteilsdurchschleusung Dabei wird zunächst Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) in eine oder mehrere neue oder bestehende übernehmende Körperschaften nach [Art. III UmgrStG](#) gegen Gewährung von Anteilen an die abspaltende Gesellschaft oder gegen Erweiterung bestehender Anteile übertragen. Die in [§ 32 Abs. 3 UmgrStG](#) beschriebene Teilbetriebsfiktion für Forstbetriebe und kundenorientierte Betriebe kann angewendet werden. Im nächsten Schritt tritt die spaltende Körperschaft die einbringungsgeborenen oder -erweiterten Anteile an der übernehmenden Körperschaft spaltungsvertragsgemäß verhältnismäßig an ihre Gesellschafter ab. Die übernehmende Gesellschaft darf dabei nicht an der spaltenden Gesellschaft beteiligt sein. Die empfangenden Anteilsinhaber können in der Folge vertragsgemäß die erworbenen Anteile auch tauschen (nichtverhältnismäßige Abspaltung). **Zu den Rechtsfolgen der Steuerspaltung mit Durchschleusmethode** sSiehe weiters Rz 1840.

1819

Bei der Abspaltung mit Schwesternmethode Dabei wird das Bestehen einer Schwesterkörperschaft zur spaltenden Körperschaft vorausgesetzt. **Die übernehmende Schwestergesellschaft muss am Einbringungs- bzw. Spaltungsstichtag zivilrechtlich noch nicht bestehen oder errichtet sein.** Zunächst wird Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) in eine oder mehrere **Schwesterk**Körperschaften nach [Art. III UmgrStG](#) unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) eingebracht. Die in [§ 32 Abs. 3 UmgrStG](#) beschriebene Teilbetriebsfiktion für Forstbetriebe

und kundenorientierte Betriebe kann auf Spaltungen angewendet werden. Im Anschluss an die Einbringung müssen **spaltungsvertragsgemäße** Anteilstauschvorgänge zwischen (den) **Anteilsinhabern der spaltenden und der/den übernehmenden** Gesellschaftern der beiden Körperschaften nach [§ 38e UmgrStG](#) erfolgen (stets nicht verhältnismäßige Spaltung). Gegenstand des Anteilstausches können nur Anteile an der spaltenden und übernehmenden Körperschaft, nicht aber an anderen Körperschaften sein. **Zu den Rechtsfolgen der Steuerspaltung mit Schwesternmethode** sSiehe weiters Rz 1841.

7.1.5. Steuerliche Anwendungsvoraussetzungen

1822

Die Anwendungsvoraussetzungen für eine Steuerspaltung liegen gemäß [§ 38a UmgrStG](#) vor, wenn:

- die spaltende Körperschaft (siehe Rz 1828 f)
- auf Grund eines schriftlichen Spaltungsvertrages (siehe Rz 1826 f)
- qualifiziertes Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) (siehe Rz 671)
- in eine (oder mehrere) übernehmende Körperschaft(en) überträgt (siehe Rz 1812) und
- die Gegenleistung im Sinne des [§ 19 UmgrStG](#) (= tatsächliche oder fiktive Anteile an den übernehmenden Körperschaften; **siehe Rz 1847**) den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft im Verhältnis ihrer Beteiligungen gemäß [§ 38d UmgrStG](#) (**verhältnismäßige Spaltung**, siehe Rz 1849 und Rz 1853 f) oder nach Maßgabe des [§ 38e UmgrStG](#) (**nicht verhältnismäßige Spaltung**, siehe Rz 1851 f und Rz 1855 ff) zukommt.

1823

Bei der Spaltung nach dem [SpaltG](#) muss sowohl bei der spaltenden wie bei der übernehmenden Gesellschaft eine inländische Kapitalgesellschaft vorliegen. Hingegen können bei Steuerspaltungen neben den unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften - wie in Rz 1812 erwähnt - auch **solche** Unternehmungen **spaltende und/oder übernehmende Gesellschaft sein**, die auf Grund ihrer Rechtsform nicht unter

das SpaltG fallen; **dies betrifft** ~~das sind die~~ unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, ~~und~~ unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit –sowie ausländische Gesellschaften im Sinne [Art. 3 Fusionsrichtlinie](#), spaltende und/oder übernehmende Gesellschaft sein.

Spaltungen auf und von Körperschaften, die in [§ 38a Abs. 4 UmgrStG](#) nicht genannt sind, wie bspw. Vereine, Stiftungen, Sparkassen, fallen nicht unter das UmgrStG und haben die Liquidations(Aufgabe)besteuerung auf **Ebene**Seite der spaltenden Körperschaft zur Folge.

Eine Einschränkung gegenüber der Spaltung nach dem SpaltG ergibt sich bei Steuer-Auf- und -Abspaltungen dadurch, dass die übernehmende Gesellschaft nicht an der spaltenden Gesellschaft beteiligt sein darf. **Steuerspaltungen** der Tochtergesellschaft auf die Mutter ("up-stream"-Steuerspaltungen) sind somit unter Anwendung des [Art. VI UmgrStG](#) nicht möglich, in einem derartigen Fall kann ausschließlich [Art. III UmgrStG](#) angewandt werden (**siehe Rz 1120 ff**). Die Spaltung von Vermögen der Mutter- auf die Tochtergesellschaft ist jedoch möglich.

1824

Während bei einer Spaltung nach dem SpaltG grundsätzlich jeder Vermögensteil einer Spaltung zugänglich ist, erfolgt im UmgrStG eine Einschränkung des spaltungsfähigen Vermögens: Ebenso wie bei der Spaltung nach dem SpaltG können bei der Steuerspaltung steuerneutrale Umgründungen nur hinsichtlich von Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#), das sind Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile sowie bestimmte Kapitalanteile, vorgenommen werden. Sollte auch nur einer der übertragenen Vermögensteile die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 UmgrStG nicht erfüllen, fällt die gesamte Spaltung nicht unter [Art. VI UmgrStG](#), es können allerdings die Regeln des [Art. III UmgrStG](#) anwendbar sein. Die Folgen der Unanwendbarkeit des Art. VI UmgrStG beziehen sich daher, abgesehen von dem Vermögen, das nicht die Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) erfüllt, ins**besondere** auf die Gesellschafterebene, wo es zu einer steuerlichen Erfassung der ausgekehrten Anteile kommt.

