

17. September 2018

BMF-010200/0029-IV/6/2018

BMF-AV Nr. 131/2018

An

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

Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Wartungserlass 2018 zu den Art. I bis VI UmgrStG

Durch diesen Erlass erfolgen in den UmgrStR 2002 hinsichtlich der [Art. I](#) bis [VI UmgrStG](#) neben der laufenden Wartung Anpassungen aufgrund des Jahressteuergesetzes 2018, der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, Klarstellungen, formale Anpassungen, Fehleranpassungen sowie die Beseitigung von Redaktionsversehen.

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

Insbesondere wird im Wartungserlass 2018 zu den Art. I bis VI UmgrStG Folgendes behandelt:

Randzahl(en)	Änderungen im Überblick
44a, 160b, 860a, 860g, 933	Die Änderungen im Ratenzahlungskonzept durch das JStG 2018 (Verteilung auf 5 Jahre, vorzeitige Fälligstellung) in § 6 Z 6 EStG 1988 sowie dritter Teil Z 31 UmgrStG werden eingearbeitet.

44a, 45, 64, 72, 160d, 265a, 265b, 404, 458, 495, 854a, 854b, 860a, 860b, 860c, 860d, 860g, 862, 863, 868, 932, 937, 938, 1448a, 1603, 1736a	Durch das JStG 2018 entfiel sowohl in § 6 Z 6 EStG 1988 als auch in den Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung im Umgründungssteuergesetz die Voraussetzung des Bestehens einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe mit Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes, weil Österreich mittlerweile ohnehin mit sämtlichen dieser Staaten eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe vereinbart hat.
160e	Die gesetzlichen Änderungen in § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG durch das JStG 2018 (Anpassung der Ausschüttungsfiktion an die Neuregelung in § 10a KStG 1988) wird eingearbeitet.
207a	Es erfolgt eine Klarstellung zur Reichweite der Rz 207a (objektbezogener Verlustübergang), wonach weder die Richtung der Folgeumgründung noch der Umstand maßgeblich sind, ob die Verluste von der übertragenden oder der übernehmenden Gesellschaft stammen.
211, 254	Die Rechtsprechung des VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0024 , der zufolge offene bzw. „nicht abreifende“ Siebentel aus Teilwertabschreibungen von Beteiligungen keine Vorgruppenverluste im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 darstellen, wird berücksichtigt.
215a	Die Aussagen zum „ersatzweisen verlustverursachenden Vermögen“ für Zwecke des Objektbezuges bei Beteiligungen, die aufgrund einer vorangegangenen up-stream-Verschmelzung am Stichtag der Folgeumgründung nicht mehr vorhanden sind, werden für den Fall erweitert, dass es sich bei der Erstumgründung um eine down-stream-Verschmelzung handelt, aufgrund derer das ursprünglich verlustverursachende Vermögen an die Anteilsinhaber ausgekehrt wird.

234, 254, 301, 994, 1772	Es erfolgen Verweisanpassungen aufgrund der Neuregelungen in § 10 und § 10a KStG 1988 durch das JStG 2018.
243	Der Anwendungsbereich des umgründungssteuerrechtlichen Mantelkaufatbestandes (§ 4 Z 2 erster Satz UmgrStG) wird präzisiert.
340	Es werden die Aussagen zur Anteilsvereinigung im Sinne des GrEStG 1987 für down-stream-Verschmelzungen entsprechend der Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, aufgenommen.
363, 365, 366, 371, 372, 373, 375, 379, 380, 547, 981, 982, 1085, 1162, 1259, 1260, 1261, 1263, 1380, 1795, 1797, 1799	Die Rz werden im Lichte des Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses angepasst (Erlass des BMF vom 27.09.2017, Steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen sowie Evidenzierung von Einlagen und Innenfinanzierung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 , BMF-010203/0309-IV/6/2017 , BMF-AV Nr. 155/2017).
378, 379	Es werden Anpassungen im Lichte der AFRAC-Stellungnahme 31: Zur Ausschüttungssperre nach § 235 Abs. 1 UGB , März 2017, sowie Präzisierungen zum Anwendungsbereich der Innenfinanzierungsverordnung (IF-VO) vorgenommen.
391, 392	Die bisherigen, den KStR 2013 entgegenstehenden Aussagen der UmgrStR 2002 zur Bewertung des Liquidationsvermögens gemäß § 19 KStG 1988 für nicht unter Art. III UmgrStG fallende Umgründungen werden im Sinne der in den KStR 2013 bestehenden Aussagen angepasst, weshalb die Aussage entfällt, dass auch bei Verzicht auf eine Anteilsgewährung eine Gegenleistung vorliegen kann.
435	Es wird ein Redaktionsversehen behoben, indem die bereits zu Verschmelzungen und Spaltungen nach ausländischem Recht

	getroffenen Aussagen zur Vergleichbarkeit einer ausländischen Umgründung mit dem inländischen Recht auch für Umwandlungen getroffen werden.
461	Wird eine Kapitalgesellschaft errichtend umgewandelt, an der ein mit Antrag auf Nichtfestsetzung oder Ratenzahlung behafteter Kapitalanteil besteht, führt die Umwandlung für sich genommen nicht zur Festsetzung der Steuerschuld bzw. Fälligkeit noch offener Raten. Die weiteren Rechtsfolgen sind danach zu unterscheiden, ob es umwandlungsbedingt zur Entstehung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich kommt.
585, 587	Die VwGH-Rechtsprechung vom 20.12.2016, Ro 2015/15/0020 , zur Ermittlung des Beteiligungsausmaßes für Zwecke des § 10 Z 2 UmgrStG wird berücksichtigt.
620d	Die VwGH-Rechtsprechung vom 31.5.2017, Ro 2016/13/0002 , wird berücksichtigt, wonach kein rückwirkendes Ausscheiden eines Gruppenmitgliedes bei errichtender Umwandlung innerhalb der Gruppe im Falle der Übertragung des Vermögens auf den alleinigen Kommanditisten vorliegt.
664	Die VwGH-Rechtsprechung vom 26.2.2015, Ro 2014/15/0041 , zur Einbringung des gesamten Betriebes wird berücksichtigt, wonach trotz fehlender Stichtagsbilanz keine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG verletzt ist und auch die (allenfalls gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 adaptierte) Einbringungsbilanz das Erfordernis des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG erfüllt.
678	Die VwGH-Rechtsprechung vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0034 , zu den Folgen des Nichtvorliegens eines positiven Verkehrswertes für negative Kapitalkonten wird berücksichtigt.
694a, 694b, 1432,	Die gesetzliche Änderung im Rahmen des JStG 2018 in § 16 Abs.

1605, 1678	5 Schlussteil UmgrStG (Trennung von Gebäude und Grund und Boden durch einen Baurechtsvertrag) wird eingearbeitet.
780	Es wird klargestellt, dass auch bei zurückgezogenem Firmenbuchsgesuch keine Einbringung (weder nach noch außerhalb des Art. III UmgrStG) zu Stande kommt.
860d	Es werden Präzisierungen zur teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes (Vorliegen von betrieblichen Einkünften; Vorliegen einer Buchwerteinbringung aus Sicht der übernehmenden Körperschaft) sowie Präzisierungen zum möglichen Missbrauchsverdacht aufgenommen, wenn keine solche Einschränkung des Besteuerungsrechts vorliegt.
860g	Wird ein mit Antrag auf Nichtfestsetzung gemäß § 27 Abs. 6 EStG 1988 behafteter Kapitalanteil in weiterer Folge nach Art. III UmgrStG eingebracht, führen sowohl die Veräußerung des übertragenen Vermögens als auch der Gegenleistung zur Festsetzung der Steuerschuld.
972c	Die VwGH-Rechtsprechung vom 25.1.2017, Ra 2016/13/0056 , zum Anwendungsbereich der Ausschüttungsfiktion gemäß § 18 Abs. 2 UmgrStG wird berücksichtigt (Einschränkung auf negative Buchwerte); weiters werden Aussagen zur Auswirkung des Aufwertungswahlrechts des UmgrStG auf die Ausschüttungsfiktion getroffen, wonach sich die Basis für die nicht unter die Ausschüttungsfiktion fallenden Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG erhöht.
1008	Die Übertragung oder erstmalige Einräumung eines Wohnrechtes an einem Betriebsgebäude stellt keine schädliche Gegenleistung dar, sondern qualifiziert als Zurückbehaltung im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG .

1019	Die Aussagen zu Teileinbringungen aus dem Vermögen eines Einzelunternehmers werden dahingehend präzisiert, als es einbringungsbedingt nicht zu einer Entnahmebesteuerung kommt, wenn die Anteile an der übernehmenden Körperschaft vor und nach der Einbringung dem Privatvermögen zuzuordnen sind.
1122a, 1266a	Es werden einerseits ausdrückliche Aussagen zur Auslegung und Anwendung von § 20 Abs. 4 Z 2 UmgrStG im Falle von negativen Anschaffungskosten bzw. Buchwerten bei up-stream-Einbringungen, andererseits Aussagen zur Vorgehensweise bei negativen Innenfinanzierungsständen bei side-stream- und up-stream-Einbringungen getroffen.
1330, 1532	Es wird ein Redaktionsversehen durch Streichung eines Verweises auf Rz 1330a beseitigt; weiters erfolgt eine Klarstellung zum Anwendungsbereich von Art. V UmgrStG bei Realteilungen von Gesellschaften, für die eine Vereinbarung gemäß Rz 1330a („Lockstep“) getroffen worden ist.
1376	Es erfolgt eine Klarstellung, wonach das Einstellen des gesamten Zusammenschlusskapitals in das starre Kapitalkonto nicht erforderlich ist und ein etwaiger „Überling“ (ein über das vereinbarte Zusammenschlusskapital hinausgehender Betrag) auch am variablen Kapitalkonto erfasst werden kann.
1517	Die „realteilungsfähigen“ Vorgänge werden ergänzt um die Aufteilung einer Erbengemeinschaft, die hinsichtlich des Betriebsvermögens eine GesbR darstellt.
1681	Es werden Aussagen dem Art. III UmgrStG entsprechend zur Abspaltung von Kapitalanteilen aufgenommen, wonach mangels Anwendbarkeit von § 16 Abs. 5 UmgrStG eine im Rückwirkungszeitraum an die abspaltende Gesellschaft erfolgte

	Ausschüttung bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist; weiters sind hinsichtlich der Zurückbehaltung durch Vorbehalt der Ausschüttung die Aussagen zu Art. III UmgrStG sinngemäß anzuwenden.
1688	Es wird klargestellt, dass die Aussagen zum Zeitpunkt der Anerkennung der übernehmenden Körperschaft im Falle der Spaltung zur Aufnahme bei Gründung nach dem Spaltungsstichtag sowohl für Bar- als auch Sachgründungen gelten.

Im Detail ergehen folgende Änderungen:

1. Verschmelzungen ([Art. I UmgrStG](#))

Rz 44a wird wie folgt geändert (Klarstellung):

1.1.4.3.2. Ratenzahlungskonzept ab 1.1.2016

44a

Für Verschmelzungen, die nach dem 31.12.2015 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden, gilt:

Insoweit es aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich zu einer Liquidationsbesteuerung nach [§ 20 KStG 1988](#) kommt, kann die übertragende Körperschaft aufgrund von [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 bei Verschmelzung auf eine übernehmende

- in der Anlage zum UmgrStG genannten Gesellschaft oder
- eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraumes, ~~mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht~~ (Norwegen, Liechtenstein und seit 1.1.2017 Island),

die den Ort der Geschäftsleitung in ~~einem dem betreffenden Mitgliedstaat~~ **der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums**

haben, zwischen der sofortigen Entrichtung der festgesetzten Steuerschuld und der Entrichtung der festgesetzten Steuerschuld in Raten (Ratenzahlungskonzept durch die sinngemäße Anwendung des [§ 6 Z 6 lit. d bis e EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015) wählen. Dies gilt sinngemäß für Einschränkungen des Besteuerungsrechtes gemäß [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) bei Auslandsverschmelzungen mit Inlandsbezug.

Ist die übertragende Körperschaft zum Zeitpunkt der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung bereits erloschen, hat die übernehmende Körperschaft die Körperschaftsteuererklärung als Gesamtrechtsnachfolger der übertragenden Körperschaft abzugeben und darin den Antrag auf Ratenzahlung zu stellen. Wird die Verschmelzung erst nach einer bereits abgegebenen Körperschaftsteuererklärung wirksam, hat eine Korrektur dieser Erklärung (Antragstellung auf Ratenzahlung) zu erfolgen (für bis zum 31.12.2015 beschlossene oder unterfertigte Umgründungen gilt dies auch hinsichtlich des Nichtfestsetzungsantrages, siehe dazu Rz 44b).

Das Ratenzahlungskonzept wurde im Zuge der grundlegenden Neuregelung der Entstrickungsbesteuerung mit dem AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, in [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) eingeführt und ersetzt im betrieblichen Bereich das bisherige Nichtfestsetzungskonzept im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe. Die Neuregelung geht auf die jüngeren Entwicklungen der EuGH-Rechtsprechung zurück (EuGH 23.1.2014, Rs [C-164/12](#), *DMC* und EuGH 21.5.2015, Rs [C-657/13](#), *Verder LabTec*).

Das Ratenzahlungskonzept ersetzt daher in sämtlichen Artikeln des UmgrStG das Nichtfestsetzungskonzept für Umgründungen, die nach dem 31.12.2015 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden (lediglich der Anteilstausch des [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015, bei dem die Steuerschuld nicht entsteht, bleibt aufgrund der [Fusionsrichtlinie](#) bestehen). Für diese Zwecke verweist das UmgrStG auf [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015, soweit es nach den jeweiligen Bestimmungen des UmgrStG zu einer umgründungsbedingten Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommt. Dabei sind insbesondere die folgenden in [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 geregelten Bestimmungen zur Ratenzahlung sinngemäß anzuwenden:

- Im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe kann die Steuerschuld auf Antrag in Raten entrichtet werden ([§ 6 Z 6 lit. c EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015):
 - **Bei Umgründungen mit Stichtag nach dem 31.12.2018 kann die Steuerschuld** ~~wobei für das Anlagevermögen eine~~ **nach [§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) idF JStG 2018 auf fünf Jahre verteilt entrichtet werden.**
 - **Bei Umgründungen mit Stichtag bis zum 31.12.2018 kann die Steuerschuld für das Anlagevermögen nach [§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 auf sieben Jahre verteilt entrichtet werden.** ~~(§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988 idF AbgÄG 2015) und Diese auf [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) idF vor JStG 2018 basierenden Ratenzahlungen laufen unverändert weiter (Fälligkeitstermin der weiteren Raten jeweils zum 30. September der Folgejahre).~~
 - **F**ür das Umlaufvermögen **kann** eine auf zwei Jahre ([§ 6 Z 6 lit. e EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015) verteilte Entrichtung der Abgabenschuld zur Anwendung kommen**.**

Beispiel:

Die inländische A-AG (Holding) hält eine 60-prozentige Beteiligung an der ebenfalls inländischen T-GmbH. Im Zuge einer Exportverschmelzung der A-AG auf die deutsche Kapitalgesellschaft X-AG zum 31.12.19 geht auch die Beteiligung an der T-GmbH über. Der Buchwert der Beteiligung an der T-GmbH zum 31.12.196 beträgt 4.000, der gemeine Wert 5.400.

Verschmelzungsbedingt kommt es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes Österreichs hinsichtlich der Anteile an der inländischen T-GmbH. Da die übernehmende X-AG eine in der Anlage zum UmgrStG genannte Gesellschaft eines EU-Staates ist ([§ 1 Abs. 2 erster Teilstrich UmgrStG](#)), stellt die A-AG gemäß [§ 1 Abs. 2 zweiter Satz UmgrStG](#) in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 19 einen Antrag auf Ratenzahlung der auf die stillen Reserven des Anteils (1.400) entfallenden Steuerschuld (0,25 = 350). Dabei ist gemäß [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) die Entstrickungsbestimmung des [§ 6 Z 6 lit. d bis e EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden, weshalb die Steuerschuld in **fünfsieben** Jahresraten zu entrichten ist (je **70**).*

- Werden einzelne Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Betriebe oder Betriebsstätten
 - vor Ablauf von **fünf (bzw. sieben)** Jahren veräußert,
 - scheiden sie auf sonstige Weise aus oder werden sie

- in einen „nicht begünstigten“ Staat (dh. außerhalb des EU/EWR-Raumes mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe) überführt,

sind noch offene Raten insoweit vorzeitig fällig zu stellen, wobei den Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolger eine Anzeigepflicht über den Eintritt eines dieser

Umstände trifft ([§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015). **Für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2018 führen zudem folgende Umstände zu einer vorzeitigen Fälligestellung der offenen Raten ([§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) idF JStG 2018):**

- **Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung der die Raten schuldenden Körperschaft in einen Staat außerhalb des EU/EWR-Raumes,**
- **Anmeldung der Insolvenz des die Raten schuldenden Steuerpflichtigen oder dessen Abwicklung,**
- **die Nichtentrichtung einer Rate binnen zwölf Monaten ab Eintritt der Fälligkeit oder die Entrichtung in zu geringer Höhe.**

Hinsichtlich des Umlaufvermögens kommt es bei Veräußerung vor Ablauf von zwei Jahren nicht zu einer vorzeitigen Fälligestellung noch offener Raten.

Die in [§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 **JStG 2018** genannten Umstände sind auch für eine vorzeitige Fälligestellung noch offener Raten im UmgrStG maßgeblich (~~Veräußerung, sonstiges Ausscheiden oder Überführung in einen Nicht-EU/EWR-Staat~~); lediglich im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund einer Einbringung nach [Art. III UmgrStG](#) unter Anwendung des Ratenzahlungskonzepts sind neben den in [§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) genannten Umständen die Sonderregelungen über eine vorzeitige Fälligestellung noch offener Raten gemäß [§ 16 Abs. 1 dritter und fünfter Satz UmgrStG](#) zu beachten (siehe dazu Rz 860g).

Beispiel Fortsetzung Variante 1:

Wird die Beteiligung an der T-GmbH von der übernehmenden deutschen X-AG als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-AG später veräußert, sind sämtliche noch offene Ratenzahlungen hinsichtlich der übertragenen Beteiligung bei der X-AG vorzeitig fällig zu stellen.

Im Falle einer bloß anteiligen Veräußerung der Beteiligung an der T-GmbH kommt es nur insoweit zu einer Fälligestellung, als die noch offenen Raten auf die veräußerten Beteiligungsquoten entfallen (anteilige Fälligestellung).

Neben der (teilweisen) Veräußerung des übertragenen Vermögens durch die übernehmende Körperschaft können insbesondere Folgeumgründungen – als sonstiges Ausscheiden – zu einer vorzeitigen Fälligestellung noch offener Raten führen.

Beispiel Fortsetzung Variante 2:

Wird die deutsche X-AG als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-AG später auf die in einem Drittstaat ansässig X-Corp verschmolzen (grenzüberschreitende Auslandsverschmelzung), sind sämtliche noch offene Ratenzahlungen hinsichtlich der übertragenen Beteiligung bei der X-AG vorzeitig fällig zu stellen.

Scheidet ein verschmelzungsbedingt unter Anwendung des Ratenzahlungskonzepts übernommenes Vermögen aus der übernehmenden ausländischen Körperschaft auf Grund einer Folgeumgründung nach ausländischem Abgabenrecht ohne Gewinnverwirklichung aus, gehen noch offene Ratenzahlungen auf den Rechtsnachfolger dieser Folgeumgründung über, sofern es sich bei diesem um eine in der Anlage zum UmgrStG genannte EU-Gesellschaft oder eine vergleichbare Gesellschaft eines EWR-Staates mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe (Norwegen, Liechtenstein und; ab 1.1.2017 auch Island) handelt.

Beispiel Fortsetzung Variante 3:

Bringt die übernehmende deutsche X-AG den Anteil an der T-AG später nach ausländischem Umgründungssteuerrecht zu Buchwerten in eine im selben Staat ansässige Kapitalgesellschaft ein, liegt kein Umstand vor, der zu einer vorzeitigen Fälligestellung noch offener Raten bei der X-AG führt.

Wird eine inländische Körperschaft, die eine optierte internationale Schachtelbeteiligung hält, exportverschmolzen und ist die Beteiligung nach der Verschmelzung auch keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen, geht das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven in der internationalen Schachtelbeteiligung verloren. Im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe kann ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt werden. Wird in weiterer Folge die Körperschaft, an der die übertragene internationale Schachtelbeteiligung bestand, up-stream auf die im Zuge der Erstverschmelzung übernehmende ausländische Körperschaft verschmolzen, liegt ein sonstiges Ausscheiden

des vormals übertragenen Vermögens vor, das zur Fälligestellung noch offener Raten führt.

- Im Ratenzahlungskonzept sind nach der Umgründung im Ausland eintretende Wertveränderungen des übertragenen Vermögens – anders als im Nichtfestsetzungskonzept (dazu Rz 44b) – unbeachtlich, weil bereits anlässlich der Einschränkung des Besteuerungsrechtes eine Realisierung der in der österreichischen Besteuerungshoheit entstandenen stillen Reserven und damit eine „Trennung“ der Besteuerungshoheiten erfolgt. Aus diesem Grund erfolgt auch ein späterer Reimport des Vermögens – wie bei jedem Vermögen, hinsichtlich dessen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht – zum gemeinen Wert ([§ 3 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 1 UmgrStG](#), siehe Rz 160b und 160d). Tritt das betreffende Vermögen vor Ablauf von **fünf (bzw. sieben)** Jahren wieder in die österreichische Besteuerungshoheit ein, laufen noch offene Raten weiter, solange keine Gründe für eine vorzeitige Fälligestellung eintreten.

In Rz 45 entfällt im zweiten Bulletpoint die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

1.1.4.4. Grenzüberschreitende Verschmelzungen auf andere Körperschaften

45

[...]

- in Staaten außerhalb der EU oder außerhalb des EWR ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ ansässige Körperschaften

[...]

In Rz 64 entfällt die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

1.1.6.4.2. Inländisches Betriebsvermögen

64

[...] Erfolgt die Verschmelzung auf eine übernehmende in der Anlage zum UmgrStG genannte EU-Gesellschaft oder eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines EU/EWR-Staates ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~, kann die

übertragende Körperschaft die Entrichtung der verschmelzungsbedingt entstandenen Steuerschuld in Raten beantragen (siehe Rz 44a; bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung, siehe Rz 44b). [...]

Rz 72 wird wie folgt geändert:

1.1.6.5.2. "Export-Verschmelzung"

72

Im Falle der "Export-Verschmelzung" (siehe Rz 41 ff) geht das Vermögen der übertragenden österreichischen Körperschaft ohne Abwicklung auf die übernehmende ausländische Körperschaft über. Durch die Verschmelzung geht die bisher im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft unter, sodass bisher bestehende Besteuerungsrechte an den stillen Reserven verloren gehen können. Der verschmelzungsbedingte Entfall der Steuerhängigkeit der stillen Reserven führt daher zu einer (partiellen) Nichtanwendbarkeit des [Art. I UmgrStG](#) und damit zu einer (partiellen) Liquidationsbesteuerung nach [§ 20 KStG 1988](#). Kommt es zum Entfall der Steuerhängigkeit der stillen Reserven durch Verschmelzung auf eine in der Anlage zum UmgrStG angeführte EU-Gesellschaft oder auf eine einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Gesellschaft eines Mitgliedstaates des EWR, ~~mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht~~ (Norwegen, Liechtenstein und seit ~~1.1.2017~~ Island), kann die übertragende Körperschaft beantragen, die anlässlich der Einschränkung des Besteuerungsrechtes entstehende Steuerschuld in Raten zu entrichten (siehe Rz 44a; bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung, siehe Rz 44b).

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

Bleiben die Wirtschaftsgüter aus Anlass der Verschmelzung in einer inländischen Betriebsstätte verstrickt (steuerhängig), werden sie aber in der Folge in das Ausland verbracht (überführt), greift nicht die Entstrickungsbesteuerung des [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#), sondern es kommt [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) zur Anwendung: Die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter sind mit dem Fremdvergleichswert anzusetzen; die dabei entstehende Steuerschuld kann bei Überführung in einen EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ gemäß [§ 6 Z 6 lit. c erster Teilstrich EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 auf Antrag in Raten entrichtet werden (für Überführungen bis 31.12.2015 kann aufgrund von [§ 6](#)

[Z 6 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2015 ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld gestellt werden, siehe EStR 2000 Rz 2517a ff).

Sind in Österreich belegene Wirtschaftsgüter keiner inländischen Betriebsstätte zuzuordnen und wird anlässlich der Verschmelzung das Besteuerungsrecht an diesen Wirtschaftsgütern eingeschränkt, greift die Entstrickungsbesteuerung nach [§ 1 Abs. 2 zweiter Satz UmgrStG](#) ein. Eine der Verschmelzung nachfolgende tatsächliche Verbringung (Überführung) der in Österreich belegenen Wirtschaftsgüter in das Ausland ist sodann im Hinblick auf die Entstrickungsbesteuerung irrelevant; [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) kann nicht mehr eingreifen.

- Inländische Betriebsstätten

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

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

Hingegen wird das inländische Besteuerungsrecht dann eingeschränkt, wenn nach dem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft die inländische Geschäftseinrichtung nicht mehr als Betriebsstätte gilt. In diesem Fall hat eine Liquidationsbesteuerung nach [§ 20 KStG 1988](#) zu erfolgen. Zur Frage eines allfälligen Antrages auf Ratenzahlung siehe Rz 44a (bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung, siehe Rz 44b).

- Ausländische Betriebsstätten

Der verschmelzungsbedingte Übergang einer ausländischen Betriebsstätte auf eine ausländische übernehmende Körperschaft fällt unter [Art. I UmgrStG](#), wenn Österreich mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA abgeschlossen hat, das die Befreiungsmethode vorsieht, da die stillen Reserven dieser ausländischen Betriebsstätte schon bis zur Verschmelzung im Inland nicht steuerhängig waren. Wurden Verluste dieser

Betriebsstätte auf Grund von [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) in der Vergangenheit mit den positiven Inlandseinkünften der übertragenen Körperschaft verrechnet (vgl. KStR 2013 Rz 376 ff), kommt es durch die Verschmelzung nicht zu einer Nachversteuerung (Zurechnung zu inländischen betrieblichen Einkünften) sondern erst dann, wenn die Verluste im Ausland berücksichtigt werden. Zur Nachversteuerung gemäß [§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2014 in Folge Zeitablauf siehe EStR 2000 Rz 212 ff.

Hingegen führt der verschmelzungsbedingte Übergang einer ausländischen Betriebsstätte dann zur Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes und damit zur Nichtanwendbarkeit des [Art. I UmgrStG](#), wenn mit dem Betriebsstättenstaat kein DBA besteht, oder ein DBA abgeschlossen wurde, das die Anrechnungsmethode vorsieht (zB Italien; zur Frage eines allfälligen Antrages auf Ratenzahlung siehe Rz 44a bzw. auf Nichtfestsetzung siehe Rz 44b).

- Beteiligungen

Das inländische Besteuerungsrecht an den stillen Reserven von Beteiligungen an in- oder ausländischen Tochtergesellschaften geht gleichfalls unter, wenn die Beteiligungen verschmelzungsbedingt auf eine ausländische Körperschaft übergehen und das DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-Musterabkommen dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zuweist, es sei denn, die Beteiligungen sind einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen.

