

10. März 2017

BMF-010200/0004-VI/1/2017

BMF-AV Nr. 40/2017

An

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

Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Wartungserlass 2017 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 an die seit der letzten Wartung erfolgten gesetzlichen Änderungen, insbesondere durch
 - das Steuerreformgesetz 2015/2016, [BGBl. I Nr. 118/2015](#) (StRefG 2015/2016),
 - das Abgabenänderungsgesetz 2015, [BGBl. I Nr. 163/2015](#) (AbgÄG 2015) und
 - das Abgabenänderungsgesetz 2016, [BGBl. I Nr. 117/2016](#) (AbgÄG 2016)

sowie

- Klarstellungen, formale Anpassungen, Fehleranpassungen und die Beseitigung von Redaktionsversehen.

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

Insbesondere wird im Wartungserlass 2016 zu den [Art. I](#) bis [VI UmgrStG](#) Folgendes behandelt:

Randzahl(en)	Änderungen im Überblick
44a	Das mit dem AbgÄG 2015 eingeführte und für Umgründungen ab 1.1.2016 geltende Ratenzahlungskonzept (§ 6 Z 6 EStG 1988) im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe sowie die Umstände, die zu einer vorzeitigen Fälligkeit noch offener Raten führen, werden umfassend dargestellt.
44b, 44c	Das für Umgründungen bis zum 31.12.2015 geltende Nichtfestsetzungskonzept im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe sowie die Umstände, die zu einer Festsetzung der Steuerschuld führen, werden in einer eigenen Rz dargestellt (Rz 44b). Die ertragsteuerlichen Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung idF vor AbgÄG 2015 haben vor dem Hintergrund der Durchbrechung der absoluten Verjährungsfrist von 10 Jahren für ab dem 31.12.2005 erfolgte Nichtfestsetzungen auch künftig noch Bedeutung (Rz 44c).
45, 54, 57, 58, 64, 68, 72, 131, 158, 263, 265a, 265b	Es erfolgt eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die verschmelzungsbedingte Entstrickungsbesteuerung (§ 1 Abs. 2 ; § 5 Abs. 1 Z 4 und Z 5 UmgrStG).
160b, 160c, 160d	Es erfolgt eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die verschmelzungsbedingte (Wieder-)Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich (§ 3 Abs. 1 Z 2 UmgrStG). Die Änderungen der Rechtslage sowie die möglichen Konstellationen (Entstrickung/anschließende Wieder-Verstrickung) werden anhand einer Übersichtstabelle dargestellt und haben für sämtliche Artikel des UmgrStG Bedeutung.
175, 178	Die Aussagen betreffend das verschmelzungsbedingte Entstehen bzw.

	den verschmelzungsbedingten Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung werden präzisiert .
202	Entsprechend den Aussagen zu Art. III und Art. VI UmgrStG wird auch in Art. I UmgrStG ausgeführt, dass für Zwecke der Verlustverrechnung Mitunternehmeranteile für sich genommen stets einen eigenständigen Betrieb und somit ein eigenständiges Verlustzurechnungsobjekt darstellen.
215a	Es werden Aussagen zum praktisch bedeutsamen Verlustübergang aufgenommen, wenn das verlustverursachende Vermögen zum Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden ist, weil es aufgrund einer Umgründung, deren Stichtag vor dem Verschmelzungstichtag liegt, bereits einem anderen Rechtsträger zugerechnet wird.
354d	Der bisherigen Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung des VwGH (28.6.2016, 2013/13/0066) entsprechend führt der verschmelzungsbedingte Untergang des Gruppenträgers zur Beendigung der Unternehmensgruppe.
458, 495	Es erfolgt eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die umwandlungsbedingte Entstrickungsbesteuerung (§ 7 Abs. 2 und § 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG).
496, 497	Es erfolgt eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die umwandlungsbedingte (Wieder-)Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich (§ 9 Abs. 1 Z 3 UmgrStG).
854 ff, 1099	Es erfolgt insbesondere eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die einbringungsbedingte Entstrickungsbesteuerung (§ 16 , § 18 Abs. 1 Z 1 und § 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG).
972a	Es erfolgt eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die einbringungsbedingte (Wieder-)Entstehung des

	Besteuerungsrechtes der Republik Österreich (§ 18 Abs. 1 Z 3 UmgrStG).
1086	Es erfolgt die Beseitigung eines Redaktionsversehens (Anpassung an die in Rz 854b getroffenen Aussagen zur Anwendung von § 16 UmgrStG bei Verzicht auf eine Gegenleistung).
1157 ff	Die Aussagen zum einbringungsbedingten Entstehen bzw. Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung werden neu strukturiert bzw. präzisiert.
1177, 1190	Die mit dem StRefG 2015/2016 angeordnete sinngemäße Anwendung von § 21 UmgrStG auf Verluste aus kapitalistischen Mitunternehmensbeteiligungen wird eingearbeitet.
1182, 1709	Die Aussagen zum Verlustübergang bei unterjährigem Umgründungstichtag werden präzisiert.
1448a	Es erfolgt eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die zusammenschlussbedingte Entstrickungsbesteuerung (§ 24 Abs. 1 Z 3 UmgrStG).
1458a	Es erfolgt eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die zusammenschlussbedingte (Wieder-)Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich (§ 25 Abs. 1 Z 2 UmgrStG).
1603	Es erfolgt eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die realteilungsbedingte Entstrickungsbesteuerung (§ 29 Abs. 1 Z 3 UmgrStG).
1622a f	Es erfolgt eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die realteilungsbedingte (Wieder-)Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich (§ 30 Abs. 1 Z 2 UmgrStG).
524, 565c, 636, 963, 972c f, 1097 f, 1139,	Es werden die mit dem StRefG 2015/2016 erfolgten Änderungen betreffend die besonderen Steuersätze, die Abschaffung des

1142, 1146, 1532a f, 1582, 1634, 1803	Inflationsabschlages sowie die Bildung zweier gesonderter Ausgleichsposten bei Realteilungen berücksichtigt.
1736a	Es erfolgt eine Anpassung der Richtlinienaussagen an das AbgÄG 2015 betreffend die spaltungsbedingte Entstrickungsbesteuerung (§ 36 Abs. 3 Z 1 und Z 2 UmgrStG).
330 ff, 613 ff, 635, 1238, 1240 ff, 1490 ff, 1634, 1784	Die mit dem StRefG 2015/2016 erfolgte Neuregelung der Grunderwerbsteuer (betreffend Art. I bis VI UmgrStG) wird eingearbeitet.
378 ff, 547, 628 f, 1266a ff, 1800 f	Es werden Aussagen zu den Auswirkungen von Umgründungen (Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen, Spaltungen) auf die Innenfinanzierung aufgenommen (§ 4 Abs. 12 EStG 1988 idF AbgÄG 2015 sowie insbesondere IF-VO).

Im Detail ergehen folgende Änderungen:

Die Einleitung wird in Teilbereichen aktualisiert:

[...]

A Ertragsteuerrechtliche Grundsätze:

- Grundsatz der Verknüpfung mit dem allgemeinem Ertragsteuerrecht

Das UmgrStG ist eine Dauernorm und ungeachtet der gesonderten gesetzlichen Verankerung Teil des allgemeinen Steuerrechts für bestimmte Sondertatbestände.

Es gilt die Einheitsbetrachtung, dh. zwingende Anwendung des UmgrStG bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen (kein Wahlrecht für eine Umgründung mit oder ohne Anwendung des UmgrStG) bzw. zwingende Anwendung des EStG 1988 bzw. KStG 1988 bei Nichtvorliegen der Anwendungsvoraussetzungen durch Verknüpfung in [§ 6 Z 14 lit. b](#) und [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) und [§ 20 KStG 1988](#).

- Grundsatz der Maßgeblichkeit des **Gesellschaftsrechts** Handelsrechtes

Die Maßgeblichkeit gilt für Verschmelzungen nach [Art. I UmgrStG](#), Umwandlungen nach [Art. II UmgrStG](#), BWG- und VAG-Einbringungen als Fälle des [Art. III UmgrStG](#) und für

Handelsspaltungen nach [Art. VI UmgrStG](#) dahingehend, dass der mit der Eintragung in das Firmenbuch bestätigte Vollzug steuerlich die Anwendung des UmgrStG dem Grunde nach eröffnet.

Ausnahmen von der Maßgeblichkeit:

- Unanwendbarkeit des UmgrStG bei Fehlen einer steuerlichen Anwendungsvoraussetzung
- Unmaßgeblichkeit der **gesellschaftsrechtlichen** handelsrechtlichen Bewertungsregeln
- Voll- oder Teilunanwendbarkeit bei Vorliegen eines Missbrauchs
- Grundsatz der Internationalisierung
 - Auslandsverschmelzungen fallen unter [Art. I UmgrStG](#), soweit ein Inlandsbezug (inländisches Vermögen oder inländische Gesellschafter) vorliegt.
~~Grenzüberschreitende Verschmelzungen sind in Art. I UmgrStG analog zum Handelsrecht nicht geregelt.~~
 - Auslandssumwandlungen fallen unter [Art. II UmgrStG](#), soweit ein Inlandsbezug (inländisches Vermögen oder inländische Gesellschafter) gegeben ist.
~~Grenzüberschreitende Umwandlungen fallen in Form der verschmelzenden Umwandlung inländischer Kapitalgesellschaften auf den ausländischen Hauptgesellschafter unter [Art. II UmgrStG](#).~~
 - Ausländereinbringung, Auslandsvermögenseinbringung und Einbringung in Auslandskörperschaften ist nach [Art. III UmgrStG](#) möglich.
 - Zusammenschluss zu in- und ausländischen Mitunternehmerschaften durch in- und ausländische Übertragende mittels in- und ausländischen Vermögens ist nach [Art. IV UmgrStG](#) möglich.
 - Realteilung in- und ausländischer Mitunternehmerschaften mit ausscheidenden in- und ausländischen Mitunternehmern unter Übertragung von in- und ausländischem Vermögen ist nach [Art. V UmgrStG](#) möglich.

- Auslands-Handelsspaltungen fallen unter [Art. VI UmgrStG](#), soweit ein Inlandsbezug (inländisches Vermögen oder inländische Gesellschafter) gegeben ist.
Grenzüberschreitende Handelsspaltungen sind analog zum [SpaltG](#) in [Art. VI UmgrStG](#) nicht geregelt.
- Steuerspaltungen sind auch für spaltende und übernehmende EU-Körperschaften laut Anlage zum UmgrStG nach [Art. VI UmgrStG](#) möglich.

▪ Grundsatz des ertragsteuerlichen Formwechsels

Nahezu alle Umgründungen sind begrifflich mit einem Tauschgedanken dahingehend verbunden, dass die Vermögenshingabe unmittelbar oder mittelbar mit einer gesellschaftsrechtlichen Gegenleistung positiver Natur (Gewährung oder Erweiterung eines Anteils) oder negativer Natur (Aufgabe oder Verminderung eines Anteils) verbunden ist. Für Umgründungen iSd UmgrStG wird der Tausch- oder Veräußerungs- oder Liquidationsgrundsatz seiner Wirkung als Realisierungstatbestand entkleidet.

Daraus ergibt sich für alle Regelumgründungen die zwingende steuerliche Buchwertumgründung (= Übernahme und Fortführung der steuerlich maßgebenden Buchwerte des Rechtsvorgängers).

Ausnahmen im Rahmen des UmgrStG:

- Steuerwirksame Aufwertungsoption für umgegründetes Auslandsvermögen bei Inlandsumgründungen und für Inlandsvermögen bei Auslandsumgründungen in Fällen eines DBA mit Anrechnungsmethode.
- Steuerwirksame Aufwertungsoption bei der Einbringung nichtsteuerhängiger Beteiligungen zur Vermeidung der Nacherfassung von bis zur Einbringung entstandener stiller Reserven.
- Steuerwirksame Zwangsaufwertung bei ~~außerhalb der EU liegender~~ **auslandsbezogener umgründungsbedingter** Einschränkung des Besteuerungsrechtes **der Republik Österreich** hinsichtlich **des übertragenen Vermögens bzw. bei einbringungsbedingter teilweiser Einschränkung des Besteuerungsrechts sowie bei einbringungsbedingter Einschränkung des**

Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gegenleistung gegenüber Drittstaaten
~~von Beteiligungen als Gegenleistung für Einbringungen.~~

- **Steuerwirksame Aufwertung bei umgründungsbedingtem Entstehen des Besteuerungsrechts der Republik Österreich hinsichtlich des übertragenen Vermögens.**
 - **Steuerwirksame Aufwertungsoption für Grund und Boden bei Einbringungen, Zusammenschlüssen und Realteilungen, wenn im Falle der Veräußerung des Grund und Bodens am Umgründungsstichtag [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) anwendbar wäre.**
 - Steuerwirksame Zwangsaufwertung bei fehlender Vorsorge zur Vermeidung einer endgültigen Steuerlastverschiebung auf Grund von Zusammenschlüssen und Realteilungen.
- Äquivalenzgrundsatz

Umgründungen sind im Regelfall von der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung getragen, wobei dieser Grundsatz nicht zu den Anwendungsvoraussetzungen der einzelnen Umgründungstatbestände gehört; ein bewusster Verzicht auf eine gleichwertige Gegenleistung führt als Verletzung dieses Grundsatzes zu einer Bereicherung der dadurch begünstigten Umgründungspartner.
 - Grundsatz der rückwirkenden Umgründung (Rückwirkungsfiktion)

Die handels**unternehmens**rechtliche Neunmonatsfrist ist steuerlich maßgebend. Im Gegensatz zur zivilrechtlich möglichen schuldrechtlichen Rückbeziehung gilt ertragsteuerlich die Umgründung als mit Ablauf des vereinbarten Stichtages als vollzogen. Das Vermögen und die Einkünfte sind daher dem Rechtsvorgänger bis zum Ende des Stichtages und dem Rechtsnachfolger mit Beginn des Folgetages zuzurechnen.

Die Rückwirkungsfiktion gilt
 - generell innerhalb und außerhalb des Anwendungsbereiches des UmgrStG für Verschmelzungen, Umwandlungen und Handelsspaltungen, auch wenn der Rechtsnachfolger erst nach dem Umgründungsstichtag zivilrechtlich entstanden ist

- generell für Einbringungen, Zusammenschlüsse, Realteilungen und Steuerspaltungen innerhalb der [Art. III](#) bis [VI UmgrStG](#), wenn das zu übertragende Vermögen dem Übertragenden zum Umgründungstichtag zuzurechnen war (gilt nicht bei Erbfolge), und für solche Umgründungen außerhalb der [Art. III](#) bis [VI UmgrStG](#), soweit Vermögen iSd UmgrStG betroffen ist
- speziell in allen Umgründungstatbeständen für Veränderungen des umzugründenden Vermögens im Wege rückbezogener Erhöhungen oder Verminderungen im Rahmen entsprechender Bewertungsregeln.

Die Rückwirkungsfiktion gilt nicht

- generell bei Anmeldung oder Meldung einer Umgründung nach Ablauf der Neunmonatsfrist
 - für ~~verschmelzungs- und spaltungsbedingte Anteilstauschvorgänge~~ und die Ansprüche abfindungsberechtigter Gesellschafter bei **Verschmelzungen**, Umwandlungen und Spaltungen
 - generell für die Empfänger von nach dem Umgründungstichtag erfolgenden Ausschüttungen im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) oder Einlagenrückzahlungen iSd [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) bzw. fiktiven Ausschüttungen bei Umwandlungen nach [Art. II UmgrStG](#)
 - für Arbeitsvergütungen für Zeiträume nach dem **Umgründungstichtag** ([Art. I](#) bis [III](#) und [VI UmgrStG](#), zum Teil [Art. IV UmgrStG](#))
 - ~~für offene Forderungen oder Verbindlichkeiten aus Leistungsbeziehungen zur umzuwandelnden Kapitalgesellschaft~~
 - für Vergütungen für die Nutzungsüberlassung von Geld und Wirtschaftsgütern nach dem Einbringungstichtag, sofern nicht [§ 18 Abs. 3 letzter Satz UmgrStG](#) zur **Anwendung gelangt** von der Rückwirkungsoption Gebrauch gemacht wird ([Art. III UmgrStG](#))
 - generell für die Lohnsteuerabfuhr, Umsatzsteuer, Gebühren und Verkehrsteuern.
- Grundsatz der Neutralität von Buchgewinnen und -verlusten

~~Die Steuerneutralität bezieht sich auf Umgründungen auf betrieblicher Grundlage, das sind Umgründungen verbundener Körperschaften außerhalb eines Einlagentatbestandes (für Umgründungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage ergibt sich die Steuerneutralität schon nach allgemeinem Steuerrecht).~~

Ausnahmen davon (dh. Steuerwirksamkeit) bestehen für **Confusiotatbestände**.

~~— Firmenwertabschreibung 1992 bis 1996 (Art. I und II UmgrStG) und auslaufend Art. 9 Budgetbegleitgesetz 2001~~

~~— Confusiotatbestände~~

- Grundsatz des objektbezogenen Verlustabzugs

Der einkommen- und körperschaftsteuerliche Verlustvortrag folgt bei Umgründungen nach [Art. I](#) bis [III](#) und [VI UmgrStG](#) zwingend dem verlustverursachenden übertragenen Vermögen, **auch** der eigene vortragsfähige Verlust übernehmender Körperschaften ist nur bei Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögen weiterhin abzugsfähig.

Ausnahmen **vom Verlustübergang**:

- Kürzung übergehender Verluste bei Verschmelzung oder Umwandlung verbundener Körperschaften bei Zusammentreffen in Höhe teilwertberechtigter Beteiligungen an der verbundenen Körperschaft (Vermeidung der Doppelverlustverwertung)
- Wegfall des Verlustabzugs bei Vorliegen des Mantelkaufatbestandes, soweit keine Ausnahmetatbestände vorliegen ([Art. I](#) bis [III](#) und [VI UmgrStG](#))
- Aufteilung des vortragsfähigen Verlustes in einen übergehenden und zurückbleibenden (im Schätzungswege) bei mangelnder eindeutiger Zurechenbarkeit zum übertragenen Vermögen (kein Wahlrecht)

- Grundsatz des modularen Umgründungssteuerrechtes

Mehrfache Umgründungsschritte, die dasselbe Vermögen ganz oder zum Teil betreffen, können ertragsteuerlich zur Vermeidung von Zwischenwirtschaftstagen wie Module auf ein und denselben Stichtag verknüpft werden, wenn ein Umgründungsplan erstellt wird ([§ 39 UmgrStG](#)).

[B unverändert]

C Gebühren- und verkehrsteuerrechtliche Grundsätze

- Zweijahresfrist für Gebührenbefreiung ([§ 33 TP 21 GebG](#)) bezogen
 - bei Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen auf das Bestehen der übertragenden Körperschaft und
 - bei den übrigen Umgründungen auf den Besitz des umzugründenden Vermögens, in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge unter Anrechnung der Vorbesitzzeit des Rechtsvorgängers.
- Gebührenbefreiung für Vertragsübernahme anlässlich einer Umgründung nach [Art. III](#) bis [VI UmgrStG](#) (Steuererspaltung).
- **Grunderwerbsteuer bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 0,5% des Grundstückswertes ([§ 4 Abs. 1](#) iVm [§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987](#)), bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 3,5% vom einfachen Einheitswert ([§ 4 Abs. 2 Z 3 und 4](#) iVm [§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#))**~~Doppelter Einheitswert als GrESt-Bemessungsgrundlage. Bei Realteilungen ist dabei zur Verhinderung einer Doppelbegünstigung eine Dreijahresfrist zu beachten.~~
- Keine Rückwirkung

D Grundsatz der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit

- Erfordernis einer sinnvollen zivilrechtlichen Begründung für eine Umgründung infolge der weiten Fassung des Umgründungssteuerrechtes
- Gänzliche oder teilweise Versagung der Wirkungen des UmgrStG bei missbräuchlicher Anwendung; **einzelne Umgründungsakte; Missbrauch bezieht sich nicht auf einen einzelnen Umgründungsakt.**

~~III Schwerpunkte der UmgrStR 2002~~

~~Im Folgenden werden stichwortartig die Schwerpunkte der UmgrStR 2002 bzw. die Neuerungen gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis in den einzelnen Abschnitten dargestellt:~~

~~1 Verschmelzungen (Art. I UmgrStG)~~

- ~~Grundsätzlich umfassende Anwendung oder Nichtanwendung des Art. I UmgrStG, bei Zweifel des für Gebühren oder einen Anteilsinhaber zuständigen FA Abstimmung mit dem für die übertragende und übernehmende Körperschaft zuständigen FA.~~
- ~~Bei nachträglicher Löschung einer Verschmelzung im Firmenbuch kommt es rückwirkend ab dem Verschmelzungstichtag zur getrennten Besteuerung (im Schätzungswege).~~
- ~~Aufwertungsoption ist kein Fall der Liquidationsbesteuerung, daher keine anteilige Besteuerung der Anteilsinhaber.~~
- ~~Für die Vergleichbarkeit mit dem ausländischen Verschmelzungsrecht ist die Gesamtrechtsnachfolge kein zwingendes Kriterium.~~
- ~~Bei Wahl eines auf den Tag nach dem Regelbilanzstichtag bezogenen Verschmelzungstichtages können bei handelsrechtlicher Zulässigkeit und fehlendem aktiven Geschäftsbetrieb die Werte des Vortag-Jahresabschlusses der Schlussbilanz zu Grunde gelegt werden.~~
- ~~Zuzahlung durch die übernehmende Kapitalgesellschaft: Bruttobesteuerung beim Gesellschafter, keine Betriebsausgabe bei der zahlenden Kapitalgesellschaft.~~
- ~~Verlustvortragsübergang:

Kleinste Betrachtungseinheit bei operativer Gesellschaft ist Teilbetrieb, bei vermögensverwaltender Gesellschaft jeder Vermögensteil von nicht untergeordneter Bedeutung.

Gleichmäßige Verlustausgleichs- und Vortragsverrechnung bis zum Verschmelzungstichtag, dh. kein Wahlrecht bei Vorliegen mehrerer Verlustquellen in der Körperschaft; im Zweifel sachgerechte Aufteilung im Schätzungswege.

Doppelverlustverwertung bei Großmutter-Enkel-Verschmelzung: Zwischengesellschaft bleibt außer Ansatz; Kürzung des Enkelverlustes um Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung der Großmutter an der Zwischengesellschaft, soweit durch die Enkelgesellschaft verursacht.~~

- Übergang der Arbeitgebereigenschaft kann in Abstimmung mit der Abgabenbehörde mit dem der Anmeldung des Verschmelzungsbeschlusses zur Eintragung im Firmenbuch folgenden Lohnzahlungszeitraumes angenommen werden.

2 Umwandlungen (Art. II UmgrStG)

- Grundsätzlich umfassende Anwendung oder Nichtanwendung des Art. II UmgrStG, bei Zweifel des für Gebühren oder einen Anteilsinhaber zuständigen FA Abstimmung mit dem für die übertragende Körperschaft und die Rechtsnachfolger zuständigen FA.
- Bei nachträglicher Löschung einer Umwandlung im Firmenbuch kommt es rückwirkend ab dem Umwandlungstichtag zur fortgesetzten Besteuerung der Kapitalgesellschaft (gegebenenfalls im Schätzungswege).
- Aufwertungsoption ist kein Fall der Liquidationsbesteuerung, daher keine anteilige Besteuerung der Anteilsinhaber.
- Betriebserfordernis:

Betrieb muss am Stichtag und am Umwandlungsbeschlusstag vorhanden sein, Identität ist nicht erforderlich.

Arbeitsgesellschafter Komplementär GmbH ist mangels Betriebes nicht umwandlungsbegünstigt.

Missbrauchsverdacht bei Schaffung der Umwandlungsfähigkeit einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft mittels eines Kleinbetriebes (Verkehrswert weniger als 25% des Verkehrswertes des gesamten übertragenen Vermögens am Umwandlungstichtag) innerhalb kurzer Zeit (etwa 6 Monate) vor dem Umwandlungstichtag.
- Bei Wahl eines auf den Tag nach dem Regelbilanzstichtag bezogenen Umwandlungstichtages können bei handelsrechtlicher Zulässigkeit und fehlendem aktiven Geschäftsbetrieb die Werte des Vortag-Jahresabschlusses der Schlussbilanz zu Grunde gelegt werden.
- Personenbezogene Änderung des Besteuerungsrechtes bei

- errichtender Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit Inlandsgesellschaftern (Besteuerung)
- errichtender Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit Auslandsgesellschaftern (Aufwertung)
- verschmelzender Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischem Hauptgesellschafter (Besteuerung)

▪—Rechtsnachfolger:

Fortgesetzte Firmenwertabschreibung in Form der "Dreißigstelabschreibung" (Art. 9 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000) gilt auch für natürliche Personen als Rechtsnachfolger.

Berichtigungserfordernis bei der übertragenden Kapitalgesellschaft für rückwirkungsbedingt nicht mehr unter § 10 Abs. 1 KStG 1988 fallende Ausschüttungserträge und nicht mehr unter die Befreiungserklärung gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 fallende Zinserträge innerhalb einer Woche ab dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch.

Bestehende Abfertigungs- bzw. Pensionsrückstellung für Arbeitnehmer-Gesellschafter geht bei errichtender Umwandlung und Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses in der Nachfolge Personengesellschaft ohne Nachversteuerung auf diese über und friert steuerlich bis zur Fälligkeit ein.

Unter die Vereinnahmungs- und Verausgabungsfiktion können ausnahmsweise auch nach dem Umwandlungsstichtag begründete Forderungen und Verbindlichkeiten fallen.

Die Ausschüttungsfiktion einschließlich nachzuerfassender Buchverluste aus Vorumgründungen bezweckt die Erfassung der handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Gewinne und geht daher nicht von steuerrechtlichen Gewinnen aus.

▪—Verlustvortragsübergang:

Kleinste Einheit bei operativen Gesellschaften ist Teilbetrieb, bei umwandlungsfähigen vermögensverwaltenden Gesellschaften jeder Vermögensteil von nicht untergeordneter Bedeutung.

Gleichmäßige Verlustausgleichs- und Vortragsverrechnung bis zum Umwandlungsstichtag, dh. kein Wahlrecht bei Vorliegen mehrerer Verlustquellen in der Körperschaft.

Unschädlichkeit des vorbereitenden Anteilserwerbes für den Verlustvortragsübergang gilt nur für verschmelzende Umwandlung auf § 7 Abs. 3 KStG Körperschaften, nicht hingegen für wirtschaftlich vergleichbare errichtende oder verschmelzende Umwandlungen (Alleingesellschafterstellung einer § 7 Abs. 3 KStG Körperschaft in einer GmbH & Co KG).

Kürzung des Verlustvortrags wegen Doppelverlustverwertung gilt nicht nur für übernehmende Körperschaften sondern auch für betriebszugehörige Beteiligungen von natürlichen Personen als Hauptgesellschafter.