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

7.2.1. Allgemeines

1826

Der Abschluss eines Spaltungsvertrages ist zwingende Anwendungsvoraussetzung des [Art. VI UmgrStG](#), ~~da nur durch ein das Bausteinsystem der Steuerspaltung zusammenfassendes Strukturelement die Rechtfertigung und den Beweis für eine steuerneutrale Maßnahme liefern kann.~~ Liegt ein solcher nicht vor, tritt - abgesehen von der Anerkennung einer in die Steuerspaltung integrierten Einbringung als Anwendungsfall des [Art. III UmgrStG](#) - sowohl auf Gesellschafts- wie auf Gesellschafterebene Gewinnrealisierung in Form der Liquidations- und Tauschbesteuerung ein.

Im Gegensatz zum Spaltungsplan bzw. **zum** Spaltungs- und Übernahmevertrag im Sinne des [SpaltG](#) ist der Spaltungsvertrag von den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft abzuschließen, wofür zumindest eine Mehrheit von 75% des Nennkapitals erforderlich ist bzw. im Falle einer nicht verhältnismäßigen Spaltung letztlich eine 90%-Zustimmung des Nennkapitals bestehen muss. Der Vertrag kann auch höhere Mehrheiten oder Einstimmigkeit vorsehen.

~~Schon der Begriff deutet an, dass der~~ Der Spaltungsvertrag **muss** vor Durchführung der ersten steuerspaltungsrechtlichen Maßnahme abgeschlossen sein ~~muss~~. Der Abschluss eines Spaltungsvertrages setzt für die spaltende Körperschaft das Vorliegen einer Mehrzahl von Anteilsinhabern am Spaltungsstichtag voraus, **hingegen muss** bei der aufnehmenden Gesellschaft ~~hingegen muss~~ eine Gesellschaftermehrheit am Spaltungsstichtag nicht vorliegen. Die Spaltung einer Ein-Mann-Gesellschaft ist daher nicht möglich. Ein rückwirkendes Herstellen einer Mehrzahl von Anteilsinhabern ist nicht möglich, ~~weil da~~ ein rückwirkender Gesellschafterbeitritt gesellschaftsrechtlich nicht möglich ist.

Der Spaltungsvertrag ist dem gemäß [§ 21 AVOG 2010](#) ~~58 BAO~~ 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.

7.2.2. Inhalt des Spaltungsvertrages

1827

Der Spaltungsvertrag ist inhaltlich an den Spaltungsplan gemäß [§ 2 SpaltG](#) angelehnt und hat Art und Durchführung der geplanten Spaltung genau zu beschreiben; weiters sind die wesentlichen Umstände anzugeben, die der Bewertung des einzubringenden Vermögens und der auszutauschenden Anteile einschließlich allfälliger Ausgleichszahlungen zu Grunde gelegt werden.

Schriftlichkeit des Spaltungsvertrages fordert das Gesetz **zwar** nicht, auf Grund der Verpflichtung zur Vorlage beim FA sowie ~~die~~**der** geforderten Beschreibung der Art und Durchführung der Spaltung wird aber stets eine Urkunde zu errichten sein. **Eine n**otarielle Beurkundung des Spaltungsvertrages ist nicht erforderlich.⁷ **Der Spaltungsvertrager** kann auch mittels Umlaufbeschluss abgeschlossen werden und kommt dann mit der letzten Unterfertigung zustande.

Als erste Spaltungsmaßnahme ist bei Auf- bzw. Abspaltung mit Einbringung die Einbringung des Vermögens in die Nachfolgegesellschaften vorzusehen.

Der Spaltungsvertrag hat im Interesse der Konzeption als rechtliche Einheit und damit einer straffen Durchführung auch zwingend vorzusehen, dass die zur Durchführung der Spaltung erforderlichen Tauschvorgänge innerhalb eines Monats ab dem Zeitpunkt durchgeführt werden, ab dem sie unternehmensrechtlich zulässig sind. Der Beginn der Monatsfrist ist nur allgemein beschrieben und muss im Spaltungsvertrag nicht bestimmt werden; sie beginnt jedenfalls mit der unternehmensrechtlichen Verfügungsberechtigung über die zu tauschenden Anteile zu laufen. Eine verspätete Durchführung des Anteilstausches führt zum Fehlen einer Anwendungsvoraussetzung des [Art. VI UmgrStG](#) und ist nur bei Vorliegen besonderer Gründe (zB Rechtsrisiken, Rechtsstreitigkeiten) unschädlich.

7.3. Die spaltende Körperschaft ([§ 38c UmgrStG](#))

7.3.1. Allgemeines

1828

Spaltende inländische Körperschaften können **nach** [§ 38a Abs. 4 UmgrStG](#) sein:

- eine Kapitalgesellschaft (AG oder GmbH)
- eine Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft jeglicher Haftungsart
- ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
- vergleichbare ausländische Körperschaften **nach der Anlage zum UmgrStG**.

7.3.3. Auf- bzw. Liquidationsspaltung mit Einbringungen

7.3.3.1. Allgemeines

1831

Die Liquidationsspaltung mit Einbringung setzt sich aus zwei im Spaltungsvertrag zu beschreibenden Schritten zusammen. Zunächst erfolgen Einbringungen, die innerhalb der Neunmonatsfrist abzuwickeln sind. In der Folge ist ebenfalls in der Neunmonatsfrist die Liquidation der durch die Einbringung zur Holding gewordenen spaltenden Körperschaft zu beschließen und beim zuständigen Firmenbuch**gericht** anzumelden. Die Anmeldung der Liquidation hat auch dann fristgerecht zu erfolgen, wenn eine beim Firmenbuch**gericht** angemeldete Sachgründung oder eine einbringungsbedingt begehrte Kapitalerhöhung noch nicht eingetragen ist.

1832

Aus den Verweisen in [§ 38a Abs. 2 und 3 UmgrStG](#) auf die Bestimmungen des [Art. III UmgrStG](#) ergibt sich, dass sämtliche Rechtsfolgen des Art. III UmgrStG zu beachten sind. Art. III UmgrStG umfasst nur die Einbringung von Betriebsvermögen, mitunternehmerischen Beteiligungen und Kapitalbeteiligungen, die in [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) taxativ aufgezählt sind. Einzelwirtschaftsgüter können nicht gesondert gemäß Art. III UmgrStG eingebracht werden, sondern nur gemeinsam mit dem **(Teil-)Betrieb** (~~Teilbetrieb~~), dem sie zugerechnet werden. Die Einbringung eines Liebhabereibetriebes fällt nicht unter die Begünstigungen des Art. III UmgrStG und ist daher auch im Rahmen der Steuerspaltung nicht wirksam.