- Internationale Schachtelbeteiligungen

Ebenso ist das Steuerverstrickungserfordernis nicht gewahrt, wenn eine (fiktiv) teilwertberichtigte internationale Schachtelbeteiligung, bei der ein Teil von der Steuerneutralität ausgenommen ist, oder eine internationale Schachtelbeteiligung, für die zur Steuerwirksamkeit optiert wurde ([§ 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#)), verschmelzungsbedingt auf eine ausländische übernehmende Körperschaft übergeht und dadurch das inländische Besteuerungsrecht erlischt. Das Steuerverstrickungserfordernis ist aber auch dann nicht gewahrt, wenn das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht erlischt – unabhängig davon, ob es innerstaatlich ausgeübt wird (wie zB bei einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung, wobei sich Auswirkungen in der

Regel jedoch nur auf Ebene der Anteilsinhaber ergeben können, wenn diese nicht im EU/EWR-Raum ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ ansässig sind).

- Sonstiges Inlandsvermögen

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

Werden sonstige Wirtschaftsgüter (bewegliche Wirtschaftsgüter, Rechte, Patente, Kapitalanteile usw.) auf die ausländische Körperschaft übertragen, wird hingegen das Besteuerungsrecht eingeschränkt und [Art. I UmgrStG](#) ist insoweit nicht anwendbar, sofern diese Wirtschaftsgüter keiner inländischen Betriebsstätte der ausländischen übernehmenden Körperschaft zuzurechnen sind. Zur Frage eines allfälligen Antrages auf Ratenzahlung siehe Rz 44a (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung, siehe Rz 44b).

- Sonstiges Auslandsvermögen

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

Rz 87 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

87

Ist bei der Auslandsverschmelzung inländisches Vermögen betroffen, wird die Rückwirkungsfiktion durch den Nachweis einer im Ausland **(dem ausländischen Gesellschaftsrecht entsprechenden)** fristgerecht durchgeführten Verschmelzung **ausgelöst**.

Sieht das ausländische Gesellschaftsrecht keine Rückwirkung vor, ist die erfolgreiche Protokollierung der Umgründung im Ausland innerhalb der 9-Monatsfrist dem inländischen Finanzamt anzuzeigen. Erfolgt keine fristgerechte Anzeige, stellt dies eine Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des [§ 51 FinStrG](#) dar.
~~bzw. bei Fehlen einer der Neunmonatsfrist entsprechenden ausländischen Regelung durch~~

eine fristgerechte Meldung bei dem für das übertragende Vermögen zuständigen Finanzamt ausgelöst. Für die Wahrung der Neunmonatsfrist gilt [§ 108 BAO](#) (siehe Rz 774).

Rz 157 wird wie folgt geändert:

1.3.1.4.3.2. Auslandsverschmelzungen

157

Zur steuerlichen Anerkennung der Rückwirkung siehe Rz 87. Sollte die ausländische Verschmelzung infolge Zurückweisung des zuständigen ausländischen Registergerichtes nicht zustande kommen, ergeben sich mangels eines Vermögensübergangs keine steuerlichen Folgen im Inland. Sollte mangels einer ausländischen Fristenregelung die Meldung der im Ausland wirksam zustande gekommenen Verschmelzung bei dem für die übertragende Körperschaft zuständigen inländischen Finanzamt nicht innerhalb der Neunmonatsfrist erfolgen, **stellt dies eine Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des [§ 51 FinStrG](#) dar** Art. I UmgrStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass ein steuerlich rückwirkender Vermögensübergang ausgeschlossen ist.

In Rz 160b wird das Beispiel 2 wie folgt geändert:

160b

[...]

Beispiel 2:

*Der im Inland ansässige A bringt die in seinem Einzelunternehmen gehaltene Beteiligung an der inländischen B-GmbH zum 30.9.2016⁹ (Buchwert 1.000, Fremdvergleichswert 8.000) nach [Art. III UmgrStG](#) in die in der EU ansässige vermögensverwaltende C-AG gegen Gewährung neuer Anteile ein. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Ansässigkeitsstaat der C-AG folgt dem OECD-MA, weshalb das Besteuerungsrecht Österreichs an der Gegenleistung gemäß [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht eingeschränkt ist. Allerdings geht durch die Einbringung das Besteuerungsrecht hinsichtlich des eingebrachten Vermögens verloren, weshalb es gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) iVm [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) jeweils idF AbgÄG 2015 zum Ansatz des Fremdvergleichswertes (8.000) kommt. A beantragt die dabei entstehende Steuerschuld in **fünf** sieben Raten zu entrichten. Die Anschaffungskosten der dem A als Gegenleistung gewährten Beteiligung an der C-AG entsprechen ebenso dem für den Ansatz des Vermögens maßgeblichen Fremdvergleichswert (lediglich bei Nichtfestsetzungen idF vor AbgÄG 2015 entsprechen nach [§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) die*

Anschaffungskosten zunächst den Buchwerten und eine Erhöhung erfolgt bei späterer Realisierung; siehe Rz 160d).

Zum 31.12.2017 wird die C-AG nach [Art. I UmgrStG](#) auf die inländische D-AG bzw. nachfolgend D-SE importverschmolzen, wodurch das Besteuerungsrecht der Republik Österreich ua. hinsichtlich der seinerzeit von A eingebrachten Beteiligung (wieder) entsteht. Die D-AG hat aufgrund von [§ 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 das übernommene Vermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; die noch offenen Raten laufen – vorbehaltlich des Eintritts der in [§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 genannten Umstände (siehe Rz 44a) – unverändert bei A weiter.

In Rz 160d entfällt die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

160d

[...]

Werden Kapitalanteile umgründungsbedingt auf einen ausländischen in der EU oder in einem EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe (Rz 158) ansässigen Rechtsnachfolger übertragen, unterbleibt unter den Voraussetzungen des [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015 eine sofortige oder aufgeschobene Steuerfestsetzung, ohne dass sich im Falle der Import-Verschmelzung etwas an der Abhängigkeit der Neubewertung von der Identität oder Nichtidentität der übernehmenden Körperschaft ändert.

[...]

Rz 160e wird wie folgt geändert:

160e

Ist die übernehmende Körperschaft am Verschmelzungstichtag an einer übertragenden ausländischen Körperschaft beteiligt (up-stream Importverschmelzung), und würden die Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft ganz oder teilweise aufgrund [§ 10 Abs. 4 oder 5 KStG 1988](#) in der Fassung vor **JStG 2018** oder [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#) steuerpflichtig sein, ist gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) bei der übernehmenden Körperschaft eine fiktive Ausschüttung zu erfassen. Die fiktive Ausschüttungsbesteuerung betrifft jene Auslandsbeteiligungen, bei denen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und Missbrauch bzw. wegen Niedrigbesteuerung von Passiveinkünften im Ausland (siehe KStR 2013 Rz 1228 ff) der Methodenwechsel (dh.

Anrechnungsmethode statt Befreiungsmethode) für Gewinnanteile zur Anwendung kommt. Die fiktive Ausschüttung ist mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages zu erfassen.

Die Regelung ist allerdings nur mehr auf Gewinne der übertragenden Körperschaft aus Wirtschaftsjahren anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2019 geendet haben; dies gilt unabhängig vom Zeitpunkt der Verschmelzung. Für danach entstehende Gewinne kommt bereits die Hinzurechnungsbesteuerung des [§ 10a KStG 1988](#) zur Anwendung.

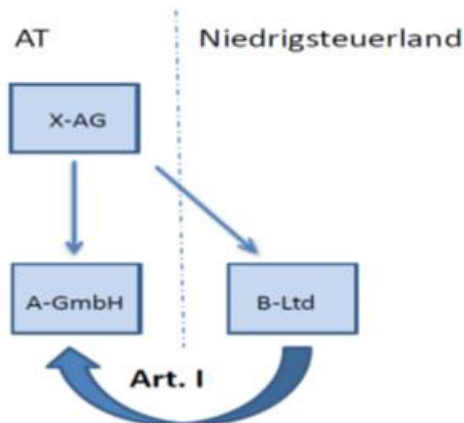
Für Verschmelzungen, die nach dem 31.12.2012 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet werden, gilt darüber hinaus Folgendes:

Unterliegen die Gewinnanteile der ausländischen übertragenden Körperschaft am Verschmelzungstichtag zwar nicht bei der übernehmenden Körperschaft selbst dem Methodenwechsel gemäß [§ 10 Abs. 4](#) oder [Abs. 5 KStG 1988](#) in der Fassung vor **JStG 2018** oder [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#) (dazu siehe oben), wäre aber der Methodenwechsel bei einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft anwendbar, kommt es ebenso zur fiktiven Ausschüttungsbesteuerung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) bei dieser konzernzugehörigen Körperschaft. Der Konzernbegriff ist im Sinne des [§ 15 AktG](#) zu verstehen (siehe KStR 2013 Rz 1125).

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

Beispiel:

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



Da bei der konzernzugehörigen X-AG am Verschmelzungstichtag die Gewinnanteile der B-Ltd dem Methodenwechsel gemäß [§ 10 Abs. 4 KStG 1988 in der Fassung vor JStG 2018](#) oder [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#) unterliegen würden, ist zum 1.7.01 bei der X-AG ein Betrag von 9,5 Mio. als Ausschüttung zu erfassen (Verschmelzungskapital am Verschmelzungstichtag abzüglich des Einlagenstandes der übertragenden Körperschaft). Dieser Ausschüttungsbetrag ist unter Anrechnung der ausländischen, bei der B-Ltd angefallenen Steuern (KöSt, Quellensteuer) steuerpflichtig (vgl. KStR 2013 Rz 1244). Der Ausschüttungsbetrag führt in weiterer Folge zu einer Einlage der X-AG in die A-GmbH; der Beteiligungsansatz an der A-GmbH erhöht sich folglich entsprechend.

In Rz 187 wird ein Verweis angepasst:

1.4. Verlustabzug ([§ 4 UmgrStG](#))

1.4.1. Allgemeines

187

[...] Die Regelungen beziehen sich nur auf den Verlustabzug im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) und damit im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988. [...]

Rz 207a wird wie folgt geändert (Klarstellung):

207a

Wurden von der übertragenden Körperschaft bei einer vorgelagerten Umgründung mit einem (Teil)Betrieb Verluste übernommen, die sie bis zum Verschmelzungstichtag noch nicht verwerten konnte, ist ein objektbezogener Übergang nur möglich, wenn der verlustverursachende (Teil)Betrieb am Verschmelzungstichtag als eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt tatsächlich vorhanden ist.

Hat ein (Teil)Betrieb, der die Verluste verursachte, seine Identität als eigenständige Einheit verloren, weil er nach einer Vorumgründung mit dem Betrieb der nunmehr übertragenden Körperschaft vereinigt wurde, ist der Objektbezug grundsätzlich nicht mehr gegeben. Es bestehen jedoch keine Bedenken, den Verlustübergang anzuerkennen, wenn nachgewiesen wird, dass der verlustverursachende (Teil)Betrieb in Folge der Eingliederung zwar seine Identität als eigenständige Einheit verloren hat, die verlustverursachenden Aktivitäten aber im Rahmen des Gesamtbetriebes der übertragenden Körperschaft noch in vergleichbarem ([§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#)) Umfang vorhanden sind.

Beispiel:

Ein Einzelunternehmer betreibt einen Elektrogerätehandel an zwei Standorten, wobei die Filialen als Teilbetriebe anzusehen sind (vgl. EStR 2000 Rz 5593). Eine der Filialen, die in der Vergangenheit Verluste verursacht hat, die noch nicht verrechnet sind, wird in die X-GmbH eingebracht, die ebenfalls einen Elektrogerätehandel betreibt. Ist aufgrund von organisatorischen Maßnahmen (zB einheitliche Werbung für alle Standorte) zwar die ertragsteuerliche Teilbetriebseigenschaft der eingebrachten Filiale bei der X-GmbH in der Folge weggefallen, wird aber jene betriebliche Aktivität, die den Verlust verursacht hat, in der übernehmenden X-GmbH unverändert fortgesetzt, dh. die übernommene Filiale wird weiter betrieben, gehen diese im Rahmen der Einbringung übergegangenen Verluste bei einer nachfolgenden Verschmelzung der X-GmbH auf die Y-GmbH über.

Dies gilt sinngemäß für die eigenen Verluste aus verlustverursachenden (Teil)Betrieben der übernehmenden Gesellschaft und unabhängig von der Verschmelzungsrichtung.

Die Rz 211 wird wie folgt geändert

1.4.2.1.5. Behandlung von Schwebeverlusten

211

Zu den Schwebeverlusten, die nicht unter [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) fallen, zählen ua. solche nach [§ 26a Abs. 6 KStG 1988](#), nach [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#), [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) sowie - soweit noch vorhanden - gemäß [§ 10 Abs. 8 EStG 1988](#) in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 oder [§ 23a EStG 1972](#) (zum Übergang von Verlusten aus kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen gemäß [§ 23a EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 nach Maßgabe des [§ 21 UmgrStG](#) siehe Rz 1190 und 1177). Nicht zu den

Schwebeverlusten gehören am Verschmelzungstichtag offene Siebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#).

Für Verschmelzungsbeschlüsse ab dem 1.1.2011 gilt Folgendes:

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

Die Rz 215a wird wie folgt geändert:

215a

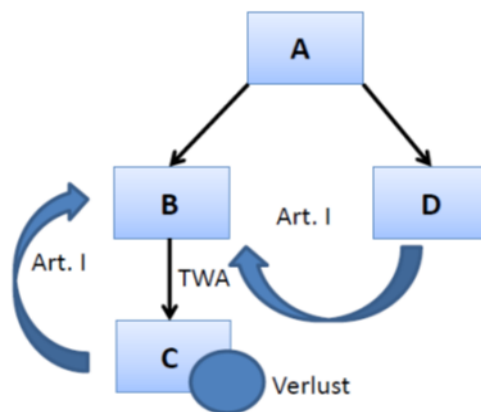
Handelt es sich beim verlusterzeugenden Vermögen um eine Beteiligung, die verschmelzungsbedingt nicht mehr vorhanden ist (siehe Rz 214 f), tritt bei zukünftigen Umgründungen für Zwecke des Objektbezuges das Vermögen der verschmelzungsbedingt untergegangenen Körperschaft (zB Betrieb oder Beteiligung) an die Stelle der nicht mehr vorhandenen Beteiligung. Dabei bleiben Verlustvorträge aus Teilwertabschreibungen oder Fremdfinanzierungen erhalten, wenn das an die Stelle der untergegangenen Beteiligung tretende Vermögen am Stichtag noch vergleichbar im Sinne des [§ 4 UmgrStG](#) vorhanden ist (siehe Rz 218 ff).

Für diese Zwecke ist das an die Stelle der untergegangenen Beteiligung tretende Vermögen (zB Betrieb) zum Stichtag der Folgeumgründung mit eben diesem Vermögen zum Zeitpunkt

der ursprünglichen Verlustentstehung des im Zuge der Erstverschmelzung untergegangenen Vermögens (Zeitpunkt der Teilwertabschreibung der Beteiligung) zu vergleichen.

Beispiel:

Die A-GmbH ist zu 100% an der nicht operativ tätigen B-GmbH und zu 100% an der D-GmbH beteiligt; die B-GmbH wiederum zu 100% an der betriebsführenden C-GmbH. Da die C-GmbH in ihrem Betrieb Verluste erzielt, nimmt die B-GmbH eine Teilwertabschreibung auf ihre Beteiligung an der C-GmbH vor; diese geht bei der B-GmbH in den Verlustvortrag ein.



Zum Stichtag 31.12.01 wird die C-GmbH gemäß [Art. I UmgrStG](#) auf die B-GmbH verschmolzen, dabei bleiben die Verlustvorträge der B-GmbH aufrecht (siehe Rz 215). Die Verluste der C-GmbH sind um die Teilwertabschreibungen zu kürzen (siehe Rz 223 ff).

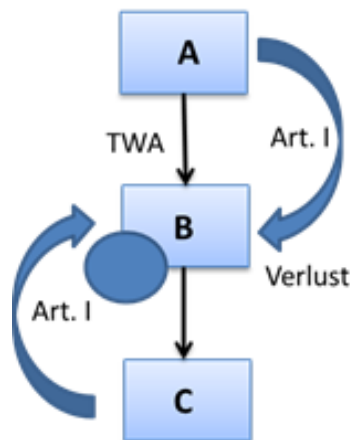
Zum Stichtag 31.12.02 wird die D-GmbH auf die B-GmbH gemäß [Art. I UmgrStG](#) verschmolzen. Ob die Verluste bei der B-GmbH erhalten bleiben, ist vom Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens am Verschmelzungsstichtag abhängig. Zwar ist die Beteiligung an der C-GmbH im Zuge der Erstverschmelzung untergegangen, an deren Stelle kann jedoch der Betrieb der C-GmbH treten. Da dieser Betrieb zum Verschmelzungsstichtag 02 bei der B-GmbH vergleichbar im Sinne des [§ 4 UmgrStG](#) vorhanden ist (keine die Vergleichbarkeit ausschließende Vermögensminderung zwischen ursprünglichem Verlustentstehungszeitpunkt vor der Erstverschmelzung und Stichtag 31.12.02), bleiben die Verluste bei dieser erhalten.

Dies gilt auch, wenn es sich bei der Erstumgründung um eine down-stream-Umgründung handelt und daher im Zeitpunkt der Folgeumgründung das ursprünglich verlustverursachende Vermögen an die Anteilsinhaber ausgekehrt worden ist.

Beispiel:

Die A-GmbH hält eine 100-prozentige Beteiligung an der operativ tätigen B-GmbH, die wiederum eine 100-prozentige Beteiligung an der C-GmbH hält. Die A-GmbH nimmt eine Teilwertabschreibung auf die B-GmbH vor. Zum Stichtag 31.12.01 wird die A-GmbH auf die B-GmbH down-stream gemäß [Art. I UmgrStG](#) verschmolzen. Die bei der A-GmbH noch vorhandenen Verlustvorträge aus der Teilwertabschreibung gehen auf die B-GmbH über (allfällige Verlustvorträge der B-GmbH sind um die Teilwertabschreibung zu kürzen, siehe Rz 223 ff).

Zum Stichtag 31.12.02 wird die C-GmbH auf die B-GmbH verschmolzen. Das ursprünglich verlustverursachende Vermögen (= Anteil an der B-GmbH) ist zu diesem Verschmelzungstichtag bei der Rechtsnachfolgerin der A-GmbH (= B-GmbH) nicht mehr vorhanden, weil anlässlich der Erstverschmelzung die Anteile an der B-GmbH an die Anteilsinhaber der A-GmbH ausgekehrt wurden. An Stelle der ausgekehrten Beteiligung kann der Betrieb der B-GmbH treten. Ist dieser Betrieb zum Verschmelzungstichtag 02 bei der B-GmbH vergleichbar im Sinne des [§ 4 UmgrStG](#) vorhanden, bleiben die Verluste bei dieser erhalten.



In Rz 234 wird ein Verweis angepasst:

1.4.5.3. Behandlung offener Siebentel aus einer Teilwertabschreibung

234

Nach [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) sind steuerlich dem Grunde nach abzugsfähige Teilwertabschreibungen auf zum Anlagevermögen gehörende Beteiligungen an Körperschaften (im Sinne des [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#)) oder Verluste aus der Veräußerung oder aus einem sonstigen Ausscheiden (zB Liquidation) einer derartigen Beteiligung linear auf sieben Jahre mit je einem Siebentel zu verteilen (siehe KStR 2013 Rz 1299 ff).

Die Rz 243 wird wie folgt geändert:

243

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

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

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

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

Beispiel:

Die A-GmbH erwirbt am 1.6.01 alle Anteile der operativen B-GmbH. Zum Verschmelzungstichtag 31.12.01 ist der verlusterzeugende Betrieb in einem die

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

Da [§ 4 Z 2 UmgrStG](#) hinsichtlich der „wesentlichen Änderungen der Struktur“ alle drei Strukturmerkmale des Mantelkaufs gleichermaßen anspricht, kann es aufgrund von [§ 4 Z 2 UmgrStG](#) auch zu einem Wegfall von Verlustvorträgen kommen, obwohl die Änderung des jeweiligen Strukturmerkmals nicht bei der die Verlustvorträge besitzenden Körperschaft eingetreten ist (zB können daher Verlustvorträge einer Körperschaft wegfallen, obwohl bei dieser kein Gesellschafterwechsel stattgefunden hat und die Beteiligung bereits vor der Umgründung gehalten wurde). [§ 4 Z 2 UmgrStG](#) kommt hingegen nicht zur Anwendung, wenn diese wesentlichen Änderungen der Struktur nicht in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang erfolgen.

Die Rz 254 wird wie folgt geändert:

1.4.8. Behandlung von Verlustkomponenten aus einer Teilwertabschreibung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#)

254

Im Hinblick auf das Erfordernis einer Verteilung des Aufwandes aus einer Teilwertabschreibung auf zum Anlagevermögen gehörende Beteiligungen an Körperschaften (im Sinne des [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#)) oder eines Verlustes aus der Veräußerung oder aus einem sonstigen Ausscheiden (zB Liquidation) einer derartigen Beteiligung auf sieben Jahre können sich Siebentelkomponenten mangels Verrechnung mit Gewinnen im vortragsfähigen Verlust befinden oder als offene Siebentelbeträge am Stichtag vorhanden sein. Die im vortragsfähigen Verlust enthaltenen Komponenten teilen das Schicksal der übrigen Verluste und gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) über oder nicht über bzw. bleiben bei der übernehmenden Körperschaft abzugsfähig oder nicht. Im Hinblick auf die gleiche Grundlage sind die am Stichtag offenen Komponenten nicht anders zu behandeln als die übrigen Verluste. Auch für sie ist der Übergang auf die übernehmende Körperschaft bzw. die Fortsetzung bei der übernehmenden Körperschaft davon abhängig, ob der Objektbezug und

die Vergleichbarkeit **des umgegründeten Vermögens** gegeben ist (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#)).

Beispiel:

Im Jahr 02 führt die X-AG (Bilanzstichtag 31.12.) auf die 50-prozentige Beteiligung an der inländischen A-GmbH eine Teilwertabschreibung über 70.000 durch, die steuerlich zu einem Verlust führt. Sie macht das erste Siebentel im Rahmen der Veranlagung 02 geltend. Zum Stichtag 30.9.03 wird die X-AG auf die Y-AG (Bilanzstichtag ebenfalls 31.12.) verschmolzen. Im Jahr 03 kann nur die X-AG ein weiteres Siebentel aus der Teilwertabschreibung geltend machen, nicht aber die Y-AG, weil auch für die noch offenen Siebentel aus der Teilwertabschreibung [§ 4 UmgrStG](#) zur Anwendung kommt und daher eine Geltendmachung erstmals in dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum, dh. im Jahr 04 möglich ist. Weiters ist eine Geltendmachung der offenen Teilwertabschreibungssiebentel durch die Y-AG ab 04 nur dann möglich, wenn die Voraussetzungen des [§ 4 UmgrStG](#) wie insbesondere Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens am Stichtag und Vergleichbarkeit des vorhandenen Vermögens gegeben sind.

In Rz 265a entfällt zwei Mal die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

1.5.2.2. Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Gegenleistung

265a

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile der übertragenden an der übernehmenden Körperschaft durch den verschmelzungsbedingten Anteilstausch (Durchschleusung der Anteile an die Anteilsinhaber) eingeschränkt wird, sind diese aufgrund von [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 bei der übernehmenden Körperschaft mit dem Fremdvergleichswert nach [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) an dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag anzusetzen, wobei ein Antrag auf Ratenzahlung durch die übernehmende, die Anteile auskehrende Körperschaft gestellt werden kann, wenn die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft in einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ ansässig sind.

Für bis zum 31.12.2015 beschlossene oder unterfertigte Verschmelzungen gilt dieser Vorgang als Tausch und die Anteile sind mit dem gemeinen Wert im Sinne des [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) an dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag anzusetzen, wobei ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt werden kann, wenn die Anteilsinhaber in einem

EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässig sind; [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015.

[...]

In Rz 265b entfällt die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

265b

[...] Ein Antrag auf Ratenzahlung kann gestellt werden, wenn die Einschränkung gegenüber einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe erfolgt (sinngemäße Anwendung von [§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988](#)); dafür ist die Ansässigkeit der Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft maßgeblich.

[...]

In Rz 301 wird folgender Verweis geändert:

301

Wenn auf Grund der Missbrauchsbestimmung des [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) **in der Fassung vor JStG 2018 oder [§ 10a KStG 1988](#)** die Wirkungen der Steuerbefreiungen der internationalen Schachtelbeteiligung nicht gegeben sind, kann es auch zu keiner Aufwertung auf den höheren Teilwert kommen.

Rz 340 wird wie folgt geändert:

1.6.5.3. Anteilsvereinigung

340

Im Zuge einer Verschmelzung kann auch ein grunderwerbsteuerpflichtiger Übergang der Anteile am Vermögen einer Personengesellschaft auf neue Gesellschafter ([§ 1 Abs. 2a GrEStG 1987](#)) oder eine grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung ([§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#)) erfolgen.

Grunderwerbsteuerpflicht tritt somit insbesondere dann ein,

- wenn zum Vermögen der übertragenden Körperschaft **unmittelbar** mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen einer grundstücksbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaft gehören,
- wenn durch die Übertragung von Anteilen am Gesellschaftsvermögen einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft eine Änderung des Gesellschafterbestandes in der Form bewirkt wird, dass innerhalb von fünf Jahren **unmittelbar** mindestens 95% der Anteile auf neue Gesellschafter übergegangen sind, oder
- wenn die übertragende und übernehmende Körperschaft an derselben grundstücksbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt sind und es durch die Verschmelzung zur zivilrechtlichen Vereinigung von **unmittelbar** mindestens 95% der Anteile an dieser Gesellschaft in der Hand der übernehmenden Körperschaft kommt.

Anteile, die treuhändig für die übertragende oder übernehmende Körperschaft gehalten werden, sind der Treugeberin zuzurechnen.

Besitzt die übertragende Körperschaft mindestens 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft und gehen diese Anteile durch die Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft über, dann wird – sofern die übernehmende Körperschaft nicht bereits (Minderheits-)Gesellschafterin der Personengesellschaft ist – sowohl ein Tatbestand nach [§ 1 Abs. 2a GrEStG 1987](#) als auch ein Tatbestand nach [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) verwirklicht. In diesem Fall liegt auf Grund der „Vorrangregel“ im [§ 1 Abs. 3 erster Satz GrEStG 1987](#) ein Rechtsvorgang gemäß [§ 1 Abs. 2a GrEStG 1987](#) vor.

Ein Grundstück gehört nicht nur dann zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn es in deren (zivilrechtlichen) Eigentum steht, sondern immer dann, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß [§ 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG 1987](#) erworben hat (vgl. [§ 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG 1987](#)).

~~Ein Grundstück "gehört" der Gesellschaft nicht nur dann, wenn es in deren Eigentum steht, sondern auch schon dann, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, der nach § 1 GrEStG 1987 die Steuerpflicht begründet. Der Gesellschaft ist demnach ein Grundstück zuzurechnen, wenn~~

~~die Gesellschaft das grundbücherliche Eigentum am Grundstück oder einen Anspruch auf Übereignung des Grundstückes erworben hat (VwGH 15.12.1988, 87/16/0142).~~

Werden bei Verschmelzung der Muttergesellschaft auf ihre eigene grundstücksbesitzende Tochtergesellschaft die Anteile an der Tochtergesellschaft an den Alleingesellschafter (oder an mehrere Mitglieder einer Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 KStG 1988](#)) der Muttergesellschaft zur Abfindung ihrer aufzugebenden Anteile übertragen (Anteilsdurchschleusung, Durchgangserwerb), so unterliegt der Erwerb von mindestens 95% der Anteile an der Tochtergesellschaft durch den Alleingesellschafter (oder durch mehrere Mitglieder einer Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 KStG 1988](#)) gemäß [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) der Grunderwerbsteuer.