- Übergang der Arbeitgebereigenschaft wie Art. I UmgrStG

3 Einbringungen (Art. III UmgrStG)

- Grundsätzlich umfassende Anwendung oder Nichtanwendung des Art. III UmgrStG, bei Zweifel des für Gebühren zuständigen FA Abstimmung mit dem für den Übertragenden und dem für die übernehmenden Körperschaft zuständigen FA.
- Keine allgemeine Sanierungsklausel für verunglückte Einbringungen (Nutzungsüberlassungsfiktion), sondern nur Fristverletzungsklausel (siehe unten).
- Erfordernis eines schriftlichen Einbringungsvertrages unter Anschluss der Einbringungsbilanz oder einer Dokumentation (formal keine Anwendungsvoraussetzung aber aus Rechtssicherheitsgründen unverzichtbar). Nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter sind ausreichend zu beschreiben; bei Gesamtbetriebseinbringung summarische Klausel möglich.
- Unternehmensbewertung:

Im Zweifelsfall erforderliches Fachgutachten muss ausreichend dokumentiert und jederzeit nachvollziehbar sein

Beachtung anerkannten betriebswirtschaftlichen Methoden, etwa unter Beachtung des Fachgutachtens KFS-BW 1

Positiver Verkehrswert nur nach stand-alone-Methode (dh. keine Mitnahme von Synergieeffekten)

- ~~Bei Wahl eines auf den Tag nach dem Regelbilanzstichtag bezogenen Einbringungsstichtages können bei handelsrechtlicher Zulässigkeit und fehlendem aktiven Geschäftsbetrieb die Werte des Vortag-Jahresabschlusses dem Zwischenabschluss zu Grunde gelegt werden~~
- ~~Rückwirkung:~~
 - ~~Auch bei Festlegung eines künftigen Einbringungsstichtages gilt die Neunmonatsfrist~~
 - ~~Fristenberechnung: Firmenbuchfälle nach OGH-Betrachtung (= Einlangen am letzten Tag), Finanzamtsfälle nach BAO (= Postaufgabe am letzten Tag)~~
 - ~~Bei Fristverletzung und vorheriger tatsächlicher Übertragung gilt Vertragstag als Ersatzstichtag, Sanierung innerhalb der Neunmonatsfrist~~
 - ~~Bei Fristverletzung ohne vorherige tatsächliche Übertragung gilt tatsächlicher (An)Meldetag als Ersatzstichtag, Sanierung innerhalb der Neunmonatsfrist~~
 - ~~Fristenklausel dahingehend möglich, dass Vermögensübertragung am Tag der fristgerechten (An)Meldung erfolgen soll~~
 - ~~Bei Wahl eines Stichtages ohne Zurechenbarkeit des Vermögens zum Einbringenden Verschiebung des Stichtags auf den Vertragstag, Sanierung innerhalb der Neunmonatsfrist~~
- ~~Bei Einbringung gemischt genutzter Liegenschaften bzw. im Miteigentum stehender Liegenschaften Geltung der einkommensteuerrechtlichen Grundsätze über die Betriebsvermögenseigenschaft; Beschränkung der Einbringung auf das Betriebsgebäude mittels eines Baurechtsvertrages~~
- ~~Bei Miteinbringung von nicht betrieblich veranlassten Verbindlichkeiten bleibt das Zinsenabzugsverbot als verdeckte Ausschüttung aufrecht, Tilgung ist wie eine über 75% hinausgehende Verrechnungsschuld aus einer unbaren Entnahme zu behandeln~~
- ~~Bei Bestehen von Fruchtgenuss Geltung der einkommensteuerrechtlichen Zurechnungsgrundsätze~~

- Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich nach dem Stichtag erworbenen Vermögensteilen (zB gilt der Liegenschafts Kauf nach dem Stichtag auf Grund der Rückwirkungs fiktio n als Anschaffung der übernehmenden Körperschaft, kann allerdings vom Einbringenden von der Einbringung ausgenommen werden)
- Offene Teilwertabschreibungs Siebentel im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 gehen auf die übernehmende Körperschaft über (Änderung gegenüber den KStR 2001)
- Möglichkeiten des Nachweises der tatsächlichen Vermögensübertragung
- Die Entscheidung betreffend das Bewertungswahlrecht des § 17 Abs. 2 UmgrStG ist bis zum Einreichen der Körperschaftsteuer Erklärung der übernehmenden Körperschaft für den ersten Zeitraum nach der Einbringung des Kapitalanteils mitzuteilen
- Rückwirkende Korrekturen:

Im Zweifel bewirken behördliche Korrekturen eine der buchmäßigen Veränderung folgende lineare Veränderung des Verkehrswertes

Unbare Entnahme (und damit die 75% Grenze) kommt erst als letzte Korrekturmöglichkeit nach allen anderen zur Anwendung

Bei der Verschiebetechnik von nicht unter § 5 Abs. 1 EStG 1988 fallenden Einbringenden ist zu beachten, dass die Eigenschaft verschobener Wirtschaftsgüter im Restbetrieb als notwendigen Betriebsvermögen erhalten bleiben muss, sonst Entnahmetatbestand

Verschiebetechnik bei einer § 7 Abs. 3 KStG Körperschaft kann auch bei Einbringung des gesamten Betriebes angewendet werden

- Gegenleistung:

Übernahme einer betrieblichen Versorgungsrente durch die Körperschaft keine schädliche Gegenleistung: Übernehmende Körperschaft hat steuerlich nicht zu passivieren, Rentenzahlungen sind Betriebsausgaben

Übernahme einer außerbetrieblichen Versorgungsrente durch die Körperschaft keine schädliche Gegenleistung: Bei der übernehmenden Körperschaft keine Gewinnauswirkung (keine verdeckte Ausschüttung), Rentenzahlungen sind bei der Körperschaft

Sonderausgaben, beim Einbringenden Kürzung der Anschaffungskosten in Höhe des Barwertes

Bei Gesamtbetriebseinbringung kann betriebsvermögenszugehörige Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft zurückbehalten (Entnahmetatbestand) oder miteingebracht und durch die übernehmende Körperschaft durchgeschleust werden (steuerneutraler Buchverlust). Bei nachträglicher behördlicher Zurechnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen gilt die Beteiligung als miteingebracht und durchgeschleust

Zuzahlung durch die übernehmende Körperschaft: Bruttobesteuerung beim Gesellschafter, keine Betriebsausgabe bei der zahlenden Kapitalgesellschaft

Ausnahmeregelung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG bei Übereinstimmung der Beteiligungen an der Mitunternehmerschaft und übernehmenden Körperschaft gilt nur für Vermögenseinbringung durch die Mitunternehmerschaft und setzt einen steuerlichen Beteiligungsgleichstand voraus (für Mitunternehmeranteilseinbringungen bei Übereinstimmung der Beteiligungen ist § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG zuständig)

- Sowohl einbringungsgeborene als auch einbringungsbezogene Anteile gelten mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als angeschafft; bei vorbereitender Bargründung der übernehmenden Körperschaft bestehen daher zwei Anschaffungszeitpunkte

- Verlustvortragsübergang:

Kein Wahlrecht des Einbringenden bei Unklarheit der objektiven Zurechnung zum eingebrachten Vermögen, sondern sachgerechte Zuordnung im Schätzungswege

Grundsätzliche Geltung der in Art. I UmgrStG genannten Grundsätze, allerdings ist kleinste Einheit bei Betrieben oder Teilbetrieben der betriebszugehörige Mitunternehmer oder Kapitalanteil (dh. der Verlustvortrag hinsichtlich weggefallener Anteile geht insoweit nicht auf die übernehmende Körperschaft über).

Plausibilität der Aufteilung des vortragsfähigen Verlustes dem Grunde und der Höhe nach zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft ist zur Vermeidung

einer Doppelberücksichtigung oder Doppelnichtberücksichtigung in überprüfbarer Weise zu dokumentieren; im Zweifel ist Abstimmung durch die Abgabenbehörden erforderlich

- Übergang der Arbeitgeberbereignschaft wie Art. I UmgrStG

4 Zusammenschlüsse (Art. IV UmgrStG)

- Grundsätzlich umfassende Anwendung oder Nichtanwendung des Art. IV UmgrStG, bei Zweifel des für Gebühren zuständigen FA Abstimmung mit dem für die Übertragenden und die übernehmende Mitunternehmerschaft zuständigen FA.
- Erfordernis eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages unter Darstellung der gewählten Zusammenschlussmethode und Anschluss einer Zusammenschlussbilanz oder beschreibenden Darstellung der Daten (formell keine Anwendungsvoraussetzung aber aus Rechtssicherheitsgründen unverzichtbar).
- Bei jeder gesellschaftsrechtlichen Veränderung in einer bestehenden Mitunternehmerschaft gilt diese als übertragender Zusammenschlusspartner, sodass stets die Fiktion einer Neugründung einer Mitunternehmerschaft mit Gewährung von Gesellschafterrechten vorliegt
- Bei Zusammenschlüssen gilt nicht der Tauschgrundsatz, dh. Übertragung von begünstigtem Vermögen oder von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen auf die Mitunternehmerschaft ist immer Einlage, Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb in einer Mitunternehmerschaft ist Entnahme und Einlage.
- Bei Vermögensübertragung durch eine Mitunternehmerschaft ist der positive Verkehrswert des zu übertragenden Vermögens (ohne Rücksicht auf die Verkehrswerte der Mitunternehmeranteile) erforderlich, bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist bei jedem Übertragenden der positive Verkehrswert seines Mitunternehmeranteils erforderlich.
- Festlegung der Beteiligungsverhältnisse kann sowohl bei Eintritt in eine bestehende Mitunternehmerschaft als auch bei Zusammenschluss von Einzelunternehmern zu einer neuen Mitunternehmerschaft auf Basis von starren (fixen) Kapitalkonten erfolgen, Rest des übertragenen Vermögens ist als variables (positives oder negatives) Kapitalkonto auszuweisen; beschränkt haftende Mitunternehmer müssen vertraglich unbedingte

~~Auffüllungsverpflichtung für allfällig bestehende negative Verrechnungsstände bei späterer Auseinandersetzung oder späterem Austritt verankern.~~

• ~~Vorsorge gegen Steuerlastverschiebung:~~

~~Ergänzungsbilanzen bei einem Verkehrswertzusammenschluss müssen mit Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung spätestens bei behördlicher Aufforderung vorgelegt werden; Vorsorgeverletzung ist bei Vorlage über Aufforderung nicht gegeben, wenn bis dahin noch keine Realisierung stattgefunden hat.~~

~~Bei Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung kommt es bis zur Realisierung zum Einfrieren der Ergänzungsbilanzansätze: Frühere Fälle mit jährlicher Berücksichtigung können auslaufend weitergeführt werden.~~

~~Verkehrswertzusammenschluss mit Aufwertung und Rückführung mittels Ergänzungsbilanzen ist nicht handelsrechtlich (Maßgeblichkeit des § 202 HGB) sondern steuerbilanztechnisch zu verstehen.~~

~~Gewinnvorab bei Kapitalkontenzusammenschluss ist nach den steuerlichen Buchwerten zu ermitteln.~~

~~Bei Vorbehaltszusammenschluss sind die vorbehaltenen Gesamtreserven sofort festzustellen und in Evidenz zu nehmen; vertragsgemäße sukzessive Aufgabe des Vorbehaltes gegen eine angemessene höhere Gewinnbeteiligung des Altgesellschafters hat keinen Einfluss auf den Vorbehaltszusammenschluss.~~

~~Begründetes Nichtvorliegen eines Vorsorgeerfordernisses rechtfertigt die Berücksichtigung eines nachträglich behördliche Feststellungen auslösendes Vorsorgeerfordernisses.~~

• ~~Rückwirkung:~~

~~Auch bei Festlegung eines künftigen Zusammenschlussstichtages gilt die Neunmonatsfrist~~

~~Fristenberechnung wie Art. III UmgrStG~~

~~Folgen einer Fristverletzung wie Art. III UmgrStG~~

~~Fristenklausel wie Art. III UmgrStG~~

~~Wahl eines Stichtages ohne Zurechenbarkeit des Vermögens zum Übertragenden wie Art. III UmgrStG~~

~~Wahl eines auf den Tag nach dem Regelbilanzstichtag bezogenen Zusammenschlussstichtages wie Art. III UmgrStG~~

~~Bei Betriebsquotenschenkung ist frühester Zusammenschlussstichtag der Schenkungstag~~

- ~~Nicht begünstigtes Vermögen eines Zusammenschlusspartners muss innerhalb der Neunmonatsfrist tatsächlich übertragen werden, bei rechtlichen oder behördlichen Hindernissen nach Wegfall des Hindernisses.~~

- ~~Rückwirkende Korrekturen:~~

~~Im Zweifel bewirken behördliche Korrekturen eine der buchmäßigen Veränderung folgende lineare Veränderung des Verkehrswertes~~

~~Rückwirkende fremdfinanzierte Barentnahme: bewirkt mangels Geltung des Trennungsprinzips (und daher abweichend von Art. III UmgrStG) Zinsenabzugsverbot~~

~~Rückwirkende unbare Entnahme ist steuerlich unwirksam~~

- ~~Nachträgliche Änderung einer richtigen Zusammenschlussbilanz ist firmenbuchgerichtsabhängig, nach Meldung beim Finanzamt nicht mehr wirksam~~
- ~~Übergang der Arbeitgebereigenschaft wie Art. I UmgrStG~~

~~5 Realteilungen (Art. V UmgrStG)~~

- ~~Grundsätzlich umfassende Anwendung oder Nichtanwendung des Art. V UmgrStG, bei Zweifel des für Gebühren zuständigen FA Abstimmung mit dem für die teilende Mitunternehmerschaft und dem für den Rechtsnachfolger zuständigen FA.~~
- ~~Keine allgemeine Sanierungsklausel für verunglückte Realteilungen (Nutzungsüberlassungsfiktion), sondern nur Anpassungsklausel (für Ausgleichszahlungen und Ausgleichsposten) und Fristverletzungsklausel (wie Art. III UmgrStG).~~
- ~~Erfordernis eines schriftlichen Teilungsvertrages unter Anschluss einer Teilungsbilanz oder beschreibenden Darstellung der Daten (formell keine Anwendungsvoraussetzung aber aus Rechtssicherheitsgründen unverzichtbar).~~

- Bei Wahl eines auf den Tag nach dem Regelbilanzstichtag bezogenen Teilungsstichtages können bei handelsrechtlicher Zulässigkeit und fehlendem aktiven Geschäftsbetrieb die Werte des Vortag-Jahresabschlusses dem Zwischenabschluss zu Grunde gelegt werden.
- Freiberuflicher Teilbetriebsfiktion liegt bei dauerhafter Klientenbetreuung von mindestens einem Jahr vor.
- Positiver Verkehrswert bezieht sich auf das zu übertragende Vermögen, bei der abteilenden Mitunternehmerschaft muss daher das verbleibende Vermögen nicht unbedingt einen positiven Verkehrswert aufweisen.
- Rückwirkung:
 Auch bei Festlegung eines künftigen Teilungsstichtages gilt die Neunmonatsfrist
 Fristenberechnung wie Art. III UmgrStG
 Folgen einer Fristverletzung wie Art. III UmgrStG
 Fristenklausel wie Art. III UmgrStG
 Wahl eines Stichtages ohne Zurechenbarkeit des Vermögens zur Mitunternehmerschaft und ihren Mitunternehmern wie Art. III UmgrStG
- Ausgleichszahlung zur Verkehrswertanpassung:
 Abgrenzung zwischen zulässiger Vermögensaufteilung zwischen verbleibenden und ausscheidenden Mitunternehmern und der Funktion einer Ausgleichszahlung (verdeckter Spitzenausgleich), die nur bis zur Drittelgrenze steuerlich unbeachtlich ist (siehe auch rückwirkende Korrekturen).
 Keine Ausgleichszahlung liegt vor, wenn zum Teilungsstichtag die (variablen) Kapitalkonten der Mitunternehmer den Beteiligungsverhältnissen (starre Kapitalkonten) buchmäßig angepasst werden (Kapitalkontenclearing).
- Ausgleichsposten zur Vermeidung einer Steuerlastverschiebung:
 Auflösen des (passiven) Ausgleichspostens (wegen Übernahme eines zu hohen Reservenbestandes) bzw. Absetzen des (aktiven) Ausgleichspostens (wegen Übernahme

eines zu geringen Reservenbestandes) stets (nur) auf 15 Jahre verteilt möglich,
vorzeitige Beendigung bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe.

▪ ~~Bestimmung der Teilungsmasse:~~

- ~~1. Zuordnung nach dem notwendigen Betriebsvermögen~~
- ~~2. Disponible Zuordnung von neutralem Vermögen~~
- ~~3. Rückwirkende Korrekturen~~

▪ ~~Rückwirkende Korrekturen:~~

~~Rückwirkende fremdfinanzierte Barentnahme bewirkt mangels Trennungsprinzips (und daher abweichend von Art. III UmgrStG) Zinsenabzugsverbot.~~

~~Kreditaufnahme vor dem Teilungsstichtag und rückwirkende Entnahme der Barmittel kann als verdeckter Spitzenausgleich gewertet werden.~~

~~Nutzung der Verschiebetechnik zur Trennung von Aktivum und Passivum kann verdeckten Spitzenausgleich darstellen.~~

▪ ~~Übergang der Arbeitgebereigenschaft wie Art. I UmgrStG~~

6 Handelsspaltungen (Art. VI UmgrStG)

▪ ~~Grundsätzlich umfassende Anwendung oder Nichtanwendung des Art. VI UmgrStG, bei Zweifel des für Gebühren oder einen Anteilsinhaber zuständigen FA Abstimmung mit dem für die spaltende Körperschaft und dem für die übertragende Körperschaft zuständigen FA~~

▪ ~~Bei nachträglicher Löschung einer Handelsspaltung im Firmenbuch kommt es rückwirkend ab dem Spaltungsstichtag zur fortgesetzten Besteuerung (bei) der spaltenden Kapitalgesellschaft (im Schätzungswege).~~

▪ ~~Aufwertungsoption ist kein Fall der Liquidationsbesteuerung, daher keine anteilige Besteuerung der Anteilsinhaber.~~

▪ ~~Das zu spaltende Vermögen muss der spaltenden Körperschaft am Spaltungsstichtag zugerechnet werden können und muss auch am Spaltungsbeschlussstag vorhanden sein.~~

▪ ~~Bestimmung der Spaltungsmasse:~~

1. Zuordnung nach dem notwendigen Betriebsvermögen

2. Disponible Zuordnung von neutralem Vermögen

3. Rückwirkende Korrekturen

- Bei Wahl eines auf den Tag nach dem Regelbilanzstichtag bezogenen

Spaltungsstichtages können bei handelsrechtlicher Zulässigkeit und fehlendem aktiven Geschäftsbetrieb die Werte des Vortag-Jahresabschlusses der Schlussbilanz zu Grunde gelegt werden.

- Rückwirkende Korrekturen:

Unbare Entnahme (und damit die 75%-Grenze) ist nur bei Abspaltungen möglich kommt erst nach der Verschiebetechnik zur Anwendung.

Verschiebetechnik zwecks Schaffen der Spaltungsmöglichkeit mittels Kleinstbetriebes kann Missbrauch auslösen.

Verschiebetechnik kann auch bei Abspaltung des gesamten Betriebes angewendet werden.

- Zuzahlung durch die beteiligte Körperschaft: Kürzung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte beim Gesellschafter, keine Betriebsausgabe bei der zahlenden Kapitalgesellschaft.

- Verlustvortragsübergang:

Kein Wahlrecht des Einbringenden bei Unklarheit der objektiven Zurechnung zum eingebrachten Vermögen, sondern sachgerechte Zuordnung im Schätzungswege.

Grundsätzliche Geltung der in Art. I UmgrStG genannten Grundsätze, allerdings ist kleinste Einheit bei Betrieben oder Teilbetrieben der betriebszugehörige Mitunternehmer oder Kapitalanteil (dh. der Verlustvortrag hinsichtlich weggefallener Anteile geht insoweit nicht auf die übernehmende Körperschaft über).

Plausibilität der Aufteilung des vortragsfähigen Verlustes dem Grunde und der Höhe nach zwischen der abspaltenden und der übernehmenden Körperschaft ist zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung oder Doppelnichtberücksichtigung in überprüfbarer Weise zu dokumentieren; im Zweifel ist Abstimmung durch die Abgabenbehörden erforderlich.

- Übergang der Arbeitgebereigenschaft wie Art. I UmgrStG

~~7 Steuerspaltung (Art. VI UmgrStG)~~

- Verweise auf Art. III UmgrStG

~~8 Ergänzende Vorschriften (§§ 39 bis 44 UmgrStG)~~

- Mehrfachumgründungen auf einen Stichtag (Umgründungsplan)

Da die steuerlichen Wirkungen des Umgründungsplans von der rechtzeitigen Planverfassung abhängen, wird der Abschluss und der Tag des Abschlusses in eindeutiger und nachprüfbarer Weise zu dokumentieren sein.

Umgründungsplanänderungen sind steuerwirksam, wenn die Ergebnisse der geplanten aber nicht durchgeführten Umgründungen zusammen mit den Ergebnissen der tatsächlich durchzuführenden Umgründungen letztlich keine entscheidenden Abweichungen vom planmäßigen Endergebnis zeitigen.

Unabhängig vom Umgründungsplan kann ein mehrere nicht dasselbe Vermögen betreffende Umgründungen betreffender Strukturplan zwecks Dokumentation erstellt werden oder mit einem Umgründungsplan verbunden werden.

- Anzeigepflicht für alle ein begünstigtes Vermögen Übertragenden und Übernehmenden, soweit sie nicht zur Meldung (§ 13 Abs. 1 UmgrStG) verpflichtet sind.
- Evidenzpflicht betrifft
 - den Rechtsnachfolger betreffend übernommener Kapitalanteile und
 - den Übertragenden hinsichtlich der als Gegenleistung erworbenen oder als erworben geltenden Kapitalanteile
- Missbrauch bezieht sich nicht auf einen einzelnen Umgründungsakt; Aufzählung von missbrauchsverdächtigen Gestaltungen.

1. Verschmelzungen (Art. I UmgrStG)

In Rz 10 erfolgt im ersten Satz eine Verweisanpassung (VAG 2016):

1.1.1.3.1. Verschmelzung durch Aufnahme und durch Neugründung

10

Das Gesellschaftsrecht ([§§ 219 ff AktG](#), [§ 96 ff GmbHG](#), [§ 1 GenVG](#), [§ 25 Abs. 1 SpG](#), [§ 6059 VAG 2016](#)) unterscheidet zwei Formen der Verschmelzung:

[...]

Rz 26 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

26

Die umfassende Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit des Art. I UmgrStG ist in Fällen der Aufwertungsoption oder des teilweisen Wegfalls des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich geteilt zu betrachten.

- Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird, ist [Art. I UmgrStG](#) umfassend nicht anzuwenden, soweit nicht die Ausnahmeregelung des [§ 5 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) zur Anwendung gelangt (siehe Rz 264), im Übrigen kommt [Art. I UmgrStG](#) umfassend zur Anwendung; (zu den Fällen der Exportverschmelzung mit **Ratenzahlung (ab 1.1.2016) bzw. Nichtfestsetzung (bis 31.12.2015)** siehe Rz 72 ff).
- Soweit die Aufwertungsoption des [§ 2 Abs. 2 UmgrStG](#) genutzt wird, bleibt [Art. I UmgrStG](#) abgesehen vom Verzicht auf die Buchwertfortführung (siehe Rz 135) und dem Wegfall des Verlustvortragsüberganges (siehe Rz 194) umfassend anwendbar.

In Rz 32 erfolgen Verweisanpassungen (VAG 2016):

1.1.2.3. Verschmelzungen auf Grund anderer Gesetze ([§ 1 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#))

32

Nach [§ 1 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) fallen auch Verschmelzungen nach Sondergesetzen unter den Anwendungsbereich des [Art. I UmgrStG](#). Andere bundesgesetzlich geregelte Vorschriften betreffen die

- Verschmelzung von Sparkassen ([§ 25 SpG](#))
- Verschmelzung von Sparkassen-Privatstiftungen ([§ 27c SpG](#))
- Verschmelzung von Versicherungsvereins-Privatstiftungen (§ 61f **VAG 2016**)
- Verschmelzung von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 59 **VAG 2016**, § 72 **VAG 2016**).

[§ 1 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) stellt eine Generalklausel für künftig zu schaffende Verschmelzungsregelungen bundes- und landesgesetzlicher Art außerhalb von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften oder für die Verschmelzung staatsnaher Gesellschaften dar, sofern diese Vorschriften dem Wesen nach gesellschaftsrechtlichen Verschmelzungsvorschriften entsprechen.

In Rz 33 erfolgen Verweisanpassungen (VAG 2016):

1.1.2.4. Verschmelzungsartige Vermögensübertragungen ([§ 1 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#))

33

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) fallen auch

- Vermögensübertragungen einer AG auf einen Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit im Sinne des [§ 236 AktG](#) und
- Vermögensübertragungen eines Versicherungsvereines auf Gegenseitigkeit auf eine AG gemäß [§ 60 VAG](#) (**entfällt ab 1.1.2016 gemäß [VAG 2016](#), BGBl. I Nr. 34/2015**)

unter den Anwendungsbereich des Art. I UmgrStG.

In Rz 35 erfolgen Verweisanpassungen (VAG 2016):

35

Für die Rechtslage vor VAG 2016, BGBl. I Nr. 34/2015, gilt:

Umgekehrt kann auch ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit gemäß [§ 60 VAG](#) sein Vermögen als Ganzes ohne Abwicklung auf eine AG, die den Betrieb der Vertragsversicherung zum Gegenstand hat, übertragen. Diese Vermögensübertragung entspricht der Verschmelzung durch Aufnahme. Der übertragende Versicherungsverein geht ohne Liquidation unter und die Mitglieder sind mit Aktien an der übernehmenden AG abzufinden.

Zufolge [§ 63 Abs. 1 VAG](#) steht diese Art der Vermögensübertragung auch kleinen Versicherungsvereinen im Sinne des [§ 62 ff VAG](#) offen.

Ab 1.1.2016 ist die Übertragungsmöglichkeit des [§ 60 VAG](#) 1978 im nunmehrigen [VAG 2016](#), BGBl. I Nr. 34/2015 nicht mehr vorgesehen (siehe [3. Teil Z 28 UmgrStG](#)).

Rz 38 wird wie folgt geändert:

1.1.3.2. Vergleichbarkeit des ausländischen Verschmelzungsrechtes

38

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) fallen nur Auslandsverschmelzungen auf Grund vergleichbarer Vorschriften unter das UmgrStG. Die Vergleichbarkeit muss insoweit gegeben sein, als es sich beim ausländischen Recht um gesellschaftsrechtliche Vorschriften handelt, die im Wesentlichen dem österreichischen Verschmelzungsrecht entsprechen. **Dabei ist auch auf die konkrete Ausgestaltung der Verschmelzung Bedacht zu nehmen; sieht das ausländische Recht mehrere Gestaltungsmöglichkeiten vor, ist eine Vergleichbarkeit dann gegeben, wenn die konkrete Ausgestaltung der Verschmelzung dem österreichischen Verschmelzungsrecht entspricht.**

Entscheidende Kriterien der Vergleichbarkeit sind die Auflösung der übertragenden Körperschaft ohne Abwicklung sowie die Übertragung des gesamten Vermögens auf die übernehmende Körperschaft grundsätzlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an

die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft (vgl. Rz 4). Unschädlich ist hingegen, wenn eine Gewährung von Gesellschaftsrechten in den dem [§ 224 AktG](#) vergleichbaren Fällen unterbleibt. Ins Gewicht fallende, den Rahmen des [§ 224 Abs. 5 AktG](#) überschreitende Zuzahlungen wären hingegen als Indiz für das Vorliegen eines Veräußerungsvorganges zu werten.

Es ist im EU-Raum bei einer grenzüberschreitenden Auslandsverschmelzung von einer Vergleichbarkeit mit dem österreichischen Verschmelzungsrecht auszugehen, wenn das ausländische Verschmelzungsrecht an die [EU-Verschmelzungsrichtlinie](#) 2005/56/EG (~~diese ist bis 15.12.2007 in nationales Recht umzusetzen gewesen~~) angepasst wurde.

Vor Rz 43 und nach der Überschrift 1.1.4.3. wird eine neue Unterüberschrift 1.1.4.3.1. „Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich“ eingefügt:

1.1.4.3. Steuerhängigkeit des übertragenen Vermögens

1.1.4.3.1. Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich

43

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

- das übertragene Vermögen einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen übernehmenden Körperschaft zuzuordnen ist;
- im Inland eine Betriebsstätte verbleibt;
- im Inland unbewegliches Vermögen verbleibt;
- auf die ausländische übernehmende Körperschaft Anteile an einer inländischen Immobiliengesellschaft übergehen, die nach dem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA besteuert werden können;

- auf die ausländische übernehmende Körperschaft Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft übergehen und diese Anteile infolge Fehlens eines DBA oder infolge eines von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA abweichenden DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft (zB [DBA Frankreich](#), [DBA China](#), [DBA Japan](#), **wonach der Ansässigkeitsstaat der Beteiligungskörperschaft Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung auch besteuern darf**) gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#) der beschränkten Steuerpflicht Österreichs unterliegen.

Vor Rz 44a wird eine neue Überschrift 1.1.4.3.2. eingefügt und Rz 44a wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

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~~In den Fällen der 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 (~~derzeit nur mit Norwegen,~~ ab 1.1.2014 auch mit dem Fürstentum Liechtenstein **und seit 1.1.2017 Island**),

die den Ort der Geschäftsleitung in dem betreffenden Mitgliedstaat haben, zwischen der sofortigen **Entrichtung der festgesetzten Steuerschuld und der Entrichtung der festgesetzten Steuerschuld in Raten (Ratenzahlungskonzept durch die sinnngemäße Anwendung des [§ 6 Z 6 lit. d bis e EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015)**~~oder der aufgeschobenen Liquidationsbesteuerung~~ wählen. **Dies gilt sinngemäß für**

**Einschränkungen des Besteuerungsrechtes gemäß [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) bei
Auslandsverschmelzungen mit Inlandsbezug.**

Die Nichtfestsetzung ist mittels Antrages in der letzten Körperschaftsteuererklärung der übertragenden Körperschaft geltend zu machen.

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**~~Nichtfestsetzung~~ zu stellen. Wird die Verschmelzung erst nach einer bereits abgegebenen Körperschaftsteuererklärung wirksam, hat eine Korrektur dieser Erklärung (Antragstellung auf **Ratenzahlung**~~Nichtfestsetzung~~) zu erfolgen (**für bis zum 31.12.2015 beschlossene oder unterfertigte Umgründungen gilt dies auch hinsichtlich des Nichtfestsetzungsantrages, 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), wobei für das Anlagevermögen eine auf sieben Jahre ([§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015) und für das Umlaufvermögen eine auf zwei Jahre ([§ 6 Z 6 lit. e EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015) verteilte Entrichtung der Abgabenschuld zur Anwendung kommt.

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 31.12.16 geht auch die Beteiligung an der T-GmbH über. Der Buchwert der Beteiligung an der T-GmbH zum 31.12.16 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 16 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 sieben Jahresraten zu entrichten ist (je 50).*

- Werden einzelne Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Betriebe oder Betriebsstätten
 - vor Ablauf von 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).

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

Die in [§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 genannten Umstände sind auch für eine vorzeitige Fälligstellung 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 Fälligstellung 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 Fälligstellung, als die noch offenen Raten auf die veräußerten Beteiligungsquoten entfallen (anteilige Fälligstellung).

Neben der (teilweisen) Veräußerung des übertragenen Vermögens durch die übernehmende Körperschaft können insbesondere Folgeumgründungen – als sonstiges Ausscheiden – zu einer vorzeitigen Fälligstellung 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, 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 Fälligkeit noch offener Raten bei der T-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 Fälligkeit 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 sieben Jahren

wieder in die österreichische Besteuerungshoheit ein, laufen noch offene Raten weiter, solange keine Gründe für eine vorzeitige Fälligkeit eintreten.

Vor Rz 44b wird eine neue Überschrift „1.1.4.3.3. Nichtfestsetzungskonzept bis 31.12.2015“ eingefügt und Rz 44b wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015); dabei werden bereits bestehende Aussagen aus den bisherigen Rz 44c, 44d und 44e in die neue Rz 44b überführt:

1.1.4.3.3. Nichtfestsetzungskonzept bis 31.12.2015

44b

Für Umgründungen, die bis zum 31.12.2015 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden, gilt:

Insoweit es aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich zu einer Liquidationsbesteuerung kommt, kann die übertragende Körperschaft aufgrund von [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015 in der Körperschaftsteuererklärung einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld stellen.