7.3.3.2. Einbringungsphase

1833

Bei operativen Körperschaften erfolgt die letztmalige Gewinnermittlung hinsichtlich des Einbringungsvermögens im Jahres- oder Zwischenabschluss im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) (Anwendungsvoraussetzung), wobei das Einbringungsvermögen mit dem Wert anzusetzen ist, der sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

[§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) verlangt in Verbindung mit [§ 15 UmgrStG](#) bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und betriebszugehörigen Kapitalanteilen vom Einbringenden die Erstellung einer Einbringungsbilanz, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des [§ 16 UmgrStG](#) und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist. ~~S~~(siehe dazu Rz 837 ff).

Zur Bewertung **des übertragenden Vermögens** siehe Rz ~~848~~⁹⁵⁹ ff. Dies gilt auch für an der Spaltung beteiligte EU-Gesellschaften, jedoch können in- und ausländische Einbringende für qualifiziertes ausländisches Vermögen die Aufwertungsoption gemäß [§ 16 Abs. 3 Z 1 und 2 UmgrStG](#) geltend machen ~~(siehe Rz 861)~~. Ausländische Einbringende können für inländisches Vermögen die Aufwertungsoption gemäß [§ 16 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#) ausüben (**zur Aufwertungsoption** siehe Rz 861).

Im Falle der Spaltung **von Kapitalanteilen** auf ausländische EU-Gesellschaften sind die Voraussetzungen gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Halbsatz UmgrStG](#) und [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) zu erfüllen, um eine Gewinnrealisierung zu unterdrücken: Bei Aufspaltungen gemäß [§ 38a Abs. 2 UmgrStG](#) sowie Abspaltungen mit Anteilsdurchschleusung gemäß [§ 38a Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#) sind diese regelmäßig gegeben, bei Schwesternabspaltungen gemäß [§ 38a Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) auf eine ausländische EU-Gesellschaft müssen deren Anteilsinhaber ausschließlich inländische unbeschränkt steuerpflichtige Personen sein.

1834

Nach den Bestimmungen des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) kann das Spaltungsvermögen durch folgende Maßnahmen im Nachhinein gestaltet werden:

- [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) ermöglicht das Verschieben von Wirtschaftsgütern zwischen den teilungsfähigen Vermögensmassen (siehe Rz 926 bis Rz 926d und Rz 1678)
- [§ 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG](#) ermöglicht die rückwirkende Änderung der Spaltungsmasse durch Gewinnausschüttungen, Einlagenrückzahlungen gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) und Einlagen gemäß [§ 8 KStG 1988](#) (siehe Rz 927 f und Rz 1679).

Zur Anwendungsvoraussetzung der tatsächlichen Vermögensübertragung siehe Rz 738 ff.

Damit eine tatsächliche Übertragung von Vermögen erfolgen kann, muss das einzubringende Vermögen **am Einbringungsstichtag und muss auch in der Folge bis zum** am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Vermögen des Einbringenden existieren, womit eine gänzliche Veräußerung vor Durchführung der Einbringung auszuschließen ist (siehe Rz 739).

7.3.3.3. Liquidationsphase

1835

~~Das Gesetz geht davon aus, dass die~~ Der spaltenden Körperschaft **dürfen** nach Vollzug der Einbringungen nur mehr die einbringungsbedingte Gegenleistung, ~~und zur Liquidation benötigte~~ liquide Mittel und allfällige restliche Verbindlichkeiten verbleiben. Da die Holdingfunktion steuerlich mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages beginnt, stellt eine gedanklich auf diesen Zeitpunkt aufgestellte Eröffnungsbilanz auch die Liquidationseröffnungsbilanz dar, in der nur die im Vorsatz genannten Wirtschaftsgüter aufscheinen dürfen. Die Bezugnahme des [§ 19 Abs. 5 KStG 1988](#) auf die letzte mit dem Einbringungsstichtag idente Schlussbilanz hat diesfalls im Hinblick auf die gesetzliche Beschreibung der Steuerspaltung in [§ 38a Abs. 1 UmgrStG](#) keine Bedeutung. Zu diesem Zeitpunkt ist das Verhältnis der liquiden Mittel zum Gesamtvermögen noch unbeachtlich. Unter liquiden Mitteln sind jedenfalls Kassenbestände, Bankguthaben, Wertpapiere des Umlaufvermögens und kurzfristige Forderungen zu verstehen.

Es findet nunmehr dem Grunde nach die Liquidationsbesteuerung im Sinne des [§ 19 KStG 1988](#) statt, die sich auf den Zeitraum bis zum Legen der Liquidationsschlussbilanz erstreckt. Eventuelle auftretende Zins- oder Kursgewinne sind im Rahmen der Liquidationsbesteuerung zu erfassen. Für die vollen Quartale des Liquidationszeitraumes fällt Mindestkörperschaftsteuer an.

Die Verteilung des aus den Anteilen und restlichen liquiden Mitteln bestehenden Schlussvermögens der spaltenden Körperschaft ist unter der Voraussetzung körperschaftsteuerneutral, dass die restlichen liquiden Mittel 10% des gemeinen Wertes des zu verteilenden Gesamtvermögens nicht übersteigen und neben den Anteilen an den übernehmenden Körperschaften direkt an die Anteilsinhaber übertragen werden ([§ 38a Abs. 2 UmgrStG](#)). Die Bewertung des ausgekehrten Vermögens zur Ermittlung der 10%-Grenze erfolgt zum Zeitpunkt des Abschlusses des Spaltungsvertrages, wobei die Kapitalanteile mit ihrem Einzelveräußerungswert anzusetzen sind, bei dessen Ermittlung **die im** ~~das Fachgutachten KFS BW 1 des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder~~ **genannten Grundsätze** herangezogen werden **können** ~~kann~~. Andere aktivseitig auszuweisende Wirtschaftsgüter **als liquide Mittel und die einbringungsbedingte Gegenleistung** können ebenso wenig übertragen werden wie nicht bilanzierungsfähiges Vermögen. Es kann aber mittels einer Auffangklausel, die nachträglich hervorkommendes Vermögen den übernehmenden Körperschaften zurechnet, ein **ungewolltes** ~~verstecktes~~ Zurückbehalten schädlicher Wirtschaftsgüter hintangestellt werden.

Die Übertragung von Verbindlichkeiten oder drohenden Lasten ist in [§ 38a UmgrStG](#) nicht vorgesehen. Sollten solche unberichtigte Passiva in der Liquidationsschlussbilanz ausgewiesen werden und seitens des Firmenbuchgerichtes keine Bedenken gegen die Übernahme bestehen, ist dies auch steuerlich unbedenklich.