Besitzt die Muttergesellschaft Grundstücke, liegen zwei grunderwerbsteuerliche Vorgänge vor:

- **In einem ersten Erwerbsvorgang gehen die Grundstücke auf die übernehmende Tochtergesellschaft über, wodurch ein Erwerbsvorgang gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) verwirklicht wird.**
- **In weiterer Folge führt das Auskehren der Anteile an den Gesellschafter (bzw. an mehrere Mitglieder einer Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 KStG 1988](#)) der Muttergesellschaft gemäß [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) zu einer Anteilsvereinigung beim Gesellschafter (bzw. bei den Mitgliedern der Unternehmensgruppe). Bei diesem zweiten Rechtsvorgang ist die Grunderwerbsteuer vom Grundstückswert sowohl der Grundstücke, die die Tochtergesellschaft schon vor der Verschmelzung besessen hat, als auch der Grundstücke, die von der Muttergesellschaft übertragen wurden, zu bemessen; die Anrechnungsvorschriften („Differenzbesteuerung“) des [§ 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG 1987](#) und des [§ 1 Abs. 5 letzter Satz GrEStG 1987](#) kommen nicht zur Anwendung.**

Rz 363 wird wie folgt geändert:

1.10. Verschmelzung und Einlagenrückzahlung (Evidenzkonten)

363

Zu den allgemeinen Grundsätzen der Einlagen bzw. Einlagenrückzahlungen siehe Erlass des ~~BMF 31.3.1998, 06 0257/1 IV/6/98, betreffend die steuerliche Behandlung von~~ Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 und § 15 Abs. 4 EStG 1988, AÖF Nr. 88/1998 **Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#), BMF-AV Nr. 155/2017.**

Zur Innenfinanzierung siehe Abschnitt 1.11.

Rz 365 wird wie folgt geändert:

365

Für die Erfassung auf dem Evidenzkonto sind die Einlagen mit den steuerlichen Werten anzusetzen, dh. mit dem gemeinen Wert gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) oder den nach UmgrStG maßgeblichen Werten (bei Umgründung mit Buchwertfortführung daher der steuerliche Buchwert). Der bilanzmäßige Ausweis von Einlagen im (unternehmensrechtlichen) Eigenkapital der Körperschaft muss daher nicht mit dem steuerlichen Stand der Einlagen übereinstimmen.

Die Einlagen-Evidenzkonten sind in Anlehnung an die in RL25/KFS für die Vermögenszuordnung vorgesehenen Grundsätze im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Vermögensübergangs unter Berücksichtigung aller Umstände im Rückwirkungszeitraum zu verändern (vgl. dazu Abschnitt 4.3.1.

Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#), BMF-AV Nr. 155/2017).

Beispiel:

Die A-GmbH wird mit Verschmelzungsbeschluss vom 15.9.X2 zum 31.12.X1 auf die B-GmbH verschmolzen, wobei bei der übernehmenden B-GmbH eine Kapitalerhöhung in Höhe von 135 erfolgt.

Die Evidenzkonten der A-GmbH und der B-GmbH wiesen zum 31.12.X1 folgende Stände auf:

A-GmbH: Indisponible Einlagen = 35; Disponible Einlagen = 500; Disponible Innenfinanzierung = 100

B-GmbH: Indisponible Einlagen = 35; Disponible Einlagen = 100; Disponible Innenfinanzierung = 500

Am 15.5.X2 wurde von der A-GmbH eine Ausschüttung in Höhe von 400 beschlossen, die steuerlich als Einlagenrückzahlung behandelt werden soll. Da zum 15.5.X2 das Vermögen der A-GmbH wirtschaftlich noch nicht auf die B-GmbH übergegangen ist, kann die Ausschüttung aufgrund der bei der A-GmbH ausreichend vorhandenen disponiblen Einlagen iHv 500 steuerlich als Einlagenrückzahlung qualifiziert werden. Dies führt zu einer entsprechenden Verminderung der disponiblen Einlagen. Die Evidenzkonten der A-GmbH und der B-GmbH sind verschmelzungsbedingt am 15.9.X2 zu addieren, wobei die Einlagen der übertragenden Gesellschaft bis zur Höhe der vorgenommenen Kapitalerhöhung im „Indisponible Einlagen-Subkonto“ zu erfassen sind (siehe Rz 371).

Die Evidenzkonten der B-GmbH weisen daher nach der Verschmelzung folgenden Stand aus:

Indisponible Einlagen = 170; Disponible Einlagen = 100; Disponible Innenfinanzierung = 600

Rz 366 wird wie folgt geändert:

366

Auch das Erfassen des übernommenen Vermögens in den unternehmensrechtlichen Eigenkapitalpositionen der übernehmenden Körperschaft (Nennkapital, Kapitalrücklage oder Bilanzgewinn) hat auf den Gesamtstand der Einlagen keine Auswirkung (er beeinflusst höchstens die Zuordnung zu einem bestimmten Subkonto **und damit die Qualifikation als disponible oder indisponible Eigenkapitalbestandteile**). Eine spätere Rückzahlung des den Evidenzkontenzugang übersteigenden unternehmensrechtlichen Eigenkapitals (ordentliche Kapitalherabsetzung oder Ausschüttung der aufgelösten Kapitalrücklage) stellt sich mangels entsprechender Evidenzbeträge als Gewinnausschüttung dar.

Rz 371 wird wie folgt geändert:

371

Mit der Evidenzkontenstandvereinigung wird automatisch der in [§ 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988](#) für Gewinnanteile vorgesehene Korrektur Rechnung getragen. **Bei der Zuordnung des** der

Einlagen-Evidenzkontostandes (Einlagenstand) der übertragenden Gesellschaft bei der übernehmenden Körperschaft **ist wie folgt vorzugehen** in folgender Reihenfolge zuzuordnen:

- **Bis zur Höhe einer vorgenommenen Kapitalerhöhung sind die Einlagen im „Indisponible Einlagen-Subkonto“ zu erfassen (alternativ kann das Nennkapital-Subkonto der übernehmenden Gesellschaft in dieser Höhe der vorgenommenen Kapitalerhöhung aufgestockt aufzustocken werden).**
- Soweit die **gebundene** Kapitalrücklage **gemäß § 229 Abs. 5 UGB** im Zuge der Verschmelzung erhöht wurde, sind weitere zu übernehmende Einlagenstände **ebenso** im **„Indisponible Einlagen-Subkonto“ (alternativ im Gebundene Kapitalrücklagen-Subkonto) zu erfassen** einzustellen.
- **Soweit eine ungebundene Kapitalrücklage im Zuge der Verschmelzung erhöht wurde, sind zu übernehmende Einlagenstände im „Disponible Einlagen-Subkonto“ (alternativ im Ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto) zu erfassen.**
- Ein danach verbleibender Evidenzkontenstand ist **in das „Disponible Einlagen-Subkonto“ (alternativ in das Bilanzgewinn-Subkonto)** aufzunehmen (auch wenn es unternehmensrechtlich bei der übernehmenden Gesellschaft keinen Bilanzgewinn, sondern einen Verlust gibt).

Rz 372 wird wie folgt geändert:

372

Bei der Konzentrationsverschmelzung werden somit die **Einlagen-Evidenzkontenstände** der ehemals getrennten Gesellschaften in Summe bei der übernehmenden Gesellschaft fortgeführt.

Beispiel:

*Das bilanzielle Eigenkapital der übertragenden A-GmbH beträgt zum Verschmelzungstichtag 900 (Nennkapital 500, Kapitalrücklage 100, Bilanzgewinn 300, wobei keine Ausschüttung nach dem Verschmelzungstichtag erfolgt). Das **Einlagen-Evidenzkonto** entspricht dem **unternehmensrechtlichen** Einlagenstand und weist daher 600 aus (Nennkapital und Kapitalrücklage). **Die disponible***

Innenfinanzierung beträgt 300. Die zu Buchwerten ([§ 202 Abs. 2 UGB](#)) durchgeführte Verschmelzung führt bei der übernehmenden B-GmbH zu

- a) einer Kapitalerhöhung in Höhe von 100
- b) einer Kapitalerhöhung in Höhe von 700
- c) einer Kapitalerhöhung in Höhe von 1.200
- d) keiner Kapitalerhöhung ([§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG](#))

Zu a) Die B-GmbH muss einlagenbedingt eine Kapitalrücklage von 800 bilden. Der übernommene Evidenzkontenbetrag von 600 ist in Höhe von 100 auf das **Indisponible Einlagen-Subkonto (alternativ: Nennkapital-Subkonto) zu übertragen. Die restlichen und mit 500 stellen entweder ebenfalls indisponible Einlagen (bei Bildung einer gebundenen Kapitalrücklage) oder disponible Einlagen (bei Bildung einer ungebundenen Kapitalrücklage) darauf das Rücklagen-Subkonto zu übertragen.** Da auf Kapitalrücklage ein Betrag von 800 eingestellt wird, stellen die restlichen 300 einen Gewinnanteil im Sinne des [§ 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988](#) dar. **Die disponible Innenfinanzierung ist bei der übernehmenden Körperschaft um 300 zu erhöhen (Addition).**

Zu b) Die B-GmbH muss einlagenbedingt eine Kapitalrücklage von 200 bilden. Der übernommene Evidenzkontenbetrag von 600 ist zur Gänze auf das **Indisponible Einlagen-Subkonto (alternativ: Nennkapital-Subkonto) zu übertragen.** Da die Kapitalerhöhung 700 beträgt, ergibt sich in Höhe der restlichen 100 ein im Nennkapital enthaltener Gewinnanteil im Sinne des [§ 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988](#). **Die disponible Innenfinanzierung ist bei der übernehmenden Körperschaft um 300 zu erhöhen (Addition).**

Zu c) Die B-GmbH kann, da die Kapitalerhöhung den Buchwert des übernommenen Vermögens übersteigt, der Verkehrswert aber entsprechend hoch ist, den Unterschiedsbetrag in Höhe von 300 als Umgründungsmehrwert bzw. zusätzlich gegebenenfalls auch als Firmenwert aktivieren. Der übernommene Evidenzkontenbetrag von 600 ist zur Gänze auf das **Indisponible Einlagen-Subkonto (alternativ: Nennkapital-Subkonto) zu übertragen.** Da die Kapitalerhöhung 1.200 beträgt, kann in Höhe der restlichen 600 eine Einlagenrückzahlung nicht Platz greifen, im Falle einer ordentlichen Kapitalherabsetzung über 600 hinaus **erhöht sich die Innenfinanzierung (siehe dazu Abschnitt 3.4.3. Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#), BMF-AV Nr. 155/2017) und es liegt in diesem Ausmaß daher eine Gewinnausschüttung vor.** **Die disponible Innenfinanzierung ist bei der übernehmenden Körperschaft um 300 zu erhöhen (Addition).**

Zu d) Die B-GmbH muss einlagenbedingt eine Kapitalrücklage von 900 bilden. Der übernommene Evidenzkontenbetrag von 600 **stellt disponible Einlagen (Bildung einer ungebundenen Kapitalrücklage) dar ist zur Gänze auf das Rücklagen-Subkonto zu übertragen.** Da auf Kapitalrücklage ein Betrag von 900 eingestellt wird, stellen die restlichen 300 einen Gewinnanteil im Sinne des [§ 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988](#) dar.

Die disponible Innenfinanzierung ist bei der übernehmenden Körperschaft um 300 zu erhöhen (Addition).

Entwicklung der Evidenzkontenstände zu Variante a) **bei Buchung auf eine ungebundene Kapitalrücklage:**

Die A- GmbH weist in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.02 folgende Eigenkapitalstruktur und am Evidenzkonto folgenden Einlagenstand aus:

Jahresabschluss	31.12.02	Evidenzkonto 31.12.02
Nennkapital	500	500
ungebundene Kapitalrücklagen	100	100
ungebundene Gewinnrücklagen	0	0
Bilanzgewinn	300	0

Evidenzsubkonten	31.12.02
indisponible Einlagen	500
disponible Einlagen	100
Innenfinanzierung	300

Die **B-GmbH-B** weist in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.02 (vor Verschmelzung) folgende Eigenkapitalstruktur und am Evidenzkonto folgenden Einlagenstand aus:

Jahresabschluss	31.12.02	Evidenzkonto 31.12.02
Nennkapital	500	500
ungebundene Kapitalrücklagen	200	200
ungebundene Gewinnrücklagen	200	0
Bilanzgewinn	500	0

Evidenzsubkonten	31.12.02
indisponible Einlagen	500
disponible Einlagen	200
Innenfinanzierung	700

Das Evidenzkonto der B-GmbH zeigt folgende Entwicklung im Einlagenstand:

Evidenzsubkonten	Beginn	Zugang	Abgang	Umbuchungen	Ende
------------------	--------	--------	--------	-------------	------

	WJ 03				WJ 03
indisponible Einlagen	500	+100			600
disponible Einlagen	200	+500			700
Innenfinanzierung	700	+300			1.000

<i>Evidenz-Subkonten</i>	<i>Beginn WJ 2002</i>	<i>Zugang</i>	<i>Abgang</i>	<i>Umbuchungen</i>	<i>Ende WJ 2003</i>
<i>Nennkapital</i>	<i>500</i>	<i>+100</i>			<i>600</i>
<i>Kapitalrücklagen</i>	<i>200</i>	<i>+500</i>			<i>700</i>
<i>Gewinnrücklagen</i>	<i>0</i>				
<i>Bilanzgewinn</i>	<i>0</i>				
<i>Evidenzkonto</i>	<i>700</i>	<i>600</i>			<i>1.300</i>

Rz 373 wird wie folgt geändert:

1.10.1.2. Konzernverschmelzung

373

Hierunter versteht man die Verschmelzung von anteilmäßig verbundenen Unternehmen, wobei diese Verbindung im einfachsten Fall unmittelbar 100% beträgt. In diesem Fall geht das Evidenzkonto der Tochterkörperschaft - unabhängig von der Verschmelzungsrichtung (up-stream oder down-stream) - unter, jenes der Mutterkörperschaft bleibt **der Höhe nach** unverändert als Evidenzkonto der nach der Verschmelzung verbleibenden (= übernehmenden) Körperschaft bestehen. Im Falle der up-stream-Verschmelzung liegt kein Einlagentatbestand vor und im Falle der down-stream-Verschmelzung findet die Außenbeziehung der Anteilsinhaber zur übertragenden Körperschaft auf Grund der Anteilsdurchschleusung in der rechtsnachfolgenden Tochterkörperschaft ihre Fortsetzung (VwGH 01.03.2007, [2004/15/0127](#)).

Die Zuordnung des Einlagen-Evidenzkontostandes bei down-stream-Verschmelzungen zu den jeweiligen Evidenz-Subkonten erfolgt nach der unternehmensbilanziellen Behandlung der Einlagen bei der übernehmenden

Gesellschaft. Sind bei der übernehmenden Tochtergesellschaft in der Unternehmensbilanz höhere gebundene Eigenkapitalpositionen vorhanden, sind im Rahmen der Verschmelzung allenfalls disponible Einlagenbestandteile der übertragenden Körperschaft auf das indisponible Einlagensubkonto umzubuchen (zur genauen Vorgehensweise siehe auch Rz 371).

Beispiel:

Die kleine A-GmbH wird auf ihre 100-prozentige kleine Tochtergesellschaft B-GmbH ohne Kapitalerhöhung verschmolzen. Die Evidenzkonten weisen folgende Stände aus:

Evidenzsubkonten A-GmbH	
indisponible Einlagen	35
disponible Einlagen	25
Innenfinanzierung	600

Evidenzsubkonten B-GmbH	
indisponible Einlagen	70
disponible Einlagen	5
Innenfinanzierung	1.000

Die A-GmbH und die B-GmbH weisen in ihrem Jahresabschluss folgende Eigenkapitalstruktur aus:

Jahresabschluss A-GmbH	vor Art. I
Nennkapital	35
ungebundene Kapitalrücklagen	0
Bilanzgewinn	1.500

Jahresabschluss B-GmbH	vor Art. I	nach Art. I
Nennkapital	70	70
ungebundene Kapitalrücklagen	5	540¹
Bilanzgewinn	1.000	1.000

Da die Zuordnung nach der unternehmensbilanziellen Behandlung der Einlagen bei der übernehmenden Gesellschaft zu erfolgen hat, sind die Evidenzkonten verschmelzungsbedingt wie folgt zu entwickeln:

Evidenzsubkonten – B-GmbH	vor Art. I	Zugang	Abgang	Umbuchungen	nach Art. I
indisponible Einlagen	70	+60³	-70²		60
disponible Einlagen	5	0	-5²		0
Innenfinanzierung	1.000	600			1.600

¹ **Das gesamte Eigenkapital der A-GmbH geht abzüglich des Beteiligungsansatzes an der B-GmbH (im Beispiel 1.000) in die ungebundene Kapitalrücklage der B-GmbH.**

² **Das Einlagenevidenzkonto der B-GmbH geht verschmelzungsbedingt unter.**

³ **Da bei der übernehmenden B-GmbH in der Unternehmensbilanz höhere gebundene Eigenkapitalpositionen vorhanden sind, sind im Rahmen der Verschmelzung die disponible Einlagenbestandteile der A-GmbH auf das indisponible Einlagensubkonto umzubuchen.**

Rz 375 wird wie folgt geändert:

375

Gesellschaftsrechtliche Maßnahmen zur Vermeidung einer verschmelzungsveranlassten gesellschaftsrechtlich verbotenen Einlagenrückgewähr sind hinsichtlich der Einlagen bzw. Einlagenrückzahlungstatbestände für sich zu beurteilen:

- Im Falle einer die Vermögensübertragung ausgleichenden Gesellschaftereinlage oder den zu geringen Nennkapitalstand der übernehmenden Körperschaft ausgleichenden ordentlichen Kapitalerhöhung erhöht sich der Evidenzkontenstand;
- Im Falle einer den geringeren Nennkapitalstand der übernehmenden Körperschaft ausgleichenden ordentlichen Kapitalherabsetzung der übertragenden Körperschaft vermindert sich der Evidenzkontenstand;
- Im Falle der Einkleidung in eine Sachausschüttung liegt unternehmens- und steuerrechtlich keine Ausschüttung bzw. keine Einlagenrückzahlung vor;
- Im Falle einer die Vermögensübertragung neutralisierenden (bei den Anteilsinhabern unwirksamen) Kapitalherabsetzung ist eine Umbuchung vom **Indisponible Einlagen-**

Subkonto (alternativ: Nennkapital-Subkonto)–Stand auf das Disponible Einlagen-Subkonto (alternativ: Bilanzgewinn-Subkonto) vorzunehmen.

Rz 378 wird wie folgt geändert:

1.11. Verschmelzung und Innenfinanzierung

1.11.1. Allgemeines

378

Nach dem 31.12.2015 beschlossene offene Ausschüttungen setzen bei der ausschüttenden Körperschaft einen positiven Stand der Innenfinanzierung voraus ([§ 124b Z 299 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015). Neben den Einlagen (siehe Abschnitt 1.10.) haben Körperschaften gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 somit auch die Innenfinanzierung laufend zu evidenzieren. Die Innenfinanzierung erhöht sich um unternehmensrechtliche Jahresüberschüsse und vermindert sich um unternehmensrechtliche Jahresfehlbeträge. Für Umgründungen ist jedoch die aufgrund von [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 ergangene Innenfinanzierungsverordnung des Bundesministers für Finanzen über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung, [IF-VO](#), BGBl. II Nr. 90/2016, zu beachten (dazu ausführlich Rz 379 ff). Danach sind die Auswirkungen im unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss/-fehlbetrag gerade nicht maßgeblich für die Innenfinanzierung, sondern die Innenfinanzierung ist (anteilig) fortzuführen.

Zudem haben Umgründungen mit unternehmensrechtlicher Aufwertung auf den beizulegenden Wert Auswirkungen auf die Innenfinanzierung: Ein dabei entstehender unternehmensrechtlicher Aufwertungsgewinn unterliegt der Ausschüttungssperre des [§ 235 UGB](#) idF AbgÄG 2015 und erhöht die Innenfinanzierung vorerst nicht. Der Stand der Innenfinanzierung erhöht sich erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem der unternehmensrechtliche Aufwertungsgewinn nach den Vorschriften des UGB ausgeschüttet werden kann (zB aufgrund eines Buchwertabgangs der zugrunde liegenden aufgewerteten Vermögensgegenstände, anlässlich der Veräußerung oder aufgrund von deren Abschreibungen, **wobei zu berücksichtigen ist, dass das erneute Aufleben der Ausschüttungssperre aufgrund einer späteren Zuschreibung die**

**Innenfinanzierung insoweit vermindert); siehe dazu AFRAC-Stellungnahme 31:
Zur Ausschüttungssperre nach [§ 235 Abs. 1 UGB](#), März 2017, Rz 19.**

Ob ausschüttungsgesperrte Aufwertungsbeträge umgründungsbedingt auf den Rechtsnachfolger übergehen oder sich „entsperren“, ist eine unternehmensrechtliche Vorfrage (**siehe AFRAC-Stellungnahme 31: Zur Ausschüttungssperre nach § 235 Abs. 1 UGB, März 2017, Rz 15 ff**); im Zweifel wird davon auszugehen sein, dass die Ausschüttungssperre auf den umgründungsbedingten Rechtsnachfolger übergeht.

Rz 379 wird wie folgt geändert:

1.11.2. Auswirkungen von Umgründungen auf die Innenfinanzierung nach der Innenfinanzierungsverordnung

1.11.2.1. Allgemeine Grundsätze

379

Die [IF-VO](#) regelt die Auswirkungen von

- Verschmelzungen (siehe dazu Rz 381 f),
- Umwandlungen (siehe dazu Rz 628 f),
- Einbringungen (siehe dazu Rz 1266a ff) und
- Spaltungen (siehe dazu Rz 1800 f)

auf eine nach [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) bereits ermittelte und zum Umgründungstichtag bei den jeweiligen Körperschaften bereits bestehende Innenfinanzierung. Folglich sind auch die Auswirkungen der jeweiligen Umgründung auf die Ausschüttungssperre des [§ 235 UGB](#) (siehe Rz 378) erst im Rahmen der laufenden Fortführung der Innenfinanzierung bei der übernehmenden Körperschaft nach der Umgründung zu beurteilen.

Die [IF-VO](#) kommt ausschließlich bei Umgründungen mit steuerlicher Buchwertfortführung zur Anwendung. Die Ausübung einzelner steuerlicher Aufwertungswahlrechte (zB [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) für Grundstücke des Altvermögens, siehe Rz 928) ist für die Anwendung der IF-VO unschädlich, solange dem Grunde nach eine Buchwertumgründung vorliegt.

Für sämtliche von der IF-VO geregelten Umgründungen gelten die folgenden in [§ 1 Abs. 1 IF-VO](#) geregelten Grundsätze:

- Die Innenfinanzierung ist ausschließlich nach Maßgabe des [§ 2 IF-VO](#) fortzuführen. Die unternehmensrechtlichen Auswirkungen der jeweiligen Umgründung haben hingegen keine Auswirkungen auf die Innenfinanzierung ([§ 1 Abs. 1 Z 1 IF-VO](#)), weshalb die unternehmensrechtliche Behandlung der Umgründung und die damit einhergehenden Auswirkungen auf das unternehmensrechtliche Jahresergebnis nicht ausschlaggebend sind. Folglich kommt es auch nicht darauf an, ob die jeweilige Umgründung unternehmensrechtlich als Einlagevorgang oder jahresergebniswirksam abgebildet wird.

Beispiel:

Die A-GmbH (Stand der Innenfinanzierung: 200) wird auf die B-GmbH (Stand der Innenfinanzierung 100) verschmolzen. Unternehmensrechtlich wird das Verschmelzungskapital der A-GmbH zur Gänze in eine Kapitalrücklage eingestellt. Dass unternehmensrechtlich ein Einlagevorgang vorliegt, der die Innenfinanzierung nach Maßgabe von [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) nicht berühren würde, ist nach der IF-VO nicht entscheidend. [§ 2 Abs. 1 IF-VO](#) sieht eine Addition der Innenfinanzierungsstände der A-GmbH und der B-GmbH vor. Folglich beträgt der Stand der Innenfinanzierung der B-GmbH nach der Verschmelzung 300.

- Entstehen anlässlich von Umgründungen unternehmensrechtlich Buchgewinne und -verluste, haben diese keine Auswirkungen auf die Innenfinanzierung ([§ 1 Abs. 1 Z 2 IF-VO](#)).

Dies gilt auch dann, wenn ein Buchverlust und dessen unternehmensrechtliche Auswirkung durch Ansatz eines Umgründungsmehrwerts bzw. Firmenwerts zunächst unterdrückt wird und sich erst in Folgejahren – insbesondere durch Abschreibungen – im unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss/-fehlbetrag und damit grundsätzlich innenfinanzierungswirksam niederschlägt. Für diese Zwecke ist gemäß [§ 1 Abs. 2 IF-VO](#) der Jahresüberschuss/-fehlbetrag in Folgejahren um Ab- und Zuschreibungen des Umgründungsmehrwerts bzw. Firmenwerts sowie um einen etwaigen Buchwertabgang zu bereinigen. Diese Bereinigung ist erforderlich, weil bei Aktivierung eines Umgründungsmehrwerts bzw. Firmenwerts die Ausschüttungssperre gemäß [§ 235 UGB idF AbgÄG 2015](#) nicht zur Anwendung kommt und somit eine sukzessive Bereinigung durch [§ 235 Abs. 1 letzter Satz UGB](#) iVm [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) ausbleibt.

Beispiel:

Anlässlich einer Einbringung nach [Art. III UmgrStG](#) mit unternehmensrechtlicher Buchwertfortführung entsteht ein Buchverlust. Um die sofortige Auswirkung des Buchverlustes auf das unternehmensrechtliche Jahresergebnis zu vermeiden, wird dieser gemäß [§ 202 Abs. 2 Z 3 UGB](#) aktiviert und – soweit der Buchverlust einzelnen Vermögensgegenständen zugeordnet werden kann – als Umgründungsmehrwert angesetzt.

Dabei wird unter anderem einem abnutzbaren Vermögensgegenstand mit einem Buchwert von 10, einer Restnutzungsdauer von 10 Jahren und stillen Reserven von 90 unternehmensrechtlich ein Umgründungsmehrwert von 90 zugeordnet und über die Restnutzungsdauer abgeschrieben. Zu Beginn des fünften Jahres nach dem Umgründungsstichtag wird der Vermögensgegenstand schließlich um 70 veräußert.

Der Umgründungsmehrwert in Höhe von 90 stellt zunächst dem Grunde nach einen bloßen „Buchgewinn“ dar, der gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 IF-VO](#) unabhängig von der Auswirkung im unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag die Innenfinanzierung nicht berührt. Allerdings hat die in den Folgejahren laufende (höhere) unternehmensrechtliche Abschreibung bzw. der Buchwertabgang des Umgründungsmehrwerts Einfluss auf den Jahresüberschuss/-fehlbetrag und damit grundsätzlich auch auf die Innenfinanzierung. Um die Auswirkung auf die Innenfinanzierung zu vermeiden, ist für steuerliche Zwecke gemäß [§ 1 Abs. 2 IF-VO](#) eine laufende Korrektur vorzunehmen. Für den betreffenden Vermögensgegenstand können die Korrektur und deren Auswirkung daher wie folgt dargestellt werden:

Jahr	0	1	2	3	4	5
Steuerlicher Buchwert	10	9	8	7	6	
Umgründungsmehrwert	90	81	72	63	54	
Unternehmensrechtlicher Wertansatz (Buchwert + Umgründungsmehrwert)	100	90	80	70	60	
Jahresüberschuss/-fehlbetrag	-	-10	-10	-10	-10	(70-60=) 10 (VE-RBW)
Korrektur gemäß § 1 Abs. 2 IF-VO	-	9	9	9	9	54
Auswirkung auf die Innenfinanzierung	-	-1	-1	-1	-1	(70-6=) 64 (VE-BW)

[§ 1 Abs. 2 IF-VO](#) gilt auch für unternehmensrechtliche Aufwertungsbeträge insoweit, als durch sie das Entstehen eines Buchverlustes vermieden wird (bis hin zu „null“); soweit sie nicht das Entstehen eines Buchverlustes vermeiden (ab „null“), unterliegen sie in der Regel der Ausschüttungssperre gemäß [§ 235 UGB](#) und eine Bereinigung der Innenfinanzierung erfolgt sukzessive über [§ 235 UGB](#) iVm [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) (siehe Rz 378). **[§ 1 Abs. 2 IF-VO](#) ist auch anzuwenden, wenn durch einen**

unternehmensrechtlichen Aufwertungsbetrag ein laufender Bilanzverlust abgedeckt wird und dieser daher insoweit nicht der Ausschüttungssperre unterliegt (AFRAC-Stellungnahme 31: Zur Ausschüttungssperre nach [§ 235 Abs. 1 UGB](#), März 2017, Rz 13).