~~Die sofortige (volle oder anteilige) Liquidationsbesteuerung erfolgt zum Verschmelzungstichtag. Die aufgeschobene Liquidationsbesteuerung (Nichtfestsetzung der verschmelzungsbedingt entstandenen Steuerschuld) bezieht sich dem Grunde nach ebenfalls auf den Verschmelzungstichtag, sie folgt aber entsprechend der dem EuGH-Urteil vom 11.03.2004, Rs C-9/02, "Hughes de Lasteyrie du Saillant", Rechnung tragenden Neuregelung in § 6 Z 6 EStG 1988 und § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988. Im Falle der entsprechenden Antragstellung durch die übertragende Körperschaft **Dabei** wird zum Verschmelzungstichtag die Körperschaftsteuerschuld der auf das in das Ausland transferierte Vermögen entfallenden stillen Reserven bescheidmäßig festgestellt, aber bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven des Vermögens (Veräußerung, Liquidation, sonstiges Ausscheiden aus der Körperschaft) nicht festgesetzt; **die tatsächliche Realisierung der Steuerschuld gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#).** Analog zu den Regelungen im EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015 erstreckt sich die **dabeispäter** einsetzende Besteuerung auf die bescheidmäßig festgestellten stillen Reserven,~~

Werterhöhungen nach dem Verschmelzungstichtag bleiben unberücksichtigt, Wertminderungen nach dem Verschmelzungstichtag, berechnet nach inländischem Abgabenrecht, sind zu berücksichtigen, soweit sie nicht im anderen Staat berücksichtigt wurden (Verbot der Doppelberücksichtigung). Weiters erfolgt eine Berücksichtigung höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage zum Verschmelzungstichtag, dh. die steuerliche Berücksichtigung eines aus der Wertminderung resultierenden Verlustes ist ausgeschlossen.

Die absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs. 53 BAO für die nachträgliche Abgabefestsetzung aufgrund eines Nichtfestsetzungsantrages beginnt mit **Eintritt des rückwirkenden Ereignisses zu laufen**~~Ende des Kalenderjahres zu laufen, in das der Verschmelzungstichtag fällt.~~ **Zur Durchbrechung der absoluten Verjährungsfrist betreffend eine nach dem 31.12.2005 entstandene aber nicht festgesetzte Steuerschuld siehe Rz 44c.**

Beispiel:

Die inländische A-AG (Holding) hält eine 60-prozentige Beteiligung an der ebenfalls inländischen T-GmbH. Im Zuge einer Exportverschmelzung auf die ausländische Kapitalgesellschaft X-AG zum 31.12.2008 geht auch die Beteiligung an der T-GmbH über.

Die A-AG hat in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 08 einen Antrag auf Nichtfestsetzung gemäß [§ 1 Abs. 2 zweiter Satz UmgrStG](#) gestellt. Der Buchwert der Beteiligung an der T-GmbH zum 31.12.08 hat 4.000 und der gemeine Wert hat 5.400 betragen. Aufgrund des gestellten Antrages auf Steueraufschub wird bescheidmäßig eine Körperschaftsteuerschuld iHv 350 (25% von 1.400) festgestellt.

Jahr 09:

Die übernehmende X-AG wertet die Beteiligung an der T-GmbH (nach ausländischen Steuerrecht steuerneutral) zum 1.1.09 auf 5.400 auf (Variante: Die X-AG übernimmt den Buchwert der Beteiligung an der T-GmbH).

Im Jahr 09 hat die X-AG auf die Beteiligung an der T-GmbH eine Wertberichtigung (nach österr. Ertragsteuerrecht: Teilwertabschreibung) iHv 300 vorgenommen, die nach dem ausländischen Steuerrecht den Gewinn gemindert hat (keine Gewinnminderung in der Variante).

Jahr 10:

Die X-AG veräußert die Beteiligung an der T-GmbH im Jahr 10 um 4.200, wobei ein Veräußerungsverlust aus der Beteiligungsveräußerung nach ausländischem Steuerrecht den steuerlichen Gewinn mindert (Variante: Veräußerungsgewinn von 200).

(Grundsachverhalt):

Die Beteiligung an der T-GmbH hat nach der Verschmelzung insgesamt 1.200 an Wert verloren, wobei die X-AG diesen Wertverlust nach ausländischem Steuerrecht berücksichtigen konnte (300 aus der Wertberichtigung im Jahr 09 und 900 als Veräußerungsverlust im Jahr 10). Es ist daher für das Jahr 08 eine Körperschaftsteuer auf Basis von 1.400 (300 aus der Wertberichtigung 09, 900 aus dem Veräußerungsverlust 10 und 200 aus der verbliebenen stillen Reserve) festzusetzen.

Der Bescheid ergeht an die X-AG als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-AG im Rahmen der umfassenden Amts- und Rechtshilfe, wobei gemäß [§ 1 Abs. 2 fünfter Satz UmgrStG](#) die verfahrensrechtliche Rechtsgrundlage [§ 295a BAO](#) ist.

(Variante):

Der nach der Verschmelzung eingetretene Wertverlust der Beteiligung an der T-GmbH konnte von der X-AG nach ausländischem Steuerrecht nicht geltend gemacht werden, weil es zur Buchwertübernahme gekommen ist. Es ist daher für das Jahr 08 lediglich eine Körperschaftsteuer auf Basis von 200 (aus der verbliebenen stillen Reserve) festzusetzen.

Bei Verschmelzungen unter Anwendung des Nichtfestsetzungskonzeptes geht der Nichtfestsetzungsantrag im Fall einer Folgeumgründung auf den Rechtsnachfolger über und es kommt erst bei Realisierung durch den Rechtsnachfolger zu einer Festsetzung der Steuerschuld, sofern es sich bei diesem um eine in der Anlage zum UmgrStG genannte Gesellschaft oder eine vergleichbare Gesellschaft eines EWR-Staates mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe (Norwegen, Liechtenstein, ab 1.1.2017 Island) handelt.

Fortsetzung des Beispiels:

Die übernehmende X-AG bringt die von ihr verschmelzungsbedingt übernommene Beteiligung an der T-GmbH zum 31.12.11 nach ausländischem Umgründungssteuerrecht zu Buchwerten in eine im selben Staat ansässige Kapitalgesellschaft ein. Die Steuerhängigkeit bleibt weiter bestehen und der Nichtfestsetzungsantrag weiterhin aufrecht, bis die übernehmende Gesellschaft die Beteiligung an der T-GmbH veräußert.

Zur Rückübertragung des Vermögens siehe Rz 160d. Zur Behandlung der Anteilsinhaber in Fällen der sofortigen oder aufgeschobenen Besteuerung siehe Rz 264.

Sollten Vermögensteile nach dem Verschmelzungsvertrag in das Ausland übertragen werden, liegt ein unter [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2015 fallender, nicht von der Rückwirkungsfiktion betroffener Transfer vor.

Eine Ausnahme vom Nichtfestsetzungskonzept besteht für den Fall der verschmelzungsbedingten Übertragung von nicht entgeltlich erworbenen unkörperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (vgl. EStR 2000 Rz 2517m) auf eine Gesellschaft im Sinne des [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#). Kommt es aufgrund der Verschmelzung bei der übernehmenden ausländischen Körperschaft nach ausländischem Steuerrecht zum Ansatz eines Aktivpostens für die genannten Wirtschaftsgüter, hat eine Besteuerung der bisher im Inland steuerwirksam geltend gemachten Aufwendungen zu erfolgen, wenn die übertragende Körperschaft den Betrag der Aufwendungen nachweist. Erfolgt kein Nachweis der Aufwendungen auf die verschmelzungsbedingt ins Ausland transferierten unkörperlichen Wirtschaftsgüter, sind 65% des Fremdvergleichswertes festzusetzen (vgl. EStR 2000 Rz 2517n). In beiden Fällen ist allerdings höchstens der im Ausland angesetzte Aktivposten Basis für die Festsetzung.

Beispiel:

Die inländische X-GmbH ist auf dem Gebiet der Forschung tätig. Zum 31.12.08 wird die X-GmbH auf die Y-Ges. verschmolzen, die in einem EU-Mitgliedstaat ansässig ist, dessen Steuerrecht die Aktivierung der Forschungsaufwendungen vorsieht (das durch die Forschungstätigkeit geschaffene immaterielle Wirtschaftsgut verbleibt nicht im Inland).

Weist die X-GmbH die Höhe der Forschungsaufwendungen nicht nach, sind 65% des Fremdvergleichswertes für die aktivierten Forschungsaufwendungen nachzuversteuern.

Rz 44c lautet:

44c

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

Die absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren wurde für sämtliche Nichtfestsetzungen durchbrochen, denen eine nach dem 31.12.2005 entstandene

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

Rz 44d und 44e entfallen:

Randzahlen 44d und 44e: *entfallen*

Rz 45 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

1.1.4.4. Grenzüberschreitende Verschmelzungen auf andere Körperschaften

45

Auf Export-Verschmelzungen auf übernehmende

- in der Anlage zum UmgrStG genannte Körperschaften außerhalb des Regelungsbereiches des [SEG](#), des [SCEG](#) und [des EU-Verschmelzungsgesetzes](#)
- in Staaten außerhalb der EU oder außerhalb des EWR mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässige Körperschaften

findet [Art I UmgrStG](#) dem Grunde nach Anwendung, wenn sie im Firmenbuch bzw. dem ausländischen entsprechenden Register eingetragen und damit gesellschaftsrechtlich wirksam werden.

Inwieweit solche grenzüberschreitende Verschmelzungen unter Beteiligung einer österreichischen Körperschaft gesellschaftsrechtlich zulässig sind, ist somit eine vom zuständigen Firmenbuchgericht abschließend zu beurteilende Vorfrage (siehe Rz 46). Sollte ein inländisches Firmenbuchgericht eine derartige grenzüberschreitende Verschmelzung

genehmigen, fällt diese unter [§ 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) und nicht unter [§ 1 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#).

Im zweiten aufgezählten Fall kommt **im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich eine Antragsmöglichkeit auf Ratenzahlung (ab 1.1.2016, siehe Rz 44a) bzw. ein Steueraufschub mittels Antrag auf Nichtfestsetzung (bis 31.12.2015, siehe Rz 44b)** bei Wegfall des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich nicht in Betracht.

Zur Import-Verschmelzung siehe Rz 160a.

Rz 54 wird wie folgt geändert:

1.1.6. Besteuerungsrecht der Republik Österreich

1.1.6.1. Allgemeines

54

Gemäß [§ 1 Abs. 2 erster Satz UmgrStG](#) ist für eine steuerneutrale Vermögensübertragung erforderlich, dass **das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich** die Besteuerung der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes durch die Verschmelzung beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt werden darf. Dieses Steuerverstrickungserfordernis wird dadurch realisiert, dass der Rechtsnachfolger die steuerlichen Buchwerte der übertragenen Körperschaft fortzuführen hat (Wertverknüpfung). Diese Voraussetzung gilt sowohl für Inlandsverschmelzungen und grenzüberschreitende Verschmelzungen ([§ 1 Abs. 1 Z 1 bis 3 UmgrStG](#)) als auch für Auslandsverschmelzungen ([§ 1 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#)) hinsichtlich deren inländischer Betriebsstätten und sonstigem Vermögen.

Rz 56 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

56

Gleiches gilt für den Anteilstausch auf Gesellschafterebene. Nur im Verhältnis der Verkehrswerte der unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden übergehenden Vermögensteile zu den nach [§ 20 KStG 1988](#) von der Teilliquidationsbesteuerung erfassten Vermögensteilen kann

gemäß [§ 5 UmgrStG](#) ein steuerneutraler Anteilstausch erfolgen. Zu den Rechtsfolgen einer grenzüberschreitenden Verschmelzung mit sofortiger **Besteuerung** oder **Entrichtung der Steuerschuld in Raten (bis 31.12.2015: aufgeschobener Besteuerung im Rahmen des Nichtfestsetzungskonzepts)** siehe Rz 264. Zu den Rechtsfolgen einer nicht unter [Art. I UmgrStG](#) fallenden Verschmelzung bei den Anteilsinhabern siehe Rz 402 ff.

Rz 57 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

57

Das Erfordernis der aufrecht bleibenden Steuerverstrickung bezieht sich nur auf das übergehende Vermögen der übertragenden Körperschaft, nicht hingegen auf die in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven. Der verschmelzungsbedingte Entfall der Steuerverstrickung auf Ebene der Anteils**inhabere**igner steht der Anwendung des [Art. I UmgrStG](#) nicht entgegen. Auf Anteilsinhaberebene kommt es allerdings in den Fällen des [§ 5 Abs. 1 Z 4 und 5 UmgrStG](#) zu einer **sofortigen Besteuerung**~~Sofortbesteuerung~~ bzw. **zur Entrichtung der Steuerschuld in Raten (bis 31.12.2015: aufgeschobenen Besteuerung im Rahmen des Nichtfestsetzungskonzepts)**. **Siehe**~~(vgl. hierzu Rz 265a ff.)~~.

Das steuerliche Tatbestandsmerkmal der Aufrechterhaltung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven ist ausschließlich von den Abgabenbehörden zu beurteilen.

Rz 58 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

1.1.6.2. Inlandsverschmelzungen auf steuerbefreite Körperschaften

58

Da **die Anwendung von [Art. I UmgrStG](#) voraussetzt, dass** ~~nach § 1 Abs. 1 UmgrStG~~ das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht **eingeschränkt werden**~~verloren~~ gehen darf ([§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#)), fällt die Verschmelzung einer ganz oder teilweise steuerbefreiten Körperschaft auf eine ganz oder teilweise steuerbefreite Körperschaft unter [Art. I UmgrStG](#), wenn sich **dadurch** an der bestehenden (Teil)Steuerpflicht **der übertragenden Körperschaft** bei der **übernehmenden**~~übertragenden~~ Körperschaft nichts ändert. Die Verschmelzung einer steuerpflichtigen Körperschaft auf eine persönlich befreite Körperschaft fällt daher nur dann unter [Art. I UmgrStG](#), wenn sich die Befreiung der

übernehmenden Körperschaft nicht auf das übernommene Vermögen erstreckt. Im Falle der Verschmelzung einer steuerbefreiten Körperschaft auf eine steuerpflichtige Körperschaft ist mit der Anwendung des [Art. I UmgrStG](#) der Eintritt in die Steuerpflicht im Sinne des [§ 18 Abs. 2 KStG 1988](#) verbunden (siehe dazu KStR 2013 Rz 1421 f).

Rz 59 wird wie folgt geändert:

1.1.6.3. Inlandsverschmelzungen mit Auslandsbezug

59

Wird anlässlich einer Inlandsverschmelzung im Ausland gelegenes Vermögen mitübertragen, hat Österreich hinsichtlich der im Auslandsvermögen enthaltenen stillen Reserven dann kein Besteuerungsrecht, wenn das mit dem Belegenheitsstaat abgeschlossene DBA die Befreiungsmethode vorsieht. Da das inländische Besteuerungsrecht durch die Verschmelzung nicht eingeschränkt wird, kommt [Art. I UmgrStG](#) zur Anwendung.

Sieht das Bei DBA mit dem Belegenheitsstaat, welche die Anrechnungsmethode vorsehen, kommt [Art. I UmgrStG](#) gleichfalls zur Anwendung, da das österreichische Besteuerungsrecht durch die Verschmelzung ebenfalls nicht eingeschränkt wird. Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung der im ausländischen Vermögen angesammelten stillen Reserven räumt [§ 2 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) der übertragenden Körperschaft insoweit ein Aufwertungswahlrecht ein.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH unterhält in Kanada eine Betriebsstätte. Führt die Verschmelzung der A-GmbH auf die inländische B-GmbH nach kanadischem Abgabenrecht zur Besteuerung der stillen Reserven in der Betriebsstätte, kann die A-GmbH in dem mit dem Verschmelzungstichtag endenden Wirtschaftsjahr die nach inländischem Abgabenrecht ermittelten stillen Reserven der kanadischen Betriebsstätte versteuern. Soweit die kanadische Körperschaftsteuer in der auf die Aufdeckung der stillen Reserven im Inland entstandene Körperschaftsteuer Deckung findet, kann sie auf diese angerechnet werden.

Rz 60 wird wie folgt geändert:

60

Die Anwendbarkeit des [Art. I UmgrStG](#) ist nur dann und insoweit nicht gegeben, als die Umgründung zu einer ~~zusätzlichen~~ Einschränkung **des inländischen Besteuerungsanspruches der Republik Österreich** führt. **Dies kann bereits dann der Fall sein, wenn Österreich aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen keinen Besteuerungsanspruch mehr hat (siehe Rz 72); jedenfalls liegt eine Einschränkung vor, wenn innerstaatlich keine Besteuerung mehr vorgesehen ist.**

Rz 64 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

1.1.6.4.2. Inländisches Betriebsvermögen

64

Inländische Zweigniederlassungen oder Betriebsstätten der ausländischen übertragenden Körperschaft gehen durch die Auslandsverschmelzung auf die ausländische übernehmende Körperschaft über. Durch den verschmelzungsbedingten Vermögensübergang wird die österreichische beschränkte Steuerpflicht hinsichtlich der Betriebsstättengewinne ([§ 21 Abs. 1 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) und Art. 7 OECD-Musterabkommen) idR nicht berührt. Unter der Voraussetzung einer steuerlichen Buchwertfortführung kommt es daher idR auch zu keiner Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes hinsichtlich der übergehenden stillen Reserven.

Die Besteuerung der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger kann aber eingeschränkt sein, wenn bei einer grenzüberschreitenden Auslandsverschmelzung durch den DBA-Wechsel die Betriebsstättenqualifikation entfällt. In einem solchen Fall wäre [Art. I UmgrStG](#) auf die inländische Vermögensübertragung nicht anwendbar. 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** Mitgliedsstaates des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, kann die übertragende Körperschaft die **Entrichtung** ~~Nichtfestsetzung~~ der verschmelzungsbedingt entstandenen Steuerschuld **in Raten** beantragen (**siehe Rz 44a; bis 31.12.2015: Antrag auf**

Nichtfestsetzung, siehe vgl. Rz 44ba-f). Dies gilt auch, wenn die übertragende Körperschaft in einem Drittstaat ansässig ist.

Rz 66 wird wie folgt geändert:

1.1.6.4.3. Inländisches außerbetriebliches Vermögen

66

Außerhalb einer Betriebsstätte erzielte Einkünfte aus inländischem unbeweglichen Vermögen werden bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb besteuert ([§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#); vgl. KStR 2013 Rz 1477).

Doppelbesteuerungsabkommen, die eine Art. 13 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Regelung enthalten, weisen das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Veräußerung dieses Vermögens dem **Belegenheits**Lagestaat (Österreich) zu.

Rz 68 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

68

Doppelbesteuerungsabkommen, deren Zuteilungsnormen dem OECD-Musterabkommen folgen, weisen das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zu (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Daraus folgt, dass Österreich bei einer Auslandsverschmelzung das Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen von Anteilen verliert, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der übertragenden Körperschaft überhaupt kein DBA oder ein DBA besteht, das **auch** Österreich als Quellenstaat das Besteuerungsrecht an den Anteilen entgegen Art. 13 Abs. 5 OECD-Musterabkommen belässt, das mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft abgeschlossene DBA aber Art. 13 Abs. 5 OECD-Musterabkommen folgt.

Beispiel:

Die X Ltd hat ihren Sitz und Geschäftsleitung in Indien und besitzt eine 10-prozentige Beteiligung an der inländischen A GmbH. Bei der A GmbH handelt es sich um keine Immobiliengesellschaft. Zum 31.12.07 erfolgt eine (up-stream) Verschmelzung der X Ltd auf ihre englische Mutter, die Z Ltd.

Durch die Verschmelzung kann Österreich keine Besteuerung der Veräußerung der Anteile an der A GmbH gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) mehr vornehmen, weil

entgegen dem [DBA Indien](#) (Art. 13 Abs. 5: Ansässigkeit der Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, ist maßgeblich) das [DBA Großbritannien](#) entsprechend Art. 13 Abs. 5 OECD-MA das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers der Anteile zuweist (Art. 13 Abs. 4). Die Verschmelzung unterliegt folglich nicht [Art. I UmgrStG](#). Es entsteht eine Steuerschuld auf Ebene von X Ltd. hinsichtlich der in der Beteiligung an A GmbH enthaltenen stillen Reserven. X Ltd. kann einen **Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung Besteuerungsaufschub)** gemäß [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) beantragen.

Rz 71 wird wie folgt geändert:

1.1.6.5.1. "Import-Verschmelzung"

71

Bei einer "Import-Verschmelzung" (siehe Rz 160a) ist das Steuerverstrickungserfordernis hinsichtlich eines allenfalls verschmelzungsbedingt mitübertragenen Inlandsvermögens idR durch die unbeschränkte Steuerpflicht der inländischen übernehmenden Körperschaft gewahrt. Gegebenenfalls wachsen der **Republik Österreich** ~~übernehmenden inländischen Körperschaft~~ neue Besteuerungsrechte am übertragenen Auslandsvermögen zu.

Rz 72 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

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 (~~derzeit nur mit Norwegen, ab dem~~

1.1.2014 auch mit dem Fürstentum 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).**-zwischen der Sofortbesteuerung und der aufgeschobenen Besteuerung wählen (siehe Rz 41a ff).

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 Wirtschaftsgüter 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~~ geht das inländische Besteuerungsrecht dann **eingeschränkt** verloren, wenn nach dem DBA-Recht 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~~ **eines** des allfälligen **Antrages auf Ratenzahlung siehe Rz 44a (bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung, Besteuerungsaufschubs 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~~ **zur Einschränkung** Verlust 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** geht hingegen das Besteuerungsrecht **eingeschränkt** verloren und [Art. I UmgrStG](#) ist insoweit nicht anwendbar, **sofern diese Wirtschaftsgüter keiner inländischen Betriebsstätte der ausländischen übernehmenden Körperschaft zuzurechnen sind.** Zur Frage

einesdes allfälligen **Antrages auf Ratenzahlung** siehe Rz 44a **(bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung, siehe Rz 44b)**Besteuerungsaufschubs.

- 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 111 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

111

Gewinnausschüttungen der übertragenden Körperschaft, die nach dem Verschmelzungstichtag und vor dem Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages beschlossen werden, werden daher weiterhin der übertragenden Körperschaft zugerechnet und stellen somit steuerlich Gewinnausschüttungen dieser Körperschaft dar; **sie vermindern daher gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 die Innenfinanzierung dieser Körperschaft; zu den Auswirkungen der Verschmelzung auf die Innenfinanzierung der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft siehe Rz 380 f).**

~~Damit~~**Da die offene Gewinnausschüttung noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnen ist,** geht steuerlich auch ein um die Ausschüttung vermindertes Vermögen der übertragenden Körperschaft zum Verschmelzungstichtag auf die übernehmende Körperschaft über. In der steuerlichen Verschmelzungsbilanz ist daher die Gewinnausschüttung durch Ansatz eines entsprechenden Passivpostens auszuweisen.

Die dargestellte Ausnahme von der Rückwirkungsfiktion gilt nur für offene Gewinnausschüttungen und daher nicht für verdeckte Ausschüttungen der übertragenden Körperschaft nach dem Verschmelzungstichtag. Diese bzw. die sich daraus ergebenden Berichtigungen werden schon der übernehmenden Körperschaft zugerechnet.

Die Überschrift 1.3.1.3.2.10. wird von „Einlagenevidenzkonto“ auf „Einlagenevidenzkonto und Innenfinanzierung“ geändert und Rz 131 lautet wie folgt:

1.3.1.3.2.10. Einlagenevidenzkonto und Innenfinanzierung

131

Zu den Auswirkungen der Verschmelzung auf das Einlagenevidenzkonto der übernehmenden Körperschaft siehe Rz 363 ff.

Zu den Auswirkungen der Verschmelzung auf die Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft siehe Rz 380 f.

Rz 158 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

158

Für inländische Anteilsinhaber ist die Tauschneutralität ([§ 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#)) bei einer nach ausländischem Recht wirksam zustandegekommenen Verschmelzung und Fehlen von inländischem Vermögen stets gegeben. Soweit hinsichtlich des inländischen Vermögens infolge **einer Einschränkung** des Wegfalles des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich [Art. I UmgrStG](#) nicht anwendbar ist, **gilt die Tauschneutralität der Z 1 auch für Anteilsinhaber, die in einem Staat der EU (somit auch inländische Anteilsinhaber) oder des EWR mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe (Norwegen, Liechtenstein und ab 1.1.2017 Island) ansässig sind (§ 5 Abs. 1 Z 3 UmgrStG)**.~~kommt es auch für inländische Anteilsinhaber zur Anwendung des Tauschgrundsatzes, soweit sie nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Mitgliedstaat des EWR, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht (derzeit nur mit Norwegen; ab dem 1.1.2014 auch mit dem Fürstentum Liechtenstein) ansässig sind (§ 5 Abs. 1 Z 3 UmgrStG).~~

Rz 160b wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015); dabei werden Aussagen aus der bisherigen Rz 160c in die neue Rz 160b übernommen:

160b

Soweit für Vermögen(steile) der übertragenden Körperschaft verschmelzungsbedingt das Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht, kommt es unabhängig davon, welche Rechtsfolgen sich nach dem Abgabenrecht des Staates der übertragenden Gesellschaft ergeben, in Österreich nach [§ 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) zu einer steuerneutralen Neubewertung **des übernommenen Vermögens** zum gemeinen Wert. Damit wird erreicht, dass im Ausland entstandene stille Reserven für den Fall einer späteren Realisierung im Inland von der Besteuerung ausgenommen werden. Sollten Vermögensteile nach dem Verschmelzungsvertrag vom Ausland in das Inland überführt werden, liegt ein unter [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) fallender, nicht von der Rückwirkungsfiktion betroffener Transfer vor.

Die steuerneutrale Neubewertung mit dem gemeinen Wert kommt auch bei der Übernahme ausländischen Vermögens im Falle des „Hineinwachsens“ in ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Anrechnungsmethode in Betracht, durch den das Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht.

Beispiel 1:

Anlässlich der Import-Verschmelzung einer französischen Aktiengesellschaft auf eine inländische SE geht neben dem in Frankreich gelegenen Vermögen die italienische Betriebsstätte auf die übernehmende inländische SE über. Damit erlangt die Republik Österreich das Besteuerungsrecht am Vermögen und den stillen Reserven der italienischen Betriebsstätte.

Bei internationalen Schachtelbeteiligungen ist zu beachten, dass auch bei Steuerneutralität ein Besteuerungsanspruch der Republik Österreich aus abkommensrechtlicher Sicht entsteht, der sich insbesondere durch die Berücksichtigung eines tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlustes gemäß [§ 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988](#) auswirken kann.

Entsteht das Besteuerungsrecht der Republik Österreich wieder für übernommenes Vermögen (Reimport), für das aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wurde (siehe Rz 44a), ist dieses

Vermögen bei der übernehmenden Körperschaft aufgrund von [§ 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Allfällige noch offene Raten betreffend das übernommene Vermögen laufen bei der übernehmenden Körperschaft unverändert weiter (zu den Gründen für eine vorzeitige Fälligkeitstellung siehe Rz 44a). Der Reimport von Vermögen, für das in der Vergangenheit eine Festsetzung der Steuerschuld mit Antrag auf Ratenzahlung erfolgte, unterscheidet sich somit hinsichtlich der Bewertung nicht von übernommenem Vermögen, für das ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich erstmals entsteht.

Beispiel 2:

Der im Inland ansässige A bringt die in seinem Einzelunternehmen gehaltene Beteiligung an der inländischen B-GmbH zum 30.9.2016 (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 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.

Rz 160c wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

160c

Entsteht das Besteuerungsrecht der Republik Österreich wieder für übernommenes Vermögen (Reimport), für das die Steuerschuld aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften nicht festgesetzt wurde bzw. nicht entstanden ist, ist dieses aufgrund von [§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) – abweichend von [§ 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) (Rz 160b) – grundsätzlich mit den fortgeschriebenen Buchwerten anzusetzen. Dies betrifft folgende Fälle:

- **Übernommenes Vermögen, für das anlässlich einer bis zum 31.12.2015 abgeschlossenen oder unterfertigten Umgründung im Sinne des UmgrStG bei der übernehmenden Körperschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht eingeschränkt wurde und dabei die Steuerschuld aufgrund der umgründungssteuerlichen Vorschriften idF vor AbgÄG 2015 nicht festgesetzt worden ist (Nichtfestsetzung nach alter Rechtslage, siehe Rz 44b).**
- **Übernommenes Vermögen, das von der übernehmenden Körperschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft bis zum 31.12.2015 in das Ausland überführt wurde und für das die Steuerschuld aufgrund ertragsteuerlicher Vorschriften idF vor AbgÄG 2015 nicht festgesetzt worden ist (Nichtfestsetzung nach alter Rechtslage, siehe EStR 2000 Rz 2517a ff).**
- **Übernommenes Vermögen, für das bei der übernehmenden Körperschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht eingeschränkt wurde und dabei die Steuerschuld aufgrund von [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015 oder aufgrund von [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 nicht entstanden ist (einbringungsbedingter Anteilstausch nach alter oder neuer Rechtslage, siehe Rz 860h).**
- **Übernommenes Vermögen, für das die Steuerschuld gemäß [§ 27 Abs. 6 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2015 oder idF AbgÄG 2015 nicht festgesetzt wurde**

(Nichtfestsetzung im außerbetrieblichen Bereich nach alter oder neuer Rechtslage).

Dabei ist eine Bewertungshöchstgrenze zu beachten, wenn der Reimport des übernommenen Vermögens aufgrund von

- nach dem 31.12.2015 beschlossenen Umgründungen (Rechtslage idF AbgÄG 2015) oder
- Überführungen gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) nach dem 31.12.2015 (Rechtslage idF AbgÄG 2015)

erfolgt. Diesfalls kann das Vermögen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 höchstens mit dem gemeinen Wert angesetzt werden, sollte dieser zum Umgründungstichtag unter den fortgeschriebenen Buchwerten liegen.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist an der inländischen B-GmbH zu 80% beteiligt. Zum 30.9.2016 bringt die A-GmbH die Beteiligung an der B-GmbH in die in der EU ansässige, in der Anlage zum UmgrStG genannte C-GmbH 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. Abweichend von [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt es jedoch nicht zu einer Festsetzung der Steuerschuld, sondern die Einbringung erfolgt zu Buchwerten. Die Steuerschuld in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungstichtag entsteht gemäß [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) erst bei Veräußerung der Beteiligung an der B-GmbH durch die übernehmende C-GmbH (Sonderregime Anteilstausch; siehe Rz 860h).