7.3.6. Steuerabspaltung mit Schwesternmethode

1841

Die zweite Methode der Steuerabspaltung ist dann durchführbar, wenn entweder schon vor der Steuerspaltung eine Schwestersituation besteht oder zwecks Spaltung eine solche geschaffen wird. Es müssen somit zwei Körperschaften vorliegen, an denen eine Person oder mehrere Personen gleich beteiligt sind (siehe Rz 1080 ff). Die Einbringung in die Schwesterkörperschaft erfolgt nach den allgemeinen Regeln der [§§ 12 ff UmgrStG](#). Bei der Schwesternabspaltung bleiben bei beiden Körperschaften Buchgewinne und Buchverluste

steuerlich außer Ansatz. Die steuerliche Wirkung ist unabhängig davon gegeben, ob Maßnahmen zur Vermeidung der **mangels Anteilsgewährung an die einbringende Schwesterkörperschaft entstehenden** mit der Durchschleusung verbundenen verbotenen Einlagenrückgewähr getroffen werden (siehe Rz 1084 f).

Mit der Trennung der Spaltungsmassen ist im Bereich der Körperschaften der Vorgang abgeschlossen.

Zur Gestaltung bei den Anteilsinhabern der beiden Körperschaften siehe Rz 1857.

7.4. Übernehmende Körperschaft

7.4.1. Allgemeines

1842

Sowohl bei der Steueraufspaltung nach [§ 38a UmgrStG](#) wie der Steuerabspaltung nach § 38a UmgrStG ist für die spaltende wie für die übernehmende Körperschaft [Art. III UmgrStG](#) anzuwenden. Sowohl auf Seite der spaltenden Gesellschaft als auch auf Seite der übernehmenden Gesellschaft unterbleibt im Fall der Buchwertfortführung die Aufdeckung stiller Reserven, es gilt das Wertverknüpfungsgebot des [§ 18 Abs. 1 UmgrStG](#): Die übernehmende Körperschaft hat die Buchwerte aus der Einbringungsbilanz bzw. die Werte des [§ 16 UmgrStG](#) und allenfalls [§ 17 UmgrStG](#) fortzuführen.

7.4.2. Steuerliche Rechtsnachfolge

1843

Die Rechtsfolgen des [Art. III UmgrStG](#) treten entsprechend auch bei der Steuerspaltung ein. Daher sind Steuerspaltungen mit zivilrechtlicher Einzelrechtsnachfolge verbunden. Die steuerliche Werteverknüpfung des [§ 18 Abs. 1 UmgrStG](#) folgt dem Gedanken des Eintritts der übernehmenden Gesellschaft in die steuerrechtliche Position des Einbringenden, soweit diese sich auf das eingebrachte Vermögen bezieht. Die übernehmende Körperschaft tritt gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) als ertragsteuerlicher Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsposition der spaltenden (= einbringenden) Körperschaft ein. Diese steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ~~fiktional~~ **fiktional** gilt nur bei Buchwerteinbringungen, somit nicht in den Fällen der Aufwertungseinbringung und ist auf den Bereich der steuerlichen

Gewinnermittlung beschränkt. Als ertragsteuerlicher Gesamtrechtsnachfolgerin tritt sie insbesondere in die Behaltefristen (wie etwa [§ 94 Z 2 EStG 1988](#), [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#)) der einbringenden Körperschaft, offene Schwebeverluste und dgl. ein und setzt deren Abschreibungsmethoden fort.

7.4.3. Buchgewinne und Buchverluste

1844

Hinsichtlich von Buchgewinnen und -verlusten gelten auch bei Steuerspaltungen die Grundsätze des § 18 Abs. 65 UmgrStG: Buchgewinne und Buchverluste – ausgenommen Confusiotatbestände – bleiben steuerlich unberücksichtigt.

7.4.4. Internationale Schachtelbeteiligung

1845

Durch die Steuerspaltung und dem damit verbundenen Einbringungstatbestand kann bei der übernehmenden Gesellschaft eine **steuerneutrale** internationale Schachtelbeteiligung entstehen oder deren Ausmaß erweitert werden. In Höhe der Differenz zwischen dem höheren Teilwert und dem Buchwert der bisher nicht begünstigten Beteiligungsquoten ist eine Ausnahme von der Steuerneutralität gegeben. Geht eine internationale Schachtelbeteiligung unter, kann eine Aufwertung auf den höheren Teilwert abzüglich umgründungsbedingter Ausnahmen von der Steuerneutralität erfolgen. Dies gilt auch für jene Schachtelbeteiligung, die noch nicht ein Jahr besteht, bei der jedoch die Behaltefrist im Zeitpunkt der tatsächlichen Anteilsveräußerung eingehalten wurde (~~–~~ Siehe dazu Rz 1164 f).

In Rz 1846 erfolgt keine textliche Änderung, die Rz wird jedoch in Bulletpoints untergliedert:

7.4.5. Verlustabzug

1846

Für den Verlustabzug ist [§ 21 UmgrStG](#) anzuwenden, dh. es ist

- der objektbezogene Verlustvortragsübergang und der Größenvergleich zu prüfen, ~~und~~
- die Abzugsfähigkeit in der dem Stichtag folgenden Veranlagungsperiode zu beachten,

- die Prüfung des Fortbestehens der eigenen vortragsfähigen Verluste der übernehmenden Körperschaft vorzunehmen,
- das mögliche Vorliegen einer Doppelverlustverwertung und ihre Beseitigung zu beachten und
- das allfällige Wirksamwerden oder Nichtwirksamwerden eines Mantelkaufatbestandes zu prüfen (siehe Rz 1205 ff).

7.5. Behandlung der Anteilsinhaber (§§ 38d und 38e UmgrStG)

7.5.1. Allgemeines

1847

Die Rechtsfolgen für die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft werden in [§ 38d UmgrStG](#) (verhältnismahrende Spaltung) und [§ 38e UmgrStG](#) (nicht verhältnismahrende Spaltung) geregelt: Die Steuerneutralität der Auf- oder Abspaltung ist auch auf Ebene der Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft gegeben und gilt sowohl für inländische als auch ausländische Anteilsinhaber, wenn sie im Zeitpunkt des Abschlusses des Spaltungsvertrages **Anteilsinhaber**Gesellschafter waren. Im Hinblick auf die Bezugnahme auf [Art. III UmgrStG](#) gilt die Steuerneutralität nicht, soweit Art. III UmgrStG bei grenzüberschreitenden Einbringungen nicht zur Anwendung gelangt (zum Verlust des Besteuerungsrechtes siehe Rz **854a ff**~~860a~~). Gesellschafterwechsel im Zeitraum zwischen rückwirkendem Spaltungsstichtag und tatsächlichem Abschluss des Spaltungsvertrages unterliegen aber den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen für Anteilsabtretungen.