[§ 1 Abs. 1 Z 2 IF-VO](#) ist nicht auf Buchgewinne und Buchverluste anwendbar, die im Rahmen einer Anwachsung gemäß [§ 142 UGB](#) entstehen; derartige Buchgewinne und Buchverluste wirken sich daher auf die Innenfinanzierung aus.

- Entstehen anlässlich einer umgründungsbedingten Vereinigung von Aktiven und Passiven unternehmensrechtlich Confusioerträge oder -verluste (zB aus dem Zusammenfallen einer wertberechtigten Forderung und einer Verbindlichkeit), wirken sich diese in der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft im Wirtschaftsjahr ihrer Berücksichtigung aus ([§ 1 Abs. 1 Z 3 IF-VO](#)), also in der Regel in dem dem Umgründungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss. Dabei ist sicherzustellen, dass es im Falle einer unternehmensrechtlich abweichenden Erfassung des Confusioertrages oder -verlustes nach Maßgabe des KFS/RL 25 Pkt. 6.1.2. Rz 79 zu keiner doppelten Erfassung in der Innenfinanzierung kommt.

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

Die Innenfinanzierungs-Evidenzkonten sind in Anlehnung an die in RL25/KFS für die Vermögenszuordnung vorgesehenen Grundsätze im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Vermögensübergangs unter Berücksichtigung aller Umstände im Rückwirkungszeitraum zu verändern (vgl. dazu Abschnitt 4.3.1.

Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27.

September 2017, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#), BMF-AV Nr. 155/2017).

Beispiel:

Die A-GmbH wird mit Verschmelzungsbeschluss vom 15.9.X2 zum 31.12.X1 auf die B-GmbH ohne Kapitalerhöhung verschmolzen.

Die Evidenzkonten der A-GmbH und der B-GmbH wiesen zum 31.12.X1 folgende Stände auf:

A-GmbH: Indisponible Einlagen = 35; Disponible Einlagen = 200; Disponible Innenfinanzierung = - 700

B-GmbH: Indisponible Einlagen = 35; Disponible Einlagen = 100; Disponible Innenfinanzierung = 500

Am 15.5.X2 wurde von der B-GmbH eine Ausschüttung in Höhe von 400 beschlossen, die steuerlich als Gewinnausschüttung behandelt werden soll. Da zum 15.5.X2 das Vermögen der A-GmbH wirtschaftlich noch nicht auf die B-GmbH übergegangen ist, kann die Ausschüttung aufgrund der positiven Innenfinanzierung von 500 steuerlich als Gewinnausschüttung qualifiziert werden. Die Evidenzkonten der A- GmbH und der B-GmbH sind verschmelzungsbedingt am 15.9.X2 zu addieren.

Rz 380 wird wie folgt geändert:

1.11.2.2. Auswirkungen von Verschmelzungen auf die Innenfinanzierung

380

[§ 2 Abs. 1 IF-VO](#) regelt die Auswirkungen von Verschmelzungen auf die Innenfinanzierung. Sowohl bei Konzentrations- als auch bei Konzernverschmelzungen wird die Innenfinanzierung der übertragenden Körperschaft der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft hinzugerechnet (Addition) und von dieser nach der Verschmelzung fortgeführt (siehe das Beispiel in Rz 379). Durch die Addition kann eine negative Innenfinanzierung einer Körperschaft die Innenfinanzierung der anderen Körperschaft vermindern bzw. ins Negative verkehren. Die Verschmelzungsrichtung beeinflusst somit die Höhe der Innenfinanzierung nach der Umgründung nicht. **Dabei ist nach der Verschmelzung nur jener Betrag als „indisponibel“ zu evidenzieren, der bei der übernehmenden Gesellschaft in einer gebundenen Gewinnrücklage gemäß [§ 229 Abs. 6 UGB](#) (gesetzliche oder satzungsmäßige Gewinnrücklage) ausgewiesen ist.**

Rz 391 wird wie folgt geändert:

1.13.2. Rechtsfolgen

1.13.2.1. Rechtsfolgen bei der Körperschaften

391

Auf Ebene der übertragenden Gesellschaft regelt [§ 20 Abs. 2 Z 1 KStG 1988](#) die für Umgründungszwecke im Verhältnis zu [§ 19 KStG 1988](#) adaptierte Ermittlung des Liquidationsgewinnes.

An die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens tritt als Abwicklungs-Endvermögen der Wert der für die Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung. Bei einer Verschmelzung mit Anteilsgewährung (also mit Kapitalerhöhung oder ohne Kapitalerhöhung, dafür aber mit Ausgabe schon vorhandener oder verschmelzungsbedingt erworbener eigener Anteile) ist der Wert dieser Anteile als Gegenleistung mit dem Verkehrswert anzusetzen. Die Gegenleistung kann auch ~~in der Aufgabe der Anteile an der übertragenden Gesellschaft (zB Mutter-Tochter-Verschmelzung)~~ oder in Zuzahlungen nach [§ 224 AktG](#) bestehen. **Siehe auch KStR 2013 Rz 1464.**

Rz 392 wird wie folgt geändert:

392

Soweit eine Gegenleistung in Form von Gesellschafts- oder anderen Mitgliedschaftsrechten nicht gewährt wird – **etwa bei Bestehen einer (un)mittelbaren Beteiligungsidentität oder bei Besitz der Anteile an der übertragenden Gesellschaft** – , ist gemäß [§ 20 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) der Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen. Es ist somit der Gesamtwert des Betriebsvermögens (einschließlich selbst geschaffener und nicht aktivierter immaterieller Werte, insb. des Firmenwertes) anzusetzen, womit auch die inhaltliche Übereinstimmung zur Gegenleistung in Form von Anteilen hergestellt ist.

Rz 404 wird wie folgt geändert:

404

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

- unterbleibt die Besteuerung für in einem Staat der EU oder des EWR ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe (Norwegen, Liechtenstein und seit dem 1.1.2017 auch Island)~~ ansässige Anteilsinhaber (siehe Rz 158 und Rz 264) bzw.
- kommt es für in anderen Staaten ansässige Anteilsinhaber zur anteiligen Steuerpflicht. Es wird dabei auf das Verhältnis des Verkehrswertes des zu Buchwerten und des zu Liquidationswerten übertragenen Vermögens abzustellen sein.

2. Umwandlungen ([Art. II UmgrStG](#))

Rz 435 wird wie folgt geändert:

2.1.3.2. Vergleichbarkeit des ausländischen Umwandlungsrechts

2.1.3.2.1. Allgemeines

435

Das ausländische Umwandlungsrecht muss hinsichtlich der Vergleichbarkeit einerseits an den zivilrechtlichen Bestimmungen des österreichischen [UmwG](#), andererseits an den in [§ 7 Abs. 1 Z 1 und 2 UmgrStG](#) normierten steuerrechtlichen Anwendungsvoraussetzungen beurteilt werden. Die Vergleichbarkeit des ausländischen Umwandlungsrechts mit dem inländischen UmwG ist dann gegeben, wenn das Unternehmen einer ausländischen Körperschaft (siehe Rz 439) auf verbandsrechtlicher Grundlage verschmelzend auf einen Gesellschafter oder errichtend auf eine Personengesellschaft übergeht und die Körperschaft ohne Liquidationsverfahren erlischt. Die Vergleichbarkeit ist auch dann gegeben, wenn das ausländische Recht nur eine der Umwandlungsmöglichkeiten vorsieht. ~~Bei der Beurteilung~~

der Vergleichbarkeit ist auch auf die konkrete Ausgestaltung der Umwandlung Bedacht zu nehmen.

Das Vorliegen einer Vergleichbarkeit setzt voraus, dass es sich beim ausländischen Recht um gesellschaftsrechtliche Vorschriften handelt, die im Wesentlichen dem österreichischen Umwandlungsrecht entsprechen. Dabei ist auch auf die konkrete Ausgestaltung der Umwandlung Bedacht zu nehmen; sieht das ausländische Recht mehrere Gestaltungsmöglichkeiten vor, ist eine Vergleichbarkeit dann gegeben, wenn die konkrete Ausgestaltung der Umwandlung dem österreichischen Umwandlungsrecht entspricht.

Rz 458 wird wie folgt geändert:

2.1.5.4. Besteuerungsrecht der Republik Österreich

2.1.5.4.1. Allgemeines

458

[Art. II UmgrStG](#) findet auf Umwandlungen nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven des Vermögens der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird ([§ 7 Abs. 2 erster Satz UmgrStG](#)). Soweit es zu einer Steuerentstrickung des Vermögens kommt und [Art. II UmgrStG](#) nicht anwendbar ist, sind die Liquidationswerte nach [§ 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#) (gemeiner Wert) anzusetzen. Erfolgt die umwandlungsbedingte Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber einem EU-Staat oder einem Staat des EWR mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe (Norwegen, Liechtenstein und ab 1.1.2017 auch Island), kann die übertragende Körperschaft in ihrer letzten Körperschaftsteuererklärung aufgrund von [§ 7 Abs. 2 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 6 Z 6 lit. d bis e EStG 1988](#) jeweils idF AbgÄG 2015 einen Antrag auf Ratenzahlung hinsichtlich der entstehenden Steuerschuld stellen (zum Ratenzahlungskonzept im Detail siehe Rz 44a; bei bis zum 31.12.2015 beschlossenen oder unterfertigten Umwandlungen kann aufgrund von [§ 7 Abs. 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015 ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt werden, siehe Rz 44b). Dabei ist maßgeblich, welchem Staat das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven des Vermögens und des Firmenwerts nach der Umwandlung

zukommt (zB Ansässigkeitsstaat des Rechtsnachfolgers oder Belegenheitsstaat der Betriebsstätte, der das Vermögen nach der Umwandlung zuzuordnen ist).

Wird dagegen durch die Umwandlung das Besteuerungsrecht hinsichtlich der (untergehenden) Anteile an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft eingeschränkt ([§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#)), bleibt [Art. II UmgrStG](#) grundsätzlich voll anwendbar, besteuert werden nur die in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven (Rz 495) durch Ansatz des gemeinen Wertes (Tauschbesteuerung); [§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988](#) sind dabei sinngemäß anzuwenden, weshalb im Falle einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber EU/EWR Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt werden kann (bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung).

Es wird folgende neue Rz 461 (derzeit frei) samt folgender Überschrift eingefügt:

2.1.5.4.3. Umwandlungen infolge einer Einschränkung des Besteuerungsrechts

461

Wurde für einen Kapitalanteil ein Antrag auf Entrichtung der Steuerschuld in Raten oder ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld gestellt, führt eine darauffolgende errichtende Umwandlung gemäß [Art. II UmgrStG](#) jener Kapitalgesellschaft, an der der mit Ratenzahlung bzw. Nichtfestsetzung behaftete Kapitalanteil besteht, für sich genommen nicht zu einer Fälligestellung noch offener Raten bzw. zu einer Festsetzung der Steuerschuld. Dabei sind jedoch folgende Fälle zu unterscheiden:

- **Entsteht umwandlungsbedingt wieder ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich, weil nach der Umwandlung sämtliche Gewinne wieder im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht mit bis zu 50% Einkommensteuer zu erfassen sind, ist [§ 9 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG](#) anzuwenden. [§ 9 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG](#) ist allerdings im Lichte des [§ 9 Abs. 1 Z 3 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) teleologisch auf die nach dem Wegzug entstandenen stillen Reserven zu reduzieren (Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert der Anteile im Wegzugszeitpunkt und am Umwandlungsstichtag). Eine**

spätere Festsetzung der im Zeitpunkt des Wegzugs nicht festgesetzten Steuerschuld findet nicht statt.

Beispiel:

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

Gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG](#) entsteht umwandlungsbedingt wieder ein Besteuerungsrecht, weshalb der Unterschiedsbetrag in Höhe von 400 mit einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu besteuern ist. Die nichtfestgesetzten stillen Reserven iHv 500 sind im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht zu erfassen. Eine gesonderte Festsetzung findet nicht statt.

- Entsteht umwandlungsbedingt jedoch kein Besteuerungsrecht der Republik Österreich, tritt ersatzweise für Zwecke der Fälligestellung noch offener Raten bzw. für Zwecke der Festsetzung der Steuerschuld der umwandlungsbedingt entstehende Anteil an der Personengesellschaft an die Stelle des bisherigen Kapitalanteils. Erfolgt vor der Umwandlung eine Einbringung jenes Kapitalanteils gemäß [Art. III UmgrStG](#), an dem der Antrag auf Nichtfestsetzung haftet, ist hinsichtlich des „Beobachtungsobjekts“ zusätzlich Rz 860g zu beachten (danach führt auch die Veräußerung der einbringungsbedingt gewährten Gegenleistung zu einer Festsetzung der Steuerschuld).

Variante Beispiel:

Vor der Umwandlung der A-GmbH gemäß Art. II werden die Kapitalanteile in die österreichische X-GmbH eingebracht.

Weder die Umwandlung noch die Einbringung führen für sich genommen zu einer Festsetzung der Steuerschuld; als „Beobachtungsobjekt“ tritt an Stelle des Kapitalanteils an der A-GmbH in weiterer Folge der KG-Anteil. Zusätzlich führt einbringungsbedingt auch die Veräußerung des Anteils an der X-GmbH zu einer Festsetzung der Steuerschuld.

Veräußert die X-GmbH daher den Anteil an der A-KG, kommt es zu einer Festsetzung der anlässlich des Wegzugs nicht festgesetzten Steuerschuld (iHv 500) gemäß [§ 27 Abs. 6 EStG 1988](#).

Rz 495 wird wie folgt geändert:

2.3.5.1.2. Änderung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Anteile

495

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft durch die Umwandlung eingeschränkt wird, gilt nach [§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) der Austausch von Kapitalanteilen durch Mitunternehmeranteile als Tausch im Sinne des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) an dem dem Umwandlungstichtag folgenden Tag. [§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988](#) sind sinngemäß anzuwenden, weshalb im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber einem Staat der EU oder des EWR ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe (Norwegen, Liechtenstein, ab 1.1.2017 auch Island)~~ ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt werden kann (bis zum 31.12.2015 kann aufgrund der sinngemäßen Anwendung von [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015 ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt werden).

Anders als bei der Steuerentstrickung des Gesellschaftsvermögens (Rz 458 ff) bleibt im Falle der Entstrickung des Gesellschaftsanteiles [Art. II UmgrStG](#) grundsätzlich voll anwendbar. Rechtsfolge der Tauschfiktion des [§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) ist lediglich die Besteuerung der in den (untergehenden) Anteilen enthaltenen stillen Reserven. Die sofortige Besteuerung bzw. die in Raten zu entrichtende Steuerschuld (Ratenzahlungskonzept, Rz 44a) wird auf den dem Umwandlungstichtag folgenden Tag bezogen (bis 31.12.2015 gilt dies im Anwendungsbereich des Nichtfestsetzungskonzeptes für die sofortige bzw. aufgeschobene Besteuerung).

Der in [§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) fingierte Tausch ist nach allgemeinem Steuerrecht zu beurteilen und im Rahmen der Einkünfte aus Wertsteigerungen von Kapitalvermögen ([§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#)) oder der betrieblichen Einkünfte zu erfassen. Steuerbefreiungen wie jene des internationalen Schachtelprivilegs nach [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) sind zu berücksichtigen. Ob und wie weit der das Besteuerungsrecht erlangende ausländische Staat auf die innerstaatliche Besteuerung reagiert, hängt von den ausländischen Regelungen bzw. von

einem Verständigungsverfahren zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Realisierungsfall ab.

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

Beispiel 1:

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

Der in Österreich ansässige Gesellschafter A und die österreichische Gesellschafterin X-GmbH tauschen umwandlungsbedingt ihre bisher in Österreich steuerhängigen Aktien gegen einen nunmehr nicht mehr steuerhängigen Mitunternehmeranteil. Der Tausch ist für A gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) am Folgetag des Umwandlungstichtages steuerwirksam. Bei der X-GmbH fällt der Tausch bei Zutreffen der Voraussetzungen unter die Steuerbefreiung des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#), ansonsten ist er steuerwirksam an dem dem Umwandlungstichtag folgenden Tag. Bei Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ kann diesfalls ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt werden (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung).

Beispiel 2:

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

B tauscht umwandlungsbedingt seine bisher in Österreich steuerhängige GmbH-Beteiligung gegen das ausländische Betriebsvermögen. Der Tausch ist für B gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) am Folgetag des Umwandlungstichtages steuerwirksam. Bei Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ kann ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt werden (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung).

In Rz 547 erfolgt eine Verweisanpassung:

547

[...]

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

- den **Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#), BMF-AV Nr. 155/2017**~~Erlass des BMF über die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988 vom 31.3.1998, 06-0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998 (ausgenommen die Punkte 5.1 bis 5.4 des gegenständlichen Erlasses, weil diese mit Inkrafttreten der UmgrStR 2002 aufgehoben wurden)~~

[...]

Rz 565 wird wie folgt geändert

565

Rechtslage bis zur Veranlagung 2010:

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

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

Rechtslage ab Veranlagung 2011:

Für natürliche Personen als Rechtsnachfolger gilt [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#), wenn der Betrieb nach [§ 7 Abs. 1 UmgrStG](#) am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch

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

In Rz 584 wird ein Verweis angepasst:

2.4.4. Vortragsfähige Verluste des Rechtsnachfolgers

2.4.4.1. Natürliche Personen als Rechtsnachfolger

584

Eine Einschränkung der Abzugsberechtigung für bis zum Umwandlungsstichtag entstandene eigene Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 ~~und 7~~ EStG 1988 von natürlichen Personen, die Rechtsnachfolger einer verschmelzend oder errichtend umgewandelten Kapitalgesellschaft sind, sieht das UmgrStG nicht vor.

Rz 585 wird wie folgt geändert

2.4.4.2. Körperschaften als Rechtsnachfolger

2.4.4.2.1. Allgemeines und Verweise

585

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

216 bis Rz 222). **Bei der Ermittlung des Beteiligungsausmaßes ist darauf abzustellen, ob die Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft mindestens zu einem Viertel am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft beteiligt ist (VwGH 20.12.2016, [Ro 2015/15/0020](#)).**

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

Rz 587 wird wie folgt geändert

2.4.4.2.2. Vorhandensein und Vergleichbarkeit des Verlustobjektes

587

Bis zum Umwandlungsstichtag entstandene und noch nicht verrechnete eigene Verluste der zu mindestens 25% **unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft** beteiligten Nachfolgekörperschaft verfallen gemäß [§ 10 Z 2 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 4 Z 1 lit. b UmgrStG](#) insoweit, als der Betrieb, Teilbetrieb oder nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteil, der die Verluste verursacht hat, am Umwandlungsstichtag nicht mehr tatsächlich vorhanden ist (siehe Rz 571 f).

In Rz 592 wird ein Verweis angepasst:

2.4.6. Auswirkung der Kürzung des Verlustabzugs

592

Nach [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988](#) können vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 ~~und 7~~ EStG 1988 nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte als Sonderausgaben abgezogen werden (Vortragsgrenze). [...]

Rz 620d wird wie folgt geändert

620d

Ist bei einer errichtenden Umwandlung zum Umwandlungsstichtag die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht gegeben, scheidet das umgewandelte Gruppenmitglied rückwirkend von Anfang an aus der Unternehmensgruppe aus, da die Mindestdauer ([§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#)) nicht eingehalten ist (zur verschmelzenden Umwandlung siehe Rz 620h).

Kein rückwirkendes Ausscheiden eines Gruppenmitglieds bei Nichterfüllung der Mindestbestandsdauer liegt allerdings dann vor, wenn das Vermögen im Rahmen der Umwandlung auf den bisherigen Gesellschafter des Gruppenmitglieds als alleinigen Kommanditisten übertragen wird und die Unternehmensgruppe nicht nur aus zwei Gruppenmitgliedern besteht (bloße „Zweiergruppe“). In diesem Fall wird das Vermögen ertragsteuerlich nicht auf die Personengesellschaft, sondern zur Gänze auf den der Unternehmensgruppe angehörenden alleinigen Kommanditisten übertragen; es liegt daher eine gruppeninterne Vermögensübertragung iSd [§ 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988](#) vor (VwGH 31.5.2017, [Ro 2016/13/0002](#)).

Beispiel 1:

Die A-GmbH bildet nur mit ihrer 100-prozentigen Tochtergesellschaft, der B-GmbH, eine Unternehmensgruppe im Sinne des [§ 9 KStG 1988](#). Wird innerhalb der Mindestbestandsdauer von 3 Jahren die B-GmbH unter Hinzutreten eines Arbeitsgesellschafters gemäß [Art. II UmgrStG](#) errichtend umgewandelt, liegt keine gruppeninterne Vermögensübertragung und somit ein rückwirkendes Ausscheiden vor.

Beispiel 2:

Die A-GmbH bildet mit ihren jeweils 100-prozentigen Tochtergesellschaften, der B-GmbH und der C-GmbH, eine Unternehmensgruppe im Sinne des [§ 9 KStG 1988](#). Wird innerhalb der Mindestbestandsdauer von 3 Jahren die B-GmbH unter Hinzutreten eines Arbeitsgesellschafters gemäß [Art. II UmgrStG](#) errichtend umgewandelt, liegt eine gruppeninterne Vermögensübertragung und somit kein rückwirkendes Ausscheiden vor.

Beispiel 3:

Die A-GmbH bildet mit ihrer 70-prozentigen Tochtergesellschaft, der B-GmbH, und ihrer 100-prozentigen Tochtergesellschaft, der C-GmbH, eine Unternehmensgruppe im Sinne des [§ 9 KStG 1988](#). An der B-GmbH ist weiters die gruppenfremde X-GmbH zu 30% beteiligt. Wird innerhalb der

Mindestbestandsdauer von 3 Jahren die B-GmbH gemäß [Art. II UmgrStG](#) errichtend umgewandelt (an der übernehmenden KG sind die A-GmbH zu 70% und die X-GmbH zu 30% beteiligt), liegt keine gruppeninterne Vermögensübertragung und somit ein rückwirkendes Ausscheiden vor.

3. Einbringungen (Art. III UmgrStG)

Rz 664 wird wie folgt geändert:

3.1.5.2. Definition des eingebrachten Vermögens

664

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

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

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

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

Der Stichtagsbilanz kommt insbesondere bei Einbringung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen Bedeutung zu. Wird der gesamte Betrieb eingebracht,

erfüllt auch die Einbringungsbilanz nach Vornahme allenfalls notwendiger steuerlicher Anpassungen iSd [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) das Erfordernis des [§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) (siehe auch Rz 766). Dabei ist die Korrektur der Einbringungsbilanz um die Entnahmen iSd [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) einer Bilanzberichtigung nach [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) gleichzuhalten. Trotz fehlender Stichtagsbilanz ist diesfalls keine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG verletzt (VwGH 26.2.2015, [Ro 2014/15/0041](#)).

Rz 678 wird wie folgt geändert:

678

Das Erfordernis des positiven Verkehrswertes gilt für jedes in Frage kommende Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#). Der positive Verkehrswert muss für jedes einzubringende Vermögen für sich gegeben sein (stand-alone-Betrachtung); echte Synergieeffekte - wie sie sich aus der konkreten Situation der übernehmenden Körperschaft ergeben - sind auszublenden. Werden etwa Mitunternehmeranteile von mehreren Mitunternehmern eingebracht, muss jeder Mitunternehmeranteil für sich einen positiven Verkehrswert aufweisen. **Werden sämtliche Mitunternehmeranteile einer GmbH & Co KG in die Komplementär-GmbH eingebracht und liegt für sämtliche Anteile (auch für den Anteil der Komplementärin) jeweils kein positiver Verkehrswert vor, ist Art. III UmgrStG missglückt und die negativen Kapitalkonten der Kommanditisten sind nach [§ 6 Z 14 iVm § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988](#) steuerlich zu erfassen. Da die Komplementärin allerdings keinen Veräußerungstatbestand erfüllt hat, kann ihr negatives Kapitalkonto nicht als Veräußerungsgewinn erfasst werden (VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0034](#)).**

Rz 694a wird wie folgt geändert:

694a

Für nach dem 31.7.2018 (JStG 2018) beschlossene oder unterfertigte Einbringungen gilt:

Bei einem bebauten Grundstück kann der Grund und Boden gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 3 oder 4 UmgrStG](#) zurückbehalten werden, indem nur das Gebäude im Wege eines Baurechtes im Sinne [des Baurechtsgesetzes](#) auf die übernehmende Körperschaft übertragen wird. Dabei muss das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts im Rückwirkungszeitraum der Umgründung gestellt werden und das Baurecht auch in weiterer Folge tatsächlich eingetragen werden. Findet keine Eintragung des Baurechts statt und wird die Einbringung umgesetzt, ist die beabsichtigte steuerliche Trennung von Grund und Boden von Betriebsgebäuden nicht wirksam. Dies wird meist dazu führen, dass Grund und Boden samt Gebäude im Vermögen des Einbringenden zurückbleiben, wobei die konkreten Konsequenzen jedoch von der vertraglichen Ausgestaltung im Einzelfall abhängen.

[§ 16 Abs. 5 Schlussteil UmgrStG](#) fingiert zudem, dass die Übertragung des Gebäudes im Zuge der Umgründung erfolgt, wenn bereits im Baurechtsvertrag auf die später oder gleichzeitig unterfertigte Einbringung Bezug genommen wird und umgekehrt. Damit kann die steuerneutrale Übertragung des Gebäudes unter Anwendung des verkehrssteuerlichen (insb. grunderwerbsteuerlichen) Umgründungsprivilegs erfolgen.

Beispiel:

Die Einbringung eines Betriebes in eine GmbH zum 31.12.X1 wird länger vorbereitet, wobei das betrieblich genutzte Gebäude mitgebracht werden soll, während der Grund und Boden im Privatvermögen des Einbringenden zurückbehalten wird. Dazu wird am 5.3.X2 der Baurechtsvertrag unterfertigt, wobei in diesem Vertrag auf den späteren Einbringungsvertrag Bezug genommen wird. Am 7.3.X2 wird das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts beim Grundbuchsgericht gestellt. Am 27.8.X2 wird der Einbringungsvertrag unterzeichnet, wobei in diesem Vertrag auf den Baurechtsvertrag Bezug genommen wird. Das Baurecht wird am 15.12.X2 im Grundbuch eingetragen, wodurch die Trennung wirksam erfolgt.

Variante:

Die Einbringung kann nicht langfristig vorbereitet werden, weshalb sowohl der Baurechts- als auch der Einbringungsvertrag am 30.9.X2 unterzeichnet werden und die Einbringung innerhalb der Frist des [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) bei der zuständigen Behörde (an-)gemeldet wird. Sofern das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts ebenfalls noch bis einschließlich 30.9.X2 gestellt wird, ist dies rechtszeitig. Wird das Gesuch allerdings erst eine

Woche nach Vertragsunterzeichnung gestellt, ist dies nicht im Rückwirkungszeitraum und die Trennung ist nicht wirksam erfolgt.