Zum 31.12.2017 wird die C-AG nach [Art. I UmgrStG](#) auf die inländische D-AG importverschmolzen. An der übernehmenden D-AG ist auch die ursprünglich einbringende A-GmbH zu 100% beteiligt. Das Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht ua. hinsichtlich der seinerzeit von der A-GmbH eingebrachten Beteiligung an der B-GmbH (wieder). Die D-AG übernimmt – als konzernzugehörige Körperschaft der die Beteiligung ursprünglich „exportierenden“ A-GmbH – aufgrund von [§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 die Beteiligung an der B-GmbH mit den fortgeschriebenen Buchwerten, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert zum Verschmelzungstichtag.

Der gemeine Wert als Bewertungshöchstgrenze ist hingegen unbeachtlich, wenn der Reimport aufgrund

- **einer bis zum 31.12.2015 beschlossenen Umgründung (Rechtslage idF vor dem AbgÄG 2015) oder**
- **einer Überführung gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) bis zum 31.12.2015 (Rechtslage idF vor dem AbgÄG 2015)**

erfolgt. Diesfalls ist das Vermögen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015 mit den fortgeschriebenen Buchwerten – ungeachtet des gemeinen Werts zum Umgründungstichtag – anzusetzen.

Zusammenfassend ergibt sich für die in Rz 160b und Rz 160c behandelten Konstellationen folgender Überblick zur Bewertung von verschmelzungsbedingt übernommenem Vermögen, für das das Besteuerungsrecht wieder entsteht:

	Reimport vor dem 31.12.2015 (Rechtslage vor AbgÄG 2015)	Reimport nach dem 31.12.2015 (Rechtslage idF AbgÄG 2015)
Entstrickung/Überführung/Wegzug vor 31.12.2015 mit Antrag auf Nichtfestsetzung nach Rechtslage vor AbgÄG 2015	Ansatz mit fortgeschriebenem Buchwert, wenn Nichtfestsetzung bei übernehmender oder konzernzugehöriger Körperschaft erfolgte (§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG)	Ansatz mit fortgeschriebenem Buchwert, höchstens gemeinem Wert, wenn Nichtfestsetzung bei übernehmender oder konzernzugehöriger Körperschaft erfolgte (§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG)
Entstrickung/Überführung/Wegzug nach 31.12.2015 mit Antrag auf Ratenzahlung nach Rechtslage idF AbgÄG 2015	/	Ansatz mit gemeinem Wert (§ 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG)
Nichtentstehung der Steuerschuld aufgrund Anteilstausch	Ansatz mit fortgeschriebenem Buchwert, wenn Steuerschuld bei übernehmender oder konzernzugehöriger Körperschaft nicht entstand (§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter	Ansatz mit fortgeschriebenem Buchwert, höchstens gemeinem Wert, wenn Steuerschuld bei übernehmender oder konzernzugehöriger Körperschaft nicht entstand (§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter

	Teilstrich UmgrStG)	Teilstrich UmgrStG)
Wegzug mit Antrag auf Nichtfestsetzung gemäß § 27 Abs. 6 EStG 1988 idF vor bzw. idF nach AbgÄG 2015	Ansatz mit fortgeschriebenem Buchwert, wenn Nichtfestsetzung bei übernehmender oder konzernzugehöriger Körperschaft erfolgte (§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG)	Ansatz mit fortgeschriebenem Buchwert, höchstens gemeinem Wert, wenn Nichtfestsetzung bei übernehmender oder konzernzugehöriger Körperschaft erfolgte (§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG)

Rz 160d wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

160d

Ungeachtet dessen, ob in den in Rz 160c genannten Fällen (Nichtfestsetzung der Steuerschuld aufgrund der Rechtslage idF vor AbgÄG 2015) der Reimport aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften idF AbgÄG 2015 (Deckelung mit gemeinem Wert) oder idF vor AbgÄG 2015 (keine Deckelung mit dem gemeinen Wert) erfolgt, ist für die weitere steuerliche Behandlung des übernommenen Vermögens zu beachten:

Die Neubewertung hat nach § 3 Abs. 1 Z 2 UmgrStG entsprechend der Regelung in § 6 Z 6 EStG 1988 nicht zu erfolgen, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich für Vermögen wieder entsteht,

- für das durch eine vorangegangene Umgründung im Sinne des UmgrStG bei der übernehmenden Körperschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht eingeschränkt wurde und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist
- für Kapitalanteile, die Gegenstand einer vorangegangenen Einbringung durch die übernehmende Körperschaft oder eine konzernzugehörige Körperschaft der übernehmenden Körperschaft gewesen sind, für die die Steuerschuld gemäß § 16 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG noch nicht entstanden ist (siehe Rz 860d), oder

- ~~das von der übernehmenden Körperschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft zuvor nach § 6 Z 6 EStG 1988 in das Ausland überführt worden ist und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist.~~

In diesen Fällen sind die (fortgeschriebenen) Buchwerte vor der Auslandsüberführung maßgebend (vgl. EStR 2000 Rz 2517h), b

Bei späterer Gewinnverwirklichung (**Veräußerung**) im Inland sind allerdings nachweislich im Ausland entstandene stille Reserven auszuscheiden. ~~Die~~ Eine Veräußerung nach erfolgtem Reimport **gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO** und führt nicht zur Nachversteuerung zB gemäß [§ 1 Abs. 2 fünfter Satz UmgrStG idF vor AbgÄG 2015](#) oder [§ 6 Z 6 lit. b Z 2 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015](#), sondern ist im Zeitpunkt der Realisation als laufender Geschäftsfall zu erfassen.

Sollte das rückübertragene Vermögen nicht von der nunmehr übernehmenden Körperschaft (sondern von einem anderen Abgabepflichtigen) in das Ausland übertragen worden sein, ist die Neubewertung vorzunehmen; dies gilt gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) **aber** nicht, wenn es sich um eine **die Übertragung durch eine** konzernzugehörige Körperschaft der **nunmehr** übernehmenden Körperschaft **erfolgte** handelt. Eine konzernzugehörige Körperschaft liegt auch dann vor, wenn die betreffende übernehmende Körperschaft im Rückwirkungszeitraum gegründet wurde.

Hat der exportierende Abgabepflichtige einen ~~Steueraufschub~~ **aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften idF vor AbgÄG 2015 einen Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt** beantragt, bleibt diese Steuerhängigkeit auch nach dem Import – sofern eine Aufwertung auf den gemeinen Wert **gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG** erfolgte – aufrecht und wird bei Realisierung im Inland schlagend. Ist der exportierende Abgabepflichtige umgründungsbedingt untergegangen (Verschmelzung; Umwandlung; Aufspaltung), ist dann keine Neubewertung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) vorzunehmen, wenn die inländische übernehmende Körperschaft Gesamtrechtsnachfolgerin jener Körperschaft ist, die das Vermögen zunächst ins Ausland übertragen und den Nichtfestsetzungsantrag **aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften idF vor dem AbgÄG 2015** gestellt hat.

Beispiel 1:

Die Gesellschafter der A-GmbH&CoKG haben anlässlich der Einbringung der Beteiligung an der X-GmbH zum 31.12.01 in die in der EU ansässige B Holding-AG nach [Art. III UmgrStG](#) nach [§ 16 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015](#) die Nichtfestsetzung der Steuerschuld beantragt. Im Zuge der Import-Verschmelzung der B-AG auf die konzernfremde C-AG bzw. nachfolgend C-SE zum 31.12.04 entsteht bei dieser das Besteuerungsrecht ua. hinsichtlich der übernommenen Beteiligungen. Die C-SE hat die Beteiligungen mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Die A-GmbH&CoKG bleibt hinsichtlich der nicht festgesetzten Beträge steuerhängig. Die Festsetzung hat zu erfolgen, wenn die C-SE die übernommene Beteiligung an der X-GmbH veräußert, die Höhe der festzusetzenden Steuer ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungsstichtag, maximal aber dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert zum Einbringungsstichtag und dem von der C-SE erzielten Veräußerungserlös.

Beispiel 2:

Die inländische Körperschaft A bringt im Jahr 01 ihre italienische Betriebsstätte (Buchwert 10, gemeiner Wert 100) in die italienische Körperschaft B ein (Anrechnungsmethode im [DBA Italien](#)). A stellt gemäß [§ 16 Abs. 1 zweiter Satz idF vor AbgÄG 2015](#) in Verbindung mit [§ 1 Abs. 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015](#) einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld (Bemessungsgrundlage iHv 90; eine allenfalls in Italien entstehende Steuerschuld wäre jedoch abzuziehen). Im Jahr 05 wird B auf die inländische Körperschaft C verschmolzen, an der die Körperschaft A wiederum 100% der Anteile hält. Da bei der konzernzugehörigen Körperschaft A die Steuerschuld ursprünglich nicht festgesetzt wurde, hat C die Betriebsstätte mit den fortgeführten Buchwerten anzusetzen (**bei Reimport nach [§ 3 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 2 UmgrStG idF AbgÄG 2015](#) ist die Deckelung mit dem gemeinen Wert zu beachten**). Aufgrund des Reimports zu Buchwerten kommt eine Festsetzung der Steuerschuld **aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften idF vor AbgÄG 2015** später nicht mehr in Frage.

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.

Beispiel 3:

Der im Inland ansässige A bringt die in seinem Einzelunternehmen gehaltene Beteiligung an der inländischen B-GmbH zum 31.12.01 (Buchwert 1.000, Verkehrswert 5.000) nach [Art. III UmgrStG](#) in die in der EU ansässige vermögensverwaltende C-AG gegen Gewährung neuer Anteile an dieser ein. A beantragt nach [§ 16 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015](#) die Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld (siehe dazu

auch Rz 860**ba**-ff). Die Anschaffungskosten der als Gegenleistung gewährten Beteiligung an der C-AG entsprechen nach [§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) zunächst dem Buchwert, im Falle der Gewinnrealisierung im Ausland wäre die Festsetzung der aufgeschobenen Steuerschuld nach [§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) mit einer entsprechenden Anhebung der Anschaffungskosten verbunden.

Im Zuge der Import-Verschmelzung der C-AG auf die inländische konzernfremde D-AG bzw. nachfolgend D-SE zum 31.12.04 erlangt die Republik Österreich ua. hinsichtlich der seinerzeit von A eingebrachten Beteiligung (wieder) das Besteuerungsrecht.

- Die D-SE hat die übernommene Beteiligung mit dem gemeinen Wert zum Verschmelzungstichtag (zB 5.800) anzusetzen. Bei späterer Veräußerung der Beteiligung lösen bei ihr nur neu entstandene stille Reserven eine Veräußerungsgewinnbesteuerung aus.
- A bleibt auf Grund des in [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) verankerten Besteuerungsvorbehaltes mit den nichtfestgesetzten stillen Reserven auch nach der Import-Verschmelzung hängig, der Tausch der Anteile an der C-AG gegen Aktien an der übernehmenden D-SE ist nach [§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) steuerneutral, dh die Anschaffungskosten von 1.000 haben sich verschmelzungsbedingt nicht geändert. Die Festsetzung der aufgeschobenen Steuer hat in jenem Jahr zu erfolgen, in dem die D-SE die übernommene Beteiligung veräußert. Die Höhe der festzusetzenden Steuer ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungstichtag, maximal aber dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert zum Einbringungstichtag und dem von der D-SE erzielten Veräußerungserlös. Erzielt die D-SE bei der Veräußerung am 15.5.06 a) 6.000, b) 4.200, entsteht im Fall a) Einkommensteuerpflicht in Höhe von 4.000 und im Fall b) eine solche von 3.200. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der D-SE erhöhen sich mit 15.5.06 im Falle a) um 4.000 auf 5.000 und im Falle b) um 3.200 auf 4.200.

Ein Ansatz zu den (fortgeschriebenen) Buchwerten ist auch dann vorzunehmen, wenn im Zuge der Verschmelzung eine Beteiligung übernommen wird, an der das Besteuerungsrecht der Republik Österreich aufgrund einer Umgründung mit einem Stichtag vor dem 8.10.2004 oder einer Verlegung eines Betriebes vor dem 1.1.2005 eingeschränkt worden ist und keine Besteuerung der stillen Reserven anlässlich des Verlustes des österreichischen Besteuerungsrechts vorgenommen wurde ([3. Teil Z 27 lit. b UmgrStG](#)).

Beispiel 4:

Zum 31.12.2002 wurde von der inländischen A-AG die Beteiligung an der inländischen X-GmbH (Buchwert 10, gemeiner Wert 100) in die innerhalb der EU ansässige B-AG eingebracht, wodurch das Besteuerungsrecht der Republik Österreich am eingebrachten Vermögen verloren ging. Die Einbringung zum 31.12.2002 erfolgte gemäß [§ 16 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) in der Fassung BGBl. Nr. 797/1996 zum Buchwert.

*Zum 31.12.2015 wird die B-AG auf die inländische A-AG verschmolzen. Durch die Verschmelzung kommt es nun zu einem Reimport der ursprünglich ins Ausland eingebrachten Beteiligung an der X-AG, weshalb diese Beteiligung mit den fortgeschriebenen Buchwerten anzusetzen ist **(für Reimporte aufgrund von Umgründungen, die ab dem 31.12.2015 beschlossen oder unterfertigt werden, kann höchstens der gemeine Wert angesetzt werden)**.*

Rz 161 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015 bzw. IF-VO):

1.3.2.1. Steuerneutrale Unterschiedsbeträge

161

Buchgewinne und Buchverluste können sowohl bei Verschmelzungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (einlagenartige Tatbestände) als auch bei solchen auf betrieblicher Grundlage (bei verbundenen Körperschaften) entstehen. Buchdifferenzen bei Verschmelzungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage sind im Hinblick auf die gesellschaftsrechtliche Ursache (Mehreinlage auf Basis des Buchwertes oder des beizulegenden Wertes als Agiotatbestand, Mindereinlage als Umkehrung des Agiotatbestandes) schon nach allgemeinem Körperschaftsteuerrecht nicht steuerwirksam.

Beispiel 1:

Die dem A gehörende A-GmbH soll zum 31.12.01 auf die dem B gehörende B-GmbH verschmolzen werden. Da die Verkehrswerte der beiden Gesellschaften mit jeweils 300.000 gleich hoch sind, führt dies bei der übernehmenden B-GmbH zu einer Kapitalerhöhung von 35.000 um 35.000 auf 70.000, um A für den Verlust seiner Anteile mit äquivalenten Anteilen abfinden zu können.

Der Buchwert der übertragenden A-GmbH beträgt a) 45.000 b) 20.000.

- *Kommt es bei der übernehmenden B-GmbH zur Buchwertübernahme, entsteht*
 - *im Falle a) ein Buchgewinn von 10.000 (der Sachzugang von 45.000 übersteigt die Kapitalerhöhung von 35.000 um 10.000), der als Agio einer **ungebundenen** Kapitalrücklage zuzuführen ist,*
 - *im Falle b) ein Buchverlust von 15.000 (die Kapitalerhöhung von 35.000 übersteigt den Sachzugang von 20.000 um 15.000), der entweder im Verschmelzungsjahr gesellschaftsrechtlich wirksam wird oder nach [§ 202 Abs. 2 UGB](#) als Umgründungsmehrwert und allenfalls als Firmenwert aktiviert werden kann.*
- *Kommt es bei der übernehmenden B-GmbH zur Bewertung mit dem beizulegenden Wert gemäß [§ 202 Abs. 1 UGB](#), entsteht ein Buchgewinn von 265.000 (der Sachzugang von 300.000 übersteigt die Kapitalerhöhung von 35.000 um 265.000), der im Falle a) hinsichtlich eines Teilbetrages von 255.000 (die **ungebundene***

*Kapitalrücklage erhöht sich gegenüber der Buchwertübernahme zusätzlich um diesen Betrag) und im Falle b) hinsichtlich eines Teilbetrages von 265.000 (die gesamte **ungebundene** Kapitalrücklage entsteht durch den Ansatz des Vermögens zum beizulegenden Wert) gemäß § 235 **Abs. 1Z-3** UGB ausschüttungsbeschränkt ist.*

Sowohl Buchgewinne als auch Buchverluste bei diesen Vorgängen sind steuerneutral. Die Steuerneutralität betrifft auch die Abschreibung von aktivierten Buchverlusten. Dies gilt in gleicher Weise, wenn die steuerlich maßgebenden Buchwerte von den unternehmensrechtlichen abweichen und sich dadurch ein höherer oder geringerer Buchgewinn oder Buchverlust ergibt.

Die steuerliche Neutralstellung von Buchgewinnen und Buchverlusten gemäß [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) hat damit nur für Verschmelzungen auf betrieblicher Grundlage Bedeutung.

Beispiel 2:

Die A-GmbH soll zum 31.12.01 auf die ihr zu 100% gehörende B-GmbH (down stream) verschmolzen werden. Die Beteiligung an der B-GmbH steht mit 500 zu Buch, der Verkehrswert der B-GmbH beträgt 800. Der Buchwert (Eigenkapital) der A-GmbH beträgt a) 350 b) 700.

Bei der übernehmenden B-GmbH kommt es nach der Vermögensübernahme zu Buchwerten zur Herausgabe (Durchschleusung) der mitübernommenen Beteiligung an die Anteilsinhaber der untergegangenen A-GmbH und dadurch netto

- *im Falle a) zu einem Buchverlust von 150, der als solcher ausgewiesen oder nach [§ 202 Abs. 2 UGB](#) als Umgründungsmehrwert bzw. Firmenwert aktiviert werden kann und*
- *im Falle b) zu einem Buchgewinn von 200, der im Falle des Verzichts auf eine Kapitalerhöhung auf Grund des Einlagentatbestandes in die Kapitalrücklage einzustellen ist.*

Sowohl Buchgewinne als auch Buchverluste bei diesem Vorgang sind steuerneutral. Die Steuerneutralität betrifft auch die Abschreibung von aktivierten Buchverlusten. Dies gilt in gleicher Weise, wenn die steuerlich maßgebenden Buchwerte von den unternehmensrechtlichen abweichen und sich dadurch ein höherer oder geringerer Buchgewinn oder Buchverlust ergibt.

Der bei der übertragenden Körperschaft im Fall der Inanspruchnahme der Aufwertungsoption gemäß [§ 2 Abs. 2 UmgrStG](#) entstandene Gewinn ist kein Buchgewinn im Sinne des [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#). Siehe Rz 101.

Zu den Auswirkungen von Buchgewinnen und Buchverlusten auf die Innenfinanzierung siehe Rz 379.

Zur Behandlung von Buchgewinnen und Buchverlusten bei Verschmelzungen außerhalb des [Art. I UmgrStG](#) siehe Rz 396 ff.

Die Überschrift vor Rz 162 lautet künftig „1.3.2.2. Steuerwirksame Unterschiedsbeträge (Confusio)“; die bisherige Überschrift „1.3.2.2.1. Confusio“ entfällt und Rz 162 wird wie folgt geändert:

1.3.2.2. Steuerwirksame Unterschiedsbeträge (Confusio)

~~1.3.2.2.1. Confusio~~

162

Abweichend von [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) enthält [§ 3 Abs. 3 UmgrStG](#) eine Ausnahme der Steuerneutralität von Buchgewinnen oder Buchverlusten aus Confusiotatbeständen. Sie gilt für sämtliche Verschmelzungen.

Confusio liegt vor, wenn sich Rechtsbeziehungen zweier Körperschaften (Gläubiger- und Schuldnerposition) durch ihr Zusammenfallen in einer Körperschaft auflösen, wenn also Forderung und Verbindlichkeit oder das Recht und die Verpflichtung in einer Körperschaft zusammenfallen. Sind die zusammentreffenden Bilanzpositionen gleich hoch, ergibt sich ein Nullsaldo. Sind die Bilanzpositionen ungleich, ergibt sich bei der übernehmenden Körperschaft ein steuerwirksamer Buchgewinn oder ein steuerwirksamer Buchverlust.

Die steuerwirksame Berücksichtigung von Buchgewinnen und Buchverlusten setzt somit voraus, dass diese durch Confusio entstehen. Ob verschmelzungsbedingt ein aus dem Zusammenfall von Gläubiger- und Schuldnerposition resultierender Confusiotatbestand vorliegt, ist im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen (siehe dazu etwa VwGH 28.6.2012, [2008/15/0228](#) zum Wegfall eines Fruchtgenussrechtes):

Beispiel:

Der A-GmbH steht ein entgeltlich erworbenes Fruchtgenussrecht an den Aktien der X-AG zu. Gesellschafter der X-AG und somit Fruchtgenussbelastete sind B und C. Zum 31.12.00 wird die A-GmbH auf die X-AG verschmolzen; [Art. I UmgrStG](#) ist anwendbar. Da das Fruchtgenussrecht der A-GmbH nicht durch die X-AG, sondern durch deren Gesellschafter begründet wurde, stellt der aus der Ausbuchung des Fruchtgenussrechtes resultierende Buchverlust bei der X-AG keinen Confusiotatbestand dar: Der Buchverlust resultiert nicht aus einem Zusammenfall von Gläubiger- und Schuldnerposition und ist folglich steuerneutral zu behandeln.

Zu den Auswirkungen von Confusioerträgen und Confusioverlusten auf die Innenfinanzierung siehe Rz 379.

Der Abschnitt „1.3.2.2.2. Firmenwertabschreibung“ entfällt samt Rz 166 bis 171 (bleiben frei):

~~1.3.2.2.2. Firmenwertabschreibung~~

~~166~~

~~§ 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG idF BGBl. Nr. 699/1991 (Stammfassung) normierte mit der verschmelzungsbedingten Firmenwertabschreibung eine Ausnahme vom Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 1 UmgrStG.~~

~~Danach konnte ein nachgewiesener Firmenwert, soweit er im Buchverlust der übernehmenden Körperschaft Deckung fand, ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr auf fünfzehn Jahre gleichmäßig verteilt steuerwirksam abgeschrieben werden.~~

~~Mit Art. 42 Z 2 Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde § 3 Abs. 2 UmgrStG neu gefasst. Mit dieser Neufassung wurde die Firmenwertabschreibung ersatzlos gestrichen.~~

~~Der VfGH hat mit dem Erkenntnis VfGH 3.3.2000, G 172/99 die Z 4 lit. a 3. Teil UmgrStG idF BG 201/1996 mit Ablauf des 31.12.2000 als verfassungswidrig aufgehoben.~~

~~Durch die Aufhebung mit Fristsetzung 31.12.2000 ist der 3. Teil Z 4 lit. a UmgrStG für die Jahre 1997 bis 2000 rechtsverbindlich. Die Nichtabsetzbarkeit der Fünfzehntelbeträge in den Jahren 1997 bis 2000 ist damit für alle Abgabepflichtigen mit Ausnahme der Anlassfälle unanfechtbar.~~

Der Begriff Anlassfall im Sinne des Art. 140 Abs. 7 B-VG ist nach dem VfGH 10.5.2001, 2000/15/0184 im strengen Wortsinn auszulegen. Der VfGH hat sich in dieser Entscheidung nicht veranlasst gesehen, eine personenbezogene Erweiterung auf alle jene Verfahren vorzunehmen, die nicht Gegenstand des aufhebenden Erkenntnisses VfGH 3.3.2000, G 172/99 waren.

In Art. 9 Z 3 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 142/2000, wurde als Reaktion auf die Aufhebung des 3. Teiles Z 4 lit. a UmgrStG durch den VfGH eine Ersatzregelung getroffen. Diese sieht für alle Umgründungsfälle mit einem Stichtag vor dem 1.1.1996 vor, dass Firmenwertabschreibungen nach Abzug der auf die Jahre bis einschließlich 2000 entfallenden Fünfzehntel ab 2001 mit je einem Dreißigstel des Firmenwertes geltend gemacht werden können.

167

Bis 1996 konnte die übernehmende Körperschaft einen nachgewiesenen und im Buchverlust gedeckten Firmenwert nach den Regeln des § 8 Abs. 3 EStG 1988 gewinnmindernd absetzen. Der Verweis des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 auf § 8 Abs. 3 EStG 1988 wurde in Art. 9 Z 3 Budgetbegleitgesetz 2001 nicht mehr übernommen.

Trotz des Verweises auf § 8 Abs. 3 EStG 1988 war die bis 1996 zulässige umgründungssteuerrechtliche Fünfzehntelabsetzung keine Firmenwertabschreibung im Sinne von einkommensteuerrechtlichen Vorschriften, da sich der Verweis lediglich auf die Verteilungsregelung des § 8 Abs. 3 EStG 1988 (fünfzehn Wirtschaftsjahre) bezog.

Aus dem Regelungsinhalt des § 3 Abs. 2 UmgrStG geht klar hervor, dass nach Z 1 verschmelzungsbedingt entstandene Buchgewinne und Buchverluste steuerneutral sein sollen. Demgegenüber stellt Z 2 die Ausnahme von diesem Grundsatz dar, indem Buchverluste, die auf eine Firmenwertkomponente zurückzuführen sind, in betraglich eingeschränktem Umfang auf fünfzehn Jahre verteilt steuerwirksam abgesetzt werden können. Soweit Buchverluste steuerwirksam zu berücksichtigen waren, sind sie nicht als Abschreibung des Wirtschaftsgutes „Firmenwert“ zu qualifizieren.

Art. 9 Z 3 Budgetbegleitgesetz 2001 hat hinsichtlich der für nach dem 31.12.2000 endenden Wirtschaftsjahre geltenden Dreißigstelregelung keine Änderung der Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 ergeben.

168

Im Hinblick auf die Verknüpfung des Firmenwertbegriffes in § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Stammfassung (BGBl. Nr. 699/1991) mit dem Firmenwert im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG 1988 ist eine Teilwertabschreibung eines solchen Firmenwertes dem Grunde nach unter Beachtung des Vorliegens entsprechender Gründe und der Periodenrichtigkeit zulässig (VwGH 2.3.2006, 2002/15/0158).

169

Die Veräußerung des Betriebes, dessen verschmelzungsbedingter Übergang zur Berücksichtigung eines steuerwirksamen Buchverlustes im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG geführt hat, führte bis 1996 im Veräußerungsjahr zur Restabschreibung offener Fünfzehntel (VwGH 22.12.2005, 2004/15/0045).

Diese Restabschreibung ist auch für Betriebsveräußerungen im Geltungszeitraum des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG idF von Art. 9 Z 3 Budgetbegleitgesetz 2001 hinsichtlich offener Dreißigstel maßgebend. Für den Erwerber des Betriebes kommt das allgemeine Einkommensteuerrecht zur Anwendung, dh. er hat einen allenfalls mitangeschafften derivativen Firmenwert nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 abzuschreiben.

170

Die umgründungssteuerrechtliche Firmenwertabschreibung ist subjektbezogen von der Körperschaft geltend zu machen, die verschmelzungsbedingt den Betrieb übernommen hat und in deren Bilanz sich der Buchverlust ausgewirkt hat. Sie ist grundsätzlich nicht übertragbar.

Für nachfolgende Umgründungen ist im Hinblick auf die von der Judikatur geprägte Vergleichbarkeit mit dem einkommensteuerrechtlichen Firmenwert eine objektbezogene Betrachtung ableitbar. Geht der die Firmenwertabschreibung auslösende Betrieb umgründungsbedingt auf eine übernehmende Körperschaft über, setzt diese als

Rechtsnachfolger die Dreißigstelabschreibung fort. Zur Vorgangsweise bei errichtenden Umwandlungen siehe Rz 509.

171

In zeitlicher Hinsicht war die Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG idF vor dem StruktAnpG 1996 ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr geltend zu machen. Dies ist nicht das Wirtschaftsjahr der aufnehmenden Körperschaft in welches der Verschmelzungstichtag fällt, sondern das nächstfolgende.

Beispiel:

Die A-GmbH war seit jeher an der B-GmbH zu 35% beteiligt (Buchwert 2 Mio. Euro). Sie erwarb am 1.8.1992 weitere 65% des Stammkapitals um 10 Mio. Euro. Sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH bilanzierten nach dem Kalenderjahr. Die B-GmbH wurde mit 30.6.1993 auf die A-GmbH verschmolzen. Dem übergehenden Buchwert des Betriebes der B-GmbH von 4 Mio. Euro stand ein wegfallender Beteiligungsbuchwert von 12 Mio. Euro gegenüber. Beim maßgebenden Anteilserwerb wurde lt. Sachverständigengutachten ein Firmenwert von 1,5 Mio. Euro abgegolten. Der quotenmäßige Buchverlust betrug 7,4 Mio. Euro (Unterschied zwischen den Anschaffungskosten der am 1.8.1992 erworbenen weiteren Beteiligung in Höhe von 10 Mio. Euro und 65% von 4 Mio. Euro). Der Firmenwert hat im Buchverlust Deckung gefunden.

Die A-GmbH konnte ab dem Wirtschaftsjahr 1994 ein Fünftel des Firmenwertes, das sind 100.000 Euro steuerwirksam abschreiben.

Sollte auf die Anschaffungskosten eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden sein, ist der abschreibbare Firmenwert insoweit zu kürzen.

Fortsetzung Beispiel:

Die A-GmbH hatte in der Bilanz 31.12.1992 auf die am 1.8.1992 erworbene Beteiligung eine Teilwertabschreibung von

a) 0,5 Mio. Euro

b) 2 Mio. Euro

vorgenommen.

Im Fall a) verminderte sich der abschreibbare Firmenwert auf 1 Mio. Euro,

im Fall b) kam eine Firmenwertabschreibung nicht in Betracht, da die Teilwertabschreibung den Firmenwert von 1,5 Mio. Euro überstiegen hat.

Die A-GmbH hat entgegen den Bestimmungen des StruktAnpG 1996 für das Wirtschaftsjahr 1997 ein weiteres Fünftel des Firmenwertes steuerwirksam abgeschrieben, was vom Finanzamt nicht anerkannt wurde. Die A-GmbH war hinsichtlich des Jahres 1997 Anlassfall beim VfGH. Auf Grund des aufhebenden

Erkenntnisses VfGH 3.3.2000, G 172/99 steht der A-GmbH die Firmenwertabschreibung für das Jahr 1997 zu.

Eine auch für das Wirtschaftsjahr 1998 beantragte Fünfzehntelabsetzung wird vom Finanzamt gleichfalls nicht anerkannt. Da der A-GmbH hinsichtlich 1998 eine Anlassfallwirkung nicht zukommt, besteht die Nichtanerkennung der Fünfzehntelabsetzung zu Recht und bleibt aufrecht.