Die Steuerneutralität gilt für die im Spaltungsvertrag festgelegte und an die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft übertragenen **Anteile**Gegenleistung im Sinne des [§ 38a Abs. 1 UmgrStG](#) bei Auf- und Abspaltungen. Die Festlegung im Spaltungsvertrag soll die steuerneutrale Gegenleistung von anderen Leistungen der Körperschaft wie zB Gewinnausschüttungen oder Rechtsgeschäftsentgelte abgrenzen. Die Gegenleistung umfasst:

- bei Aufspaltungen mit Einbringungen die von der liquidierten Körperschaft einbringungsbedingt erworbenen oder erweiterten Kapitalanteile an den übernehmenden Körperschaften und liquide Mittel bis zu 10% der gesamten Gegenleistung

- bei Abspaltungen die abgetretenen Kapitalanteile (Durchschleusmethode) oder die nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) veränderten und in der Folge getauschten Anteile (Schwesternmethode) an den übernehmenden Körperschaften.

1848

Der spaltungsbedingte Erwerb der Anteile führt nicht zur Übernahme des bei der spaltenden Körperschaft maßgebenden Buchwertes der Anteile sondern stellt die Fortsetzung der untergehenden Anteile (Liquidationsfälle) oder verminderten Anteile (Abspaltungsfälle) an der spaltenden Körperschaft und damit keine Neuanschaffung dar. Die Anteilsinhaber haben daher dem Grunde nach die bestehenden steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten bzw. den Buchwert der Anteile an der spaltenden Körperschaft fortzuführen und:

- im Falle der Liquidation der spaltenden Körperschaft (**Aufspaltung**) den von dieser erhaltenen Anteilen zuzuordnen bzw.
- im Falle des Weiterbestehens der spaltenden Körperschaft (**Abspaltung**) zwischen den bestehen bleibenden und den erhaltenen Anteilen aufzuteilen bzw. zwischen den Schwesteranteilen umzuschichten.

Bestehende steuerliche Fristen nach den §§ 12, 30, 31 und [§ 27 EStG 1988](#) iVm [§ 124b Z 185 EStG 1988](#), [§ 94 Z 2a EStG 1988](#) und sowie [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) laufen weiter. Die Auskehrung oder Durchschleusung der Anteile **an die Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft** ist ausschließlich nach den Regeln des [§ 38d UmgrStG](#) zu beurteilen.

Das UmgrStG begünstigt die Anteilsinhaber sowohl bei einer verhältnismäßigen Spaltung gemäß [§ 38d UmgrStG](#) als auch bei einer nicht verhältnismäßigen Spaltung gemäß [§ 38e UmgrStG](#). **Das bedeutet, dass anlässlich der Spaltung keine Liquidations- bzw. Tauschbesteuerung auf Ebene der Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft eintritt. Steuerlich maßgebliche Fristen setzen sich in den Gegenleistungsanteilen fort (kein Anschaffungsvorgang, „Identitätsfiktion“). Anteile als Gegenleistung für nicht steuerhängigen Altbestand stellen daher ebenfalls nicht steuerhängigen Altbestand dar: Bei der nicht verhältnismäßigen Spaltung sieht [§ 38e Abs. 1 letzter Satz UmgrStG](#) explizit vor, dass bei den Anteilsinhabern der spaltenden Gesellschaft für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind. Dies gilt analog aber**

auch für verhältnismäßige Spaltungen iSd [§ 38d UmgrStG](#), da der Erwerb der neuen Anteile auch hier keine Neuanschaffung darstellt (siehe schon oben): Die in den abgegebenen Anteilen enthaltenen stillen Reserven werden folglich auf die erhaltenen Anteile übertragen.

1850

Aus [§ 38d Abs. 2 erster Satz UmgrStG](#) ergeben sich **für die Anteilsinhaber** die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten oder Buchwerte. Da die Anteile an der spaltenden Körperschaft steuerlich mit dem Tag **ihre** der Löschung untergehen, sind die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten oder Buchwerte dieser Anteile als Anschaffungskosten oder Buchwerte der übernommenen (ausgekehrten) Anteile anzusetzen und weiterzuführen. Im Falle der Auskehrung mehrerer Anteile hat eine Aufteilung der Buchwerte oder Anschaffungskosten der untergehenden Anteile auf die erworbenen Anteile nach Maßgabe der Verkehrswertrelationen zu erfolgen.

Beispiel:

A und B sind zu je 50% an der spaltenden AB-GmbH beteiligt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung betragen bei A 80 und bei B 120. Nach Einbringung der beiden Betriebe der AB-GmbH in eine C-GmbH und eine D-GmbH geht die AB-GmbH in Liquidation und weist als verteilbares Vermögen die je 100-prozentigen Anteile an der C-GmbH mit 220 (Verkehrswert 240) und an der D-GmbH mit 300 (Verkehrswert 560) aus. Da eine verhältnismäßige Spaltung vereinbart wurde, erhalten A und B je 50% der Anteile an der C-GmbH und der D-GmbH. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der erworbenen Anteile betragen bei

A für die C-GmbH 24 (30% von 80) und für die D-GmbH 56 (70% von 80)

B für die C-GmbH 36 (30% von 120) und für die D-GmbH 84 (70% von 120).

Bei außerbetrieblich gehaltenen Anteilen an der spaltenden Körperschaft ergibt sich **die** eine Steuerhängigkeit der übernommenen Anteile ~~nur im Rahmen~~ **nach Maßgabe von [§ 27](#)**

[Abs. 3 EStG 1988](#), einer offenen Spekulationsfrist oder als bestimmte Beteiligung.