Für die Ausgestaltung des Baurechtsvertrages gilt Folgendes:

Soll im Sinne der Aussage in Rz 694 lediglich das Betriebsgebäude eingebracht werden, gilt Folgendes:

- ~~Es ist entweder im Einbringungsvertrag oder gleichzeitig mit dem Abschluss des Einbringungsvertrages mit der übernehmenden Körperschaft ein Baurechtsvertrag nach den Vorschriften des Baurechtsgesetzes, RGBl. Nr. 86/1912 idF BGBl. Nr. 258/1990 abzuschließen, auf den im zweitgenannten Fall im Einbringungsvertrag Bezug zu nehmen ist.~~
- Die Ausgestaltung des Baurechtsvertrages ist eine Frage des allgemeinen Steuerrechts. Es steht den Vertragsparteien allerdings frei, die Baurechtsdauer innerhalb der gesetzlichen Grenzen (mindestens zehn Jahre, höchstens hundert Jahre) frei zu bestimmen. Soll mit dem Baurechtsvertrag ein der tatsächlichen Einbringung der Liegenschaft wirtschaftlich vergleichbarer Zustand erreicht werden, wird das Baurecht zumindest auf einen Zeitraum abgestellt werden müssen, der sich nach der (geschätzten) wirtschaftlichen aus der auf Grund der Buchwertfortführung resultierenden Restnutzungsdauer des Gebäudes ergibt. Sollte der Baurechtszeitraum die Restnutzungsdauer des Gebäudes übersteigen, steht es der übernehmenden Körperschaft frei, an Stelle der Fortsetzung der bis zur Einbringung maßgebenden AfA eine dem Baurechtszeitraum entsprechende längere Abschreibungsdauer anzunehmen; ein Nachholverbot ist mit dieser Entscheidung nicht verbunden.
- Eine Bauzinsvereinbarung kann sich im Einbringungsfall nur auf den Grund und Boden beziehen, da das Betriebsgebäude der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist und eine einbringungsbedingte Gegenleistung gemäß [§ 19 UmgrStG](#) vorliegt. Die steuerliche Anerkennung des Bauzinses als Betriebsausgabe richtet sich nach den Fremdvergleichsgrundsätzen.
- Am Ende des Baurechtszeitraumes gebührt der bauberechtigten übernehmenden Körperschaft auf Grund des Heimfalls eine Entschädigung. Für das Ausmaß ist in jedem Fall der sachgerechte Wert (Verkehrswert) des Gebäudes zu ermitteln. Es ist eine

diesbezügliche vertragliche Regelung im Baurechtsvertrag zu treffen. Die Bemessung nach der gesetzlichen Ersatzregelung des [§ 9 Abs. 2 Baurechtsgesetz](#) gilt grundsätzlich auch ertragsteuerrechtlich. Unabhängig davon bleibt die Frage des Vorliegens von Missbrauch im Einzelfall insbesondere im Falle einer der Angehörigenjudikatur entsprechenden Nahebeziehung des Grundeigentümers zur bauberechtigten Körperschaft einer gesonderten Prüfung vorbehalten.

- An Stelle einer am Ende des Baurechtszeitraumes zu leistenden verkehrswertabhängigen Entschädigung kann im Baurechtsvertrag ein entsprechend geringerer Baurechtszins in Aufrechnung gegen den späteren Ablöswert vereinbart werden, wobei diese Vereinbarung fremdüblich sein muss (vgl. KStR 2013 Rz 625 f).

Die vorstehend beschriebene Möglichkeit, ein betrieblich genutztes Grundstück dahingehend zu teilen, dass der Grund und Boden zurückbehalten und das Gebäude (in steuerlicher Betrachtungsweise) eingebracht wird, kann nicht auf andere Bestandteile des Grundstückes angewendet werden. So können das stehende Holz oder Obstkulturen (zB Rebstöcke) nur entweder mit dem Grund und Boden eingebracht oder mit dem Grund und Boden zurückbehalten werden.

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

Für bis zum 31.7.2018 (JStG 2018) beschlossene oder unterfertigte Einbringungen ist ein Zurückbehalten des Grund und Bodens möglich, wenn entweder im Einbringungsvertrag oder gleichzeitig mit dem Abschluss des Einbringungsvertrages mit der übernehmenden Körperschaft ein Baurechtsvertrag nach den Vorschriften [des Baurechtsgesetzes](#), RGBl. Nr. 86/1912 idF BGBl. Nr. 258/1990 abgeschlossen wurde, auf den im zweitgenannten Fall im Einbringungsvertrag Bezug genommen worden ist.

Rz 694b wird wie folgt geändert:

694b

Für bis zum 31.7.2018 (JStG 2018) beschlossene oder unterfertigte Einbringungen gilt:

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

Voraussetzung ist:

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

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

In Rz 721 wird ein Redaktionsversehen beseitigt:

721

[...]

Die Höhe des variablen Kapitalkontos richtet sich nach steuerlichen Grundsätzen. Demnach sind Gewinnanteile aus Beteiligungen an Personengesellschaften unabhängig von der unternehmensrechtlichen Feststellung und Ausschüttung in jenem Wirtschaftsjahr zu erfassen, das durch den Gewinnfeststellungsbescheid vorgegeben wird (siehe EStR 2000~~2~~ Rz 2341).

Rz 732 wird wie folgt geändert:

3.1.6.6.3. Stimmrechtsmehrheit

732

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

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

Beispiel:

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

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

Beispiel:

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

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

Beispiele:

a) Die übernehmende Körperschaft ist an der Zielgesellschaft nicht beteiligt. A, B, C und D sind jeweils zu 15% an der Zielgesellschaft beteiligt und bringen ihre Anteile

gemeinsam zu einem Stichtag in die übernehmende Gesellschaft ein, sodass diese nach der Einbringung 60% der Anteile hält.

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

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

Rz 780 wird wie folgt geändert:

780

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

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

Rz 784 wird wie folgt geändert:

3.2.3.3. Meldung einer Auslandseinbringung

784

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

Bei Einbringungen von inländischem Vermögen durch ausländische Einbringende in ausländische Körperschaften, für die in Österreich weder eine Firmenbuchzuständigkeit noch ein zuständiges Finanzamt besteht, ist das für den Einbringenden zuständige Wohnsitz-, Betriebs- oder Lagefinanzamt zuständig. Im

Zweifel ist von einer Zuständigkeit des für das übertragene Vermögen zuständigen Finanzamtes auszugehen. Die steuerliche Anerkennung einer rückwirkenden Einbringung hängt daher in diesen Fällen von der fristgerechten Meldung der Einbringung bei diesem Finanzamt ab.

Rz 791 wird wie folgt geändert:

791

Eine die Mindestvoraussetzungen gemäß Rz 787 nicht erfüllende Meldung kann die Rückwirkungsfiktion nicht auslösen.

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

- Es wird mit der Meldung der Einbringungsvertrag, nicht aber der Jahresabschluss bzw. Zwischenabschluss zum Stichtag und/oder die Einbringungsbilanz vorgelegt:
In diesem Fall hat die Abgabenbehörde den Einbringenden zur Vorlage der fehlenden Unterlagen aufzufordern. Kommt der Einbringende der Aufforderung innerhalb von zwei Wochen nach, ist der rückwirkende Stichtag anzuerkennen. **Zu den Auswirkungen einer Einbringung des gesamten Betriebes bei fehlender Stichtags- aber vorgelegter Einbringungsbilanz siehe allerdings Rz 664.**
- Es wird mit der Meldung der Jahres-/Zwischenabschluss und/oder die Einbringungsbilanz vorgelegt, nicht aber der Einbringungsvertrag: Da aus einer solchen Meldung die wesentlichen Grundlagen der Einbringung nicht hervorgehen, liegt grundsätzlich eine Fristverletzung vor, die zur Anwendung der Ersatzstichtagsregelung führt (Rz 793). Legt der Steuerpflichtige den Einbringungsvertrag innerhalb von zwei Wochen ab Aufforderung durch das Finanzamt vor und weist nach, dass der Einbringungsvertrag bereits im Zeitpunkt der Meldung nachweislich bestand (zB Notariatsakt, der dem Firmenbuch anlässlich der Einbringung angezeigt wurde), bestehen keine Bedenken, den rückwirkenden Stichtag anzuerkennen.

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

Rz 838 wird wie folgt geändert:

838

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

- In Fällen der Firmenbuchzuständigkeit wird in der Regel eine unternehmensrechtliche Einbringungsbilanz vorgelegt. Die steuerliche Einbringungsbilanz ist nach [§ 15 letzter Satz UmgrStG](#) stets dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. Dies wird anlässlich der nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) innerhalb der Neunmonatsfrist vorgesehenen Anzeige bei dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt in Form einer Beilage zu geschehen haben. In den Fällen der Firmenbuchzuständigkeit für die Anmeldung der Einbringung (vgl. Rz 776) führt allerdings die nicht rechtzeitige Vorlage der Einbringungsbilanz mit der Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) bzw. wenn eine solche Anzeige gänzlich unterbleibt, nicht dazu, dass [Art. III UmgrStG](#) verletzt ist. Vielmehr ist Art. III UmgrStG in diesen Fällen bereits dann erfüllt, wenn innerhalb der Neunmonatsfrist die steuerliche Einbringungsbilanz tatsächlich erstellt wurde. Die nicht vorgelegte Einbringungsbilanz ist unter Setzung einer Frist von zwei Wochen abzuverlangen.
- Außerhalb der Firmenbuchzuständigkeit ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt eine steuerliche Einbringungsbilanz vorzulegen. Gemäß § 15 kann die steuerliche Einbringungsbilanz entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden (vgl. zu den diesbezüglichen Konsequenzen einer nicht fristgerechten Vorlage Rz 791).

Im Falle der Einbringung des Betriebes einer stillen Mitunternehmerschaft kann in der Übermittlung des Jahresabschlusses oder einer Steuerbilanz des Inhabers des Unternehmens keine Einbringungsbilanz erblickt werden. Es ist auch in diesem Fall eine Einbringungsbilanz

der stillen Mitunternehmerschaft zu erstellen, soweit die steuerlichen Daten nicht im Vertrag beschrieben werden.

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

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

Rz 839 wird wie folgt geändert:

839

Erfolgt weder die Aufstellung einer Einbringungsbilanz noch eine eindeutige Beschreibung der steuerlich relevanten Daten und Umstände im Einbringungsvertrag, liegt die Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) vor **(siehe dazu aber Rz 766)**.

In Rz 854a entfällt zwei Mal die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

854a

[...]

- ⁴ Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~, kommt es zur Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (Ansatz des Fremdvergleichswertes), jedoch kann ein Antrag auf Entrichtung der Steuerschuld in Raten gestellt werden (Ratenzahlungskonzept, [§ 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015; bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld, [§ 16 Abs. 1 zweiter Satz iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015).
Siehe dazu die Beispiele in Rz 857 (Bsp. 2); Rz 859 (Bsp. 2); Rz 860a; Rz 860b; Rz 933; Rz 937; Rz 938 (Bsp. 1).
Abweichend von diesem Ratenzahlungskonzept des [§ 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept) kommt bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Kapitalanteilen durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft in eine EU-Gesellschaft auf Grund der [Fusionsrichtlinie](#) ein Sonderregime zur Anwendung, wenn dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wird. Dabei erfolgt die Einbringung zu Buchwerten (sog. „Anteilstausch“, [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 bzw. [§ 16 Abs. 1 dritter bis sechster Satz UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015).
Siehe dazu die Beispiele in Rz 857 (Bsp. 3); Rz 860h.

[...]

- ⁹ Wird das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen ganz eingeschränkt, ist in weiterer Folge wiederum entscheidend, ob diese Einschränkung gegenüber einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ (Ratenzahlungskonzept; bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept) oder gegenüber einem Drittstaat (Sofortbesteuerung ohne Ratenzahlung) erfolgt; siehe dazu die obigen Ausführungen zu [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#).
Siehe dazu die Beispiele in Rz 948 (Bsp. 2 und 3).

[...]

In Rz 854b entfällt die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

854b

[...]

Variante 2:

Wäre – anders als im Ausgangssachverhalt – der Alleingesellschafter C der übernehmenden D-GmbH eine in einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ ansässige Körperschaft, die mittelbar über die inländische Körperschaft B-GmbH auch zu 100% an der einbringenden A-GmbH beteiligt ist, bestünde die Gegenleistung in der Werterhöhung der Anteile an der den Betrieb übernehmenden D-GmbH, die zu Lasten der im Inland steuerhängigen Anteile an der den Betrieb übertragenden A-GmbH erfolgt.

[...]

Rz 860a wird wie folgt geändert:

3.4.2.1b. Ratenzahlung (ab 1.1.2016) und Nichtfestsetzung (bis 31.12.2015)

860a

Ratenzahlungskonzept für ab dem 1.1.2016 beschlossene oder unterfertigte Einbringungen:

[§ 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) sieht für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens grundsätzlich die Buchwertfortführung vor. Soweit aber im Rahmen der Einbringung in eine ausländische Körperschaft das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird, sind gemäß [§ 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 die nach [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) maßgebenden Werte (Fremdvergleichswerte) anzusetzen. Die dabei entstehende Steuerschuld kann auf Antrag in Raten entrichtet werden, wenn die Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber einem EU/EWR-Staat mit ~~umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe (Norwegen, Liechtenstein, ab 1.1.2017 Island)~~ erfolgt. Im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu einem anderen Staat (Drittstaat) kann ein Antrag auf Ratenzahlung hingegen nicht gestellt werden; es kommt einbringungsbedingt zur Sofortbesteuerung sämtlicher stiller Reserven samt Firmenwert. Da [§ 16 UmgrStG](#) als Bewertungsvorschrift nur die Bewertung regelt, bleiben die übrigen Wirkungen des [Art. III UmgrStG](#) auch bei Vorliegen einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes erhalten (kein Anwendungsausschluss von Art. III UmgrStG; zum Verlustabzug siehe aber Rz 1176).

Auch die Anteile an der übernehmenden Körperschaft erhöhen sich im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes bereits einbringungsbedingt um die stillen Reserven im eingebrachten Vermögen und sind folglich mit dem Fremdvergleichswert anzusetzen (zu einer erst rückwirkenden Erhöhung der Gegenleistungsanteile aufgrund von [§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) kommt es nur noch im Falle von Festsetzungen aufgrund von [§ 16 UmgrStG](#) idF vor dem AbgÄG 2015).

Beispiel:

A ist Einzelunternehmer und bringt aus dem Betriebsvermögen eine Beteiligung des Anlagevermögens iHv 25% an der inländischen X-GmbH (Buchwert 10.000) in die

deutsche Y-GmbH zum Stichtag 31.12.01 ein; die Einbringung erfolgt unter Verzicht auf Anteilsgewährung, weil A an der Y-GmbH bereits vor der Einbringung zu 100% beteiligt war (Anschaffungskosten 40.000). Gemäß [§ 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) kommt es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich des eingebrachten Vermögens, weshalb dieses mit dem Fremdvergleichswert (= 25.000) anzusetzen ist. Da die Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber einem EU-Staat erfolgt, stellt A in der ESt-Erklärung des Jahres 01 den Antrag, die auf die stillen Reserven des Anteils an der X-GmbH (15.000) entfallende Steuerschuld gleichmäßig in ~~fünf~~ sieben Raten zu entrichten.

In der Einbringungsbilanz ist der Anteil an der X-GmbH mit dem Fremdvergleichswert von 25.000 auszuweisen, weswegen das Einbringungskapital ebenfalls 25.000 beträgt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Y-GmbH sind um den nach [§ 16 UmgrStG](#) maßgebenden Wert von 25.000 auf insgesamt 65.000 zu erhöhen ([§ 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG](#)).

Zu den Umständen, die zu einer vorzeitigen Fälligkeit noch offener Raten führen, siehe Rz 860g.

In Rz 860b entfällt die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

860b

Nichtfestsetzungskonzept für bis zum 31.12.2015 beschlossene oder unterfertigte Einbringungen:

Soweit es aufgrund von Einbringungen zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich kommt, kann gemäß [§ 16 Abs. 1](#) iVm [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015 vom Einbringenden ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt werden, wenn die Einschränkung gegenüber einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ erfolgt. [...]

[...]

In Rz 860c entfällt drei Mal die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

860c

Kapitalanteile können im Wege einer (Teil-)Betriebseinbringung oder isoliert übertragen werden. Das Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept) kommt auch zur Anwendung, wenn im Rahmen einer (Teil-)Betriebseinbringung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an betriebszugehörigen Beteiligungen eingeschränkt wird (weil die

Beteiligung dem österreichischen Betriebsstättenvermögen nach AOA-Grundsätzen nicht zugerechnet werden kann; vgl. zB hierzu EAS 3010) oder eine betriebszugehörige Beteiligung iSd [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) von einer natürlichen Person, einer Personengesellschaft oder Körperschaft, ausgenommen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, isoliert in das EU/EWR-Ausland ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ eingebracht wird.

Ein weiterer Anwendungsbereich des Ratenzahlungskonzeptes (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzeptes) ist die Einbringung einer Betriebsstätte aus einem Staat, mit dem ein DBA mit Anrechnungsmethode besteht (zB Italien), in eine EU-/EWR-Körperschaft ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~.

Gleiches gilt nach [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#), wenn eine nicht betriebszugehörige Beteiligung in das EU/EWR-Ausland ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ eingebracht wird.

Rz 860d wird wie folgt geändert:

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

860d

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

- Ist der Einbringende in einem Mitgliedstaat der EU oder einem EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ (Norwegen, Liechtenstein, ab 1.1.2017 Island) ansässig, gelten nach [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) dieselben Grundsätze wie für im Inland ansässige Einbringende; kraft Verweises in [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) ist [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuwenden. Somit kommt im Falle der (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber EU/EWR-Staaten ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ das Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept) zur Anwendung.

Im Falle der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes bezieht sich die Ratenzahlung auf die Steuerschuld, die sich unter Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) von 27,5% (bis 31.12.2015: 25%; für Einbringungsstichtage vor 31.3.2012 ist die nicht festzusetzende Steuerschuld mit dem Hälftesteuersatz im Jahr der Einbringung zu bemessen) auf den unter Ansatz des Fremdvergleichswertes ermittelten Gewinnes ergibt ([§ 16 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015). **Diese aufgedeckten stillen Reserven stellen betriebliche Einkünfte dar, weil sie bereits vor Einbringung im eingebrachten Vermögen entstanden sind.** Der Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung) für diese betrieblichen Einkünfte ist in der Einkommensteuererklärung jenes Veranlagungszeitraumes zu stellen, in den der Einbringungsstichtag fällt. Dies gilt unabhängig davon, ob die übernehmende Körperschaft (wie in Beispiel 1) eine ausländische oder eine inländische Körperschaft ist, weil [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) auf [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) verweist und [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) sowohl inländische als auch ausländische Körperschaften umfasst.

Beispiel 1:

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person A ist Kommanditist der operativen österreichischen X-KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve in Höhe von 100.000. A bringt seinen Anteil an der X-KG nach [Art. III UmgrStG](#) zum 31.12.01 in eine deutsche GmbH ein. Einbringungsbedingt wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven (bis zu 50% Einkommensteuer) auf die Gesellschaftsebene (25% Körperschaftsteuer) eingeschränkt, weil Österreich die zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 27,5% besteuern kann. Gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 kommt es aufgrund der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes zu einem Ansatz des Fremdvergleichswertes; auf den dabei entstehenden Gewinn ist der besondere Steuersatz in Höhe von 27,5% anzuwenden. A kann gemäß [§ 16 Abs. 2 Z 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) einen Antrag auf Ratenzahlung im Rahmen der Einkommensteuererklärung 01 stellen (bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25%).

Es bestehen in Fällen der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes bis zur Veranlagung 2012 keine Bedenken, Anträge umzudeuten und die Nichtfestsetzung vorzunehmen, wenn diese Anträge zwar falsch bezeichnet oder im falschen Veranlagungszeitraum gestellt wurden, jedoch erkennbar auf die hier beschriebene Rechtsfolge gerichtet waren.

Die übernehmende Körperschaft führt das eingebrachte Vermögen (zB KG-Anteil) im Falle der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes zu Buchwerten fort:

- Bei teilweiser Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund von Einbringungen, die ab dem 1.1.2016 beschlossen oder unterfertigt werden, gilt dies aufgrund von [§ 18 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) trotz Ansatz der Gegenleistungsanteile mit dem Fremdvergleichswert; **aus Sicht der übernehmenden Körperschaft liegt daher trotz „Aufwertung“ der Gegenleistung eine Einbringung zu Buchwerten vor.** Zu den Umständen einer vorzeitigen Fälligestellung noch offener Raten siehe Rz 860g.
- Bei teilweiser Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund von Einbringungen, die bis zum 31.12.2015 beschlossen oder unterfertigt wurden, ändert auch eine allfällige Festsetzung der Steuerschuld hinsichtlich der Gegenleistung nichts an der Buchwertfortführung für den Einbringenden. Zu einer anlässlich der Veräußerung des eingebrachten Vermögens oder der Gegenleistungsanteile erfolgenden Festsetzung siehe näher Rz 860g.

Zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts kommt es in der Regel dann nicht, wenn der ausländische Einbringende eine Körperschaft ist (das Besteuerungsniveau ändert sich nicht).

Beispiel 2:

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

- Ist der Einbringende außerhalb der EU, Norwegen, Liechtenstein oder ab 1.1.2017 Island ansässig, führt jede Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich insoweit zur sofortigen Besteuerung; das Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept) kommt diesfalls nicht zur Anwendung. Daraus folgt, dass auch jede Beschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen zu einer

Sofortbesteuerung des eingebrachten Vermögens führt ([§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#); siehe dazu unten Rz 862).

Rz 860g wird samt Überschrift wie folgt geändert:

3.4.2.1d. Vorzeitige Fälligestellung offener Raten (ab 1.1.2016) und Festsetzung der Steuerschuld (~~bis 31.12.2015~~)

860g

Einbringungen, die ab dem 1.1.2016 beschlossen oder unterfertigt wurden und ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wurde:

Da im Anwendungsbereich des Ratenzahlungskonzepts die Einbringung bereits zur Festsetzung der Steuerschuld geführt hat, stellt sich bei einer späteren Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden des eingebrachten Vermögens anders als beim Nichtfestsetzungskonzept nicht die Frage der Festsetzung der Steuerschuld, sondern nur noch die Frage nach der vorzeitigen Fälligestellung noch offener auf das Anlagevermögen entfallenden Raten (siehe Rz 44a). Dabei ist zu unterscheiden:

- Im Falle der gänzlichen Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im eingebrachten Vermögen führt sowohl die Veräußerung bzw. das sonstige Ausscheiden des eingebrachten Vermögens als auch die Veräußerung bzw. das sonstige Ausscheiden der Gegenleistungsanteile zu einer vorzeitigen Fälligestellung noch offener Raten ([§ 16 Abs. 1 dritter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#)).

Fortsetzung des Beispiels in Rz 860a:

Veräußert die übernehmende Y-GmbH den eingebrachten Anteil an der X-GmbH innerhalb der nächsten ~~fünf~~ sieben Jahre, sind die noch offenen Raten fällig zu stellen ([§ 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) jeweils idF AbgÄG 2015). Zu einer Fälligestellung kommt es aber auch, wenn der Einbringende A die Anteile an der Y-GmbH veräußert ([§ 16 Abs. 1 dritter Satz UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015).

- Im Falle der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führt ausschließlich die Veräußerung bzw. das sonstige Ausscheiden der Gegenleistungsanteile zu einer vorzeitigen Fälligestellung noch offener Raten ([§ 16 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG](#)); die Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende Körperschaft ist für die Fälligestellung

noch offener Raten hingegen unerheblich, löst aber ohnehin die Besteuerung im Rahmen der Körperschaftsteuerpflicht mit 25% aus, weil der Ansatz des eingebrachten Vermögens zu Buchwerten erfolgt ([§ 18 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#)).

Folgeumgründungen in Staaten außerhalb der EU oder des EWR-Raumes ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ (zB Folgeeinbringungen des eingebrachten Vermögens in eine in einem Drittstaat ansässige Gesellschaft oder Folgeverschmelzung der übernehmenden Gesellschaft auf eine in einem Drittstaat ansässige Gesellschaft; siehe auch Rz 44a) führen als sonstiges Ausscheiden zu einer vorzeitigen Fälligkeit noch offener Raten. Bleibt hingegen das betreffende Vermögen im Zuge einer weiteren steuerneutralen Umgründung innerhalb des EU/EWR-Raumes ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ als solches erhalten und weiter steuerhängig, laufen die noch offenen Raten weiter.

Beispiel 1:

A hält 50% an der B-GmbH. Zum 31.12.X0 bringt A die Beteiligung in die deutsche C-GmbH nach [Art. III UmgrStG](#) ein. Aufgrund von [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im eingebrachten Vermögen, weshalb A einen Antrag auf Ratenzahlung stellt.

Zum 31.12.X1 wird die B-GmbH auf ihre deutsche Schwesterngesellschaft D-GmbH nach [Art. I UmgrStG](#) steuerneutral verschmolzen. Es liegt kein sonstiges Ausscheiden vor, die noch offenen Raten laufen bei A unverändert weiter.

Wird aber im Zuge der Folgeumgründung die Kapitalgesellschaft, hinsichtlich deren Anteile vormals ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wurde, als übertragende Gesellschaft upstream verschmolzen, liegt ein sonstiges Ausscheiden vor und noch offene Raten sind vorzeitig fällig zu stellen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Folgeumgründung steuerneutral erfolgt oder nicht.

Variante zu Beispiel 1:

Zum 31.12.X1 wird die B-GmbH up-stream auf die C-GmbH nach [Art. I UmgrStG](#) verschmolzen. Es liegt ein sonstiges Ausscheiden vor, weshalb es bei A zu einer vorzeitigen Fälligkeit noch offener Raten kommt.

Einbringungen, die bis zum 31.12.2015 beschlossen oder unterfertigt wurden und ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt wurde:

- Im Anwendungsbereich des Nichtfestsetzungskonzeptes aufgrund einer gänzlichen Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führt erst eine spätere

Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende Körperschaft als rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) zu einer Festsetzung der Steuerschuld (zur Durchbrechung der absoluten Verjährungsfrist siehe Rz 44c).

Fortsetzung von Beispiel in Rz 860b:

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

- Im Anwendungsbereich des Nichtfestsetzungskonzeptes aufgrund einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreichs kommt es zu einer Festsetzung der Steuerschuld sowohl, wenn die übernehmende Körperschaft das eingebrachte Vermögen (zB KG-Anteil) veräußert als auch, wenn der Einbringende die Beteiligung an der übernehmenden Kapitalgesellschaft veräußert.

Beispiel 2:

Eine in Deutschland ansässige natürliche Person A ist Kommanditist der operativen österreichischen X-KG; der KG-Anteil enthält eine stille Reserve in Höhe von 100.000. A bringt seinen Anteil an der X-KG nach [Art. III UmgrStG](#) zum 31.12.01 in eine deutsche GmbH ein. Einbringungsbedingt wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven (bis zu 50% Einkommensteuer) auf die Gesellschaftsebene (25% Körperschaftsteuer) eingeschränkt, weil Österreich die zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 25% besteuern kann. A stellt im Rahmen der Einkommensteuererklärung 01 einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld.

Wird zB im Jahr 03 der Anteil des A an der deutschen GmbH veräußert, ist für das Jahr 01 die ESt in Höhe der noch vorhandenen stillen Reserven festzusetzen (25% Steuer bzw. Hälftesteuersatz, wenn der Stichtag der 31.03.2012 oder früher ist). Würde hingegen zuerst die deutsche GmbH ihren inländischen KG-Anteil veräußern, führt dies ebenso zu einer Festsetzung der Steuerschuld bei A sowie zu einer Besteuerung der stillen Reserven im KG-Anteile.