Auf Grund des Art. 9 Z 3 Budgetbegleitgesetz 2001 kann die A-GmbH ab dem Wirtschaftsjahr 2001 ein Dreißigstel des abschreibbaren Firmenwertes von 1,5 Mio. Euro das sind 50.000 Euro gewinnmindernd geltend machen.

Insgesamt ergeben sich für die A-GmbH nachstehende Auswirkungen:

	<i>Firmenwertab- schreibung</i>	<i>davon steuerwirksam</i>
	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
	<i>1.500.000</i>	
<i>Abschreibung 1994 bis 1996</i>	<i>300.000</i>	<i>300.000</i>
<i>Abschreibung 1997</i>	<i>100.000</i>	<i>100.000</i>
<i>Abschreibung 1998 bis 2000</i>	<i>300.000</i>	<i>0</i>
<i>Restwert 31.12.2000</i>	<i>800.000</i>	
<i>Abschreibung ab 2001</i>	<i>50.000</i>	<i>50.000</i>

Die Abschreibung kann beginnend mit 2001 steuerwirksam fortgesetzt werden, bis der am 31.12.2000 offene Rest von 800.000 Euro verbraucht ist.

Randzahlen 166 bis 171: entfallen

Rz 172 wird wie folgt geändert:

1.3.3. Entstehen bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

1.3.3.1. Allgemeines

172

[§ 3 Abs. 4 UmgrStG](#) bezweckt, das inländische Besteuerungsrecht für den Fall zu sichern, dass aus der verschmelzungsbedingten Vereinigung von bisherigen ausländischen Minderheitsbeteiligungen (**Portfoliobeteiligungen**) von weniger als 10% auf Grund einer Inlandsverschmelzung (siehe Rz 28 ff) bei der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung **gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988** entsteht. Da mit der verschmelzungsbedingten Vermögensübernahme kein Anschaffungstatbestand verbunden

ist, tritt die Steuerneutralität der internationalen Schachtelbeteiligung zwingend ein, eine Option zu Gunsten der Steuerwirksamkeit im Sinne des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) ist nicht möglich.

Rz 175 wird wie folgt geändert:

175

Technisch wird dem Regelungszweck **des [§ 3 Abs. 4 UmgrStG](#) Rechnung getragen, indem durch eine Ausnahme die in den „bisher nicht steuerbegünstigten“ Beteiligungsquoten enthaltenen stillen Reserven zum Verschmelzungstichtag in Evidenz zu nehmen sind und bei späterer Veräußerung** von der Steuerneutralität **ausgenommen werden** entsprechen (siehe Rz 183 ff). Insoweit wird die Wirkung des [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) eingeschränkt. Die Steuerneutralität ist im Ergebnis nur auf nach der Verschmelzung **und damit ab Entstehen einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung** neu entstandene stille Reserven anwendbar.

Rz 178 wird wie folgt geändert:

1.3.3.2. Anwendungsbereich

178

Der Tatbestand des [§ 3 Abs. 4 UmgrStG](#) setzt voraus, dass die ausländischen Minderheitsbeteiligungen von den zu verschmelzenden Körperschaften gehalten werden und durch die verschmelzungsbedingte Anteilsvereinigung bei der übernehmenden Körperschaft eine unter die Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) fallende internationale Schachtelbeteiligung iSd [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) entweder neu entsteht oder eine bereits bestehende **steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung** um eine unter 10-prozentige Beteiligung erweitert wird; **hinsichtlich der unter 10-prozentigen Beteiligung liegen diesfalls bisher nicht steuerbegünstigte Beteiligungsquoten im Sinne des [§ 3 Abs. 4 UmgrStG](#) vor.**

Keine Anwendungsfälle des [§ 3 Abs. 4 UmgrStG](#) liegen vor,

- wenn für eine mindestens 10-prozentige Auslandsbeteiligung vor der Verschmelzung im Anschaffungsjahr zugunsten der Steuerpflicht im Sinne des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) optiert wird (**Bindungswirkung der ausgeübten Option erstreckt sich auch auf allfällig hinzukommende Minderheitsbeteiligungen**)
- wenn eine bereits bestehende, unter die Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 **erster** Satz-1 KStG 1988 fallende internationale Schachtelbeteiligung verschmelzungsbedingt auf die übernehmende Körperschaft, die vor der Verschmelzung an der ausländischen Körperschaft nicht beteiligt war, übertragen wird (**keine „bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten“, weil die Steuerneutralität auch die übernehmende Körperschaft bindet und keine Minderheitsbeteiligungen bestehen**). Dies gilt auch für den Fall, dass die Jahresfrist zum Verschmelzungstichtag noch nicht **erfüllt** gegeben ist. In diesem Fall entsteht bei der übernehmenden Körperschaft keine internationale Schachtelbeteiligung neu und es wird auch keine **bei der übernehmenden Körperschaft bereits** bestehende erweitert (siehe Rz 183 ff). **War die übernehmende Körperschaft hingegen vor der Verschmelzung schon selbst mit einer Minderheitsbeteiligung an der ausländischen Körperschaft beteiligt, ist [§ 3 Abs. 4 UmgrStG](#) hinsichtlich der zum Verschmelzungstichtag in den „bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten“ enthaltenen stillen Reserven anzuwenden, weil sie nach der Verschmelzung auch in der steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung aufgehen.**
- wenn zwei bestehende internationale Schachtelbeteiligungen an derselben ausländischen Körperschaft verschmelzungsbedingt zusammentreffen. Fällt die eine Beteiligung unter die Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 **erster** Satz-1 KStG 1988 und die andere aufgrund ausgeübter Option unter die Steuerpflicht im Sinne des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#), ändern sich die jeweiligen Eigenschaften nach [§ 10 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#) auch nach der Verschmelzung nicht. Sollte in der Folge eine weniger als 10% betragende Beteiligung an der **ausländischen Körperschaft** ~~Auslandsgesellschaft~~ umgründungsbedingt dazuerworben werden, ist der Beteiligungszugang im Verhältnis des steuerneutralen zum steuerwirksamen Teiles der bestehenden Beteiligung zuzuordnen (**siehe KStR 2013 Rz 1217**).

Rz 184 wird wie folgt geändert:

184

Wird die bisher nicht steuerbegünstigte Minderheitsbeteiligung der übernehmenden Körperschaft verschmelzungsbedingt durch die Übertragung einer bestehenden steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung auf eine internationale Schachtelbeteiligung erweitert, ist die Ausnahme von der Schachtelbefreiung **gemäß § 3 Abs. 4 UmgrStG** nur bezüglich der bisher nicht steuerbegünstigten Minderheitsbeteiligung zu berücksichtigen. Hinsichtlich der übertragenen bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung ist die übernehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger gemäß [§ 19 Abs. 1 BAO](#) anzusehen, **an der Steuerneutralität dieser Beteiligungsquoten ändert sich folglich nichts.**

Rz 185 wird wie folgt geändert:

185

Die Ausführungen in Rz 184 gelten auch für den Fall, dass eine bei der übernehmenden Körperschaft schon bestehende steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung verschmelzungsbedingt um eine bisher nicht begünstigte Auslandsbeteiligung der übertragenden Körperschaft erweitert wird. Durch die Ausnahme von der Schachtelbefreiung bleiben die stillen Reserven der übertragenen bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquote bei der übernehmenden Körperschaft steuerverstrickt. Ob bzw. in welcher Höhe **der** in Evidenz genommene **Unterschiedsbetrag** Ausnahme im Realisierungsfall zur Nachversteuerung führt, hängt von der Höhe des Veräußerungspreises ab.

Rz 202 wird wie folgt geändert:

1.4.2.1.2. Betriebsführende (operative) Körperschaft

202

Bei betriebsführenden Körperschaften ist für die Frage, ob der Wegfall von Vermögensteilen des übertragenen Betriebes vor der Verschmelzung zu einer Kürzung übergehender vortragsfähiger Verluste führt, auf (weggefallene) Teilbetriebe als kleinste wirtschaftliche

Einheit abzustellen. Der Wegfall eines unter Umständen auch bedeutsamen betriebsbezogenen Wirtschaftsgutes (etwa auf Grund der Veräußerung oder des konkursbedingten Untergangs einer betriebszugehörigen qualifizierten Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) führt daher nicht zu einer entsprechenden Kürzung des übergehenden vortragsfähigen Verlustes. **Ein Mitunternehmeranteil stellt für Zwecke der Verlustzurechnung stets einen eigenständigen Betrieb und damit ein eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt dar. Wurde ein vormals (teil-)betriebszugehöriger Mitunternehmeranteil veräußert und ist er folglich am Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden, ist ein Übergang der auf den Mitunternehmeranteil entfallenden Verlustvorträge nicht möglich (siehe Rz 1191 und Rz 1711a).**

Beteiligungen an ARGEN, die zur Abwicklung einzelner (Bau-)Projekte eingerichtet werden und für steuerliche Zwecke als Mitunternehmerschaft behandelt werden ([§ 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#)), stellen für sich genommen keine eigenständigen Verlustzuordnungsobjekte dar. ~~Ob ein Mitunternehmeranteil auf Grund des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einem Betrieb als unselbständiger Vermögensteil desselben oder auf Grund der fehlenden Beziehung zu einem Betrieb als eigenständiger Betrieb gilt, ist nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen.~~

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 und Abs. 7 EStG 1988](#) fallen, zählen ua. solche nach [§ 26a Abs. 6 KStG 1988](#), nach [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#), ~~und~~ [§ 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 von der Regelung des [§ 4 UmgrStG](#) umfasst, weil § 4 UmgrStG an den Verlustentstehungszeitpunkt anknüpft (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0212](#); siehe Rz 254).

Rz 215a wird wie folgt geändert:

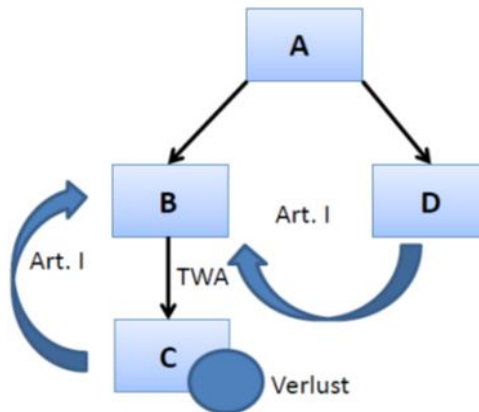
215a

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 Verschmelzungstichtag 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 Verschmelzungstichtag 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.

Es wird folgende neue Rz 215b eingefügt:

215b

Erfolgt im Rückwirkungszeitraum einer unterjährigen Umgründung eine Folgeumgründung, kann dies dazu führen, dass noch Verluste bei der übertragenden Körperschaft der Erstumgründung vorhanden sind, das entsprechende verlustverursachende Vermögen aber bereits einem anderen Rechtsträger (der übernehmenden Körperschaft der Erstumgründung) zugerechnet wird. In solchen Konstellationen ist aber zu beachten, dass nach dem Wortlaut des [§ 4 Z 1 lit. b UmgrStG](#) die Verlustvorträge bei der übertragenden Körperschaft der Erstumgründung nicht untergehen, sondern lediglich bei *dieser* nicht mehr abzugsfähig sind. Daher können die

Verlustvorträge umgründungsbedingt in voller Höhe auf die übernehmende Körperschaft der Erstumgründung übergehen.

Beispiel:

Die X-AG bilanziert zum 31.12. und spaltet per 30.6.X2 einen Teilbetrieb nach [Art. VI UmgrStG](#) in die Y-AG ab. Der Teilbetrieb hat laufend Verluste erzielt, die noch im Verlustvortrag der X-AG enthalten sind (nach der Veranlagung X1 iHv -50); auch im Zeitraum 1.1.X2 – 30.6.X2 konnte kein positives Ergebnis im Teilbetrieb erzielt werden (-5), aus dem restlichen Betrieb der X-AG wurde im Jahr X2 ein ausgewogenes Ergebnis (0) erzielt. Zum Spaltungsstichtag ist der Teilbetrieb noch vergleichbar vorhanden.

Zum 30.9.X2 wird zudem die Z-AG nach [Art. I UmgrStG](#) auf die X-AG verschmolzen.

Im Zuge der Spaltung kommt es zu einem Übergang der Verlustvorträge bzw. der laufenden Verluste nach Maßgabe des [§ 35](#) iVm [§§ 21](#) und [4 UmgrStG](#) (siehe Rz 1182): Somit können die Verluste aus dem Teilbetrieb (insgesamt -55) im Rahmen der Veranlagung X2 noch von der X-AG genützt werden, der Rest kann ab der Veranlagung X3 von der übernehmenden Y-AG verwertet werden.

Im Zuge der Verschmelzung der Z-AG auf die X-AG ist [§ 4 Z 1 lit. b UmgrStG](#) auf die Verlustvorträge der X-AG anzuwenden. Zum Verschmelzungsstichtag sind diese noch bei der X-AG vorhanden (sie kann diese grundsätzlich im Rahmen der Veranlagung X2 nützen), jedoch ist das verlustverursachende Vermögen (=abgespaltener Teilbetrieb) aufgrund der Rückwirkungsfiktion bereits der Y-AG zuzurechnen. Daher sind die Verlustvorträge zwar bei der X-AG nicht mehr abzugsfähig; sie gehen jedoch nicht unter und können mit Ablauf der Veranlagung X2 spaltungsbedingt in voller Höhe auf die Y-AG übergehen. Der laufende Verlust (-5) kann hingegen noch im Rahmen der Veranlagung X2 bei der X-AG genützt werden bzw. geht, soweit ein Rest verbleibt, mit der Veranlagung X3 auf die Y-AG über.

In Rz 257 erfolgt eine Verweisanpassung:

257

Nach allgemeinem Steuerrecht gilt dieser Anteilstausch als Tausch, der nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) für jeden Tauschpartner eine Anschaffung und eine Veräußerung bewirkt (siehe EStR 2000 Rz 2588 ff) und im Betriebsvermögen sowie im Rahmen des [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) zu einer Besteuerung führt. [§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) stellt den verschmelzungsbedingten Anteilstausch steuerneutral, sofern die Anwendungsvoraussetzungen des [Art. I UmgrStG](#) vorliegen (siehe Rz 264 ff). Die Steuerneutralität des Anteilstausches wird nicht

beeinträchtigt, wenn die übertragende Körperschaft von der Aufwertungsoption des [§ 2 Abs. 2 UmgrStG](#) Gebrauch macht.

Die Überschrift 1.5.2.1. „Ausnahme vom Tauschgrundsatz“ vor der Rz 263 wird in „Ausnahme vom Tauschgrundsatz und Identitätsfiktion“ geändert und die Rz 263 wie folgt geändert:

1.5.2. Behandlung verschmelzungsgeborener Anteile

1.5.2.1. Ausnahme vom Tauschgrundsatz und Identitätsfiktion

263

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

Auf die Anteile bezogen spricht man auch von der so genannten Identitätsfiktion, dh. die neuen Anteile treten an Stelle der untergehenden Anteile und sind so zu behandeln, als wären sie mit **den untergehenden („alten“) Anteilen** ~~ihnen~~ identisch ([§ 5 Abs. 2 UmgrStG](#)). **Daher sind für die verschmelzungsbedingt gewährten Anteile die Anschaffungszeitpunkte sowie die Anschaffungskosten/Buchwerte der untergehenden Anteile maßgeblich.**

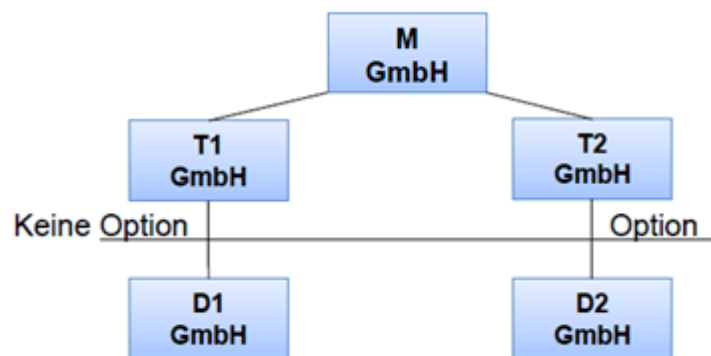
Dies gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob die Anteile betrieblich oder privat gehalten werden, ob die Anteilsinhaber unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind oder ob es sich hierbei um eine Inlands- oder Auslandsverschmelzung handelt (zur Wirkung bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung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

Die Identitätsfiktion gilt auch dann, wenn die Gegenleistung in bereits bestehenden Anteilen der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft besteht, wie im Falle der Anteilsauskehr im Zuge von down-stream-Verschmelzungen: Der Tausch der untergehenden Anteile an der übertragenden Muttergesellschaft gegen die von der Muttergesellschaft an der

Tochtergesellschaft gehaltenen, verschmelzungsbedingt an die Anteilsinhaber ausgekehrten Anteile, ist bei den Anteilsinhabern grundsätzlich steuerneutral. Die Anschaffungskosten/Buchwerte der untergehenden Anteile setzen sich in den ausgekehrten Anteilen fort. Dies gilt auch für eine nach [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) getroffene Entscheidung hinsichtlich der Steuerwirksamkeit, die seitens der Anteilsinhaber hinsichtlich der untergehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft getroffen wurde (Fortsetzung der von den Anteilsinhabern getroffenen Entscheidung über Steuerwirksamkeit oder Steuerneutralität). Folglich spielt die Verschmelzungsrichtung für den Fortbestand der Steuerneutralität oder Steuerwirksamkeit keine Rolle.

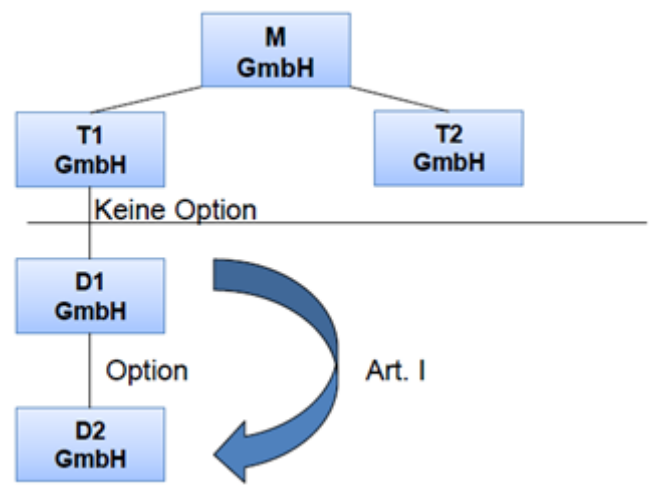
Beispiel:

Die österreichische Körperschaft M-GmbH hält 100% der Anteile an der österreichischen T1-GmbH und 100% der Anteile an der österreichischen T2-GmbH. Die T1-GmbH hält wiederum 100% an der deutschen D1-GmbH (keine Option zur Steuerwirksamkeit nach [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) abgegeben); die T2-GmbH hält ihrerseits 100% an der deutschen D2-GmbH (Option zur Steuerwirksamkeit nach [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#)).



Zunächst veräußert die T2-GmbH ihre Beteiligung an der D2-GmbH an die D1-GmbH; die Veräußerung der Anteile ist in Österreich auf Ebene der T2-GmbH steuerwirksam. Aufgrund der Veräußerung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung an die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörige Gesellschaft D1-GmbH ist auch diese (als beschränkt steuerpflichtige Körperschaft) dem Grunde nach an die von der T2-GmbH hinsichtlich der D2-GmbH ausgeübte Option zur Steuerwirksamkeit gebunden ([§ 10 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#)), auch wenn zukünftige Wertsteigerungen nicht der österreichischen Steuerhoheit unterliegen würden. Die ursprünglich ausgeübte Option bleibt somit dem Grunde nach auch nach der Veräußerung auf Ebene der D1-GmbH weiterhin aufrecht.

In weiterer Folge wird die D1-GmbH down-stream auf die D2-GmbH verschmolzen (Auslandsverschmelzung).



Die Anteile an der D2-GmbH gehen als Gegenleistung für den Untergang der Anteile an der D1-GmbH an die T1-GmbH über. Der Tausch dieser Anteile ist bei der T1-GmbH steuerneutral, die erworbenen Anteile (an D2-GmbH) gelten als ident mit den untergegangenen Anteilen (an D1-GmbH). Folglich geht auch die vor der Verschmelzung getroffene Entscheidung der T1-GmbH hinsichtlich der Anteile an der D1-GmbH (Nicht-Ausübung der Option) auf die erhaltenen Anteile an der D2-GmbH über. Die von der T2-GmbH hinsichtlich der D2-GmbH ursprünglich ausgeübte Entscheidung ist hingegen nicht maßgeblich.

Von **der in § 5 Abs. 1 UmgrStG** angeordneten dieser Steuerneutralität bestehen **jedoch** folgende Ausnahmen:

- **§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG** sieht eine **Sofortb** Besteuerung **bzw. eine Antragsmöglichkeit auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antragsmöglichkeit auf Nichtfestsetzung)** auch für den Fall vor, dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nur bei der Gegenleistung eingeschränkt ist (siehe Rz 265a).
- Werden ausländischen Anteilsinhabern eigene **Anteile** Aktien der übernehmenden Gesellschaft gewährt, sieht **§ 5 Abs. 1 Z 5 UmgrStG** eine Sofortbesteuerung bzw. **eine Antragsmöglichkeit auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antragsmöglichkeit auf Nichtfestsetzung)** aufgeschobene Besteuerung hinsichtlich der stillen Reserven dieser **Anteile** Aktien vor (siehe Rz 265b).

In Rz 265 werden der erste und der letzte Bulletpoint wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

265

Die Steuerneutralität bzw. Identitätsfiktion hat folgende Konsequenzen:

- Die **den Anteilsinhabern** gewährten Anteile sind mit dem Buchwert bzw. im außerbetrieblichen Bereich mit den Anschaffungskosten der untergehenden Anteile anzusetzen (Wertfortführung auf Gesellschafterebene). Sollte es mit dem Verschmelzungsbeschluss gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) zu einer KEST-Pflicht von Anteilsinhabern der übertragenden Gesellschaft kommen, sind die nach [§ 20 Abs. 2 UmgrStG](#) erhöhten Anschaffungskosten maßgebend. Die Buchwerte und Anschaffungskosten sind gemäß [§ 43 Abs. 2 UmgrStG](#) aufzuzeichnen und evident zu halten.
- [...]
- Der Wegzugsbesteuerungstatbestand des [§ 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) idF **AbgÄG 2015** bzw. des [§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988](#) idF **vor dem AbgÄG 2015** (EStR 2000 Rz 6162 ff) kommt auf Grund der lex specialis des [§ 5 Abs. 1 UmgrStG](#) ebenfalls nicht zur Anwendung.

Vor Rz 265a wird die Überschrift „1.5.2.2. Wegfall der Steuerhängigkeit hinsichtlich der Gegenleistung“ geändert in „1.5.2.2. Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Gegenleistung“ und Rz 265a wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

1.5.2.2. Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Gegenleistung

265a

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an **hinsichtlich der** Anteilen der übertragenden **an der übernehmenden** Körperschaft **durch den verschmelzungsbedingten Anteilstausch (Durchschleusung der Anteile an die Anteilsinhaber)**, die diese an der übernehmenden Körperschaft hält, auf Grund des Austausches der Anteile 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 ausgehende 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 ~~gilt dies als Tausch im Sinne des [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) an dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag **anzusetzen** (§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG, 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).~~ Der Wegfall der Steuerhängigkeit dieser Anteile führt entweder zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven oder bei rechtzeitig gestelltem Antrag zur aufgeschobenen Besteuerung (Nichtfestsetzungskonzept), wenn die Anteilsinhaber in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind bzw. in einem EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (derzeit nur mit Norwegen, ab dem 1.1.2014 auch mit dem Fürstentum Liechtenstein; § 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG; für Verschmelzungen mit Stichtag nach 31.12.2006).

- Die Regelung des [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) kommt daher **insbesondere** für down-stream-Verschmelzungen inländischer Körperschaften mit ausländischen Anteilsinhabern zur Anwendung, **wenn das jeweilige DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der Anteilsinhaber dem OECD-Musterabkommen folgt**. Im Falle der Anwendbarkeit des **Ratenzahlungskonzepts (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept)** es hat die übernehmende, **die Anteile ausgehende** Körperschaft den Antrag auf **Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung)** zu stellen.

Falls die an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften Mitglieder einer Unternehmensgruppe im Sinne des [§ 9 KStG 1988](#) sind, ist bei der Anwendung des [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) zu beachten, dass zum Verschmelzungstichtag die vorgenommene Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) nachzuerfassen ist (weil aufgrund des Untergangs der Beteiligung die Möglichkeit der Nacherfassung

nicht mehr besteht) und die darüber hinaus gehenden stillen Reserven in der Beteiligung am Tag nach dem Verschmelzungstichtag gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) der sofortigen oder aufgeschobenen Besteuerung unterliegen (siehe auch Rz 352a und 353i).

Beispiel:

Die deutsche X-AG ist zu 100% an der inländischen M-GmbH beteiligt, die im Jahr 06 die Anteile an der inländischen T-GmbH um 10 Mio. erworben hat. Die M-GmbH (Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr) bildet ab 07 mit der T-GmbH eine Gruppe und macht eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 5 Mio. geltend. Zum 31.12.09 wird die M-GmbH auf die T-GmbH down stream verschmolzen. Die Beteiligung der M-GmbH an der T-GmbH ist zum Verschmelzungstichtag 12 Mio. wert.

Hinsichtlich eines Betrages von 1 Mio. (Firmenwertabschreibungsfünftel der Jahre 07 bis 09) führt die Verschmelzung zur Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988](#) zum 31.12.09 bei der M-GmbH.

*Bezüglich des Restbetrages von 2 Mio. kann die T-GmbH einen **Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungsantrag)** stellen.*

- [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) Die Neuregelung ist allerdings nicht nur auf ausländische Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft eingeschränkt, sondern erfasst alle Fälle, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den durchgeschleusten Anteilen eingeschränkt wird. Da aber insbesondere Körperschaften des öffentlichen Rechts und nach [§ 5 KStG 1988](#) von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaften mit realisierten Wertsteigerungen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) in der Regel der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, hat [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) im Falle einer inländischen down-stream-Verschmelzung **mit Durchschleusung der Anteile an eine solche Körperschaft** keine Anwendung, bei der die durchgeschleusten Anteile einer solchen Körperschaft zukommen und **weil die Anteile** bei dieser steuerhängig bleiben. Dies gilt auch für Privatstiftungen gemäß [§ 13 KStG 1988](#).

Rz 265b wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

265b

Werden ausländischen Anteilsinhabern eigene **Anteile (Aktien oder GmbH-Anteile)** Aktien der übernehmenden Körperschaft gewährt, **sind diese gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 5 UmgrStG](#) mit dem Fremdvergleichswert nach [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) 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. ~~ist § 6 Z 6 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden (§ 5 Abs. 1 Z 5 UmgrStG; gilt für Verschmelzungen, die nach dem 31.12.2007 beschlossen werden).~~

Mit dieser Regelung wird für den Fall, dass eine übernehmende inländische Aktiengesellschaft als Gegenleistung (steuerhängige) eigene Aktien ausgibt und diese Aktien ausländischen Anteilsinhabern zukommen, das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den stillen Reserven in den ausgegebenen eigenen Anteilen gewährt. **Eine durch Ansatz des Fremdvergleichswertes eintretende Besteuerung bzw. eine Antragstellung auf Entrichtung der Steuerschuld in Raten erfolgt auf Ebene** ~~Die stillen Reserven sind bei der übernehmenden Aktiengesellschaft zu erfassen, die die Gegenleistung gewährt.~~

~~Zur Regelung des § 6 Z 6 EStG 1988 (Sofortbesteuerung bzw. gegebenenfalls aufgeschobene Besteuerung) siehe EStR 2000 Rz 2505 ff sowie 2517a ff.~~

Rz 286 wird wie folgt geändert:

1.5.3.2.2. Verzicht auf die Anteilsgewährung

286

Nach [§ 224 Abs. 2 Z 2 AktG](#) kann es zu einem Verzicht auf Anteilsgewährung durch die Gesellschafter der übertragenden Körperschaft kommen.

Wenn die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auf die Gewährung von Anteilen verzichten, ~~ist~~ **muss man** zwischen unentgeltlichem ~~man~~ und entgeltlichem ~~man~~ Verzicht **zu** unterscheiden.

In Rz 290 wird der letzte Satz wie folgt geändert:

1.5.4. Internationale Schachtelbeteiligung

1.5.4.1. Entstehen bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

290

[..]

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

Rz 292 wird wie folgt geändert:

292

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

Rz 324 wird wie folgt geändert:

324

Für Umgründungsvorgänge, die noch Gesellschaftsteuerpflicht auslösen können (zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323), sind die folgenden Ausführungen zu beachten:

Verschmelzungen im Sinne des [§ 1 UmgrStG](#) sind nach [§ 6 Abs. 5 UmgrStG](#) von der Gesellschaftsteuer befreit, wenn die übertragende Körperschaft am Tag der Anmeldung des Verschmelzungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch länger als zwei Jahre besteht.

Neben dieser Spezialbestimmung für Verschmelzungen sieht auch das Kapitalverkehrsteuergesetz ([KVG](#)) eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer vor, der gerade für den Bereich der Umgründungen eine große praktische Bedeutung zukommt. Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung von der Besteuerung ausgenommen, wenn und soweit auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird. Das gilt nicht, wenn die Kapitalgesellschaft, an der Gesellschaftsrechte erworben werden, für die übernommenen Sacheinlagen bare Zahlungen oder sonstige Leistungen von mehr als 10% der Gesellschaftsrechte leistet oder gewährt.

Dieser Tatbestand bezieht sich nicht nur auf Einbringungen im engeren Sinn, sondern auf sämtliche Rechtstitel, mit welchen das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer Kapitalgesellschaft gegen Gewährung (Erhöhung) von Gesellschaftsrechten auf eine andere Kapitalgesellschaft übertragen wird, somit auch auf Verschmelzungen. Da nach [§ 224 Abs. 5 AktG](#) die Leistung von baren Zuzahlungen durch die übernehmende Gesellschaft insofern limitiert ist, als diese den zehnten Teil des auf die gewährten Aktien der übernehmenden Gesellschaft entfallenden anteiligen Betrages ihres Grundkapitals nicht übersteigen dürfen, werden bei einer Verschmelzung mit oder ohne Gewährung von Anteilen idR die Voraussetzungen für eine Gesellschaftsteuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 KVG](#) vorliegen.