~~Sonderrecht schafft das UmgrStG im Falle des [§ 38d Abs. 3 UmgrStG](#) (steuerneutrale Aufwertung bei Entstehen einer bestimmten Beteiligung) bzw. durch [§ 38d Abs. 5 UmgrStG](#) (zehnjährige Steuerhängigkeit als fiktiv bestimmte Beteiligung im Sinne des [§ 31 EStG 1988](#) bei Fehlen einer Besteuerungsmöglichkeit auf Grund des Verweises auf [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#)).~~ **Die Aufwertung auf den gemeinen Wert bei Entstehen einer**

Beteiligung iSd [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 nach Maßgabe von [§ 38d Abs. 3 UmgrStG](#) entfiel mit dem AbgÄG 2012 (erstmalig für Spaltungen anzuwenden, denen ein Spaltungsstichtag nach dem 31.3.2012 zu Grunde liegt). Die Aufwertung auf den gemeinen Wert gemäß [§ 38d Abs. 3 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 findet auch für Spaltungen mit einem Spaltungsstichtag vor dem 1.4.2012 insoweit keine Anwendung, als die Anteile an der spaltenden Gesellschaft nach dem 31.12.2010 entgeltlich – somit bereits als Neuvermögen iSv [§ 27 EStG 1988](#) – erworben worden sind. Somit kommt [§ 38d Abs. 3 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 für Neuvermögen iSd [§ 27 EStG 1988](#) (entgeltlicher Erwerb der Anteile nach dem 31.12.2010) auch für Spaltungen mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012 nicht mehr zur Anwendung (siehe [3. Teil Z 21 und 22 UmgrStG](#)).

Die steuerneutral erhaltenen liquiden Mittel iSd [§ 38a Abs. 2 und Abs. 3 UmgrStG](#) kürzen gemäß [§ 38a Abs. 2 UmgrStG](#) bei jedem Anteilsinhaber die steuerlichen Werte (**Anschaffungskosten oder Buchwert**) der Kapitalanteile und werden dadurch in eine bestehende **die** Steuerhängigkeit gemäß [§ 27 EStG 1988](#) einbezogen.

Fortsetzung des Beispiels:

Das Liquidationsschlussvermögen umfasst neben den beiden Beteiligungen auch Barmittel in Höhe von 80, die auf A und B je zur Hälfte übergehen. Die 10%-Grenze ist gewahrt. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der erworbenen Anteile betragen nunmehr bei

A für die C-GmbH 12 (30% von 80 – 30% von 40) und für die D-GmbH 28 (70% von 80 – 70% von 40)

B für die C-GmbH 24 (30% von 120 – 30% von 40) und für die D-GmbH 72 (70% von 120 – 30% von 40).

Die Überschrift 7.5.3. wird geändert und lautet wie folgt:

7.5.3. Nichtverhältnismäßige Steueraufspaltung (Liquidationsspaltung)

7.5.3.1. Allgemeines

1851

Im Falle einer nicht verhältnismäßigen Auf- oder Abspaltung erhalten die Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft die Kapitalanteile samt allfälliger

liquider Mittel in einem Verhältnis übertragen, das nicht jenem entspricht, in dem sie bisher zueinander beteiligt waren. Für die Anteilsinhaber ist – ähnlich wie bei der Spaltung nach dem [SpaltG](#) – die nicht verhältnismäßige Spaltung nach [§ 38e UmgrStG](#) in zwei fiktive Schritte zu zerlegen: Nach [§ 38e UmgrStG](#) ist die nichtverhältnismäßige Spaltung so zu verstehen, dass ~~zunächst~~ **wird** stets eine verhältnismäßige Spaltung unterstellt **wird (1. Fiktionsschritt)** und die Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft **nehmen** in der Folge einen Anteilstausch in dem im Spaltungsvertrag festgelegten Umfang vornehmen **(2. Fiktionsschritt)**, um andere **vereinbarte** gewünschte Beteiligungsverhältnisse zu erreichen. Diese Tauschvorgänge sind im Falle der Wahrung der Wertgleichung bzw. im Falle der Wahrung der Drittel**grenze** ~~begrenzung~~ **grundsätzlich** nicht als Tauschvorgänge im Sinne des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) zu werten und setzen auch nicht die Frist im Sinne des [§ 30 EStG 1988](#) in Gang, womit diese entflechtenden Tauschvorgänge, unter Absicherung der bestehenden Steuerhängigkeit, ebenfalls steuerneutral gestellt werden ([§ 38e Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#)). **Somit gilt dieser Austausch von Anteilen weder als Anschaffung noch als Veräußerung. Für die spaltungsbedingt erhaltenen neuen Anteile an der übernehmenden Körperschaft sind die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile an der spaltenden Körperschaft maßgeblich (Identitätsfiktion, [§ 38e Abs. 1 letzter Satz UmgrStG](#)).**

[§ 38e Abs. 1 UmgrStG](#) hat nur für die Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft Bedeutung. **Daher fallen Tauschmaßnahmen der** ~~Sollten~~ Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft, die nicht gleichzeitig **auch** Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft sind, ~~Tauschmaßnahmen setzen, fallen diese unter den allgemeinen Tauschatbestand des [§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988](#). Tauschen die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft spaltungsvertragsmäßig nur Anteile an der übernehmenden Körperschaft, liegt gemäß [§ 38e Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) hingegen keine Veräußerung bzw. Anschaffung vor (nicht entflechtende Spaltung).~~

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.

Bei Wertneutralität – dh. [§ 38e Abs. 1 UmgrStG](#) ist anwendbar – sind nach [§ 38e Abs. 2 UmgrStG](#) die Anschaffungskosten oder Buchwerte der weggetauschten Anteile als Anschaffungskosten oder Buchwerte der eingetauschten Anteile anzusetzen.

7.5.3.2. Ausgleichszahlung

1852

Gelingt es nicht, die Wertgleichheit durch rückwirkende Korrekturen der Teilungsmassen gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) herzustellen **oder ist dies nicht oder nur teilweise möglich**, ermöglicht [§ 38e Abs. 3 UmgrStG](#) einen Wertausgleich durch Ausgleichszahlungen der begünstigten Anteilsinhaber an die benachteiligten **Anteilsinhaber**, ohne dass darin insgesamt ein steuerwirksamer Tausch zu erblicken ist. Voraussetzung **dafür** ist, dass die anspruchsberechtigten Anteilsinhaber eine Ausgleichszahlung von nicht mehr als ein Drittel des Wertes der Anteile erhalten, den sie bekommen haben (**Drittelgrenze**). Überschreiten die Ausgleichszahlungen diese Drittelgrenze, liegen für alle Anteilsinhaber Tauschvorgänge im Sinne des [§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988](#) vor, die im Rahmen der Gewinneinkünfte (Erfassung der stillen Reserven) und im Rahmen **des [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#)** der Tatbestände der ~~§§ 30 und 31 EStG 1988~~ (Erfassung der Überschüsse) zu erfassen sind. Soweit Ausgleichszahlungen innerhalb der Drittelgrenze erfolgen, kann sich eine Steuerwirkung insoweit ergeben, als sie beim Empfänger als Veräußerungsentgelt anzusehen ist. Da damit kein Veräußerungstatbestand im einkommensteuerrechtlichen Sinne ausgelöst wird, ist der Bruttobetrag im Rahmen der Gewinneinkünfte und im Rahmen **des [§ 27 EStG 1988](#)** der Tatbestände der ~~§§ 30 und 31 EStG 1988~~ zu erfassen. Die nach § 38e UmgrStG gewonnenen Anschaffungskosten werden somit nicht verändert. Beim Zahlenden stellen die Ausgleichszahlungen zusätzliche Anschaffungskosten auf die eingetauschten Anteile dar.