Wird kein Nichtfestsetzungsantrag gestellt, hat A im Rahmen der Einkommensteuer 01 einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 100.000 zu erklären. Trotzdem hat die deutsche GmbH die Buchwerte fortzuführen.

Werden sämtliche Anteile einer Mitunternehmerschaft eingebracht und ist das eingebrachte Vermögen infolge einer Anwachsung gemäß [§ 142 UGB](#) nicht mehr

vorhanden, ist für Zwecke der Festsetzung der Steuer die Veräußerung des angewachsenen Betriebes der Mitunternehmerschaft maßgebend.

Folgt der Einbringung von begünstigtem Vermögen unter Stellung eines Antrages auf Nichtfestsetzung eine steuerneutrale Folgeumgründung, bei der das Vermögen, für das der Antrag auf Nichtfestsetzung ursprünglich gestellt wurde, nur teilweise übertragen wird (zB durch Folgeeinbringung oder Folgeabspaltung), ist der ursprüngliche Betrag, für den die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt wurde, auf das nunmehr übertragene und zurückbleibende Vermögen aufzuteilen; dabei ist das zum ursprünglichen Einbringungsstichtag bestehende Verkehrswertverhältnis maßgeblich.

Beispiel 3:

Die deutsche natürliche Person D bringt ihren österreichischen Betrieb (bestehend aus dem Teilbetrieb 1 und dem Teilbetrieb 2) in die österreichische Ö-GmbH ein, wodurch es zu einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechts gemäß [§ 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt. D stellt einen Antrag auf Nichtfestsetzung. In weiterer Folge spaltet die Ö-GmbH den Teilbetrieb 1 auf die österreichische Z-AG ab, wobei die Buchwerte fortgeführt werden.

Der anlässlich der Einbringung nicht festgesetzte Betrag ist im Verkehrswertverhältnis der Teilbetriebe diesen zuzuordnen. Veräußert die Z-AG in weiterer Folge den abgespaltenen Teilbetrieb 1, kommt es somit nur zu einer anteiligen Festsetzung der Steuer; dasselbe gilt bei Veräußerung des Teilbetriebes 2 durch die Ö-GmbH. Werden die Anteile an der Ö-GmbH veräußert, wird die gesamte Steuerschuld festgesetzt.

Zu einer Steuerfestsetzung kommt es auch bei einer nach ausländischem Abgabenrecht steuerwirksamen (realisierenden) Umgründung oder bei einer (auch steuerneutralen) Folgeumgründung in einen Drittstaat. Bleibt hingegen das betreffende Vermögen im Zuge einer weiteren steuerneutralen Umgründung innerhalb des EU/EWR-Raumes als solches erhalten und weiter steuerhängig, ist die nicht festgesetzte Steuerschuld weiterhin nicht festzusetzen.

Wird aber im Zuge der Folgeumgründung die Kapitalgesellschaft, hinsichtlich deren Anteile vormals ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt wurde, als übertragende Gesellschaft upstream verschmolzen, liegt ein sonstiges Ausscheiden vor, das zur Festsetzung der Steuerschuld führt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Folgeumgründung steuerneutral erfolgt, oder nicht (siehe sinngemäß Beispiel 1 sowie Variante Beispiel 1).

Einbringungen infolge einer Einschränkung des Besteuerungsrechts gemäß [§ 27 Abs. 6 EStG 1988](#) unter Stellung eines Antrages auf Nichtfestsetzung:

Wird aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs hinsichtlich eines Kapitalanteils ein Antrag auf Nichtfestsetzung gemäß [§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988](#) gestellt und wird dieser Kapitalanteil in der Folge gemäß [Art. III UmgrStG](#) in eine ausländische Gesellschaft eingebracht, führt in weiterer Folge neben der tatsächlichen Veräußerung des übertragenen, mit dem Antrag auf Nichtfestsetzung behafteten Vermögens (Kapitalanteil) auch die tatsächliche Veräußerung der anlässlich der Einbringung gewährten Gegenleistung zu einer Festsetzung der Steuerschuld gemäß [§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988](#).

Beispiel 4:

Die im Inland ansässige natürliche Person A hält einen Kapitalanteil an der inländischen A-GmbH. Anlässlich des Wegzugs von A nach Deutschland stellt dieser gemäß [§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988](#) einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld hinsichtlich der im Kapitalanteil enthaltenen stillen Reserven. In der Folge bringt A seinen Kapitalanteil an der A-GmbH in die deutsche D-GmbH gemäß [Art. III UmgrStG](#) ein und erhält als Gegenleistung dafür eine 100-prozentige Beteiligung an der D-GmbH. Veräußert A in weiterer Folge seinen Anteil an der D-GmbH, bevor die D-GmbH den Anteil an der A-GmbH veräußert, wird die anlässlich des Wegzugs nicht festgesetzte Steuerschuld gemäß [§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988](#) bei A festgesetzt.

Rz 860h wird wie folgt geändert:

3.4.2.1e. Einbringung von Kapitalanteilen – Sonderregime Anteilstausch

860h

Abweichend vom Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept) sieht [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 (entspricht [§ 16 Abs. 1 dritter bis letzter Satz UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015) bei der grenzüberschreitenden Einbringung von Kapitalanteilen durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine EU-Gesellschaft (sog. „Anteilstausch“) auf Grund der [Fusionsrichtlinie](#) ein Sonderregime vor, wenn dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wird. Dieses Sonderregime wurde durch das AbgÄG 2015 inhaltlich nicht verändert, weshalb unter das Anteilstauschregime fallende Einbringungen unter Ansatz der Buchwerte erfolgen können: Die Einbringung als

solche erfolgt steuerneutral unter Fortführung der Buchwerte. Entsteht durch die Einbringung allerdings eine internationale Schachtelbeteiligung oder wird das Ausmaß einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung verändert, entsteht die Steuerschuld hinsichtlich der im Kapitalanteil zum Einbringungstichtag bestehenden stillen Reserve, wenn die übernehmende EU-Gesellschaft in weiterer Folge den eingebrachten Kapitalanteil veräußert oder dieser sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheidet ([§ 16 Abs. 1a zweiter Teilstich erster Satz UmgrStG](#)).

Beispiel:

Die inländische M-AG hält seit Jahren einen 70%-Anteil an der inländischen T-GmbH; über die Jahre ist eine hohe stille Reserve entstanden (Anschaffungskosten = 100, Verkehrswert = 1.000). M bringt ihren Anteil an der T in die deutsche Dt-AG ein und erhält als Gegenleistung einen Anteil iHv 50% an der Dt-AG. Der erhaltene 50%-Anteil an der Dt-AG stellt eine internationale Schachtelbeteiligung nach [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) dar. Die Einbringung als solche erfolgt steuerneutral. Veräußert allerdings die übernehmende Dt-AG in weiterer Folge den eingebrachten Kapitalanteil, entsteht bei der M-AG die Steuerschuld hinsichtlich der stillen Reserve iHv 900, und zwar im Jahr der Veräußerung ([§ 16 Abs. 1a zweiter Teilstich UmgrStG](#)). Sollten zwischen der Einbringung und der Veräußerung Wertminderungen eintreten und der eingebrachte Kapitalanteil um 700 veräußert werden, vermindert sich die Bemessungsgrundlage auf 600 (eine Steuergutschrift kann durch zwischenzeitliche Wertminderungen allerdings nicht entstehen).

Das gesetzliche Tatbestandsmerkmal der Veräußerung „in weiterer Folge“ ist sowohl zeitlich als auch vor dem Sinn und Zweck der Bestimmung zu sehen. Rein zeitlich betrachtet kann eine Veräußerung der eingebrachten Beteiligung zehn oder mehr Jahre nach der Einbringung nicht mehr zu einer Besteuerung führen. Ob bei einer Veräußerung innerhalb von zehn Jahren ab der Einbringung eine Steuerschuld entsteht, hängt vom konkreten Einzelfall ab, wobei bei der Beurteilung folgende Umstände mitzuberücksichtigen sind:

- Vorliegen vernünftiger wirtschaftlicher Gründe für die Einbringung;
- Höhe des Beteiligungsausmaßes der einbringenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft;
- Einflussmöglichkeit der einbringenden Körperschaft auf die Ausschüttung des Veräußerungsgewinns (Beteiligungshöhe, vereinbarte alineare Ausschüttung);
- Zeitliche/r Nähe/Zusammenhang zwischen Einbringung und Veräußerung.

Sollte die einbringende Gesellschaft die Anteile an der übernehmenden Körperschaft bereits zuvor veräußert haben, entsteht keine Steuerschuld, wenn die übernehmende Körperschaft sodann den eingebrachten Kapitalanteil veräußert (§ 16 Abs. 1a Teilstrich 2 letzter Satz iVm [§ 20 Abs. 7 Z 1 letzter Satz UmgrStG](#)).

Variante Beispiel:

Veräußert die einbringende M-AG den Anteil an der Dt-AG, ist der aufgrund von [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) in Evidenz genommene Betrag (900) von der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) auszunehmen. [§ 20 Abs. 7 Z 1 letzter Satz UmgrStG](#) kommt diesfalls nicht zur Anwendung, weil die Steuerschuld nach [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) mangels Veräußerung durch die übernehmende Körperschaft nicht entstanden ist. Bei späterer Veräußerung des eingebrachten Vermögens (Anteil an der T-GmbH) durch die übernehmende Dt-AG entsteht keine Steuerschuld mehr nach [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#), weil die Anteile an der übernehmenden Körperschaft durch die einbringende Körperschaft bereits vor dem Entstehen der Abgabenschuld veräußert wurden.

Auch eine einem "Anteilstausch" folgende Umgründung führt nicht zum Entstehen der Steuerschuld, wenn auch die übernehmende Gesellschaft die Voraussetzungen des [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015 bzw. [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 erfüllt und die stillen Reserven in den Kapitalanteilen steuerlich erfassbar bleiben. Einer solchen Folgeumgründung nachfolgende Veräußerungsvorgänge lassen die Steuerschuld aber entstehen.

Beispiel:

Die inländische Mutter-AG bringt ihre 100%-Beteiligung an der inländischen T1-AG in die deutsche T2-AG ein und erhält als Gegenleistung dafür Anteile iHv 50% an T2 (im Falle einer späteren Veräußerung der eingebrachten T1-Beteiligung durch T2 käme es zur Besteuerung). T2 ihrerseits bringt nun ihre übernommene T1-Beteiligung in die deutsche T3-AG ein und erhält als Gegenleistung Anteile iHv 40% an T3. Die (Folge-)Einbringung der Kapitalanteile in T3 löst für sich noch keine Besteuerung aus, sofern die stillen Reserven in den eingebrachten Kapitalanteilen weiterhin erfasst werden können.

In weiterer Folge veräußert

- a) T2 ihre Beteiligung an T3,*
- b) T3 ihre Beteiligung an T1.*

In beiden Veräußerungsfällen (a und b) kommt es zur Besteuerung, weil sonst die (in Österreich entstandenen) stillen Reserven in T1 im Ergebnis unversteuert bleiben würden. Sollte im Beispiel T2 (a) oder T3 (b) die Beteiligung nicht zur Gänze, sondern

nur teilweise (zB zur Hälfte) veräußern, kommt es nur zur anteiligen Erfassung der stillen Reserven.

Als Gegenleistung im Sinne von [§ 16 Abs. 1a erster Satz UmgrStG](#) ist gemäß [§ 20 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#)) auch eine bloße Werterhöhung (ohne Kapitalerhöhung) einer bereits 100-prozentigen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft anzusehen (zB down-stream-Einbringung unter Verzicht auf Gegenleistung).

Beispiel:

Die inländische M-GmbH ist zu 100% sowohl an der inländischen T1-GmbH als auch an der deutschen T2-GmbH beteiligt. Die M-GmbH bringt ihre Anteile an der T1-GmbH in die T2-GmbH nach [Art. III UmgrStG](#) ein; auf eine Gewährung von Anteilen wird gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) verzichtet. Trotz Verzichts auf eine Anteilsgewährung liegt eine Gegenleistung im Sinne des [§ 16 Abs. 1a erster Satz UmgrStG](#) vor, die in der Wertsteigerung der bereits bisher bestehenden Anteile besteht; folglich kann die Einbringung gemäß [§ 16 Abs. 1a erster Teilstrich UmgrStG](#) zu Buchwerten erfolgen.

Rz 860i wird wie folgt geändert:

860i

Im Falle der Exporteinbringung einer internationalen Schachtelbeteiligung hängen die steuerlichen Konsequenzen im Falle der späteren Veräußerung des eingebrachten Kapitalanteils durch die übernehmende Körperschaft davon ab, ob die eingebrachte internationale Schachtelbeteiligung steuerneutral ist oder ob zu Steuerwirksamkeit optiert wurde.

Bringt zB eine österreichische Mutter-AG ihre Beteiligung an der deutschen T1-AG (internationale Schachtelbeteiligung) in die deutsche F-AG ein und erhält dafür Anteile in Höhe von 40% an der F-AG (internationale Schachtelbeteiligung), liegt zwar zunächst eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes im eingebrachten Vermögen vor (siehe Rz 72). Aufgrund des Sonderregimes für den Anteilstausch hat jedoch die Einbringung zu Buchwerten (an Stelle des Fremdvergleichswertes) zu erfolgen (§ 16 Abs. 1a erster Teilstrich iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)). Im Falle der späteren Veräußerung des eingebrachten Kapitalanteils durch die übernehmende Körperschaft F-AG ist zu unterscheiden:

- Handelte es sich bei der eingebrachten T1-Beteiligung um eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung, ergeben sich bei der M-AG – wie im Falle einer Veräußerung einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung – der Höhe nach keine steuerlichen Folgen.

Sollte die Gegenleistung an der F-AG unter 10% betragen und folglich keine internationale Schachtelbeteiligung entstehen, erfolgt die Einbringung aufgrund von [§ 16 Abs. 1a erster Teilstrich UmgrStG](#) dennoch zu Buchwerten. Anlässlich der späteren Veräußerung des Anteils an der T1-AG entsteht folglich keine Steuerschuld. Angesichts des Untergangs einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung bei der einbringenden Körperschaft kommt es hinsichtlich der bisher nicht begünstigten Gegenleistungsanteile zur steuerneutralen Aufwertung nach Maßgabe des [§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG](#) (analoge Anwendung). Dies gilt auch, wenn die übernehmende Gesellschaft eine inländische ist und die Gegenleistung daher in nationalen Anteilen besteht (siehe Rz 1166).

- Handelt es sich bei der eingebrachten Beteiligung an der T1-AG um eine optierte internationale Schachtelbeteiligung, führt die spätere Veräußerung durch die übernehmende F-AG in weiterer Folge nicht zu einer Festsetzung der Steuerschuld (keine Anwendung von [§ 16 Abs. 1a zweiter Teilstrich UmgrStG](#), weil auf Ebene der Gegenleistung keine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung entsteht oder erweitert wird). Veräußert jedoch die inländische M-AG die Beteiligung an der übernehmenden F-AG, führt dies zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn, weil sich die Option auch auf die Gegenleistungsanteile erstreckt (siehe KStR 2013 Rz 1217).

Sollte die Gegenleistung an der F-AG unter 10% betragen, erfolgt die Einbringung ebenso zu Buchwerten ([§ 16 Abs. 1a erster Teilstrich UmgrStG](#)), jedoch entsteht keine internationale Schachtelbeteiligung und im Falle der Veräußerung durch die übernehmende Körperschaft entsteht die Steuerschuld bei der M-AG nicht. In den Gegenleistungsanteilen der M-AG (Ansatz zu Buchwerten) sind jedoch die stillen Reserven steuerhängig.

Zur Behandlung eingebrachter werdender internationaler Schachtelbeteiligungen siehe Rz 1164 f.

In Rz 862 entfällt im ersten Bulletpoint die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

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

862

[...]

- Ist der Einbringende in einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ ansässig, kann das Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept) angewandt werden ([§ 16 Abs. 2 Z 1 iVm Abs. 1 UmgrStG](#)).
- Ist aber der Einbringende in einem Drittstaat ansässig, führt die Einbringung zwingend zu einer sofortigen Aufdeckung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen ([§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)), ohne dass die Möglichkeit besteht, einen Antrag auf Entrichtung der Steuerschuld in Raten (bis 31.12.2015: auf Nichtfestsetzung) zu stellen.

[...]

Rz 863 wird wie folgt geändert:

863

Wird das Besteuerungsrecht gegenüber anderen Staaten als EU/~~EWR-Mitglieds~~Staaten, ~~Norwegen, Lichtenstein oder ab 1.1.2017 Island~~ eingeschränkt, ist nach [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) eine Verpflichtung zur sofortigen Gewinnrealisierung gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) hinsichtlich des eingebrachten Vermögens gegeben; ein Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung) kann nicht gestellt werden.

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

In Rz 868 entfällt die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

868

Mitunternehmer, die in einem EU-Mitgliedstaat bzw. in einem EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ ansässig sind, können im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes im eingebrachten Vermögen die Entrichtung der Steuerschuld in Raten (Umgründungen bis 31.12.2015 Nichtfestsetzung) beantragen. [...]

[...]

In Rz 932 entfällt zwei Mal die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

932

[...]

- Bei Exporteinbringungen (Übertragung von Kapitalanteilen auf ausländische Körperschaften) ist die Bewertung mit den Anschaffungskosten ausgeschlossen, wenn das österreichische Besteuerungsrecht an den eingebrachten Kapitalanteilen eingeschränkt wird. Damit kommt es grundsätzlich zur Tauschbesteuerung (siehe Rz 933). Erfolgt die Einbringung der Kapitalanteile in Körperschaften eines anderen EU/EWR-Staates ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ (Rz 860a), ist die Steuerschuld gemäß [§ 17 Abs. 1 zweiter Satz iVm § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) auf Antrag in Raten zu entrichten (bis 31.12.2015: Auf Antrag aufgeschoben festzusetzen). In diesem Fall kommt es zur Bewertung mit dem Fremdvergleichswert.
- Erfolgt die Einbringung eines steuerhängigen Kapitalanteils durch einen im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen, wobei die Steuerhängigkeit am Kapitalanteil selbst gewahrt bleibt, ist wie folgt zu differenzieren:
 - Ist der Einbringende in einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ ansässig, sind die Anschaffungskosten anzusetzen ([§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).

[...]

Rz 933 wird wie folgt geändert:

933

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

Beispiel:

A ist im Inland ansässig und bringt seinen privaten Kapitalanteil an der inländischen X-GmbH (keine Immobiliengesellschaft iSd [Art. 13 Abs. 2 DBA-Deutschland](#)) in die deutsche Y-GmbH ein.

*Österreich hat ein Besteuerungsrecht am Gegenleistungsanteil; es ist daher § 17 Abs. 1 iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuwenden. Jedoch verliert Österreich nach dem [DBA-Deutschland](#) das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil durch die Einbringung. Da das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU-Staat eingeschränkt wird (Deutschland), kann A gemäß § 17 Abs. 1 iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) einen Antrag stellen, die auf die stillen Reserven im eingebrachten Vermögen entfallende Steuerschuld in Raten zu entrichten (~~bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung~~). Die Ratenverteilung hat auf **fünf** 7 Jahre zu erfolgen.*

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

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

In Rz 937 entfällt im ersten Bulletpoint die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

3.4.3.2.1.2. Auslands- und Exporteinbringungen

937

[...]

- Im Falle der Einbringung in die Körperschaft eines anderen EU/EWR-Staates ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ (Rz 860a) besteht die Wahl zwischen der sofortigen Entrichtung der Steuerschuld und einem Antrag, die Steuerschuld gemäß [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) in Raten zu entrichten (siehe Rz 860a ff; bis 31.12.2015 Nichtfestsetzung).

[...]

In Rz 938 entfällt im ersten Bulletpoint die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

938

[...]

- Wird das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ eingeschränkt, kann ein Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung) gestellt werden ([§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).

[...]

Rz 972c wird wie folgt geändert:

972c

Rückbezogene tatsächliche Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) und vorbehaltene Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) unterliegen nach [§ 18 Abs. 2 UmgrStG](#) nur insoweit der Ausschüttungsfiktion, als sie zu einem Absinken des Buchwertes des einzubringenden Vermögens unter den Nullstand führen oder bei Vorliegen eines bereits

negativen Buchwertes diesen erhöhen. **Die Einschränkung der Ausschüttungsfiktion auf den negativen Buchwert ist keine Sanktion für die Verschlechterung des Buchwertes, sondern dient der Vermeidung der Besteuerung von Eigenkapital, das auch steuerneutral rückgezahlt werden könnte; besteuert wird die Entnahme stiller Reserven (eines „negativen Buchwerts“); siehe VwGH 25.1.2017, [Ra 2016/13/0056](#).** Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Ausschüttungsfiktion sind alle rückwirkenden Korrekturen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zu berücksichtigen. Ergibt sich dabei ein negativer Buchwert, sind rückbezogene tatsächliche und vorbehaltene Entnahmen (iSd [§ 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#)) insoweit von der Ausschüttungsfiktion betroffen. Der Ausschüttungsfiktion können daher ausschließlich Entnahmen nach [§ 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#) unterliegen; andere rückwirkende Vermögensänderungen sind zwar für die Anwendung der Ausschüttungsfiktion zu berücksichtigen, unterliegen selbst aber nicht der Ausschüttungsfiktion. **Wird vom Aufwertungswahlrecht des [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) Gebrauch gemacht, führt die daraus resultierende Erhöhung des Einbringungskapitals auch zu einer Erhöhung der Basis für die nicht unter die Ausschüttungsfiktion fallenden Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG](#). Dies gilt auch für die Aufwertungswahlrechte gemäß [§ 16 Abs. 3 UmgrStG](#) und [§ 16 Abs. 4 Z 2 UmgrStG](#).**

Beispiel:

A bringt seinen Betrieb zum 31.12.00 in die A-GmbH ein.

<i>Buchwert zum Einbringungstichtag vor Korrekturen</i>	<i>+400</i>
<i>Rückwirkende Korrekturen:</i>	
<i>Barentnahmen iSd § 16 Abs. 5 Z 1 iHv</i>	<i>-150</i>
<i>Vorbehaltene Entnahme iSd § 16 Abs. 5 Z 2 iHv</i>	<i>-150</i>
<i>Zurückbehalten der Betriebsliegenschaft iSd</i>	
<i>§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG iHd Buchwertes</i>	<i>-700</i>
<i>Anschaftungsverbindlichkeit der Betriebsliegenschaft</i>	
<i>iHd Buchwertes iSd § 16 Abs. 5 Z 3</i>	<i>+200</i>
<i>Buchwert nach Korrekturen = Einbringungskapital</i>	<i>-400</i>

Die Passivposten gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 betragen in Summe 300, sie fallen daher zur Gänze unter die Ausschüttungsfiktion.

Bei tatsächlichen Entnahmen nach Z 1 (im Beispiel iHv 150), die den Einbringenden bereits zur Gänze zugeflossen sind, ergibt sich ein Rückforderungsanspruch der übernehmenden Körperschaft in Höhe der abzuführenden KEST. Wird auf die Rückforderung der KEST verzichtet, stellt dies eine verdeckte Ausschüttung dar, sodass vom ausbezahlten Betrag im Ergebnis 37,93% (bis 2015: 33,33%, siehe EStR 2000 Rz 6223) KEST zu entrichten ist.

Rz 981 wird wie folgt geändert:

3.5.2.2.3. Rücklage auf Grund überhöhter vorbehaltener Entnahmen

981

Soweit eine nach [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) gebildete Passivpost für vorbehaltene Entnahmen den dort vorgesehenen Höchstbetrag überschreitet, gilt der übersteigende Teil als versteuerte Rücklage. Damit erhöht sich der steuerliche Sacheinlagewert. Da die Rücklage bilanztechnisch eine Verbindlichkeit bleibt, ist eine Situation wie bei Behandlung eines Gesellschafterdarlehens als verdecktes Grund- oder Stammkapital gegeben. Es ist daher im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) bei Vorliegen eines positiven Buchwertes ein entsprechender Betrag auf dem Surrogatkapital-Subkonto (**AbschnittPkt. 4.2.5.3.2.4** des Erlasses des BMF vom **27. September 2017**–31. März 1998, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#)~~06-0257/1-IV/6/98~~, **Einlagenrückzahlungs- und**

Innenfinanzierungserlass betreffend die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 und § 15 Abs. 4 EStG 1988, **BMF-AV Nr. 155/2017**~~AÖF-Nr. 88/1998~~) einzustellen und eine Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft gegeben. Auf diesen übersteigenden Teil entfallende Aufwandszinsen bilden bei der übernehmenden Körperschaft verdeckte Ausschüttungen. Die Tilgung des als Rücklage zu behandelnden Teiles der Verbindlichkeit ist eine Einlagenrückzahlung und vermindert den am Subkonto ausgewiesenen Betrag.

Beispiel:

A bringt zum 31.12.08 sein Einzelunternehmen in die X-GmbH (A ist 100% Gesellschafter) ohne Anteilsgewährung ein, das einen positiven Verkehrswert von € 50.000 aufweist. Die Einbringungsbilanz zum 31.12.08 hat folgendes Aussehen:

<i>Aktiva</i>		<i>Passiva</i>	
<i>Anlagevermögen</i>	<i>10.000</i>	<i>Einbringungskapital</i>	<i>- 15.000</i>
<i>Umlaufvermögen</i>	<i>15.000</i>	<i>Vorbehaltene Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG</i>	<i>30.000</i>
		<i>Fremdkapital</i>	<i>10.000</i>
	<i>25.000</i>		<i>25.000</i>

Im Einbringungsvertrag, der am 5.8.09 geschlossen wird, wird eine Verzinsung der vorbehaltenen Entnahme mit 4% p.a. vereinbart. Die Einbringung wird am 28.9.09 dem zuständigen Finanzamt gemeldet.

Die Grenze für die vorbehaltene Entnahme liegt bei € 25.000, sodass € 5.000 als versteuerte Rücklage gelten. Da allerdings das Einbringungskapital negativ ist, erhöht sich das Surrogatkapital-Subkonto nicht. Hinsichtlich eines Betrages von € 15.000 hat die X-GmbH bis spätestens 5.10.09 eine KEST-Meldung abzugeben.

Im Jahr 09 erfolgt keine Tilgung, sondern zahlt die X-GmbH Zinsen iHv € 1.200.

16,67% der bezahlten Zinsen, dh. € 200, stellen eine KEST-pflichtige verdeckte Ausschüttung dar. Der Restbetrag der Zinsen führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen bei A, die nicht KEST-pflichtig sind.

Rz 982 wird wie folgt geändert:

982

Die Rückzahlung des übersteigenden Teiles an den Einbringenden kann steuerlich keine Tilgung darstellen sondern ist grundsätzlich als Einlagenrückzahlung zu behandeln, da der zunächst eingestellte Betrag am Surrogatkapital-Subkonto wieder ausgebucht wird und die um die zusätzliche Einlage erhöhten Anschaffungskosten wieder abgestockt werden. Ergibt sich aber hingegen trotz Korrektur in Höhe der als Rücklage zu behandelnden Verbindlichkeit kein buchmäßig positives Einbringungsvermögen (sondern nur eine Verminderung des buchmäßig negativen Einbringungsvermögens), stellt die Rückzahlung der entsprechenden Rücklage mangels eines Evidenzbetrages auf dem Rücklagen-Subkonto eine verdeckte Ausschüttung dar. Unabhängig davon, ob der als Fremdkapital und als Eigenkapital geltende Teil der Passivpost im Rechenwerk der übernehmenden Körperschaft einheitlich oder getrennt ausgewiesen sind, ist im Fall von Teiltilgungen stets von einer anteiligen Auflösung des steuerwirksamen und steuerunwirksamen Teils auszugehen.