Rz 327 wird wie folgt geändert:

327

Die Zweijahresfrist ist subjektbezogen, da es nach dem Wortlaut der Bestimmung nur auf das Bestehen der übertragenden Körperschaft ankommt. Es ist irrelevant, seit wann das der Körperschaft gehörende Vermögen zu einem bestimmten Betrieb gehört oder einem bestimmten Unternehmen dient. Da eine Kapitalgesellschaft erst mit der Eintragung in das Firmenbuch rechtlich existent wird, ist für die Berechnung der Zweijahresfrist entscheidend, wann die durch eine Verschmelzung untergehende Gesellschaft seinerzeit erstmalig ins Firmenbuch eingetragen wurde. Im Falle der Aufeinanderfolge mehrerer Umgründungsvorgänge hat bei der Berechnung der 2-Jahresfrist keine Zusammenrechnung mit Zeiten des Rechtsvorgängers zu erfolgen. So ist bspw. bei einer Spaltung zur Neugründung mit unmittelbar nachfolgender Verschmelzung (auch wenn die Spaltung gemäß

[§ 38 Abs. 3 UmgrStG](#) von dem **Gesellschaftsteuer**-Kapitalverkehrsteuern befreit ist) hinsichtlich der durch die Aufspaltung neugegründeten Gesellschaft zwangsläufig die Voraussetzung des zweijährigen Bestehens nicht gegeben und kann deshalb für die Verschmelzung die Befreiungsbestimmung des [§ 6 Abs. 5 UmgrStG](#) nicht zur Anwendung kommen.

Rz 330 wird wie folgt geändert:

1.6.5. Grunderwerbsteuer

1.6.5.1. Erwerbsvorgänge

330

Werden auf Grund einer Verschmelzung nach [§ 1 UmgrStG](#) Erwerbsvorgänge nach ~~§ 1 Abs. 1 oder 2~~ des GrEStG **1987** verwirklicht, ist **nach [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#) die Grunderwerbsteuer gemäß [§ 4](#) iVm [§ 7 GrEStG 1987](#), somit ausschließlich nach den Vorschriften des GrEStG 1987 zu berechnen. Die Grunderwerbsteuer ist daher bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 0,5% vom Grundstückswert ([§ 4 Abs. 1](#) iVm [§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987](#)), bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 3,5% vom einfachen Einheitswert ([§ 4 Abs. 2 Z 4](#) iVm [§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#)) zu berechnen; dies gilt unabhängig davon, ob eine Gegenleistung vorliegt oder nicht. Das Gleiche trifft zu, wenn im Zuge einer Verschmelzung ein Tatbestand gemäß [§ 1 Abs. 2a](#) oder [Abs. 3 GrEStG 1987](#) verwirklicht wird.**

Diese mit dem StRefG 2015/2016 angepasste Bestimmung des UmgrStG ist erstmals auf Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Für alle Verschmelzungen mit einem früheren Stichtag, unabhängig davon, ob die Grundstücke zivilrechtlich erst im Jahr 2016 erworben werden, gilt nach wie vor die Rechtslage des UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/2016. Für diese Fälle ist als Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert heranzuziehen, der Steuersatz beträgt 3,5%.~~die Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert zu berechnen.~~

Rz 331 wird wie folgt geändert:

331

Zu den Rechtsgeschäften, die einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) begründen, zählen auch die Verträge über Verschmelzungen von Gesellschaften, sofern sich im Vermögen der untergehenden Gesellschaft Grundstücke im Sinne des [§ 2 GrEStG 1987](#) (das sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes, weiters Baurechte und Gebäude auf fremdem Boden) befinden.

Rz 333 wird wie folgt geändert:

333

Für den umgekehrten Fall, dass die übertragende Gesellschaft zwischen dem Verschmelzungstichtag und dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages ein Grundstück erworben hat, ist Folgendes zu beachten: Da nach [§ 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#) auch Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründen, einen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang darstellen, löst der Verschmelzungsvertrag nicht nur dann Grunderwerbsteuerpflicht aus, wenn die übertragende Gesellschaft bereits Eigentümerin des Grundstückes wurde, sondern auch dann, wenn der übertragenden Gesellschaft bloß ein Übereignungsanspruch zu stand.

Rz 334 wird wie folgt geändert:

334

Eine Grunderwerbsteuerpflicht wird durch die Bestimmung des [§ 1 Abs. 2 GrEStG 1987](#) auch durch Grundstücke, die sich bloß in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der übertragenden Gesellschaft befinden, ausgelöst.

Rz 335 entfällt.

335

~~Für alle Fälle, in denen auf Grund der Verschmelzung Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987 verwirklicht werden, kommt die Spezialbestimmung des § 6 Abs. 6 UmgrStG~~

zur Anwendung. Diese Bestimmung schafft eine Ausnahme vom sonst bei der Grunderwerbsteuer idR anzuwendenden Steuermaßstab der Gegenleistung (siehe § 4 Abs. 1 GrEStG 1987).

Randzahl 335: *entfällt*

Rz 336 wird wie folgt geändert:

336

Scheidet aus einer grundstücksbesitzenden OG, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter durch Erlöschen auf Grund einer Verschmelzung nach [§ 1 UmgrStG](#) aus, ist im Fall der verschmelzungsbedingten Geschäftsübernahme ([§ 142 UGB](#)) durch den übernehmenden Gesellschafter auf **den Übergang des Gesellschaftsvermögens** die Überführung des Gesamthandseigentums in sein Alleineigentum die Bestimmung des [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#) **im §§ 4 und 7 GrEStG 1987** anzuwenden (**siehe Rz 330**).

Zur Beurteilung des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen des [Art. I UmgrStG](#) im Zweifelsfall siehe Rz 27.

Rz 337 wird wie folgt geändert:

1.6.5.2. Bemessungsgrundlage

337

Die Bemessungsgrundlage – Grundstückswert (bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken) oder einfacher Einheitswert (bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken) – gilt unabhängig davon, ob eine Verschmelzung mit einer Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (zB Anteilsgewährung) oder ohne eine solche erfolgt.

Die Bemessungsgrundlage des zweifachen Einheitswertes gilt unabhängig davon, ob eine Verschmelzung mit einer Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (zB Anteilsgewährung) oder ohne eine solche erfolgt. Daran haben auch die Änderungen des GrEStG 1987 durch das Budgetbegleitgesetz 2001 und das Schenkungsmeldegesetz 2008 nichts geändert, wonach in Fällen, bei denen eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist

~~oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstücks, die Steuer vom dreifachen Einheitswert bzw. niedrigeren gemeinen Wert zu berechnen ist (siehe § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987). Selbst bei geringer Gegenleistung oder gänzlichem Fehlen einer Gegenleistung ist auf Grund der lex specialis immer der zweifache Einheitswert Bemessungsgrundlage (siehe VwGH 24.11.1994, 94/16/0253).~~

Rz 338 wird wie folgt geändert:

338

~~Maßgebend~~ **Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken** ist der Einheitswert **maßgebend**, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorangegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde (**§ 6 Abs. 1 GrEStG 1987**). Wird der Einheitswertbescheid nach Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides geändert, ist der Grunderwerbsteuerbescheid als abgeleiteter Bescheid gemäß **§ 295 BAO** ebenfalls zu ändern.

Solange ein Einheitswertbescheid auf Basis der Hauptfeststellung 2014 noch nicht ergangen ist, stellt der "alte" Einheitswert die Besteuerungsbasis dar. Ein nach der vorgenommenen Selbstberechnung oder nach Ergehen des Grunderwerbsteuerbescheides ergehender (vom alten Einheitswertbescheid abweichender) Einheitswertbescheid hat - sobald er rechtskräftig geworden ist - zu einer Festsetzung der selbstberechneten Grunderwerbsteuer gemäß **§ 201 Abs. 3 Z 3 BAO (etwa über Anregung des Steuerpflichtigen) oder zur Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides gemäß **§ 295 Abs. 1 BAO** zu führen.**

Einwendungen gegen die Richtigkeit des Einheitswertbescheides können entsprechend der Bestimmung des **§ 252 BAO** nicht im Grunderwerbsteuerverfahren geltend gemacht werden.

Rz 339 wird wie folgt geändert:

339

Haben sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges so geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine

Nachfeststellung gegeben sind, ist gemäß [§ 6 Abs. 3 GrEStG 1987](#) auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein besonderer Einheitswert (unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze für Fortschreibungen **oder Nachfeststellungen** im Sinne des [§ 21 BewG 1955](#)) zu ermitteln. Wurde ein solcher besonderer Einheitswert ermittelt, ist dieser mit dem Grunderwerbsteuerbescheid anfechtbar.

Rz 340 wird wie folgt geändert:

1.6.5.3. Anteilsvereinigung

340

~~Im Zuge einer Verschmelzung kann auch eine grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 erfolgen. Grunderwerbsteuerpflicht tritt sowohl dann ein, wenn zum Vermögen der übertragenden Körperschaft alle Anteile einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft gehören, als auch dann, wenn die übertragende und übernehmende Körperschaft an derselben grundstücksbesitzenden Gesellschaft beteiligt sind und es durch die Verschmelzung zur zivilrechtlichen Vereinigung aller Anteile an dieser Gesellschaft in der Hand der übernehmenden Körperschaft kommt.~~

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 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 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 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" 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**~~mehrere gemäß § 2 Abs. 2 UStG 1994 organschaftlich verbundene Gesellschafter~~) der Muttergesellschaft zur Abfindung ihrer aufzugebenden Anteile übertragen (Anteilsdurchschleusung, Durchgangserwerb), so unterliegt der Erwerb **von mindestens 95% der**~~aller~~ Anteile an der Tochtergesellschaft durch den Alleingesellschafter (**oder durch mehrere Mitglieder einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988**~~oder mehrere gemäß § 2 Abs. 2 UStG 1994 organschaftlich verbundene Gesellschafter~~) gemäß [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) der Grunderwerbsteuer.

Rz 341 entfällt:

341

~~Da die Sonderbemessungsgrundlage des § 6 Abs. 6 UmgrStG (zweifacher Einheitswert) nur für Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 1 und 2 GrEStG 1987 gilt, bemisst sich die Grunderwerbsteuer bei Erwerbsvorgängen im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 entsprechend den Grunderwerbsteuerrechtlichen Vorschriften des § 4 Abs. 2 Z 3 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 vom dreifachen Einheitswert.~~

Randzahl 341: entfällt

Rz 342 wird wie folgt geändert:

1.6.5.4. Mehrfachzüge

342

Für mehrfache Umgründungen auf denselben Stichtag enthält [§ 39 UmgrStG](#) Regelungen für ertragsteuerliche Zwecke (siehe Rz 1874 ff). Diese Bestimmung gilt aber nicht für die Verkehrsteuern. Bei der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer ist an die äußere zivilrechtliche (hier gesellschaftsrechtliche) durch die Umgründungsvorgänge bewirkte Gestaltung anzuknüpfen. Daher sind die in einer gemeinsamen Urkunde nacheinander vereinbarten, rechtlich verschiedenen Umgründungsschritte jeweils gesondert der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, weil durch sie jeweils Grunderwerbsteuervorgänge im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG **1987** verwirklicht werden (VwGH 27.5.1999, [98/16/0304](#)).

Rz 343 wird wie folgt geändert:

343

Bei der gleichzeitigen Vereinbarung **eines Anteilsüberganges auf neue Gesellschafter oder** einer Anteilsvereinigung und einer Verschmelzung handelt es sich um zwei selbständige Rechtsvorgänge, die für sich allein und unabhängig vom anderen bestehen können, und daher Grunderwerbsteuerrechtlich nicht einheitlich zu beurteilen sind. Jeder Erwerbsvorgang löst selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus (VwGH 28.9.1998, [98/16/0052](#)).

Rz 344 wird wie folgt geändert:

344

Im Falle der Aufeinanderfolge mehrerer Erwerbsvorgänge, die dasselbe Grundstück betreffen, sieht [§ 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG 1987](#) eine Anrechnungsvorschrift vor („**Differenzbesteuerung**“). Voraussetzung für die Anwendung des [§ 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG 1987](#) ist allerdings, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden (VwGH 27.5.1999, [98/16/0304](#)).

Rz 345 wird wie folgt geändert:

345

Nach [§ 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG 1987](#) wird die Steuer nur insoweit erhoben, als **die Bemessungsgrundlage für den** beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Nach dem Wortlaut der Bestimmung wäre eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer vom ersten Vorgang auf den späteren nur dann möglich, wenn beim späteren Vorgang eine höhere Gegenleistung vereinbart worden ist. Da eine wortgetreue Anwendung zu einer Ungleichheit in den Fällen führen würde, in denen die Steuer vom Einheitswert zu erheben ist, ist die Anrechnungsvorschrift auch sinngemäß auf jenen Fälle anzuwenden, in denen der Einheitswert als Bemessungsgrundlage anzusetzen ist. Grundvoraussetzung der Anrechnung ist allerdings, dass es sich um einen Erwerbsvorgang zwischen denselben Personen handelt.

Rz 346 wird wie folgt geändert:

346

Bei einer Anteilsvereinigung im Sinne des [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) wird derjenige, in dessen Hand sich die **mindestens 95% der** Anteile vereinigen (= Alleingesellschafter A-GmbH), grunderwerbsteuerlich so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft (T-GmbH) erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen. Es findet deshalb im Falle der nachfolgenden Verschmelzung der T-GmbH mit der A-GmbH (als aufnehmende Körperschaft; up-stream-Verschmelzung); ein Erwerbsvorgang zwischen denselben Personen

statt; und ist eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer des früheren Erwerbsvorganges nach [§ 1 Abs. 4 GrEStG 1987](#) **ist** möglich.

Rz 347 wird wie folgt geändert:

1.6.5.5. Rückerwerb

347

Kommt es durch eine Verschmelzung zum Rückerwerb eines zuvor (innerhalb von drei Jahren vor der Verschmelzung) veräußerten Grundstücks, wird die Grunderwerbsteuer auf Antrag nach Maßgabe von [§ 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) für den seinerzeitigen Erwerbsvorgang nicht festgesetzt; weiters ist auch der verschmelzungsbedingte Übergang (= Rückerwerb) des Grundstücks selbst nach [§ 17 Abs. 2 GrEStG 1987](#) grunderwerbsteuerfrei. Für die Anwendung des [§ 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) ist es nicht erforderlich, dass die Rückgängigmachung des ursprünglichen Erwerbsvorganges durch das gleiche Verpflichtungsgeschäft wie das vorangegangene erfolgt; es kann daher ein Kaufvertrag auch durch eine Umgründung (zB eine Verschmelzung) rückgängig gemacht werden. Weiters ist es nicht erforderlich, dass der zur Rückgängigmachung führende Rechtsakt (zB Verschmelzung) ausdrücklich auf die (Rück)Übertragung des Grundstücks auf den ursprünglichen Eigentümer gerichtet ist. Die Vereinbarung, die zur Rückgängigmachung führt, muss allerdings zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen werden, zwischen denen der seinerzeitige Erwerbsvorgang vereinbart wurde (VwGH 29.10.1998, [98/16/0115](#)).

Rz 352e wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

1.7.4.1.3. Grenzüberschreitende Verschmelzung von Gruppenmitgliedern

352e

Die Verschmelzung unmittelbar verbundener in- und ausländischer Gruppenmitglieder kann eine Export- oder Importverschmelzung sein, je nach den Beteiligungsverhältnissen kann es zu einer Anteilsgewährung oder einem Unterbleiben kommen (vgl. [§ 3 Abs. 2 EU-VerschG](#) iVm [§ 224 AktG](#)).

Die down-stream-Verschmelzung der inländischen beteiligten Körperschaft auf die ausländische Beteiligungskörperschaft (Exportverschmelzung) beendet mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages für die übertragende Körperschaft die Gruppenzugehörigkeit. Da die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gleichzeitig auf den (die) beteiligten Gruppenmitglieder oder den Gruppenträger durchgeschleust werden und damit die untergehenden Anteile ersetzen, geht die finanzielle Verbindung der übernehmenden Körperschaft zur Unternehmensgruppe im Sinne des [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) nicht verloren.

Unabhängig davon, ob die durchgeschleuste Beteiligung an der ausländischen übernehmenden Körperschaft eine steuerneutrale oder steuerwirksame Schachtelbeteiligung darstellt, bleibt die von der übertragenden Körperschaft getroffene Entscheidung für die (durchgeschleuste) Beteiligung erwerbende Körperschaft maßgebend (siehe KStR 2013 Rz 1216).

Sollte das an der übertragenden inländischen Körperschaft beteiligte Gruppenmitglied (oder der beteiligte Gruppenträger) eine Firmenwertabschreibung vorgenommen haben, endet diese verschmelzungsbedingt, weil eine Firmenwertabschreibung nur auf unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder möglich ist (vgl. KStR 2013 Rz 1129). Zu einer Nachversteuerung der bereits vorgenommenen Firmenwertabschreibungen gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstich KStG 1988](#) kommt es nicht. Hinsichtlich einer Fortsetzung der von der übertragenden Körperschaft vorgenommenen Firmenwertabschreibung siehe Rz 352a.

Hinsichtlich des Erfordernisses der Steuerhängigkeit des übertragenen Vermögens sowie **der** die Möglichkeit der **Antragstellung auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antragsmöglichkeit auf Nichtfestsetzung-(aufgeschobene-Liquidationsbesteuerung)** siehe Rz 43 ff).

Vor- oder Außergruppenverluste der übertragenden Körperschaft gehen nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die übernehmende über, sie können mit nachfolgenden Gewinnen inländischer betrieblicher Einkünfte verrechnet werden. Hinsichtlich jener Verluste des inländischen übertragenden Gruppenmitgliedes, die seit der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind, welche in den Verlustvortrag des Gruppenträgers Eingang gefunden haben (vgl. KStR 2013 Rz 1062 und 1105) und zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechnet

sind, kommt [§ 4 UmgrStG](#) ebenfalls zur Anwendung, wobei eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist (vgl. Rz 352).

Die up-Stream-Verschmelzung der ausländischen Beteiligungskörperschaft auf die inländische beteiligte Körperschaft (Importverschmelzung) ändert infolge der Verdichtung der Vermögen ungeachtet des Untergangs der übertragenden ausländischen Körperschaft nichts an der Unternehmensgruppe. Beteiligungen der übertragenden Körperschaft, die zur Zugehörigkeit weiterer ausländischer Körperschaften beigetragen haben, sind der übernehmenden zuzurechnen. Tochterkörperschaften der übertragenden Körperschaft, die bis zur Verschmelzung von der Gruppenzugehörigkeit ausgeschlossen waren, können als nunmehr "erste Auslandsebene" in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Durch diese Importverschmelzung kommt es zur Nachversteuerung noch offener Verluste zum Verschmelzungstichtag (siehe KStR 2013 Rz 1088). Zur Behandlung des ausländischen Vermögens der übertragenden Körperschaft siehe Rz 351a.

Die Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden geht verschmelzungsbedingt unter, daraus resultierende Buchgewinne oder Buchverluste sind - ausgenommen Confusiotatbestände - unabhängig davon steuerneutral, ob es sich um eine steuerneutrale oder steuerwirksame Schachtelbeteiligung gehandelt hat.

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

Beispiel 6:

Die D-GmbH ($W_j=K_j$) ist Gruppenträger, die 100% der Anteile am inländischen Gruppenmitglied E-GmbH ($W_j=1.9.-31.8.$) hält. Die Gruppe besteht seit dem Jahr 04. Die lediglich vermögensverwaltend tätige E-GmbH ihrerseits hält 100% der Anteile am inländischen Gruppenmitglied G-GmbH ($W_j=K_j$) sowie ebenfalls 100% am ausländischen (deutschen) Gruppenmitglied F-GmbH ($W_j=K_j$).

Zum 31.12.07 wird die E-GmbH in Anwendung des [EU-VerschG](#) auf die F-GmbH down stream verschmolzen. Die E-GmbH verfügt zum 31.12.07 über Vorgruppenverluste von 50.000. Der gemeine Wert der Beteiligung der E-GmbH an der G-GmbH beträgt zum 31.12.07 450.000 (Buchwert 405.000).

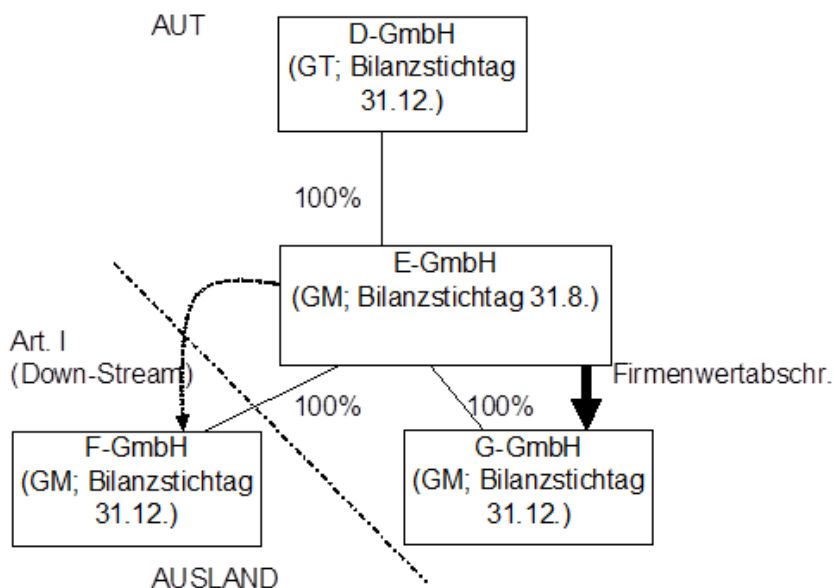
Mit dem Ablauf des 31.12.07 endet für die E-GmbH das letzte Rumpfwirtschaftsjahr. Ein (positives) Einkommen der E-GmbH im Zeitraum 1.9.07 bis 31.12.07 ist mit den Vorgruppenverlusten zu verrechnen. Sodann ist ein allfälliger – auf österreichisches Steuerrecht umgerechneter – Verlust der F-GmbH des Jahres 07 zuzurechnen. Die Ergebnisse der G-GmbH können ab dem Verschmelzungstichtag in die Unternehmensgruppe einfließen, sie ist jedoch kein Vollmitglied (siehe dazu KStR 2013 Rz 1014), weshalb eine Firmenwertabschreibung nicht fortgeführt werden kann.

Durch die Verschmelzung kommt es zum Verlust des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Beteiligung an der G-GmbH ([Art. 13 Abs. 5 DBA-D](#)). Die E-GmbH kann im Rahmen der Veranlagung 07 gemäß [§ 1 Abs. 2 UmgrStG iVm § 6 Z 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2015](#) einen Antrag auf **Ratenzahlung (bis 31.12.2015: gemäß § 1 Abs. 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015 einen Antrag auf Nichtfestsetzung)** stellen (Differenz zwischen dem Wert von 450.000 und dem Buchwert von 405.000 = 45.000; festgestellte Steuerschuld sohin 11.250).

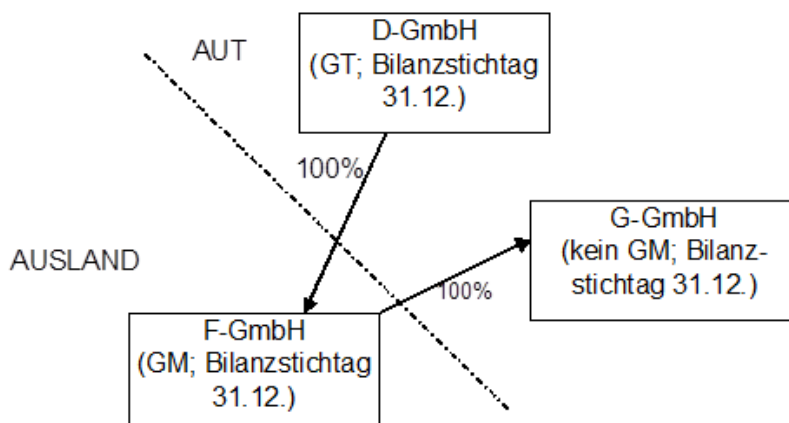
Zu einer Nachverrechnung der bisher der E-GmbH zugerechneten ausländischen Verluste der F-GmbH kommt es nicht, weil die Gruppenzugehörigkeit durch die Verschmelzung nicht weggefallen ist (nunmehr finanzielle Verbindung direkt mit dem Gruppenträger, der die Anteile im Wege der Durchschleusung erhält).

Zu einer Nachversteuerung der bereits vorgenommenen Firmenwertabschreibung gemäß [§ 9 Abs. 7 letzter Teilstich KStG 1988](#) kommt es nicht.

Vor Verschmelzung:



Nach Verschmelzung:



Variante:

Selber Sachverhalt wie Beispiel 6; allerdings wird die deutsche F-GmbH auf die E-GmbH up-stream verschmolzen.

In diesem Fall hat eine Nachversteuerung der im Rahmen der Unternehmensgruppe bereits angesetzten ausländischen Verluste der F-GmbH zu erfolgen.

Rz 354d wird wie folgt geändert (Rechtsprechung):

1.7.6.2. Verschmelzung des inländischen Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft

354d

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

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

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

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht seit 05 aus dem Gruppenträger A-GmbH sowie dem Gruppenmitglied B-GmbH. Zum 31.12.08 wird die A-GmbH auf die Konzernmutter H-AG verschmolzen. In den Jahren 05 bis 07 sind bei der B-GmbH Verluste aus dem Betrieb einer Werbeagentur iHv 150.000 angefallen, die zum 31.12.08 noch mit 70.000 im Verlustvortrag des Gruppenträgers A-GmbH vorhanden sind. Der verlustverursachende Betrieb der B-GmbH wurde im Juni 08 an eine nicht der Gruppe angehörende Konzerngesellschaft der H-AG veräußert.

Zum 31.12.08 ist die Unternehmensgruppe beendet. Will die H-AG Gruppenträger werden, ist dies nur durch die Gründung einer neuen Unternehmensgruppe möglich.

Auf die H-AG kann mangels Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens zum Verschmelzungstichtag der Verlust aus dem Betrieb der B-GmbH nicht gemäß [§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG](#) übergehen. Daran ändert das Weiterbestehen des Beteiligungsverhältnisses zwischen der H-AG und der B-GmbH nichts, weil die Beteiligung nicht das verlustverursachende Vermögen ist.

Rz 363 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

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.

Zur Innenfinanzierung siehe Abschnitt 1.11.

Rz 370 wird wie folgt geändert:

370

Auch bei Schwester-Verschmelzungen, bei denen eine mögliche Anteilsgewährung unterbleibt ([§ 224 Abs. 2 Z 1 AktG](#)) sind - wie bei Konzentrationsverschmelzungen - die Evidenzkontenstände zu addieren. Bei einer mittelbaren Schwesternbeziehung (zB Verschmelzung einer Enkelkörperschaft auf die Tantenkörperschaft) sind gesellschaftsrechtliche Maßnahmen zur Vermeidung einer verschmelzungsveranlassten gesellschaftsrechtlich verbotenen Einlagenrückgewähr hinsichtlich der Einlagen- bzw. Einlagenrückzahlungstatbestände für sich zu beurteilen (siehe Rz 375).

Auch bei Importverschmelzungen ist grundsätzlich eine Addition der Evidenzkontenstände vorzunehmen, wobei eine allfällige Aufwertung des übernommenen Vermögens auf den gemeinen Wert gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) zu einer korrespondierenden Erhöhung **der Innenfinanzierung** im Einlagenevidenzkonto **bei** der übernehmenden Körperschaft führt **(bei unternehmensrechtlicher Buchwertfortführung im Zeitpunkt der Realisierung oder bei unternehmensrechtlicher Aufwertung in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem die Aufwertungsbeträge nach den Vorschriften des UGB ausgeschüttet werden können); zu einer Erhöhung des Einlagenevidenzkontenstandes um den Aufwertungsbetrag kommt es hingegen nicht. Dies gilt für ab dem 30.4.2017 unterzeichnete Verträge.**

Eine allfällige Ausschüttungsfiktion gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) ist systematisch vorgelagert und daher von der Aufwertung unberührt.

Es wird folgender Abschnitt 1.11. „Verschmelzung und Innenfinanzierung“ mit den jeweiligen Unterüberschriften und den neuen Rz 378 bis 383a eingefügt:

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). Ob ausschüttungsgespernte Aufwertungsbeträge umgründungsbedingt auf den Rechtsnachfolger übergehen oder sich „entsperren“, ist eine unternehmensrechtliche Vorfrage; im Zweifel wird davon auszugehen sein, dass die Ausschüttungssperre auf den umgründungsbedingten Rechtsnachfolger übergeht.

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:

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

- Entstehen anlässlich einer umgründungsbedingten Vereinigung von Aktiven und Passiven unternehmensrechtlich Confusioerwinne oder -verluste (zB aus dem Zusammenfallen einer wertberichtigten 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 Umgründungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss. Dabei ist sicherzustellen, dass es im Falle einer unternehmensrechtlich abweichenden Erfassung des Confusioerwinnes oder -verlustes nach Maßgabe des KFS/RL 25 Pkt. 6.1.2. Rz 79 zu keiner doppelten Erfassung in der Innenfinanzierung kommt.

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.