Wird auf die Ausgleichszahlungen ganz oder teilweise (etwa in Höhe des die Drittelgrenze übersteigenden Betrages) verzichtet, liegt ein Fall der Äquivalenzverletzung vor, der die Steuerneutralität des Anteilstausches nicht berührt.

Die Überschrift 7.5.4. wird geändert und lautet wie folgt:

7.5.4. Verhältniswahrende Steuerabspaltung (Abspaltung mit Anteilsdurchschleusung)

1853

Die verhältniswahrende Steuerabspaltung ist nur im Wege der Durchschleusungsmethode gemäß [§ 38a Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#) möglich, da das Schwesternmodell gemäß [§ 38a Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) einen der Einbringung folgenden Anteilstausch erfordert.

Die Steuerabspaltung nach der Durchschleusungsmethode setzt voraus, dass die von der vorangegangenen Einbringung betroffenen Anteile der abspaltenden Gesellschaft an der oder den übernehmenden Gesellschaft(en) auf die Anteilsinhaber übertragen werden. Die Anteilsabtretung ist notwendiger Bestandteil dieser Steuerabspaltung. Auf die Sachtrennung auf der Ebene der Körperschaft folgt eine Auseinandersetzung auf Ebene der Gesellschafter. Die spaltungskonforme Abtretung (Durchschleusung) der einbringungsgeborenen oder erweiterten Anteile stellt in diesem Fall keine verdeckte Ausschüttung und keine Einlagenrückzahlung dar. Der Erwerb der Anteile ist ertragsteuerlich keine Anschaffung und führt auch nicht zur Übernahme der Buchwerte, sondern stellt sich als Zellteilung in verminderte Anteile an der spaltenden Körperschaft und daraus gewonnene Anteile an der oder den durchgeschleusten Anteilen dar. Die Steuerneutralität gemäß [§ 38d Abs. 1 UmgrStG](#) erfordert keine inländische Steuerhängigkeit der Anteilsinhaber, womit auch ausländische Anteilsinhaber begünstigt sind.

Unternehmensrechtlich liegt im Durchschleusvorgang allerdings eine verbotene Einlagenrückgewähr gemäß [§ 52 AktG](#) bzw. [§ 82 Abs. 1 GmbHG](#) vor, die die Anteilsabtretung mit Nichtigkeit bedroht, wenn keine **ausgleichenden** Gegenmaßnahmen ergriffen werden - **S**(siehe dazu Rz 1084 f).

Da die spaltende Körperschaft nicht untergeht, kommt es bei ihr nach [§ 38c UmgrStG](#) zu einem steuerneutralen Buchgewinn oder Buchverlust in Höhe des Buchwerts der durchgeschleusten Anteile.

Die Überschrift 7.5.5. wird geändert und lautet wie folgt:

7.5.5. NichtverhältnismäÙende Steuerabspaltung (Abspaltung mit Anteilsdurchschleusung)

7.5.5.1. Durchschleusmethode

1856

Auch bei der Steuerabspaltung nach der Durchschleusungsmethode gilt stets zunäÙst eine verhältnismäÙende Anteilsdurchschleusung als vorgenommen. Im zweiten Schritt kommt es zu einem Anteilstausch zwischen den Anteilsinhabern der abspaltenden Körperschaft innerhalb der im Spaltungsvertrag vereinbarten Monatsfrist. Dabei werden Anteile an der abspaltenden und der übernehmenden Körperschaft wertgleich oder mit Ausgleichszahlung getauscht. Die Bandbreite des Anteilstausches geht bis zu einer entflechtenden Spaltung: Jeweils ein Anteilsinhaber kann zum Alleingesellschafter der spaltenden und zum Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft werden. Der Anteilstausch kann nicht nur spaltungsgeborene Anteile, sondern auch bereits zuvor bestehende Anteile an der übernehmenden Körperschaft umfassen, wobei der Umfang des Anteilstausches im Belieben des Anteilsinhabers gelegen ist. An die Stelle der hingegebenen Anteile treten unmittelbar die neuen Anteile („**Identitätsfiktion**“, siehe Rz 1848).

Zur Behandlung von Ausgleichszahlungen auf Grund der Wertungleichheit der getauschten Anteile siehe Rz 1852.

7.6.5. Grunderwerbsteuer

1863

Zu Grunderwerbsvorgängen im Zuge von Einbringungen siehe Rz 1238 ff-~~verwiesen~~.

7.7. Steuerspaltung und Unternehmensgruppen

1864

Auf Steuerspaltungen kommen die Regelungen des [Art. III UmgrStG](#) sinngemäÙ zur Anwendung (**siehe** Rz 1245 ff).

7.9. Steuerspaltung und Mindestkörperschaftsteuer

1866

Wurde bei einer Steueraufspaltung mit Einbringung von der spaltenden Gesellschaft Mindestkörperschaftsteuer entrichtet und besteht daraus im Zeitpunkt der Spaltung ein nicht verrechnetes Guthaben, ist eine Übertragung dieses Guthabens auf die Nachfolgesellschaften nicht möglich, da Einzelrechtsnachfolge besteht. Gleiches gilt bei der Abspaltung, das Mindestkörperschaftsteuerguthaben geht auch nicht aliquot im Verhältnis des übertragenen Vermögens über. Solange bei der Aufspaltung mit Einbringung die Liquidationsschlussbilanz nicht erstellt wird, fällt für volle Quartale nach dem Spaltungsstichtag Mindestkörperschaftsteuer an.

7.12. Auswirkung abgabenbehördlicher Feststellungen auf Steuerspaltungen

1869

Die Feststellungen im Rahmen abgabenbehördlicher Überprüfungen einer vollzogenen Steuerspaltung 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.