Beispiel:

Der steuerlich maßgebende Buchwert des einzubringenden Vermögens beträgt 775, der Verkehrswert 1.000 vor den Korrekturen. Nach Vornahme rückwirkender Korrekturen in Höhe von 120 (Buchwert und Verkehrswert) wird eine Passivpost für eine vorbehaltene Entnahme in Höhe von 600 gebildet. Da die steuerlich zulässige vorbehaltene Entnahme nach der Berechnung im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) zB mit 440 begrenzt ist, ist die Passivpost um 160 zu hoch. Das erklärte Einbringungskapital von 55 (775 - 120 - 600) beträgt daher 215 (55 + 160). Die Verbindlichkeit von 600 gilt im Ausmaß von 160 als versteuerte Rücklage. Im Falle einer Auszahlung dieser 160 liegt eine Einlagenrückzahlung vor, da der am Surrogatkapital-Subkonto eingestellte Betrag in gleicher Höhe aufgelöst wird. Da sich beim Einbringenden die Anschaffungskosten der Gegenleistung um 160 erhöht haben, löst die Einlagenrückzahlung keine Besteuerung aus.

Rz 994 wird wie folgt geändert:

994

Sollte die betreffende Beteiligung an der ausländischen Körperschaft zwar formal die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung erfüllen, aber auf Grund des [§ 10 Abs. 4 KStG 1988 in der Fassung vor JStG 2018](#) oder [§ 10a KStG 1988](#) die Wirkungen des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) nicht vermitteln, kommt eine steuerneutrale Aufwertung nicht in Frage.

Rz 1008 wird wie folgt geändert:

3.6.1.4.4. Maßnahmen nach § 16 Abs. 5 UmgrStG

1008

Maßnahmen nach [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#), die zur Verminderung des Einbringungsvermögens führen, beziehen sich nur auf die vom Einbringenden zu erbringenden Leistung und fallen nicht unter nach [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) unzulässige Gegenleistungen. Die übernehmende Körperschaft kann innerhalb der Grenzen des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) eine Verbindlichkeit in Form einer vorbehaltenen Entnahme des Einbringenden gegenüber dem Einbringenden übernehmen.

Auch die Übertragung oder erstmalige Einräumung eines Wohnrechts an einem Teil eines Betriebsgebäudes stellt keine schädliche Gegenleistung dar, sondern ist als Zurückbehalten im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zu qualifizieren; es

kommt daher zu einer Entnahmebesteuerung nach den Grundsätzen des allgemeinen Ertragsteuerrechts.

Rz 1019 wird wie folgt geändert:

3.6.2.5. Einbringender Einzelunternehmer

3.6.2.5.1. Teileinbringung

1019

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

Rz 1085 wird wie folgt geändert:

1085

Die verbotene Einlagenrückgewähr kann bei der einbringenden Gesellschaft durch eine mit der Einbringung verknüpfte den Wertabgang ersetzende:

- effektive Gesellschaftereinlage
- nominelle Kapitalherabsetzung unter Beachtung der Vorschriften über eine ordentliche Kapitalherabsetzung oder vereinfachte Kapitalherabsetzung zur Einziehung, oder
- nur bilanzmäßige Gewinnausschüttung (Sachausschüttung)

vermieden werden (vgl. OGH 10.6.1999, [6 Ob 6/99x](#)). Die Maßnahmen der Kapitalherabsetzung oder Gewinnausschüttung (Sachausschüttung) sind steuerneutral, dh. nicht als Einlagenrückzahlung im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) bzw. als eine

Kapitalertragsteuerpflicht auslösende Ausschüttung zu werten. Die Gesellschaftereinlage hingegen ist eine solche im Sinne des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#), die auch zu einem Zugang im Evidenzkonto (~~Rücklagen-Subkonto~~) führt. Das Fehlen der erwähnten Maßnahmen hindert die Anwendung des [Art. III UmgrStG](#) nicht.

Es wird folgende neue Rz 1122a eingefügt:

1122a

Ist der Beteiligungsansatz der übernehmenden Mutterkörperschaft an der übertragenden Tochterkörperschaft negativ, ist [§ 20 Abs. 4 Z 2 UmgrStG](#) insoweit teleologisch zu reduzieren, als der negative Beteiligungsansatz unverändert bleibt; es kommt daher diesfalls zu keiner „Abstockung“ des Beteiligungsansatzes.

In Rz 1162 erfolgt eine Verweisanpassung:

1162

Wenn nach einer Einbringung, die nach [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) eine Ausnahme von der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) verursacht hat, eine Einlagenrückzahlung gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) (zum Begriff siehe **Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#), [BMF-AV Nr. 155/2017](#)**~~Erlass des BMF vom 31. März 1998, 06-0257/1-IV/6/98, betreffend die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988, AÖF Nr. 88/1998~~) durch die ausländische übernehmende Körperschaft durchgeführt wird, gilt Folgendes:

[...]

Rz 1163b wird wie folgt geändert:

1163b

Handelt es sich beim eingebrachten Vermögen um eine internationale Schachtelbeteiligung, hat [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) keinen Anwendungsbereich, unabhängig davon, ob es sich um

eine steuerneutrale oder um eine steuerwirksame internationale Schachtelbeteiligung handelt:

- Wurde hinsichtlich der eingebrachten Beteiligung keine Option zur Steuerwirksamkeit ausgeübt und handelt es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine in der Anlage zum [UmgrStG](#) genannte Körperschaft, entsteht auch auf Gegenleistungsebene eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung. Allerdings liegen keine „bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten“ vor, weshalb [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) nicht zur Anwendung kommt. Die Veräußerung der Gegenleistung ist daher steuerneutral. Zur Veräußerung des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende ausländische Körperschaft siehe Rz 860i erster Bulletpoint.

Handelt es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine nicht in der Anlage zum UmgrStG genannte Körperschaft, kommt es zu einer Entstrickungsbesteuerung hinsichtlich der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (keine Anwendung von [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#)), die jedoch aufgrund der Steuerneutralität keine steuerlichen Wirkungen nach sich zieht. Da die Anteile an der übernehmenden Körperschaft bereits einbringungsbedingt aufgewertet werden, bleibt für die Anwendung von [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) kein Raum.

Handelt es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine inländische Körperschaft, kommt [§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG](#) analog beim Einbringenden zur Anwendung; die Anteile an der übernehmenden Körperschaft sind steuerneutral aufzuwerten, siehe Rz 1166.

- Wurde hinsichtlich der eingebrachten Beteiligung zur Steuerwirksamkeit optiert und handelt es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine in der Anlage zum UmgrStG genannte Körperschaft, entsteht auch auf Gegenleistungsebene eine steuerwirksame internationale Schachtelbeteiligung. Die Einbringung erfolgt aufgrund von [§ 16 Abs. 1a erster Teilstrich UmgrStG](#) zu Buchwerten; [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) kommt nicht zur Anwendung, weil keine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung entsteht. Zur Veräußerung des eingebrachten Vermögens durch die ausländische übernehmende Körperschaft siehe Rz 860i zweiter Bulletpoint.

Handelt es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine nicht in der Anlage zum UmgrStG genannte Körperschaft, kommt es zu einer steuerwirksamen

Entstrickungsbesteuerung hinsichtlich der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (keine Anwendung von [§ 16 Abs. 1a erster Teilstrich UmgrStG](#)). Da die Anteile an der übernehmenden Körperschaft bereits einbringungsbedingt aufgewertet werden, bleibt für die Anwendung von [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) kein Raum.

Handelt es sich beim eingebrachten Vermögen um einen inländischen Kapitalanteil und entsteht einbringungsbedingt an der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung, ist [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) anzuwenden; zur Frage der Festsetzung der Steuerschuld aufgrund von [§ 16 Abs. 1a zweiter Teilstrich](#) iVm [§ 20 Abs. 7 Z 1 letzter Satz UmgrStG](#) siehe schon Rz 1163a.

Zur Behandlung eingebrachter werdender internationaler Schachtelbeteiligungen und die Auswirkungen auf Gegenleistungsebene siehe Rz 1165.

Rz 1171 wird der Verweis angepasst:

3.8. Verlustabzug ([§ 21 UmgrStG](#))

1171

Das Recht eines Steuerpflichtigen, Vorjahresverluste gemäß § 18 Abs. 6 ~~und Abs. 7~~ EStG 1988 bzw. [§ 8 Abs. 4 KStG 1988](#) als Sonderausgaben abzusetzen, ist an sich ein höchstpersönliches. [...]

Rz 1192 wird wie folgt geändert:

3.8.1.4. Zeitliche Wirkung des Verlustabzugs bei der übernehmenden Körperschaft

1192

Die übernehmende Körperschaft kann die einbringungsbedingt auf sie übergegangenen Verluste in dem **dem** Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum als Sonderausgabe absetzen. **Aus der ertragsteuerlichen Gleichsetzung des Veranlagungszeitraumes mit dem Kalenderjahr ergibt sich auch für Einbringungen mit einem unterjährigen Stichtag, dass mit dem „dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum“ nicht das Kalenderjahr**

gemeint sein kann, in dem der Einbringungsstichtag selbst liegt, sondern das diesem Stichtag nächstfolgende Kalenderjahr (VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0044-3](#)).

Beispiel:

A bringt seinen Einzelbetrieb a) zum 31.10.01 b) zum 1.1.01 in die A-GmbH (Wirtschaftsjahr 1.7. bis 30.6.) ein. Der übergehende vortragsfähige Verlust des A kann von der A-GmbH in beiden Fällen ab dem Jahr 02 als Sonderausgabe abgesetzt werden.

Rz 1259 wird wie folgt geändert:

3.13.1.1. Konzentrationseinbringungen

3.13.1.1.1. Gewährung einbringungsgeborener Anteile

1259

Bei Einbringungen gegen Gewährung von neuen oder bestehenden Anteilen liegen unabhängig davon, ob der Einbringende eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder eine Körperschaft ist, unternehmens- und steuerrechtlich Einlagentatbestände vor, sodass der Stand im zutreffenden Evidenzsubkonto (**Indisponible Einlagen- oder Disponible Einlagen-Subkonto** ~~Nennkapital- oder Rücklagen-Subkonto~~) der übernehmenden Körperschaft um den steuerlich maßgebenden Sacheinlagewert zu erhöhen ist. Dieser ist im Falle einer Nennkapitalerhöhung vorrangig dem **Indisponible Einlagen-Subkonto (alternativ dem Nennkapital-Subkonto)** zuzuweisen, ein das erhöhte Nennkapital übersteigender Teil **ist entweder ebenfalls den indisponiblen Einlagen (bei Bildung einer gebundenen Kapitalrücklage) oder den disponiblen Einlagen (bei Bildung einer ungebundenen Kapitalrücklage) zuzuweisen** ~~dem Rücklagen-Subkonto~~.

Dies gilt auch für den Fall, dass der unternehmensrechtliche Sacheinlagewert:

- im Falle einer Buchwerteinbringung ([§ 202 Abs. 2 UGB](#)) den nach der Einbringungsbilanz im Sinne des [§ 15 UmgrStG](#) steuerlich maßgebenden auf Grund unterschiedlicher Ansätze übersteigt, oder
- im Falle einer Aufwertungseinbringung ([§ 202 Abs. 1 UGB](#)) übersteigen muss.

Die Rechtsfolgen der Unmaßgeblichkeit einer unternehmensrechtlichen Neubewertung kommen auch hier zur Anwendung.

Rz 1260 wird wie folgt geändert:

1260

Bei Vorliegen eines steuerlich negativen Sacheinlagewertes ergibt sich trotz Vornahme einer Kapitalerhöhung auf dem Evidenzkonto der übernehmenden Körperschaft keine Veränderung des Standes, da mangels eines positiven Buchwertes eine Erhöhung des Standes ausgeschlossen ist und andererseits eine Einlagenrückzahlung an den Einbringenden nicht vorliegt.

Auch im Falle einer unter [Art. III UmgrStG](#) fallenden Sachgründung mit einem negativen steuerlichen Einbringungskapital bleibt das Evidenzkonto der übernehmenden Körperschaft unberührt, dh. dass in diesem Fall **in keinem Subkonto** ~~weder im Nennkapital-Subkonto noch im Rücklagen-Subkonto~~ ein Betrag auszuweisen ist.

Rz 1261 wird wie folgt geändert:

3.13.1.1.2. Gewährung einer anderen Gegenleistung

1261

Die oben getroffenen Regelungen sind auch für Einbringungen anzuwenden, bei denen eine mögliche Kapitalerhöhung auf Grund der Ausgabe eigener Aktien, einer Zuzahlung oder der Alleingesellschafterstellung des Einbringenden unterbleibt (Anwendungsfälle des [§ 19 Abs. 2 UmgrStG](#)).

Beispiel:

A bringt seinen Betrieb in die B-GmbH ein. Das unternehmensrechtliche Einbringungskapital (Unterschiedsbetrag zwischen bilanzmäßigen Aktiva und Passiva) zum Einbringungsstichtag beträgt 1.000, der Verkehrswert beträgt 2.000. Der steuerlich maßgebende Sacheinlagewert (Unterschiedsbetrag zwischen steuerlich maßgebenden Aktiva und Passiva laut Einbringungsbilanz) beträgt 1.200. Bei der B-GmbH ergeben sich bei folgenden Varianten unterschiedliche Folgen:

Varianten

<i>Varianten</i>	<i>Bewertung mit dem</i>	<i>Bewertung mit dem</i>
------------------	--------------------------	--------------------------

	<i>unternehmensrechtlichen Buchwert</i>	<i>unternehmensrechtlich beizulegenden Wert</i>
<i>a) Kapitalerhöhung 800</i>	ungebundene <i>Kapitalrücklage 200</i>	ungebundene <i>Kapitalrücklage 1.200</i>
<i>b) Kapitalerhöhung 1.500</i>	<i>Umgründungsmehrwert bzw. Firmenwert (Option) 500</i>	ungebundene <i>Kapitalrücklage 500</i>
<i>c) Keine Kapitalerhöhung</i>	ungebundene <i>Kapitalrücklage 1.000</i>	ungebundene <i>Kapitalrücklage 2.000</i>

*Zu a) Der steuerliche Sacheinlagewert von 1.200 ist mit 800 in das **Indisponible Einlagen-Subkonto (alternativ in das Nennkapital-Subkonto)** und mit 400 auf dem **Disponible-Einlagen-Subkonto (alternativ: ungebundenes Kapitalrücklagen-Subkonto)** auf das Kapitalrücklagenkonto einzustellen.*

*Zu b) Der steuerliche Sacheinlagewert von 1.200 ist in voller Höhe in das **Indisponible Einlagen-Subkonto (alternativ in das Nennkapital-Subkonto)** einzustellen.*

*Zu c) Der steuerliche Sacheinlagewert von 1.200 ist in voller Höhe auf dem **Disponible-Einlagen-Subkonto (alternativ: ungebundenes Kapitalrücklagen-Subkonto)** in das Rücklagen-Subkonto einzustellen.*

Rz 1263 wird wie folgt geändert:

1263

Die Abstockung ist in erster Linie bei dem **Disponible Einlagen-Subkonto (alternativ beim Bilanzgewinn-Subkonto oder, ein übersteigender Betrag bei dem ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto)** und ein Restbetrag beim **Indisponible Einlagen-Subkonto (alternativ: dem gebundene Kapitalrücklagen-Subkonto oder dem Nennkapital-Subkonto)** vorzunehmen. Die Aufstockung hat im Falle der Bildung einer Kapitalrücklage bei dem Rücklagen-Subkonto), ein darüber hinausgehender Betrag bei dem **Disponible Einlagen-Subkonto (alternativ beim Bilanzgewinn-Subkonto)** zu erfolgen; ~~B~~ bei **Bildung einer ungebundenen Rücklage sowie bei Fehlen einer Rücklagenbildung** ist der Betrag nur beim **alternativ beim ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto oder Bilanzgewinn-Subkonto** anzusetzen.

Rz 1266a wird wie folgt geändert:

3.14. Einbringung und Innenfinanzierung

1266a

[§ 2 Abs. 3 bis Abs. 5 IF-VO](#) regeln die Auswirkungen von Einbringungen auf die Innenfinanzierung. Dabei ist nach der Art der Einbringung zu unterscheiden:

- Konzentrations- und down-stream-Einbringungen haben gemäß [§ 2 Abs. 3 IF-VO](#) keine Auswirkungen auf die Innenfinanzierung der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft. Die bei den Körperschaften jeweils bestehenden Innenfinanzierungsstände werden durch die Einbringung folglich nicht berührt, sondern lediglich der Stand der Einlagen der übernehmenden Körperschaft (Erhöhung um das steuerliche Einbringungskapital, siehe Rz 1259).

Beispiel 1:

Die A-GmbH bringt ihren Betrieb gemäß [Art. III UmgrStG](#) in die neu gegründete B-GmbH ein. Das steuerliche Einbringungskapital beträgt 100. Die steuerlichen Einlagen der einbringenden A-GmbH betragen 50, die Innenfinanzierung ebenso 50. Die steuerlichen Einlagen der übernehmenden B-GmbH betragen 35, die Innenfinanzierung beträgt 0.

Die Einbringung wird als Einlagevorgang abgebildet und berührt daher lediglich den Einlagenstand der übernehmenden B-GmbH; dieser erhöht sich um das gesamte steuerliche Einbringungskapital (100) und beträgt folglich insgesamt 135. Gemäß [§ 2 Abs. 3 IF-VO](#) ergeben sich weder Auswirkung auf die Innenfinanzierung der übernehmenden B-GmbH (diese bleibt unverändert 0), noch auf die Innenfinanzierung der einbringenden A-GmbH (diese bleibt unverändert 50).

- Bei up-stream-Einbringungen ist gemäß [§ 2 Abs. 4 IF-VO](#) die Innenfinanzierung der einbringenden Körperschaft aufzuteilen: Die Innenfinanzierung ist bei der einbringenden Körperschaft in dem Verhältnis abzustocken, in dem sich deren Verkehrswert einbringungsbedingt vermindert hat und in eben diesem Ausmaß der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben. Insgesamt bleibt die Innenfinanzierung damit unverändert. Die Anwendung des § 2 Abs. 4 IF-VO setzt voraus, dass die übernehmende Körperschaft alle Anteile an der einbringenden Körperschaft hält; andernfalls ist Art. III UmgrStG und damit die [IF-VO](#) nicht anwendbar.

Beispiel 2:

Die M-GmbH hält 100% der Anteile an der T-GmbH. Die M-GmbH hat steuerliche Einlagen von 50 und eine Innenfinanzierung von 200, die T GmbH hat steuerliche Einlagen von 600 und eine Innenfinanzierung von 300.

Die T-GmbH bringt einen Teilbetrieb gemäß Art. III UmgrStG in die M-GmbH ein. Das Wertverhältnis des Restvermögens zum eingebrachten Teilbetrieb der T-GmbH beträgt 1:2 (Restvermögen: Teilbetrieb). Der Einlagenstand der T-GmbH ist im Verhältnis des Verkehrswertes des eingebrachten Teilbetriebes zum Gesamtvermögen vor der Einbringung abzustocken (siehe Rz 1264). Dieselbe Vorgehensweise kommt gemäß [§ 2 Abs. 4 IF-VO](#) auch auf die Innenfinanzierung zur Anwendung; der bei T-GmbH abgestockte Betrag ist jedoch in eben diesem Ausmaß der Innenfinanzierung der M-GmbH hinzuzurechnen. Bei einem Verkehrswertverhältnis von 1:2 beträgt folglich der bei der T-GmbH abzustockende Betrag 200, der der Innenfinanzierung der übernehmenden M-GmbH zuzuschreiben ist. Die Innenfinanzierung der T-GmbH beträgt folglich nach der Einbringung 100 (300-200), die der M-GmbH 400 (200+200).

- Bei side-stream-Einbringungen ist (wie bei up-stream-Einbringungen) die Innenfinanzierung der einbringenden Körperschaft gemäß [§ 2 Abs. 5 IF-VO](#) aufzuteilen: Die Innenfinanzierung ist in dem Ausmaß, in dem sich die Werte der Anteile durch die Einbringung verschieben, bei der einbringenden Körperschaft abzustocken und in diesem Ausmaß der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben. Der Maßstab für die Wertverschiebung zwischen der Beteiligung an der einbringenden Körperschaft und der übernehmenden Körperschaft entspricht wie bei up-stream-Einbringungen dem Verhältnis des Verkehrswerts des eingebrachten Vermögens zum Verkehrswert der einbringenden Körperschaft vor der Einbringung (siehe bereits Beispiel 2). Insgesamt bleibt die Innenfinanzierung damit unverändert. [§ 2 Abs. 5 IF-VO](#) kommt anders als [§ 2 Abs. 4 IF-VO](#) (up-stream-Einbringung) nicht nur zur Anwendung, wenn die Anteile der einbringenden Körperschaft und der übernehmenden Körperschaft in einer (einzigen) Hand vereinigt sind (Alleingesellschafter), sondern auch, wenn mehrere Gesellschafter im gleichen Ausmaß an der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind.

[§ 2 Abs. 3 bis Abs. 5 IF-VO](#) richten sich an die Innenfinanzierung der übernehmenden und der übertragenden Körperschaft, nicht hingegen an die Innenfinanzierung etwaiger Zwischenkörperschaften; für diese ergeben sich nach den allgemeinen Grundsätzen gemäß [§ 1 IF-VO](#) keine Auswirkungen (**siehe Rz 379**).

Im Falle von negativen Innenfinanzierungsständen ist **bei side-stream-Einbringungen** der Logik des [§ 20 Abs. 4 UmgrStG](#) entsprechend wie mit negativen Anschaffungskosten

bzw. Buchwerten umzugehen (siehe Rz 1130); **die negative Innenfinanzierung der übertragenden Körperschaft geht folglich auf die übernehmende Körperschaft über, sodass der Gesamtbetrag der negativen Innenfinanzierung unverändert bleibt. Diese Vorgehensweise ist auch auf negative Innenfinanzierungsbeträge im Falle von up-stream-Einbringungen anzuwenden.**

Rz 1267a wird wie folgt geändert:

1267a

Rückwirkende Entnahmen und Einlagen gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) gelten als am Einbringungsstichtag getätigt und wirken sich bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr auf [§ 11a EStG 1988](#) aus.

- Tatsächliche Entnahmen ([§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#)) und vorbehaltene Entnahmen ([§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#)) **sowie**, zurückbehaltenes Anlagevermögen ([§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#)) ~~und in den einzubringenden Teilbetrieb aus dem verbleibenden verschobene Vermögensteile (§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG)~~ können daher zu einer eigenkapitalabfallbedingten (letzten) Nachversteuerung führen (VwGH 24.2.2011, [2011/15/0029](#)).
- Rückwirkende Einlagen ([§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#)) **und**, zurückbehaltene Verbindlichkeiten ([§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#)) ~~und in den verbleibenden aus dem einzubringenden Teilbetrieb verschobene Vermögensteile (§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG)~~ bewirken einen Anstieg des Eigenkapitals zum Einbringungsstichtag. Sofern sie getätigt werden, um einen positiven Verkehrswert darstellen zu können oder weil sie mit dem Aktivum verknüpft sind, sind sie als betriebsnotwendig anzusehen.

Soweit Entnahmen und Einlagen nach dem Einbringungsstichtag nicht rückbezogen werden, sind sie nach [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Die Entnahmen sind als Verrechnungsforderungen und die Einlagen als Verrechnungsverbindlichkeiten der Körperschaft anzusetzen und haben daher bei der Einkommensermittlung des Einbringenden im Einbringungsjahr keine Wirkung. Soweit die Passivpost für vorbehaltene Entnahmen die Obergrenze des [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#)

übersteigt, verändert sie das Einbringungskapital nicht und ist daher nicht als rückwirkende Entnahme zum Einbringungsstichtag zu werten.

Die "Entnahme" der erzielten Gewinne, die gemäß [§ 11a EStG 1988](#) begünstigt besteuert wurden, ist bei der übernehmenden Körperschaft nur dann steuerfrei möglich, wenn die Voraussetzungen für eine Einlagenrückzahlung iSd [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) gegeben sind.

Durch eine Inanspruchnahme der Begünstigung des [§ 11a EStG 1988](#) vor der Einbringung wird weder das steuerliche Einbringungskapital (auch nicht die Anschaffungskosten des Einbringenden) noch der Stand des Einlagenevidenzkontos gemäß [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) gekürzt.

Rz 1283 wird der Verweis angepasst:

3.17.2. Umsatzsteuer

1283

Fällt eine Einbringung nicht unter [Art. III UmgrStG](#), ist diese nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Tauschgrundsätzen zu beurteilen. Die Aussage des § 22 Abs. 23 UmgrStG, wonach die Einbringung nicht umsatzsteuerbar ist und die übernehmende Körperschaft unmittelbar in die umsatzsteuerliche Rechtsstellung des Einbringenden eintritt, ist nicht anwendbar.

4. Zusammenschlüsse (Art. IV UmgrStG)

Rz 1330 wird wie folgt geändert:

1330

Der Vorbehaltszusammenschluss schließt im Standardfall den Zusammenschlusspartner zur Gänze von den am Zusammenschlussstichtag vorhandenen stillen Reserven einschließlich jener eines Firmenwertes (Kundenwertes, Mandantenwertes) aus.

Diese Regelung schließt aber nicht aus, dass der den Betrieb übertragende Partner den Vorbehalt später ganz oder zum Teil entgeltlich oder unentgeltlich aufgibt. Eine entgeltliche Aufgabe kann durch Zahlung der im betreffenden Jahr vorhandenen restlichen Reserven

erfolgen; diesbezüglich ist eine Veräußerung von stillen Reserven gegeben, die wie die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu behandeln ist (~~zu einem bereits im Zusammenschlussvertrag vereinbarten späteren Vorbehaltsverzicht siehe Rz 1330a~~). Im Falle der Tilgung im Wege eines Gewinnverzichtes zugunsten des den Vorbehalt aufgebenden Partners liegt eine Veräußerung gegen Ratenzahlung vor.

Beispiel:

A überträgt zum 31.12.01 seinen Betrieb mit einem steuerlich maßgebenden Buchwert von 1.400. Der Verkehrswert beträgt 3.800. A behält sich die gesamten den Buchwert übersteigenden stillen Reserven sowie den Firmenwert von insgesamt 2.400 zurück. B leistet eine Geldeinlage von 600, um das vereinbarte Beteiligungsverhältnis von 70 : 30 (1.400 : 600) herzustellen.

Zum 31.12.04 wird festgestellt, dass von den vorbehaltenen Reserven noch 2.000 vorhanden sind. Mit 31.12.04 leistet B an A eine Zahlung von 600, im Gegenzug verzichtet A zur Gänze auf die noch vorhandenen vorbehaltenen stillen Reserven. Damit gehen auf B 30% = 600 über, welche in einer entsprechenden Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen sind. B könnte alternativ zur Einmalzahlung von 600 auch ab dem Jahre 05 zB 10% seines jährlichen Gewinnanteiles an A leisten, bis 600 erreicht sind. In beiden Fällen liegt eine im Jahr 04 zu erfassende Quotenverschiebung der Mitunternehmeranteile bzw. eine teilweise Veräußerung des Mitunternehmeranteils von A vor.