381

Aufgrund der Addition der Innenfinanzierungsstände von übertragender und übernehmender Körperschaft (Rz 380) kann bei Verschmelzungen im Konzern eine mehrfache Berücksichtigung von negativen Innenfinanzierungsbeträgen auftreten, die verschmelzungsbedingt nicht mehr umkehrbar ist: Werden in der Beteiligungskette Abschreibungen auf die jeweilige Beteiligung vorgenommen, mindert sich dadurch die Innenfinanzierung auf allen Ebenen; wirtschaftlich ist die mehrfache Minderung der Innenfinanzierung jedoch auf ein und denselben Verlust einer Körperschaft in der Beteiligungskette zurückzuführen. Daher ist bei up- und down-stream-Verschmelzungen eine negative Innenfinanzierung der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, insoweit zu erhöhen, als auf diese unternehmensrechtliche Abschreibungen vorgenommen wurden ([§ 2 Abs. 1 IF-VO](#)). Ist der Betrag der außerplanmäßigen Abschreibung höher als die negative Innenfinanzierung der Beteiligungskörperschaft, ist dieser folglich maximal auf Null auszugleichen. Die steuerliche Auswirkung der unternehmensrechtlichen Abschreibung ist dabei irrelevant, weil sich aufgrund von [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) ohnehin lediglich unternehmensrechtliche Abschreibungen innenfinanzierungsmindernd auswirken konnten.

Folgt der Abschreibung einer Beteiligung eine Zuschreibung, hat bei darauffolgenden up- oder down-stream-Verschmelzungen insoweit keine Erhöhung der Innenfinanzierung im Sinne von [§ 2 Abs. 1 letzter Satz IF-VO](#) zu erfolgen, als eine Mehrfachberücksichtigung negativer

Innenfinanzierungsbeträge bereits durch eine unternehmensrechtliche Zuschreibung vermieden wurde.

Beispiel:

Die A-GmbH ist zu 100% an der B-GmbH beteiligt; der buchmäßige Beteiligungsansatz beträgt 35. Sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH haben außerdem steuerliche Einlagen in Höhe von 35 und eine Innenfinanzierung von 0.

Im darauf folgenden Wirtschaftsjahr erwirtschaftet die B-GmbH einen Verlust iHv 10, weshalb die A-GmbH den Beteiligungsansatz an der B-GmbH außerplanmäßig um 10 abschreibt. Folglich weisen beide Gesellschaften eine negative Innenfinanzierung in der Höhe von -10 auf.

In weiterer Folge wird die B-GmbH up-stream auf die A-GmbH verschmolzen. [§ 2 Abs. 1 erster Satz IF-VO](#) zufolge ist die Innenfinanzierung der übertragenden B-GmbH (-10) der Innenfinanzierung der übernehmenden A-GmbH (-10) hinzuzurechnen, weshalb sich bei der A-GmbH grundsätzlich eine Innenfinanzierung von -20 ergeben würde. Dadurch käme es jedoch zu einer doppelten Berücksichtigung von negativen Innenfinanzierungsbeträgen, die wirtschaftlich auf ein und denselben Verlust zurückzuführen sind. Um eine Kumulation der wirtschaftlich auf demselben Verlust beruhenden negativen Innenfinanzierung zu vermeiden, ist gemäß [§ 2 Abs. 1 letzter Satz IF-VO](#) die Innenfinanzierung der B-GmbH insoweit zu erhöhen, als auf sie Abschreibungen innenfinanzierungswirksam vorgenommen wurden, wodurch sich bei der B-GmbH eine Innenfinanzierung von 0 ergibt und die Innenfinanzierung der A-GmbH folglich unverändert -10 beträgt.

Zu einer nicht mehr umkehrbaren Mehrfachberücksichtigung negativer Innenfinanzierungsbeträge aufgrund von Abschreibungen von Beteiligungen in der Beteiligungskette kann es auch bei anderen „Vernichtungsumgründungen“ kommen, weshalb [§ 2 Abs. 1 letzter Satz IF-VO](#) auch bei Umwandlungen und Aufspaltungen sinngemäß anzuwenden ist (zur Umwandlung siehe Rz 628, zur Aufspaltung siehe Rz 1800a).

Die Anwendung von [§ 2 Abs. 1 letzter Satz IF-VO](#) setzt aber sowohl bei Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen stets eine insgesamt negative Innenfinanzierung der Körperschaft voraus, an der die Beteiligung besteht.

1.11.2.3. Erstmalige Anwendung der Innenfinanzierungsverordnung

382

Die in der IF-VO geregelten Grundsätze sind erstmals für Umgründungen anzuwenden, die nach dem 31.5.2015 beschlossen werden ([§ 3 erster Satz IF-VO](#)).

383

Darüber hinaus kann die IF-VO auch für Zwecke der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung und deren Fortführung nach Maßgabe von [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) angewendet werden ([§ 3 zweiter Satz IF-VO](#)). Dabei kommen folgende Anwendungsfälle in Betracht:

- Umgründungen werden bereits vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung gemäß [§ 124b Z 279 lit. a EStG 1988](#) zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1.8.2015 (bei Regelbilanzierern: vor dem 31.12.2014) beschlossen, wobei von der Möglichkeit zur exakten Ermittlung der Innenfinanzierung Gebrauch gemacht wird. Die aus der Anwendung der IF-VO resultierenden Auswirkungen fließen in den erstmalig exakt ermittelten Stand der Innenfinanzierung ein.

Wird die Innenfinanzierung gemäß [§ 124b Z 279 lit. a erster Teilstrich EStG 1988](#) hingegen pauschal ermittelt, bleibt für die Anwendung der IF-VO auf Umgründungen vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes kein Raum.

Beispiel 1:

Die A-GmbH wurde am 1.9.2010 gegründet und bilanziert zum 31.12. Seit der Gründung sind folgende Umgründungen erfolgt:

- *Im Jahr 2011 wurde die X-GmbH auf die A-GmbH gemäß [Art. I UmgrStG](#) verschmolzen.*
- *Im Jahr 2013 wurde ein Teilbetrieb der Y-GmbH in die A-GmbH nach [Art. III UmgrStG](#) eingebracht.*

Auf Grund von [§ 124b Z 179 lit. a EStG 1988](#) hat die A-GmbH zum 31.12.2014 ihren Stand der Innenfinanzierung erstmals zu ermitteln, wobei von der pauschalen Ermittlungsmöglichkeit kein Gebrauch gemacht wird.

Gemäß [§ 3 IF-VO](#) kann die A-GmbH die in der IF-VO geregelten Grundsätze auf beide Umgründungsvorgänge anwenden, woraus sich folgende Auswirkungen auf die Innenfinanzierung der A-GmbH ergeben:

- ***Verschmelzung 2011: Die Innenfinanzierung der übertragenden X-GmbH ist jener der A-GmbH hinzuzurechnen ([§ 2 Abs. 1 erster Satz IF-VO](#)). Im Hinblick auf die Höhe der hinzuzurechnenden Innenfinanzierung der X-GmbH kann diese von der A-GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der X-GmbH exakt oder pauschal ([§ 124b Z 279 lit. a EStG 1988](#)) zum Verschmelzungstichtag ermittelt werden.***
- ***Einbringung 2013: Die Innenfinanzierung der A-GmbH erhöht sich nicht ([§ 2 Abs. 3 erster Satz IF-VO](#)).***
- **Umgründungen werden zwar nach dem Zeitpunkt der erstmaligen (exakten oder vereinfachten) Ermittlung der Innenfinanzierung gemäß [§ 124b Z 279 lit. a EStG 1988](#) zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1.8.2015, aber noch vor der erstmaligen Anwendung der IF-VO beschlossen (bei Regelbilanzierern somit zwischen 31.12.2014 und 31.5.2015): Die aus der Anwendung der IF-VO resultierenden Auswirkungen fließen in die laufende Ermittlung der Innenfinanzierung nach Maßgabe von [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) ein.**

Beispiel 2:

Die A-GmbH wurde am 1.9.2010 gegründet und bilanziert zum 31.12. Zum 31.12.2014 hat die A-GmbH auf Grund von [§ 124b Z 279 lit. a EStG 1988](#) den Stand der Innenfinanzierung erstmals zu ermitteln, wobei von der pauschalen Ermittlungsvorschrift des [§ 124b Z 279 lit. a erster Teilstrich EStG 1988](#) Gebrauch gemacht wird. Im Februar 2015 wird die X-GmbH auf die A-GmbH nach [Art. I UmgrStG](#) verschmolzen.

Gemäß [§ 3 IF-VO](#) kann die A-GmbH zum Zweck der Fortführung der erstmals ermittelten Innenfinanzierung die Grundsätze der Verordnung auf die Verschmelzung anwenden. Folglich ist der Innenfinanzierung der A-GmbH die Innenfinanzierung der X-GmbH hinzuzurechnen ([§ 2 Abs. 1 erster Satz IF-VO](#)). Im Hinblick auf die Höhe der hinzuzurechnenden Innenfinanzierung der X-GmbH kann diese von der A-GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der X-GmbH exakt oder pauschal ([§ 124b Z 279 lit. a EStG 1988](#)) zum Verschmelzungstichtag ermittelt werden.

Hinsichtlich der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung ist die Information des BMF zur erstmaligen Ermittlung des Standes der Innenfinanzierung von Kapitalgesellschaften zu beachten (Info des BMF vom 04.11.2016, BMF-010203/0359-VI/6/2016).

383a

Finden vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Ermittlung der Innenfinanzierung (Rz 383, Beispiel 1) bzw. danach (Rz 383, Beispiel 2) mehrere Umgründungen bis hin zur erstmaligen Anwendung der [IF-VO](#) statt, können die in der IF-VO geregelten Grundsätze nur für sämtliche in diesem Zeitraum beschlossene Umgründungen angewendet werden; eine selektive Anwendung der IF-VO auf einzelne Umgründungen ist hingegen nicht zulässig.

Werden die Grundsätze der IF-VO nicht auf sämtliche Umgründungen angewendet, sind für Zwecke der erstmaligen Ermittlung und Fortführung der Innenfinanzierung deren unternehmensrechtliche Auswirkungen im Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag maßgebend.

Rz 404 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

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)** in der EU oder in Norwegen beziehungsweise (ab dem 1.1.2014) im Fürstentum Liechtenstein (Rz 158) ansässige Anteilsinhaber (siehe 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.**

Rz 458 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

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](#)). Rechtsfolge einer Steuerentstrickung ist in diesem Fall eine zumindest nur teilweise Anwendbarkeit bis hin zur Nichtanwendbarkeit von Art. II 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).**

Rz 460 wird der Einleitungssatz wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

2.1.5.4.2. Teilweiser Verlust des Besteuerungsrechtes

460

Gehen mit der Umwandlung österreichische Besteuerungsrechte nur teilweise verloren, sind die Rechtsfolgen des [Art. II UmgrStG](#) insoweit anzuwenden, als das Vermögen weiterhin

steuerverstrickt bleibt. Soweit das Besteuerungsrecht eingeschränkt wird, kommt es zur Liquidationsbesteuerung gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#); **zur Möglichkeit eines Antrags auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung) siehe Rz 458.**

[...]

In Rz 464 wird der Einleitungssatz wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

2.1.5.5. Unmaßgeblichkeit des Gesellschafterwechsels nach dem Umwandlungstichtag

464

Ein Gesellschafterwechsel nach dem Umgründungstichtag ist im [UmgrStG](#) nicht **gesondert** besonders geregelt und daher nach den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. [...]

Rz 484 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

2.2.5.3. Rückwirkende Korrekturen des zu übertragenden Vermögens

484

Als Grundsatz gilt, dass der Vermögensübergang auf den oder die Rechtsnachfolger mit Ablauf des Umwandlungstichtages fingiert wird. Um zu verhindern, dass Eigenkapitalveränderungen bei der übertragenden Gesellschaft nach dem Umwandlungstichtag als solche der Nachfolgemitunternehmerschaft oder des Nachfolgeunternehmers gewertet werden, gilt die Rückwirkungsfiktion nicht für

- Gewinnausschüttungen der übertragenden Körperschaft
- Einlagenrückzahlungen im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) der übertragenden Körperschaft
- Einlagen ([§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#)) in die übertragende Körperschaft

im Rückwirkungszeitraum. **Einlagenrückzahlungen der übertragenden Körperschaft vermindern, Einlagen in die übertragende Körperschaft erhöhen folglich noch das Einlagenevidenzkonto der übertragenden Körperschaft; Gewinnausschüttungen**

der übertragenden Körperschaft vermindern noch die Innenfinanzierung der übertragenden Körperschaft.

Formale Voraussetzung für eine rückwirkende Korrektur durch Gewinnausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Einlagen ist die Aufnahme dieser Positionen in die Umwandlungsbilanz. Einlagen sind bilanziell als Aktivposten, Gewinnausschüttungen und Einlagenrückzahlungen als Passivposten auszuweisen. Damit erhöht bzw. vermindert sich der Buchwert des zu übertragenden Vermögens.

Rz 489a wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

489a

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

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

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

Eine Abweichung bewirkt allerdings die Rechtsnachfolgeregelung des [§ 7 Abs. 3 UmgrStG](#) für errichtende und verschmelzende Umwandlungen auf eine Personengesellschaft insoweit, als für ertragsteuerliche Zwecke die Mitunternehmer Gesamtrechtsnachfolger für die Einkommen- oder Körperschaftsteuer sind, da nur diese Einkommen- und Körperschaftsteuersubjekte darstellen. Daher kann in diesen Fällen die Körperschaftsteuer der übertragenden Körperschaft nach erfolgter Umwandlung

nicht der Personengesellschaft vorgeschrieben werden, sondern haben der Körperschaftsteuerbescheid und alle anderen die Körperschaftsteuer betreffenden Bescheide (zB Prüfungsauftrag oder Wiederaufnahmebescheid) an alle Mitunternehmer als Rechtsnachfolger gemäß [§ 199 BAO](#) einheitlich zu ergehen.

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

Die Ausführungen in den Rz 142 ff gelten entsprechend.

Beispiel:

*Die X-GmbH wird zum Stichtag 31.12.06 auf die A&B-KG errichtend umgewandelt. **Gesellschafter der X-GmbH sind A und B.** Die Umwandlung wird am 14.11.07 im Firmenbuch eingetragen. Mit diesem Tag ist die X-GmbH erloschen ([§ 2 Abs. 2 Z 2 iVm § 5 Abs. 5 UmwG](#)). Im Jahr 08 soll eine Außenprüfung über die Wirtschaftsjahre 04 bis 06 der X-GmbH durchgeführt werden. **Dabei ist zu unterscheiden:***

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

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

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

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

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

Rz 495 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

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 Umwandlungsstichtag folgenden Tag. [§ 6 Z 6](#)

lit. c bis e EStG 1988 sind ~~1 Abs. 2 UmgrStG~~ ist sinngemäß anzuwenden, weshalb im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechts 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 ~~oder~~ aufgeschobene Besteuerung **bzw. die in Raten zu entrichtende Steuerschuld (Ratenzahlungskonzept, Rz 44a)** ~~Nichtfestsetzungskonzept, Rz 44a ff)~~ 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** ~~inlands~~ 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 Staate der Mitunternehmerschaft gegeben ist (Betriebsstättenprinzip, DBA mit Befreiungsmethode).

Entsprechendes gilt, wenn bei einer verschmelzenden Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft ein in Österreich steuerhängiger Gesellschaftsanteil durch ausländisches Betriebsvermögen ersetzt wird, für das Österreich nach zwischenstaatlichem Steuerrecht das Besteuerungsrecht entzogen ist.

Beispiel 1:

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

*Der in Österreich ansässige Gesellschafter A und die österreichische Gesellschafterin X-GmbH tauschen umwandlungsbedingt ihre bisher in Österreich steuerhängigen Aktien gegen einen nunmehr nicht mehr steuerhängigen Mitunternehmeranteil. Der Tausch ist für A gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) am Folgetag des Umwandlungsstichtages 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 Umwandlungsstichtag 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 Umwandlungsstichtages 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).***

Rz 496 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

496

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

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft entsteht, ist gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG](#) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und

dem gemeinen Wert der Anteile am Umwandlungstichtag bei einer späteren Realisierung der Anteile mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern.

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

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

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

Rz 497 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

2.3.5.1.3. Entstehen von Besteuerungsrechten am übertragenen Vermögen

497

Wird Vermögen einer ausländischen Körperschaft im Wege einer verschmelzenden Umwandlung auf einen inländischen Hauptgesellschafter oder im Wege einer errichtenden

Umwandlung auf eine Personengesellschaft mit inländischen Mitunternehmern übertragen, können Vermögenswerte der ausländischen Körperschaft in Österreich erstmals steuerhängig werden. Soweit österreichische Besteuerungsrechte am übertragenen Vermögen neu entstehen, ist dieses gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 erster Teilstrich UmgrStG](#) mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dadurch wird sichergestellt, dass nur die nach dem Eintritt in die österreichische Besteuerungshoheit entstandenen Vermögenswertänderungen steuerlich erfasst werden. Von dieser Bewertungsregel sind vor allem Beteiligungen der übertragenden Körperschaft an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften betroffen, sofern sie nicht einer Betriebsstätte zugerechnet werden. Erstmals steuerhängig kann auch ausländisches Betriebsstättenvermögen werden, wenn mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA besteht, das die Anrechnungsmethode vorsieht.

Entsteht das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht neu, sondern erneut für Vermögen, für das in der Vergangenheit aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wurde (Reimport), ist dieses Vermögen beim umwandlungsbedingten Rechtsnachfolger gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 Teilstrich 1 UmgrStG](#) mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Allfällige noch offene Raten betreffend das übernommene Vermögen laufen beim umwandlungsbedingten Rechtsnachfolger unverändert weiter (zu den Gründen für eine vorzeitige Fälligkeit siehe Rz 44a, weiters Rz 160b).

Eine solche steuerneutrale Aufwertung hat zu unterbleiben, wenn das Vermögen vor der Umwandlung bei einem Rechtsnachfolger oder bei einer konzernzugehörigen Körperschaft eines Rechtsnachfolgers umgründungsbedingt oder durch Wegzug aus der österreichischen Besteuerungshoheit ausgeschieden ist und dabei

- **aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften idF vor AbgÄG 2015**~~nach dem UmgrStG (zB gemäß § 1 Abs. 2 UmgrStG, siehe Rz 44a ff) bzw. gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 oder gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988~~ eine aufgeschobene Besteuerung beantragt wurde (**Nichtfestsetzung nach Rechtslage idF vor AbgÄG 2015**) oder
- **aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften idF AbgÄG 2015 eine aufgeschobene Besteuerung beantragt wurde (Nichtfestsetzung nach [§ 27 Abs. 6 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015) oder**

- die Steuerschuld **nicht entstanden ist (Anteilstausch gemäß § 16 Abs. 1a UmgrStG idF AbgÄG 2015 bzw. gemäß § 16 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG (Rz 860d) noch nicht entstanden ist.**

Diesfalls erfolgt dDer **umwandlungsbedingte** Wiedereintritt in die Besteuerungshoheit Österreichs ~~durch die Umwandlung zwingt gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 zweiter Teilstrich UmgrStG idF AbgÄG 2015 zu dem~~zum Ansatz jener fortgeschriebenen Werten (Buchwerte bzw. Anschaffungskosten), die bei der vorangegangenen Umgründung oder beim Wegzug anzusetzen waren, **wobei jedoch höchstens der gemeine Wert zum Umwandlungstichtag angesetzt werden kann (erfolgt der Reimport vor dem 31.12.2015 und somit auf Grundlage der umgründungssteuerlichen Vorschriften idF vor dem AbgÄG 2015, bildet der gemeine Wert keine Bewertungshöchstgrenze, siehe ausführlich Rz 160b ff; diesfalls sind** ~~n~~ nachgewiesene Wertsteigerungen im übrigen EU-/EWR-Raum zwischen Ausscheiden und Wiedereintritt in die Besteuerungshoheit ~~sind~~ bei der nachfolgenden Veräußerung durch die übernehmende Körperschaft steuerfrei).

Im Übrigen ~~S~~siehe auch die Ausführungen **sowie die Überblickstabelle** in Rz 160a bis Rz 160d zur grenzüberschreitenden Importverschmelzung.

In Rz 501 wird im ersten Absatz aufgrund des Entfalls von Rz 509 der letzte Halbsatz gestrichen:

501

Buchgewinne und Buchverluste des Rechtsnachfolgers bleiben nach [§ 9 Abs. 2 UmgrStG](#) im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich außer Ansatz und zwar auch dann, wenn sie als Ertrag oder Aufwand den unternehmensrechtlichen Gewinn erhöhen bzw. vermindern. Steuerwirksam sind nur Gewinne oder Verluste aus Confusio (Rz 503 ff) ~~sowie auf Grund einer Firmenwertabschreibung aus einer Umwandlung auf einen Stichtag vor dem 1. Jänner 1996 (Rz 509).~~

[...]

Rz 502 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015 und IF-VO):

502

Zu umwandlungsbedingten Unterschiedsbeträgen bei Rechtsnachfolgern, die keine Bücher führen, siehe Rz 529 f.

Zu den Auswirkungen von Buchgewinnen und -verlusten auf die Innenfinanzierung siehe Rz 379.

Die Überschrift 2.3.5.2.2. vor Rz 503 lautet künftig „Steuerwirksame Unterschiedsbeträge (Confusio)“; die Unterüberschrift 2.3.5.2.2.1. „Confusio“ entfällt.

2.3.5.2.2. Steuerwirksame Unterschiedsbeträge (Confusio)

~~2.3.5.2.2.1. Confusio~~

Rz 507 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015 und IF-VO):

507

Ein steuerrechtlicher Confusio-Tatbestand kann nur vorliegen, wenn der Rechtsnachfolger Bücher führt. Zu umwandlungsbedingten Unterschiedsbeträgen bei Rechtsnachfolgern, die keine Bücher führen, siehe Rz 529 ff.

Zu den Auswirkungen von Confusioerträgen und -verlusten auf die Innenfinanzierung siehe Rz 379.

Rz 509 entfällt samt Überschrift.

~~2.3.5.2.2.2. Firmenwertabschreibung~~

~~509~~

~~Zur Firmenwertabschreibung siehe Rz 166 ff.~~

~~Die Dreißigstelabschreibung wird durch errichtende und verschmelzende Umwandlungen nicht unterbrochen und ist auch von natürlichen Personen als Rechtsnachfolger fortzusetzen.~~

Randzahl 509: *entfällt*

In Rz 522 erfolgt im letzten Bulletpoint eine Verweisanpassung:

2.3.5.3.3. Behandlung von Grundstücken

2.3.5.3.3.1. Grundstücke der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft

522

[...]

- Wurde im Rahmen einer vorangehenden Einbringung von der „gespaltenen Betrachtungsweise“ für Grund und Boden gemäß [§ 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) Gebrauch gemacht und der Teilwert daher im Zeitpunkt der Einbringung in Evidenz gehalten, geht hinsichtlich des „Altvermögens“ (siehe dazu EStR 2000 Rz 779 ff) die Möglichkeit der pauschalen Besteuerung gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) im Zuge der Umwandlung auf den Rechtsnachfolger über.

Rz 524 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

524

Sollte es umwandlungsbedingt zu einer Entnahme des Grundstückes kommen, erfolgt diese hinsichtlich des Grund und Bodens steuerneutral zum Buchwert ([§ 6 Z 4 EStG 1988](#)), jene des Gebäudes steuerwirksam **ab 1.1.2016 mit 30% gemäß [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (bis 2015: 25%, siehe EStR 2000 Rz 2635 f gemäß [§ 30a EStG 1988](#))** zum Teilwert. Auf Antrag kann der Gewinn gemäß [§ 9 Abs. 3 UmgrStG](#) gleichmäßig auf drei Jahre verteilt werden. Der jeweilige Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte (zB private Grundstücksveräußerungen gemäß [§ 30 EStG 1988](#)) an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Rz 547 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015 bzw. IF-VO):

547

Vom Umwandlungskapital abzuziehen sind Einlagen im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#), deren Stand auf dem Evidenzkonto zum Umwandlungstichtag erfasst ist. Gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988](#) sind auch Einlagen und Einlagenrückzahlungen des Rückwirkungszeitraumes (zwischen Umwandlungstichtag und Umwandlungsbeschluss) zu berücksichtigen.

Beispiel 1:

Die X-GmbH wird zum Stichtag 31.12.01 umgewandelt. Vor Berücksichtigung der Maßnahmen iSd [§ 8 Abs. 4 UmgrStG](#) beträgt das Umwandlungskapital 110.000, das Evidenzkonto weist einen Einlagenstand von 50.000 aus. Am 15.3.02 werden 15.000 des unternehmensrechtlichen Gewinnes ausgeschüttet. Die Ausschüttung wird steuerrechtlich als Einlagenrückzahlung iSd [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) behandelt (ohne KEST-Abzug).

Die Ausschüttung mindert einerseits durch Ansatz einer Passivpost iHv 15.000 in der Umwandlungsbilanz zum 31.12.01 das Umwandlungskapital, andererseits reduziert sie den Stand der Einlagen iSd [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) im gleichen Ausmaß. Das fiktiv ausgeschüttete Gewinnkapital von 60.000 (95.000 – 35.000) wird nicht verändert, die Ausschüttung ist als Einlagenrückzahlung nicht mit Kapitalertragsteuer belastet. Ob sie als solche einkommensteuerpflichtig ist, hängt von der Höhe der Anschaffungskosten des Anteilsinhabers ab.

Beispiel 2:

Die X-GmbH wird zum Stichtag 31.12.01 umgewandelt. Vor Berücksichtigung der Maßnahmen iSd [§ 8 Abs. 4 UmgrStG](#) beträgt das Umwandlungskapital 110.000, das Evidenzkonto weist einen Einlagenstand von 50.000 aus. Am 15.3.02 werden 15.000 des unternehmensrechtlichen Gewinnes ausgeschüttet. Die Ausschüttung wird steuerrechtlich als offene Ausschüttung iSd [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) behandelt (mit KEST-Abzug).

Die Ausschüttung mindert durch Ansatz einer Passivpost iHv 15.000 in der Umwandlungsbilanz zum 31.12.01 das Umwandlungskapital und damit das fiktiv ausgeschüttete Gewinnkapital auf 45.000 (95.000 – 50.000). Eine Doppelerfassung wird damit vermieden.

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

- den 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 363 ff (Verschmelzung)
- Rz 626 (Umwandlung)
- Rz 1255 ff (Einbringung)
- Rz 1794 ff (Spaltung nach dem [SpaltG](#))
- Rz 1867 (Steuerspaltung)

Ein Betrag, der aufgrund von [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) als ausgeschüttet gilt, wirkt sich nicht auf die Innenfinanzierung des Rechtsnachfolgers aus ([§ 2 Abs. 2 vorletzter Satz IF-VO](#)). Damit soll eine Doppelberücksichtigung verhindert werden. Zu den weiteren Auswirkungen von Umwandlungen auf die Innenfinanzierung aufgrund der IF-VO siehe Rz 628 f. Zu den allgemeinen Auswirkungen der IF-VO siehe Rz 379.

Rz 549 wird wie folgt geändert:

549

Die fiktive Ausschüttung nach [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) ist auf Ebene der umgewandelten Kapitalgesellschaft sowie beim Anteilsinhaber steuerrechtlich wie eine offene Ausschüttung zu behandeln. Hinsichtlich der Besteuerung des Anteilsinhabers bzw. der Erhebung der Kapitalertragsteuer gelten die allgemeinen Regeln, die Befreiungstatbestände des [§ 94 EStG 1988](#) sowie des [§ 10 KStG 1988](#) kommen zur Anwendung.

Findet kein Kapitalertragsteuerabzug durch die umgewandelte Kapitalgesellschaft statt, ist die Kapitalertragsteuer **bei einer verschmelzenden Umwandlung** dem Rechtsnachfolger der aufgelösten umgewandelten Kapitalgesellschaft mittels Abgabenbescheid vorzuschreiben. Eine Vorschreibung mittels Haftungsbescheid hat nicht zu erfolgen, **weil eine Haftung für eigene Abgaben ausscheidet**~~weil ausschließlich der Primärschuldner noch rechtlich existent ist.~~

Im Fall einer errichtenden Umwandlung geht die Abfuhrpflicht gemäß [§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#) aufgrund der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge auf die Personengesellschaft über, weil [§ 19 BAO](#) grundsätzlich anzuwenden ist und [§ 7 Abs. 3 UmgrStG](#) hier keine speziell anderslautende Nachfolgeregelung trifft, da sich diese Bestimmung ausschließlich auf ertragsteuerliche Auswirkungen bezieht. Somit kann die Personengesellschaft als Rechtsnachfolger der GmbH zur Haftung in Anspruch genommen werden (zu den Voraussetzungen siehe die Info des BMF vom 05.10.2015, BMF-010203/0276-VI/1/2015).

Bei ausländischen Anteilsinhabern ist die Verteilung der Besteuerungsrechte nach den entsprechenden DBA zu beachten. Die Ausschüttungsfiktion kommt auch im Falle der

verschmelzenden Umwandlung auf eine ausländische Körperschaft (siehe Rz 440) zum Tragen, wenn die Jahresfrist gemäß [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) nicht gegeben ist. Der umwandlungsbedingte Wegfall der Beteiligung des ausländischen Hauptgesellschafters an der übertragenden operativen Kapitalgesellschaft innerhalb der Jahresfrist hindert allerdings nicht die Erstattung der zunächst abgeführten KEST, wenn das die weggefallene Beteiligung ersetzende Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft im restlichen Zeitraum bis zum Ablauf der Jahresfrist gehalten wird.

Rz 565c wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

565c

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

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

Beispiel:

Rechtslage idF StRefG 2015/2016:

*A hat seinen Betrieb zum 31.12.01 in die X-GmbH eingebracht. Der Buchwert des Betriebes betrug vor Berücksichtigung einer vorbehaltenen Entnahme + 40.000. Im Sacheinlagevertrag wurde der Vorbehalt einer Entnahme iSd [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) für A vereinbart, wonach er 100.000 künftig ausbezahlt bekommen soll und die X-GmbH eine allfällige, **auf diesen Auszahlungsbetrag entfallende** KEST tragen soll. Die vorbehaltene Entnahme wurde in der Einbringungsbilanz daher unter Berücksichtigung der KEST-Schuld mit einem Betrag von ~~120.000~~ **2.758,62***

vermögensmindernd angesetzt (KEST = $\frac{40.000 - 100.000}{72,5} \times 100 \times 27,5\% =$

~~20.000~~**2.758,62**). Der Buchwert des Einbringungsvermögens sank folglich unter Berücksichtigung der vorbehaltenen Entnahme auf – ~~80.000~~**2.758,62**.