Sollten die Feststellungen ergeben, dass ein positiver Verkehrswert des übertragenen Vermögens oder ein einbringungsfähiges Vermögen (vor allem Teilbetrieb) nicht gegeben ist, liegt, anders als bei der Spaltung nach dem [SpaltG](#), eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen vor, da im Rahmen der Steuerspaltung [§ 12 UmgrStG](#) maßgeblich ist. Sollte sich der Verdacht einer Äquivalenzverletzung ergeben, ist das zuständige FA zu informieren. Sollte festgestellt werden, dass eine Anwendungsvoraussetzung des [§ 38a UmgrStG](#) nicht gegeben ist, sind je nach

Spaltungsform die Rechtsfolgen einer nicht unter [Art. VI UmgrStG](#) fallenden Spaltung ganz oder teilweise zu ziehen.

Geänderte Körperschaftsteuerbescheide für Zeiträume bis zum Spaltungstichtag sind der abspaltenden Körperschaft zuzustellen. Bei Aufspaltungen muss davon ausgegangen werden, dass die persönliche Steuerpflicht nicht unbedingt mit der Löschung im Firmenbuch endet (KStR 201301 Rz 15329 **zur Beendigung der Steuerpflicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise**). Geänderte Bescheide werden der aufspaltenden Körperschaft im Rahmen einer Nachtragsliquidation vorzuschreiben sein.

7.13. Rechtsfolgen einer nicht unter Art. VI UmgrStG fallenden Steuerspaltung

7.13.1. Allgemeines

1870

Sind die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 38a UmgrStG](#) zur Gänze nicht gegeben, unterliegt die spaltende Körperschaft bei:

- Aufspaltung der Liquidationsbesteuerung gemäß [§ 20 KStG 1988](#)
- Abspaltung der Besteuerung der Gesamtreserven hinsichtlich des eingebrachten Vermögens gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#)

und unterliegen die Anteilsinhaber der Besteuerung gemäß §§ 4, ~~2730 oder 31 Abs. 2 Z 1~~ EStG 1988.

Sind die Anwendungsvoraussetzungen ~~en~~ des [Art. III UmgrStG](#) gegeben, nicht aber jene für einen steuerneutralen Tausch, kommt es nur bei den Anteilsinhaber zu den mit dem Tausch verbundenen Steuerwirkungen gemäß § 6 Z 14 bzw. **§ 27** ~~§ 30 oder 31 Abs. 2 Z 1~~ EStG 1988.

7.13.2. Aufspaltung

1871

Bei Liquidationsspaltungen mit Einbringungen kommt es schon einbringungsbezogen zu den Wirkungen einer nicht unter [Art. III UmgrStG](#) fallenden Einbringung-~~S~~ (**siehe Rz 1275 ff**).

Die nachfolgende Liquidation führt für das Vermögen praktisch zu keiner weiteren Körperschaftsteuerpflicht, da die Anteile an den übernehmenden Körperschaften infolge der verunglückten Einbringung mit den gemeinen Werten angesetzt sind.

Die Vermögensverteilung auf die Gesellschafter der spaltenden Körperschaft führt, wie in Rz 1870 angeführt, bei sämtlichen Gesellschaftern zur Besteuerung hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen den Anschaffungskosten **bzw. dem Buchwert** und dem gemeinen Wert des erhaltenen Vermögens.

7.13.3. Abspaltung

7.13.3.1. Durchschleusmethode

1872

Bei der abspaltenden Gesellschaft ist bei der Durchschleusmethode die verunglückte Einbringung eine nicht unter [Art. III UmgrStG](#) fallende Einbringung, dh. bei der spaltenden Körperschaft kommt es zur Gewinnverwirklichung, bei der übernehmenden zur Übernahme der Realisierungswerte. Die Gegenleistung ist mit dem gemeinen Wert des eingebrachten Vermögens zu bewerten.

Die spaltungsplangemäße Übertragung (Durchschleusung) der Anteile an die Gesellschafter der abspaltenden Körperschaft stellt nach allgemeinem Steuerrecht eine verdeckte Ausschüttung dar, dh. **sie** führt bei der übertragenden Körperschaft zu einem steuerneutralen Buchabgang und bei der übernehmenden Gesellschaftern zur Einkommensteuerpflicht in Höhe des zukommenden gemeinen Wertes **gemäß § 27 EStG 1988** im Rahmen des § 97 EStG 1988 (Endbesteuerung) bzw. bei Körperschaften als Anteilsinhaber zur Beteiligungsertragsbefreiung nach [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#). **Bei Körperschaften als Anteilsinhaber ist die** Wertminderung der Beteiligung an der spaltenden Körperschaft **ist steuerneutral (§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988).**

7.13.3.2. Schwesternmethode

1873

Der Steuerspaltungsvorgang ist steuerlich in drei Schritte zu zerlegen:

- Zunächst ist die Schwesterneinbringung als Vermögenszuwendung der abspaltenden Gesellschaft an ihre Anteilsinhaber und damit als verdeckte Ausschüttung zu werten, die die Besteuerung natürlicher Personen nach [§ 27 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 97 EStG 1988](#) (Endbesteuerung) und die Nichtbesteuerung von beteiligten, unter **die Beteiligungsertragsbefreiung nach Maßgabe von § 10 Abs. 1 KStG 1988** fallenden Körperschaften bewirkt.
- Nachfolgend ist eine Einlage des Vermögens durch die Anteilsinhaber der abspaltenden Gesellschaft in die aufnehmende Gesellschaft anzunehmen, die gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) zu beurteilen ist.
- Schließlich kommt es zum Zwecke der Entflechtung zu einem Anteilstausch, der als Anschaffung und Veräußerung im Sinne des [§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988](#) zu werten ist. Bei Anteilen im Privatvermögen liegen **Einkünfte aus Kapitalvermögen nach Maßgabe von § 27 EStG 1988** Spekulationstatbestände vor, soweit erworbene Anteile an der neuen oder aufnehmenden Gesellschaft hingegeben werden oder die Anteile an der spaltenden Gesellschaft innerhalb der Einjahresfrist des ~~§ 30 EStG 1988~~ nach ~~Anschaffung~~ getauscht werden. Als Einnahme gilt der gemeine Wert der hingegebenen Anteile und eine allenfalls vereinbarte Zuzahlung. ~~Die Überschüsse sind im Jahr des Tausches gemäß §§ 30 oder 31 EStG 1988 zu versteuern.~~ Bei im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen kommen die **Gewinnermittlungsvorschriften** Bestimmungen der Gewinnermittlung nach den [§§ 4](#) und [5](#) in Verbindung mit [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) zur Anwendung.

Bundesministerium für Finanzen, 10. Dezember 2014