Rz 1376 wird wie folgt geändert:

1376

Bei den Personengesellschaften des [UGB](#) (OG und KG) bestimmt sich das Gesellschafterrecht nach der Substanzbeteiligung, die sich aus den vereinbarten Einlagen ergibt. Diese unternehmensrechtliche Festlegung entspricht der einkommensteuerrechtlichen Substanzbeteiligung am Vermögen der Mitunternehmerschaft im Wege des Einstellens der Einlage in ein starres (fixes) Kapitalkonto. Damit führen bei Gründung der Personengesellschaft im Wege eines Zusammenschlusses die Gründungseinlagen zu Beteiligungen durch das Einstellen auf den starren Kapitalkonten und prägen damit die Gegenleistung für die Vermögensübertragung. Dies gilt auch bei jeder Erweiterung schon bestehender Substanzbeteiligungen oder bei dem Eintreten weiterer Gesellschafter in die Personengesellschaft. **Nicht erforderlich ist jedoch, dass das gesamte Zusammenschlusskapital in das starre (fixe) Kapitalkonto eingestellt wird. Vielmehr kann ein über das starre (fixe) Kapitalkonto hinausgehendes**

Zusammenschlusskapital auch am variablen Kapitalkonto erfasst werden (siehe Beispiel Rz 1377).

In Rz 1380 wird der Text des Beispiels 2 wie folgt geändert:

4.1.12.2. Unterbleiben der Gewährung von Gesellschafterrechten

1380

[...]

Beispiel 2:

Die A-OG hält 100% der Anteile an der B-GmbH. Die B-GmbH überträgt auf Basis eines als „Zusammenschlussvertrag“ bezeichneten Vertrages ihren Teilbetrieb 2 auf die A-OG und müsste dafür Gesellschaftsanteile an der A-OG als Gegenleistung erhalten.

Dadurch ergäbe sich eine Ringbeteiligung bzw. wechselseitige Beteiligung. Unterbleibt die Gewährung einer Gegenleistung in Form von Gesellschafterrechten aufgrund des sich aus [§ 81 GmbHG](#) ergebenden Verbots des Erwerbs eigener Geschäftsanteile, liegt kein Zusammenschluss im Sinne des [Art. IV UmgrStG](#) vor. Das gesellschaftsrechtliche Verbot des Erwerbs eigener Geschäftsanteile ändert nichts an der zwingenden Anwendungsvoraussetzung einer Gegenleistung für Art. IV UmgrStG.

*Nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen führt dieser Vorgang entweder zu einer Gewinnausschüttung oder zu einer steuerneutralen Einlagenrückzahlung (siehe dazu den **Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, [BMF-010203/0309-IV/6/2017](#), [BMF-AV Nr. 155/2017](#)**~~Erlass des BMF vom 31.03.1998, 06-0257/1-IV/6/98, zur steuerlichen Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988~~).*

[...]

Rz 1432 wird wie folgt geändert:

1432

Nachstehende im Rückwirkungszeitraum tatsächlich durchgeführte Änderungen hinsichtlich des übertragenen begünstigten Vermögens können jedoch auf den Zusammenschlussstichtag rückbezogen werden ([§ 24 Abs. 1 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#)):

- Tatsächliche Geld- und/oder Sachentnahmen ([§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#))
- Tatsächliche Geld- und/oder Sacheinlagen ([§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#))

- Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Verbindlichkeiten ([§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#))
- Verschieben von Wirtschaftsgütern in den Restbetrieb oder aus dem Restbetrieb ([§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#))
- Minderung oder Mehrung des zu übertragenden Vermögens einer Körperschaft durch Ausschüttungen, Einlagenrückzahlungen oder Gesellschaftereinlagen ([§ 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG](#)).

Zur Trennung von Gebäude und Grund und Boden siehe Rz 694a.

Rz 1448a wird wie folgt geändert:

4.2.5. Bewertung bei grenzüberschreitenden Zusammenschlüssen

1448a

Die Bewertung richtet sich nach der Art des grenzüberschreitenden Zusammenschlusses:

- Export-Zusammenschluss:

Ein Export-Zusammenschluss liegt vor, wenn inländisches Vermögen auf eine ausländische Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten übertragen wird. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des übertragenen Vermögens dabei nicht eingeschränkt wird, kommt es bei Beachtung der [§§ 23 und 24 UmgrStG](#) zur zwingenden Buchwertfortführung. Soweit es aber zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich des übertragenen Vermögens kommt, ist gemäß [§ 24 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) der gemäß [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) maßgebende Wert (Fremdvergleichswert) anzusetzen und [§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 ist sinngemäß anzuwenden (bis 31.12.2015: sinngemäße Anwendung von [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015). Folglich ist im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber EU/EWR-Staaten ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ eine Entrichtung der Steuerschuld in Raten (bis 31.12.2015: ein Antrag auf Nichtfestsetzung) möglich (siehe Rz 44a ff).

- Import-Zusammenschluss:

Zur Bewertung bei einem Import-Zusammenschluss siehe Rz 1458a.

Rz 1453a wird wie folgt geändert:

1453a

Sonderregelungen des [EStG 1988](#) können bei der übernehmenden Personengesellschaft zu besonderen Rechtsfolgen führen:

- Hat der Übertragende die Regelungen des [§ 11a EStG 1988](#) über die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne in Anspruch genommen, ist
 - bei Buchwertführung für Zwecke einer allfälligen Nachversteuerung auf die Gewinne, Entnahmen und Einlagen in der Folgeära der Mitunternehmerstellung abzustellen (EStR 2000 Rz 3860o)
 - bei steuerwirksamer Aufwertung von einem einer Veräußerung gleichzuhaltenden Tatbestand auszugehen, der keine Nachversteuerung auslöst (EStR 2000 Rz 3860m)
- Hat der Übertragende Übertragungsrücklagen gemäß [§ 12 EStG 1988](#) gebildet, laufen offene Verwendungsfristen gemäß [§ 12 Abs. 9 EStG 1988](#) weiter. Im Fall der Übertragung von Teilbetrieben kann der Übertragende die Übertragungsrücklage frei zuordnen, dh. sie aufteilen oder zur Gänze dem Teilbetrieb oder dem Restbetrieb zurechnen. Ist an der übernehmenden Personengesellschaft eine Körperschaft substanzbeteiligt, die von den Regelungen des [§ 12 EStG 1988](#) ausgeschlossen ist, ist beim Übertragenden eine Nachversteuerung zum Zusammenschlussstichtag insoweit nicht vorzunehmen, als die Rücklage weiterhin natürlichen Personen zuzurechnen ist (EStR 2000 Rz 3892d). Daraus ergibt sich, dass eine Nachversteuerung zur Gänze unterbleiben kann, wenn sich der übertragende Einzelunternehmer im Zusammenschlussvertrag die Übertragungsrücklage ungeachtet der quotalen Beteiligung an der übernehmenden Personengesellschaft vorbehält oder die Rücklage in das Sonderbetriebsvermögen übernimmt.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A weist zum Zusammenschlussstichtag im Jahresabschluss und der Zusammenschlussbilanz eine Übertragungsrücklage von 1000 aus. An der übernehmenden AB-GmbH&CoKG sind A und die B-GmbH zu je 50% beteiligt. Die

Übertragungsrücklage wird zur Gänze übernommen und vertraglich dem A vorbehalten. Die AB-GmbH&CoKG tätigt in dem dem Zusammenschlussstichtag folgenden Wirtschaftsjahr eine Investition in Höhe von a) 800 b) 5000.

Im Falle a) entfallen auf A 400, er kann daher die Rücklage in diesem Ausmaß bestimmungsgemäß verwenden und hat den steuerlichen Buchwert von 0 in einer Sonderbetriebsvermögensbilanz dadurch evident zu halten, dass er **in der Sonderbetriebsvermögensbilanz die quotale Bruttoinvestition von 400 aktiviert und eine gleichhohe die übertragene stille Rücklage iHv 400 als Bewertungsreserve auf der Passivseite** ~~Passivpost als Berichtigung des Aktivums~~ einstellt. Die restliche Rücklage von 600 kann bei weiteren Investitionen bestimmungsgemäß verwendet werden oder ist mangels solcher von A nachzuversteuern.

Im Falle b) entfallen auf A 2500, sodass die Übertragungsrücklage zur Gänze bestimmungsgemäß verwendet werden kann. In der Sonderbetriebsvermögensbilanz ~~sind die 2500 zu aktivieren und~~ **ist die Übertragungsrücklage nunmehr als Bewertungsreserve iHv 1000 auszuweisen** ~~als Berichtigung der Aktivpost zu passivieren.~~

In beiden Fällen steht dem Bilanzansatz auf der Passivseite aktivseitig das Ergänzungskapital gegenüber.

5. Realteilungen (Art. V UmgrStG)

Rz 1517 wird wie folgt geändert:

5.1.1.3. Teilungsvorgänge nach [Art. V UmgrStG](#)

1517

Unter [§ 27 UmgrStG](#) fallen insb. die folgenden Vorgänge:

- Aufteilung einer Personengesellschaft (Liquidationsteilung):
 - Alle Gesellschafter erhalten als Abgeltung für die Aufgabe ihrer Gesellschafterrechte einen (oder mehrere) Betrieb(e), Teilbetrieb(e) und/oder einen (oder mehrere) Mitunternehmeranteil(e); die Personengesellschaft geht unter (nicht verhältnismäßige Aufteilung, Rz 1522).
 - Die Personengesellschaft wird dadurch aufgelöst, dass sie Vermögen im Sinne des [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) auf neu zu gründende oder bestehende Personengesellschaften überträgt und die Gesellschafter an diesen im gleichen Ausmaß wie an der

untergehenden Personengesellschaft beteiligt sind (verhältnismäßige Aufteilung, Rz 1521).

- Abteilung (Übertragungsteilung):
 - Ein Gesellschafter oder mehrere Gesellschafter scheiden aus der Personengesellschaft aus oder vermindern ihren Anteil an derselben und erhalten als Abgeltung dafür einen (oder mehrere) Betrieb(e), Teilbetrieb(e) und/oder Mitunternehmeranteil(e) (nicht verhältnismäßige Abteilung, Rz 1525).
 - Die Personengesellschaft überträgt Vermögen im Sinne des [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) auf eine neu zu gründende oder bestehende Personengesellschaft, an der die Gesellschafter im gleichen Ausmaß wie an der realgeteilten Personengesellschaft beteiligt sind (verhältnismäßige Abteilung, Rz 1524).

Die Personengesellschaft bleibt als Mitunternehmerschaft bestehen (Verkleinerung der Personengesellschaft).

- Änderung der Beteiligungsverhältnisse von an mehreren Mitunternehmerschaften beteiligten Gesellschaftern in der Form, dass bestimmte Gesellschafter nicht mehr an allen Gesellschaften beteiligt sind.

Beispiel 1:

A und B sind an der AB-OG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. Die OG wird aufgelöst, wobei A den Teilbetrieb I und B den Teilbetrieb II erhält. Da A und B vor der Auflösung an der AB-OG beteiligt waren, liegt dem Grunde nach eine Realteilung (nicht verhältnismäßige Aufteilung) im Sinne des [Art. V UmgrStG](#) vor.

Beispiel 2:

A und B sind zu jeweils 50% an der AB-OG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. A und B kommen überein, die Personengesellschaft zu liquidieren und zwei neue Personengesellschaften zu gründen, wobei eine den Teilbetrieb I und eine den Teilbetrieb II führen soll. A und B sind auch an den beiden neuen Gesellschaften zu jeweils 50% beteiligt. Es liegt dem Grunde nach eine Realteilung (verhältnismäßige Aufteilung) im Sinne des Art. V UmgrStG vor.

Beispiel 3:

A, B und C sind an der AB-OG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. C gibt seine Gesellschafterrechte auf und erhält dafür den Teilbetrieb II übertragen. Die AB-OG bleibt mit anderen Beteiligungsverhältnissen weiter bestehen. Es liegt dem Grunde nach eine Realteilung (nicht verhältnismäßige Abteilung) im Sinne des Art. V UmgrStG vor.

Beispiel 4:

A und B sind an der AB-OG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. Sie beschließen den Teilbetrieb II auf eine neu gegründete Personengesellschaft zu übertragen, an der beide im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Die AB-OG bleibt mit dem Teilbetrieb I weiter bestehen. Es liegt dem Grunde nach eine Realteilung (verhältnismäßige Abteilung) im Sinne des Art. V UmgrStG vor.

Beispiel 5:

A und B sind an der AB-OG und an der AB-KG beteiligt. A und B vereinbaren, dass A den Betrieb der OG und B den Betrieb der KG jeweils als Einzelunternehmer weiterführen. A und B war vor dieser Vereinbarung sowohl Vermögen der OG als auch Vermögen der KG zuzurechnen. Es liegt daher dem Grunde nach eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG vor.

Beispiel 6:

A, B und C sind an der ABC-OG, an der ABC-KG1 und ABC-KG2 beteiligt. Die Gesellschafter vereinbaren, dass C aus dem Betrieb der KG2 ausscheidet und dafür einen höheren Anteil an der ABC-KG 1 erhält. A, B und C waren vor dieser Vereinbarung am Vermögen der OG, KG1 und KG2 beteiligt. Es liegt daher dem Grunde nach eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG vor.

- **Aufteilung einer Erbengemeinschaft, die hinsichtlich des Betriebsvermögens eine GesbR darstellt. Eine Realteilung kann sowohl vor als auch nach Einantwortung erfolgen, wenn die Voraussetzungen des [Art. V UmgrStG](#) erfüllt sind.**

Rz 1532 wird wie folgt geändert:

5.1.8.2. Anteil an den Gesamtreserven der Personengesellschaft und Gesamtreserven der Teilungsmasse – Ausgleichsposten

5.1.8.2.1. Grundsätzliches

1532

Die Vornahme einer Realteilung zu Buchwerten ist nach [§ 29 Abs. 1 UmgrStG](#) nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den an der Teilung beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Teilung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Diese Verschiebung tritt ein, wenn die im übernommenen Vermögen enthaltenen steuerhängigen Gesamtreserven nicht dem auf die aufzugebene Beteiligung an der Mitunternehmerschaft entfallenden Anteil an den

steuerhängigen Gesamtreserven der Mitunternehmerschaft entsprechen und keine Vorsorge getroffen wird.

Die einzige im Gesetz vorgesehene Vorsorgemethode ist die Bildung von Ausgleichsposten, durch die die "überspringenden" stillen Reserven ausgewiesen und ausgeglichen werden.

Diese Ausgleichsposten stellen keine Wirtschaftsgüter dar, sondern sind nur Bilanzierungshilfen. Die Ausgleichsposten beziehen sich nur auf die Verschiebung stiller Reserven. Diese Vorsorge ist unabhängig von der Frage zu treffen, ob es im Hinblick auf die Wertverhältnisse der in den Teilungsvorgang einbezogenen Vermögen zu Ausgleichszahlungen im Sinne des [§ 29 Abs. 2 UmgrStG](#) kommt (Rz 1528). Der Ausgleichsposten kann daher auch jenen Nachfolgeunternehmer "belasten", der eine Ausgleichszahlung erhalten hat.

Im Falle der Realteilung einer Personengesellschaft, für die vereinbart ist, dass weder bei Ein- noch bei Austritt der Gesellschafter weder stille Reserven noch ein Firmenwert/Praxiswert abgegolten werden (siehe Rz 1330a), kann es bei den Nachfolgeunternehmern nicht zu einer Bildung von Ausgleichsposten kommen. **Wird hingegen – mangels Beteiligung am Vermögen – gar kein begünstigtes Vermögen übertragen, kommt [Art. V UmgrStG](#) schon dem Grunde nach nicht zur Anwendung.**

Für Realteilungen mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012 gilt:

In die Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung sind auch die stillen Reserven des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens mit einzubeziehen. Soweit im Falle einer Veräußerung auf den Grund und Boden zum Teilungsstichtag [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) anwendbar wäre, können die in den Ausgleichsposten einzubeziehenden stillen Reserven pauschal berechnet werden. Zur Abschreibung bzw. Auflösung der Ausgleichsposten siehe Rz 1533.

In Rz 1603 entfällt die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

5.3.4. Aufwertungszwang

5.3.4.1. Export-Realteilung

1603

[...] Im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber EU/EWR-Staaten ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ kann folglich ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt werden (bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung).

[...]

Rz 1605 wird wie folgt geändert:

5.3.5. Rückwirkende Korrekturen des zu übertragenden Vermögens

5.3.5.1. Allgemeines

1605

Die Möglichkeiten im Sinne des auf [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) verweisenden [§ 29 UmgrStG](#), bis zum Abschluss des Teilungsvertrages das zu teilende Vermögen (Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile) laut Jahres- oder Zwischenabschluss auf den Teilungsstichtag rückwirkend buch- und wertmäßig zu verändern, sind:

- Tatsächliche Geld- und/oder Sacheinlagen der/des Mitunternehmer(s)
([§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#))
- Tatsächliche Geld- und/oder Sachentnahmen der/des Mitunternehmer(s)
([§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#))
- Zurückbehalten von Anlagegütern und/oder Verbindlichkeiten der Personengesellschaft als Sonderfall von Entnahmen oder Einlagen der/des Mitunternehmer(s) ([§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#))
- Verschieben von Wirtschaftsgütern (Aktiva bzw. Passiva) aus dem oder in den zu übertragenden (Teil)Betrieb ([§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#))

- Aufdecken interner Verrechnungsposten aus innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen zwischen den Teilungsmassen.

Die Maßnahmen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 2 und 5 UmgrStG](#) haben im Rahmen der Realteilung nach [Art. V UmgrStG](#) keine steuerliche Wirkung (siehe Rz 1615).

Zur Trennung von Gebäude und Grund und Boden siehe Rz 694a.

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

Rz 1678 wird wie folgt geändert:

6.2.5.4. Rückwirkende Korrekturen bei der Abspaltung

6.2.5.4.1. Korrekturen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#)

1678

Wie bei der Aufspaltung ist auch bei der Abspaltung ein Verschieben von Wirtschaftsgütern zwischen Betrieben möglich. Eine Einschränkung dahingehend, dass in der spaltenden Körperschaft Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) verbleiben muss, besteht nicht.

Beispiel:

Der Betrieb der A-GmbH wird mit Stichtag 31.12.01 in die B-GmbH abgespalten. Obwohl die spaltende Gesellschaft nach der Spaltung über keinen Betrieb verfügt, können zB die Betriebsgrundstücke oder Forderungen in der A-GmbH verbleiben.

Bei Anwendung der Verschiebetechnik sind die in [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) verankerten Einschränkungen hinsichtlich der Verknüpfung von zu verschiebenden Aktiva mit unmittelbar verbundenen Passiva zu beachten (siehe Rz 926a bis Rz 926d).

Zur Trennung von Gebäude und Grund und Boden siehe Rz 694a.

Es wird folgende Rz 1681 samt Überschrift eingefügt:

6.2.5.4.4. Korrekturen bei der Abspaltung von Kapitalanteilen

1681

Bei Abspaltungen von Kapitalanteilen steht das Instrumentarium des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) nicht zur Verfügung, sodass etwa eine im Rückwirkungszeitraum an die

absplattende Gesellschaft erfolgte Ausschüttung steuerlich bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist.

Zum Zurückbehalten des Anspruchs durch einen im Spaltungs- und Übernahmevertrag verankerten Vorbehalt der Ausschüttung siehe Rz 881, wonach kein Verstoß einer Anwendungsvoraussetzung vorliegt, allerdings die im Rückwirkungszeitraum erfolgten Ausschüttungen im ersten Schritt dennoch der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen sind und in weiterer Folge als im Zuge der Einkommensverwendung an die absplattende Gesellschaft übertragen gelten.

Rz 1688 wird wie folgt geändert:

6.3.1.2. Zeitpunkt der steuerlichen Vermögensübernahme

1688

Gemäß [§ 34 Abs. 1 UmgrStG](#) gilt [§ 33 Abs. 3 UmgrStG](#) für die neue oder übernehmende Körperschaft mit dem Beginn des auf den Spaltungsstichtages folgenden Tages (siehe Rz 1659). Bei der Spaltung zur Neugründung ist daher ab diesem Zeitpunkt die neue oder übernehmende Körperschaft als Steuersubjekt anzuerkennen. Bei der Spaltung zur Aufnahme gilt dies auch für den Fall, dass die neue oder übernehmende Körperschaft erst nach dem Spaltungsstichtag gegründet wird; **dies gilt sowohl für Bar- als auch für Sachgründungen**. Das bedeutet weiters, dass das Einkommen der neuen oder übernehmenden Körperschaft so zu ermitteln ist, als ob der Vermögensübergang bereits zu diesem Zeitpunkt erfolgt wäre (Rückwirkungsfiction). Durch die steuerliche Festlegung, dass der Vermögensübergang von der splattenden Körperschaft auf die neue oder übernehmende Körperschaft zum Spaltungsstichtag erfolgt, wird abgabenrechtlich bewirkt, dass das durch das übertragene Vermögen erzielte Einkommen bereits der neuen oder übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist.

In Rz 1736a entfällt zwei Mal die Wortfolge „mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe“:

1736a

[...]

- Soweit das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft eingeschränkt wird, sind diese bei der übernehmenden Körperschaft mit dem Fremdvergleichswert (bis 31.12.2015 mit dem gemeinen Wert) anzusetzen ([§ 36 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#)). [§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988](#) sind sinngemäß anzuwenden, weshalb im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber EU/EWR-Staaten ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ ein Antrag auf Ratenzahlung von der übernehmenden Körperschaft gestellt werden kann (bis 31.12.2015: ein Antrag auf Nichtfestsetzung).

[...]

- Werden ausländischen Anteilsinhabern eigene Anteile (Aktien oder GmbH-Anteile) der übernehmenden Körperschaft gewährt ([§ 36 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#)), sind diese mit dem Fremdvergleichswert anzusetzen, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich dieser Anteile eingeschränkt wird. Ein Antrag auf Ratenzahlung kann gestellt werden, wenn die Einschränkung gegenüber einem EU/EWR-Staat ~~mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe~~ erfolgt (sinngemäße Anwendung von [§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988](#)); dafür ist die Ansässigkeit der Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft maßgeblich.

[...]

Rz 1737 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 vermieden werden. Im Gegensatz zu den gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 3 SpaltG](#) mit 10% des auf die gewährten Anteile entfallenden anteiligen Betrages des Nennkapitals beschränkten baren Zuzahlungen der beteiligten Körperschaften (Spitzenausgleich, siehe Rz 1734) sind Zuzahlungen von den Anteilsinhabern der an der Spaltung beteiligten Körperschaften, nach der genannten Vorschrift des [SpaltG](#) unbeschränkt zulässig.

- Für die Zuzahlungen von Anteilsinhabern sehen [§ 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:
- Unterschreitet die Zuzahlung von Anteilsinhabern die "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 bei Anteilen im Privatvermögen (gemäß [§ 27 EStG 1988](#)) bzw. nach den allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften im Rahmen der betrieblichen Einkünfte steuerpflichtig. Für den Zahlenden der Zuzahlung stellt diese 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 nicht unter [Art. VI UmgrStG](#). Daher kommt [§ 37 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht zur Anwendung, es liegt insoweit ein unter den Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit. a ~~UmgrStG~~ **EStG 1988** 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 verhältnismäÙende Spaltung wie im Beispiel aus Rz 1733a als durchgeföhrt. 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 spaltungsplangemäÙen 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 verhältnismäÙenden 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 verhältnismäÙenden Spaltung laut erstem Fiktionsschritt).

In Rz 1772 wird der Verweis im Beispiel angepasst:

6.5.8.4. Untergang einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung

1772

[...]

*Eine steuerneutrale Aufwertung auf den höheren Teilwert erfolgt nicht, wenn die Beteiligung an der ausländischen Körperschaft zwar formal eine internationale Schachtelbeteiligung ist, aber auf Grund des [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) **in der Fassung vor JStG 2018 oder § 10a KStG 1988** die Wirkungen des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) nicht tatsächlich vermittelt.*

Rz 1795 wird wie folgt geändert:

6.10.2. Aufspaltung zur Neugründung

1795

Bei der Aufspaltung zur Neugründung liegt eine Aufteilung des Vermögens der spaltenden Körperschaft mit steuerlicher Buchwertfortführung des übertragenen Vermögens bei den neuen oder übernehmenden Körperschaften vor. Auf Gesellschafterebene sind gemäß [§ 36 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) die Anschaffungskosten bzw. der Buchwert der Anteile an der spaltenden Körperschaft - abgesehen von Zuzahlungen - den Anteilen an den neuen Körperschaften nach Maßgabe der Verkehrswerte des jeweils übertragenen Vermögens zuzurechnen. Da zwischen der spaltenden Körperschaft und ihren Anteilsinhabern kein Vermögenstransfer stattfindet, ist daher auch der Evidenzkontenstand der spaltenden Körperschaft im Verhältnis der Verkehrswerte der übertragenen Vermögensteile zu zerlegen und der entsprechende Teil im Evidenzkonto (primär **im Indisponible Einlagen-Subkonto Nennkapital-Subkonto**) der jeweiligen neuen Körperschaft anzusetzen.

Rz 1797 wird wie folgt geändert:

6.10.4. Abspaltung zur Neugründung

1797

Bei der Abspaltung zur Neugründung ist im Hinblick auf die Überlegungen zur Aufspaltung in Rz 1796 der Evidenzkontenstand der spaltenden Körperschaft im Verhältnis der Verkehrswerte des/der abzuspaltenen Vermögens/teile zu vermindern und der entsprechende Teil im Evidenzkonto (primär im **Indisponible Einlagen-Subkonto** ~~Nennkapital-Subkonto~~) der jeweiligen neuen Körperschaft anzusetzen. Bei Abspaltungsvorgängen besteht jedoch im Unterschied zur Verschmelzung die übertragende Körperschaft weiter. Die Verringerung des Evidenzkontenstandes nach Verkehrswertrelationen von übertragenem Vermögen zu Gesamtvermögen bei der spaltenden Körperschaft ignoriert eine eventuelle unternehmensrechtliche Verrechnung des entstehenden Buchverlustes mit unternehmensrechtlichen Eigenkapitalpositionen, die keine Einlagen im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) darstellen. Betrachtungsgröße für den zu verringernden und übergehenden Einlagenstand kann aus diesem Blickwinkel nur der vorhandene Evidenzkontenstand der spaltenden Körperschaft sein. Kommt es bei der abspaltenden Körperschaft zwecks Wahrung des Summengrundsatzes zu einer Kapitalherabsetzung, ist in erster Linie das **Indisponible Einlagen-Subkonto (alternativ: Nennkapital-Subkonto)** entsprechend zu vermindern, ~~kommt es zu keiner Kapitalherabsetzung, ist in erster Linie das Rücklagen-Subkonto zu vermindern.~~

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 **Indisponible Einlagen-Subkonto bzw. Nennkapital-Subkonto** 600 und im **Disponible Einlagen-Subkonto bzw. ungebundene 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 abzuspaltenden Betrieb 50% und die abzuspaltende Beteiligung 20% des Verkehrswertes entfallen, ist der Evidenzkontenstand bei der A-GmbH von 800 um 560 (=70% des Gesamtverkehrswertes vor Spaltungen) auf 240 zu vermindern, wobei zunächst das **Disponible Einlagen-Subkonto bzw. ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto** aufzulösen und in der Folge das **Indisponible Einlagen-Subkonto bzw. Nennkapital-Subkonto** um 360 zu vermindern ist.*

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

Rz 1799 wird wie folgt geändert:

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 abzuspaltenen 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 **Disponible Einlagen-Subkonto bzw. ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto** aufzulösen und in der Folge gegebenenfalls das **Indisponible Einlagen-Subkonto bzw. 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 **Disponible Einlagen-Subkonto bzw. ungebundene Kapitalrücklagen-Subkonto** aufzulösen und in der Folge das **Indisponible Einlagen-Subkonto bzw. 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.

Rz 1807 wird wie folgt geändert:

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 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, bleibt auch unterbleibt die Liquidations- bzw. Tauschbesteuerung aufgrund von [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) grundsätzlich außer Ansatz,

~~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). 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 Schachtelbeteiligung siehe Rz 1768 bis Rz 1772.~~

Bundesministerium für Finanzen, 17. September 2018