Die X-GmbH wird nunmehr auf Basis des Umwandlungsbeschlusses vom 20.9.03 zum 31.12.02 in die A&B-KG umgewandelt. Bis zum 20.9.03 hat A bereits 70.000 ausbezahlt erhalten, an das Finanzamt wurde KESt iHv ~~10.000~~**1.379,31** ($\text{KESt} = \frac{70.000 - 40.000}{72,5} \times 100 \times 27,5\%$) abgeführt. Bis zum 27.9.03 (eine Woche nach dem Beschluss auf Umwandlung der X-GmbH) sind gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) für die noch nicht getilgte vorbehaltene Entnahme iHv ~~40.000~~**1.379,31** 27,5% an KESt, somit weitere ~~10.000~~**1.379,31** abzuführen.

Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016:

Aufgrund der Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 ergibt sich bei einem gewünschten Auszahlungsbetrag von 100.000 eine KESt-Belastung von 20.000 ($\text{KESt} = \frac{40.000 - 100.000}{75} \times 100 \times 25\%$), und beträgt somit der Buchwert des Einbringungsvermögens -80.000. Da A zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses (20.9.03) bereits 70.000 ausbezahlt bekommen hat (KESt-Belastung 25% = 10.000), sind gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) für die bis zum 27.9.03 (eine Woche nach dem Beschluss auf Umwandlung der X-GmbH) noch nicht getilgte vorbehaltene Entnahme iHv 40.000 25% an KESt, somit weitere 10.000 abzuführen.

In Rz 578 erfolgt im letzten Bulletpoint eine Verweisanpassung (VAG 2016):

2.4.3.3. Ausnahmen von der Kürzung der Beteiligungsquoten

2.4.3.3.1. Gesamtrechtsnachfolgetatbestände

578

[...]

- Einbringungen nach [§ 92 BWG](#) bzw. nach § 621a VAG **2016**. Gesamtrechtsnachfolge liegt allerdings nur bei der Kapitalgesellschaft vor, die das eingebrachte Vermögen (samt Anteilen) erhält, nicht aber beim Einbringenden, der die einbringungsgeborenen Anteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge bekommt.

Rz 582 wird wie folgt geändert:

582

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

- durch einen unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Hauptgesellschafter vor der verschmelzenden Umwandlung der Tochter-Kapitalgesellschaft
- durch eine Kapitalgesellschaft & Co-Mitunternehmerschaft, zB eine GmbH & Co KG, vor einer nachfolgenden verschmelzenden Umwandlung der Tochter-Kapitalgesellschaft, wenn am Tag des Umwandlungsbeschlusses Komplementär der erwerbenden GmbH & Co KG ein Arbeitsgesellschafter und der einzige und damit 100-prozentige Kommanditist eine unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Körperschaft ist
- durch eine Kapitalgesellschaft vor einer nachfolgenden errichtenden Umwandlung der Tochter-Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft & Co-Mitunternehmerschaft, zB eine GmbH & Co KG, bei der der umwandlungsbedingt beitretende Komplementär Arbeitsgesellschafter ist und die die Anteile erwerbende Kapitalgesellschaft der einzige und damit 100-prozentige Kommanditist wird.

Im Falle der verschmelzenden Umwandlung auf eine unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Körperschaft, an deren Unternehmen jemand atypisch still beteiligt ist, kommt die Ausnahme nur dann zur Anwendung, wenn der stille Gesellschafter spätestens zum Umwandlungsstichtag oder umwandlungsbedingt ebenfalls zum Umwandlungsstichtag ausscheidet.

Rz 604 wird wie folgt geändert:

2.5.5. Kapitalverkehrsteuern

604

~~Umwandlungen im Sinne des Umwandlungsgesetzes sind gemäß § 11 Abs. 4 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn die übertragende Körperschaft am Tag der~~

Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch länger als zwei Jahre besteht.

Für Umgründungsvorgänge, die noch Gesellschaftsteuerpflicht auslösen können (zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323), sind die folgenden Ausführungen zu beachten:

Umwandlungen im Sinne des Umwandlungsgesetzes sind gemäß § 11 Abs. 4 UmgrStG von der Gesellschaftsteuer befreit, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss sich um eine Umwandlung nach § 7 UmgrStG handeln.
- Die übertragende Körperschaft muss am Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch länger als zwei Jahre bestehen.

Rz 605 wird wie folgt geändert:

605

Umwandlungen können nur mehr gesellschaftssteuerliche Tatbestände verwirklichen. Kapitalgesellschaften & Co KG gelten als Kapitalgesellschaft im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG), weshalb bei einer Umwandlung auf diese Gesellschaftsformen gesellschaftssteuerliche Tatbestände erfüllt werden können.

Rz 606 entfällt.

606

Die Befreiung nach § 11 Abs. 4 UmgrStG ist an zwei Voraussetzungen geknüpft:

- Es muss sich um eine Umwandlung nach § 7 UmgrStG handeln
- Die übertragende Körperschaft muss am Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch länger als zwei Jahre bestehen.

Randzahl 606: entfällt

Rz 612 wird wie folgt geändert:

612

Im Zusammenhang mit Umwandlungen können somit folgende Steuertatbestände des [KVG](#) erfüllt werden:

- Bei einer errichtenden Umwandlung auf eine GmbH & Co KG, deren persönlich haftender Gesellschafter die GmbH ist, kann im Sinne des [§ 2 Z 1 KVG](#) ein Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber vorliegen. Unter den Voraussetzungen des [§ 6 Abs. 1 Z 2 lit. a KVG](#) ist dieser Fall allerdings steuerfrei.
- Eine (Auslands)Umwandlung im Sinne des [§ 7 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) auf einen inländischen Nachfolgerechtsträger, der eine inländische Kapitalgesellschaft ([§ 4 KVG](#)) ist, kann den Tatbestand des [§ 2 Z 5 KVG](#) verwirklichen. Dies gilt nicht, wenn die ausländische umgewandelte Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft angesehen wurde.
- Durch eine Umwandlung auf eine ausländische Kapitalgesellschaft kann der Tatbestand der Zuführung von Anlage- bzw. Betriebskapital durch eine ausländische Kapitalgesellschaft an ihre inländische Niederlassung im Sinne des [§ 2 Z 6 KVG](#) verwirklicht werden (siehe VwGH 2.4.1990, [89/15/0002](#)). Dies gilt nicht, wenn die ausländische Nachfolge-Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren satzungsmäßigen Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union hat.

~~Zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323.~~

Rz 613 wird wie folgt geändert:

2.5.6. Grunderwerbsteuer

613

~~Werden durch eine Umwandlung Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987 verwirklicht, ist die Grunderwerbsteuer nach § 11 Abs. 5 UmgrStG immer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen, unabhängig davon ob eine Gegenleistung vorliegt oder nicht (VwGH 24.11.1994, 94/16/0253).~~

Werden durch eine Umwandlung Erwerbsvorgänge im Sinne des [§ 1 GrEStG 1987](#) verwirklicht, ist nach [§ 11 Abs. 5 UmgrStG](#) die Grunderwerbsteuer gemäß [§ 4](#) iVm [§ 7 GrEStG 1987](#), somit ausschließlich nach den Vorschriften des GrEStG 1987 zu berechnen. Die Grunderwerbsteuer ist daher bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 0,5% vom Grundstückswert ([§ 4 Abs. 1](#) iVm [§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987](#)), bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 3,5% vom einfachen Einheitswert zu berechnen ([§ 4 Abs. 2 Z 4](#) iVm [§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#)); dies gilt unabhängig davon, ob eine Gegenleistung vorliegt oder nicht. Das Gleiche trifft zu, wenn im Zuge einer Umwandlung ein Tatbestand gemäß [§ 1 Abs. 2a oder 3 GrEStG 1987](#) verwirklicht wird.

Diese mit dem StRefG 2015/2016 angepasste Bestimmung des UmgrStG ist erstmals auf Umwandlungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Für alle Umwandlungen mit einem früheren Stichtag, unabhängig davon, ob die Grundstücke zivilrechtlich erst im Jahr 2016 erworben werden, gilt nach wie vor die Rechtslage des UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/2016. Für diese Fälle ist als Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert heranzuziehen, der Steuersatz beträgt 3,5%.

Rz 617 entfällt:

617

~~Bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG 1987 (Vereinigung aller Anteile einer grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft) sowie nach § 1 Abs. 3 Z 4 GrEStG 1987 (Übertragung aller Anteile einer grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft) ist Bemessungsgrundlage das Dreifache des Einheitswertes (§ 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG 1987); § 11 Abs. 5 UmgrStG ist auf diese Fälle nicht anwendbar.~~

Randzahl 617: entfällt

Rz 618 wird wie folgt geändert:

618

Werden durch eine Umwandlung alle Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft vereinigt und dadurch vom Nachfolgerechtsträger Grundstücke im Wege der Anwachsung gemäß [§ 142 UGB](#) erworben, liegt ein steuerpflichtiger Vorgang im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) vor. Die Berechnung der Grunderwerbsteuer erfolgt nach [§ 11 Abs. 5 UmgrStG](#) vom Zweifachen des Einheitswertes ~~im~~ [§§ 4 und 7 GrEStG 1987](#) mit 0,5% vom Grundstückswert.

Folgender Abschnitt 2.9. „Umwandlung und Innenfinanzierung“ und die Rz 628 und 629 werden eingefügt:

2.9. Umwandlung und Innenfinanzierung

628

[§ 2 Abs. 2 IF-VO](#) regelt die Auswirkungen von Umwandlungen gemäß [Art. II UmgrStG](#) auf die Innenfinanzierung der übertragenden (umzuwandelnden) und der übernehmenden (rechtsnachfolgenden) Körperschaften, die selbst auch Evidenzkonten im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) zu führen haben. Danach ist die Innenfinanzierung der umzuwandelnden Körperschaft der Innenfinanzierung der rechtsnachfolgenden Körperschaft im jeweiligen Beteiligungsausmaß zuzurechnen (anteilige Addition), wobei die Beteiligungshöhe der rechtsnachfolgenden Körperschaft an der umzuwandelnden Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch maßgeblich ist; eine Zurechnung der auf das Beteiligungsausmaß ausscheidender Minderheitsgesellschafter entfallenden Innenfinanzierung erfolgt nicht.

Die der rechtsnachfolgenden Körperschaft zuzurechnende Innenfinanzierung ist von dieser fortzuführen. Um eine Doppelberücksichtigung zu vermeiden, hat ein der Ausschüttungsfiktion gemäß [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) unterliegender Betrag keine Auswirkungen auf die Innenfinanzierung der rechtsnachfolgenden Körperschaft.

Beispiel:

Die natürliche Person A und die M-GmbH sind zu jeweils 50% an T-GmbH beteiligt. Die M-GmbH weist einen steuerlichen Einlagenstand von 35 und eine Innenfinanzierung von 30 auf. Die T-GmbH hat ebenfalls steuerliche Einlagen von 35 und eine Innenfinanzierung von 40.

Die T-GmbH soll gemäß [Art. II UmgrStG](#) errichtend in eine GmbH & Co KG umgewandelt werden. An der neuen Mitunternehmerschaft sollen die M-GmbH zu 50% als Komplementärin und die natürliche Person A zu 50% als Kommanditistin beteiligt sein.

Die Innenfinanzierung der umzuwandelnden T-GmbH (40) ist der Innenfinanzierung der M-GmbH (30) gemäß [§ 2 Abs. 2 IF-VO](#) entsprechend dem Beteiligungsausmaß im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch (50%) hinzuzurechnen, sodass sich bei der M-GmbH eine Innenfinanzierung im Ausmaß von 50 ergibt ($30 + 40 \cdot 0,5$). Der Buchverlust aus dem Abgang der Beteiligung an der T-GmbH und der Buchgewinn aus dem Zugang der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft haben keine Auswirkungen auf die Innenfinanzierung der M-GmbH ([§ 1 Abs. 1 Z 2 IF-VO](#)). Um eine doppelte Berücksichtigung des Gewinnkapitals der T-GmbH zu vermeiden, ist der der Ausschüttungsfiktion gemäß [§ 9 Abs. 6 UmgrStG](#) unterliegende Betrag für Zwecke der Ermittlung der Innenfinanzierung nicht relevant (siehe Rz 545).

Weist die umzuwandelnde Körperschaft eine negative Innenfinanzierung auf, ist [§ 2 Abs. 1 letzter Satz IF-VO](#) zu beachten: Insoweit von der umwandlungsbedingten Rechtsnachfolgerin unternehmensrechtliche Abschreibungen auf die Beteiligung an der umzuwandelnden Körperschaft vorgenommen wurden, ist die der Rechtsnachfolgerin zuzurechnende Innenfinanzierung der umzuwandelnden Körperschaft zu erhöhen (siehe Rz 381).

629

Zu den allgemeinen Grundsätzen der [IF-VO](#) siehe Rz 379.

Zur erstmaligen Anwendung der Grundsätze der IF-VO siehe Rz 381 f.

Rz 635 wird wie folgt geändert:

635

Bei Erwerbsvorgängen nach [§ 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987](#) (Rz 613) ist die Grunderwerbsteuer nicht vom Zweifachen des Grundstücks Einheitswertes zu berechnen, sondern vom Wert der Gegenleistung, die auf das Grundstück entfällt, **mindestens jedoch**

vom Grundstückswert zu berechnen ([§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#))

(VwGH 27.9.1995, 94/16/0142).

Rz 636 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

2.11.2. Rechtsfolgen auf Ebene der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft

2.11.2.1. Einkommen(Körperschaft)steuer

636

Bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an der umgewandelten Gesellschaft gilt nach [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) der Untergang von Anteilen aufgrund der (umwandlungsbedingten) Beendigung der Körperschaft für sämtliche Beteiligte, unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung, als Veräußerung im Sinne des [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#), die als realisierte Wertsteigerung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig ist. Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten der Anteile anzusetzen. Abwicklungsguthaben im Sinne des [§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. c EStG 1988](#) ist der nach [§ 20 Abs. 2 KStG 1988](#) bewertete, dem Gesellschafter quotenmäßig zuzurechnende Teil des Abwicklungs-Endvermögens (Rz 632) der umgewandelten Gesellschaft. Die Einkünfte sind gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015](#) mit dem besonderen Steuersatz von 27,5% (**bis 2015: 25%, siehe EStR 2000 Rz 6223**) zu besteuern, womit auch die Einkommensteuer als abgegolten gilt ([§ 97 Abs. 1 EStG 1988](#)). [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) enthält eine Regelbesteuerungsoption, [§ 97 Abs. 2 EStG 1988](#) eine Verlustausgleichsoption.

3. Einbringungen (Art. III UmgrStG)

In Rz 643 erfolgt eine Verweisanpassung (VAG 2016):

643

Steuerlich sieht [§ 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) vor, dass die übernehmende Körperschaft im Rahmen der Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln ist, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre (siehe Rz 951 ff).

Sondertatbestände mit zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge sind im [§ 92 BWG](#), [§ 6 Abs. 2 VAG 2016](#) sowie durch die Einbringung in Form der Anwachsung in [§ 142 UGB](#) verankert.

Rz 700 wird wie folgt geändert:

3.1.6.3.3. Besonderheiten bei freiberuflichen Betrieben

700

Voraussetzung für die Übertragungsfähigkeit eines Betriebes ist die aufrechte Berufsbefugnis für die nachfolgende Körperschaft. Wesentlich ist diese Bestimmung im Rahmen der Einbringung von freiberuflichen Betrieben (**zu deren Besonderheiten und zur wesentlichen Betriebsgrundlage siehe Rz 1358a bis 1358c**). Dabei ist insb. zu prüfen, ob die Standesvorschriften die Einbringung des jeweiligen Betriebes zulassen (siehe auch Rz 751). Sollte die Betriebsführung in Form einer Körperschaft durch die Standesvorschriften nicht gedeckt sein, könnte in diesen Fällen wohl das Inventar in eine Körperschaft eingebracht werden, nicht aber der Betrieb selbst. Die bloße Einbringung von Inventar ist aber keine Betriebseinbringung im Sinne des [Art. III UmgrStG](#), sondern eine Sacheinlage, die als ein unter [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) fallender Tauschvorgang Gewinnverwirklichung zum Normalsteuersatz im freiberuflichen Betrieb auslöst.

Rz 721 wird wie folgt geändert:

721

Wird der gesamte Mitunternehmeranteil eingebracht, ist hinsichtlich eines positiven variablen Kapitalkontos zu unterscheiden:

- Wird der Mitunternehmeranteil von einer natürlichen Person eingebracht, kann das variable Kapitalkonto entweder bis zum Tag des Einbringungsvertrages tatsächlich entnommen (Entnahme gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#)) oder durch eine vorbehaltene Entnahme vermindert werden ([§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#); diesfalls ist eine Verbindlichkeit in der Ergänzungsbilanz anzusetzen, siehe Rz 915). Ein Zurückbehalten oder Verschieben des variablen Kapitalkontos gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 3 und Z 4 UmgrStG](#) ist nicht möglich,

weil das variable Kapitalkonto als solches ohne den Mitunternehmeranteil nicht bestehen kann.

- Wird der Mitunternehmeranteil von einer [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#)-Körperschaft eingebracht, kann neben der sinngemäßen Anwendung von [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) auch [§ 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG](#) angewendet werden.

Wird ein Mitunternehmeranteil teilweise eingebracht, ist hinsichtlich eines positiven variablen Kapitalkontos zu unterscheiden:

- Wird der Mitunternehmeranteil von einer natürlichen Person eingebracht, kann neben [§ 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#) auch [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) angewendet werden. Dadurch wird das variable Kapitalkonto ganz oder teilweise zum eingebrachten oder zurückbehaltenen Mitunternehmeranteil des Einbringenden verschoben.
- Wird der Mitunternehmeranteil von einer [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#)-Körperschaft eingebracht, kann neben der sinngemäßen Anwendung von [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) auch [§ 16 Abs. 5 Z 4 und Z 5 UmgrStG](#) angewendet werden.

Die sinngemäße Anwendung von [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) steht auch einbringenden ausländischen Körperschaften zu, die mit einer inländischen, unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaft vergleichbar sind. Dies auch deswegen, weil sich die Gewerblichkeitsfiktion des [§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#) nur auf inländisches Betriebsstättenvermögen und inländisches unbewegliches Vermögen bezieht.

Ein negatives Kapitalkonto kann nur durch eine tatsächliche Einlage bis zum Tag des Einbringungsvertrages gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) ausgeglichen werden. Weder ein Zurückbehalten, Verschieben noch eine Entnahme des negativen Kapitalkontos durch den Einbringenden ist zulässig, sondern es geht auf die übernehmende Körperschaft über.

Beispiel 1:

A ist als Kommanditist an einer KG zu 75% beteiligt. Zum 31.12.01 beträgt sein Mitunternehmeranteil 198.000. Er setzt sich zusammen aus dem starren Kapitalkonto von 3.000, dem variablen Kapitalkonto von 63.000 und der als Sonderbetriebsvermögen behandelten der KG nachhaltig zur Nutzung überlassenen dem A gehörenden Liegenschaft im Buchwert von 132.000. Der Verkehrswert zum 31.12.01 beträgt 495.000 auf die Liegenschaft entfällt ein Wert von 183.000.

A möchte zwei Drittel seines Mitunternehmeranteils in die ihm zur Gänze gehörende A-GmbH einbringen (dh 50%-Punkte einbringen und mit 25% beteiligt bleiben), dabei 50.000 vom variablen Kapitalkonto miteinbringen, die Liegenschaft zurückbehalten und eine vorbehaltene Entnahme iHv 30.000 vornehmen.

a) Es ist davon auszugehen, dass der Buchwert des einzubringenden Mitunternehmeranteils vor Korrekturen quotal 132.000 (= $\frac{2}{3}$ von 198.000) beträgt, dh dass er sich zusammensetzt aus dem starren Kapitalkontenanteil von 2.000, dem variablen Kapitalkontenanteil von 42.000 und dem Sonderbetriebsvermögensanteil von 88.000, und dass der Verkehrswertanteil 330.000 beträgt.

b) Die rückwirkenden Korrekturen beziehen sich auf [§ 16 Abs. 5 Z 2](#) und [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#). Dabei ist wie folgt vorzugehen:

Vom gesamten variablen Kapitalkontenanteil werden 50.000 eingebracht. Da anteilig dem Mitunternehmeranteil 42.000 zuzurechnen sind, werden zusätzlich 8.000 nach [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) durch Verschiebung aus dem restlichen Mitunternehmeranteil eingebracht.

Der Sonderbetriebsvermögensanteil von 88.000 wird nicht eingebracht, es wird daher der gesamte Betrag nach [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) in den restlichen Mitunternehmeranteil verschoben.

Für die vorbehaltene Entnahme ist der quotal Verkehrswertanteil von 330.000 um 8.000 (variables Kapitalkonto) zu erhöhen und um 122.000 ($\frac{2}{3}$ von 183.000 = Sonderbetriebsvermögen) zu vermindern, sodass sich ein Zwischenverkehrswert von 216.000 ergibt. 50% dieses Wertes betragen 108.000. Die vorgenommene vorbehaltene Entnahme von 30.000 ist daher gedeckt.

c) Das Einbringungskapital nach den rückwirkenden Korrekturen beträgt 22.000 (starres Kapitalkonto 2.000, variables Kapitalkonto 50.000, Passivpost für vorbehaltene Entnahme -30.000), der Verkehrswert beträgt 186.000.

Beispiel 2:

Die A-GmbH ist an einer Mitunternehmerschaft zu 25% beteiligt. Das starre Kapitalkonto beträgt 100.000 und das variable Kapitalkonto 300.000. Zum 31.12.01 soll der Mitunternehmeranteil rückwirkend zur Gänze in die B-GmbH eingebracht werden.

Zwischen Einbringungsstichtag und dem Abschluss des Einbringungsvertrages wird bei der A-GmbH eine Gewinnausschüttung iHv 100.000 beschlossen. Diese Ausschüttung soll gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG](#) dem Einbringungsvermögen zugeordnet werden. Außerdem erfolgt in sinngemäßer Anwendung des [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) im Rückwirkungszeitraum eine tatsächliche Entnahme iHv 100.000 vom variablen Kapitalkonto.

Die rückbezogene Entnahme verringert das variable Kapitalkonto in der Einbringungsbilanz um 100.000. Die Gewinnausschüttung wird durch Ausweis einer Passivpost in der Einbringungsbilanz dem Einbringungsvermögen (Mitunternehmeranteil) zugeordnet. Das Einbringungskapital wird so insgesamt um 200.000 verringert. Der eingebrachte Mitunternehmeranteil setzt sich nunmehr zusammen aus dem starren Kapitalkonto von 100.000, welches weiterhin 25% der

Mitunternehmerschaft vermittelt, und dem durch die rückbezogene Entnahme sowie die Passivpost verringerten variablen Kapitalkonto von 100.000.

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 2002 Rz 2341).

Rz 851 wird wie folgt geändert:

851

Bei der Bewertung des einzubringenden Vermögens sind zunächst zu unterscheiden:

1. Einbringungen ohne Auslandsbezug (rein nationale Einbringungen; siehe Rz 854)
2. Einbringungen mit Auslandsbezug (siehe Rz 854 und 856)
 - Grenzüberschreitende Einbringungen (vermögensbezogen)
 - Inlandseinbringungen mit Auslandsbezug
 - Auslandseinbringungen mit Inlandsbezug

Unter grenzüberschreitenden Einbringungen sind Einbringungen zu verstehen, bei denen Vermögen einbringungsbedingt über die „Grenze“ Österreichs „bewegt“ bzw. übertragen wird (zB ein österreichischer Einzelunternehmer bringt seinen Betrieb in eine deutsche GmbH ein). Eine Inlandseinbringung mit Auslandsbezug liegt zB vor, wenn sich das einzubringende Vermögen auch auf das Ausland erstreckt (zB zum einzubringenden österreichischen Betrieb gehört auch ein in Deutschland vermietetes Geschäftslokal). Eine Auslandseinbringung mit Inlandsbezug liegt zB vor, wenn sich bei an sich reinen Auslandseinbringungen das einzubringende Vermögen auch auf Österreich erstreckt (zB ein deutscher Einzelunternehmer bringt seinen Betrieb nach deutschem UmwStG in eine deutsche GmbH ein; zum deutschen Betrieb gehört auch ein in Österreich vermietetes Geschäftslokal).

Für Einbringungen ohne Auslandsbezug nach [Art. III UmgrStG](#) (rein nationale Einbringungen) sieht [§ 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) grundsätzlich die Buchwertfortführung vor (Buchwerteinbringung). Bei Einbringungen mit Auslandsbezug ist hingegen zu prüfen, ob

und inwieweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich **gemäß [§ 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#)** eingeschränkt wird (siehe dazu unten Rz 855 f).

Rz 854 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

3.4.2. Bewertung von einzubringendem Betriebsvermögen (§ 16 UmgrStG)

854

Gemäß [§ 16 Abs. 1 bis 3 UmgrStG](#) ist hinsichtlich der Bewertung des eingebrachten Vermögens wie folgt zu differenzieren:

- Einbringungen ohne Auslandsbezug (rein nationale Einbringungen)
 - die zwingende Buchwerteinbringung ([§ 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#); Rz 855)
- Einbringungen mit Auslandsbezug
 - Grenzüberschreitende Einbringungen
 - Inlandseinbringungen mit Auslandsbezug
 - Auslandseinbringungen mit Inlandsbezug

Die Einteilung erfolgt nach dem einzubringenden Vermögen.

Bei Einbringungen mit Auslandsbezug ist generell zu prüfen, ob und inwieweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird (siehe dazu unten Rz 856).

Dabei können folgende Rechtsfolgen eintreten:

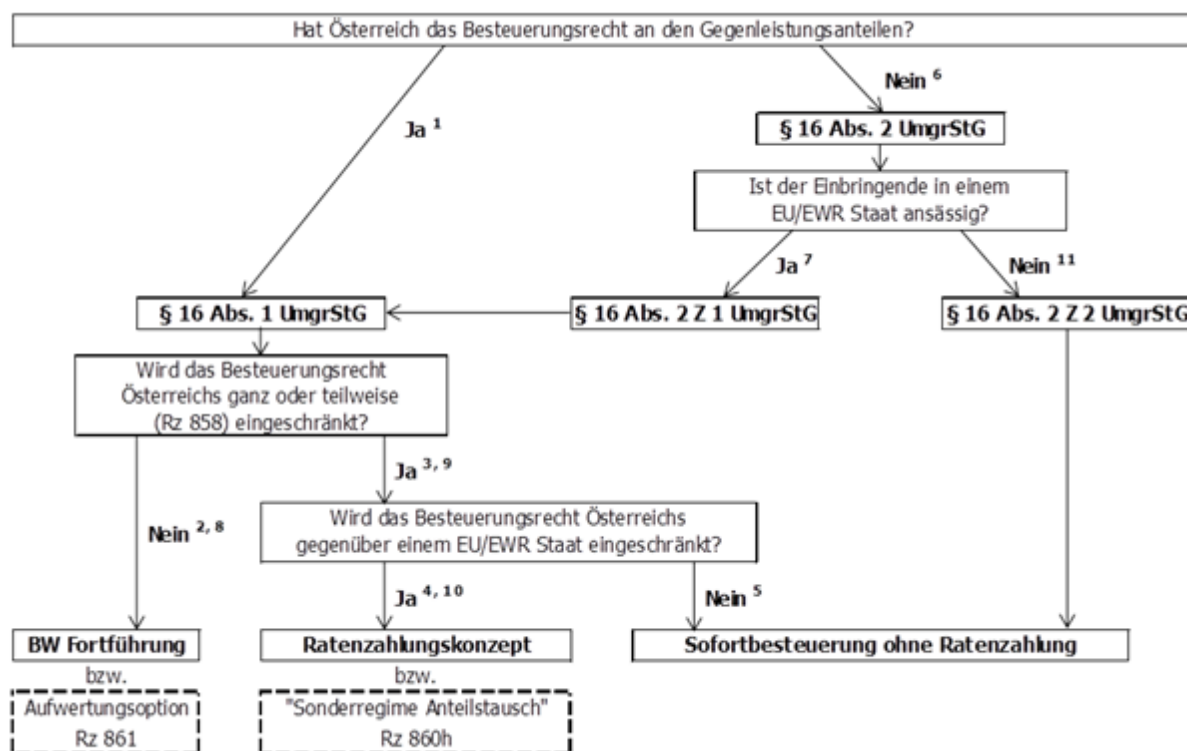
- Buchwertfortführung
- **Festsetzung Zwangsaufwertung ohne Ratenzahlung (bei bis zum 31.12.2015 beschlossenen oder vertraglich unterfertigten Umgründungen: ohne Nichtfestsetzung, siehe dazu Rz 44a)**
- **Festsetzung mit Ratenzahlung (bei bis zum 31.12.2015 beschlossenen oder vertraglich unterfertigten Umgründungen: Nichtfestsetzung, siehe dazu Rz 44b)**
- Aufwertungsoption gemäß [§ 16 Abs. 3 UmgrStG](#)

Rz 854a wird wie folgt geändert und ein neues Schaubild (Prüfschema) eingefügt:

854a

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

Das in weiterer Folge anzuwendende Prüfschema kann – überblicksartig und vereinfacht – wie folgt veranschaulicht werden; (die detaillierten Erläuterungen zum Prüfschema **einschließlich jener zur Rechtslage idF vor AbgÄG 2015 (Nichtfestsetzungskonzept)** sind den jeweiligen folgenden Randzahlen zu entnehmen):



Erläuterungen zum Prüfungsschema:

- ¹ Kann Österreich die im Zuge der Einbringung erhaltenen Gegenleistungsanteile besteuern und ist somit keine Einschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen gegeben, ist [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuwenden. Gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) ist in weiterer Folge entscheidend, ob das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen durch die Einbringung eingeschränkt wird. Die Frage nach einer

teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechts iSd Rz 858 stellt sich in diesen Fällen nicht.

- ² Erfolgt durch die Einbringung keine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen, hat die Einbringung zu Buchwerten zu erfolgen.
*Siehe dazu die Beispiele in Rz 856 (Bsp. 1, 2 und 3); Rz 857 (Bsp. 1); **Rz 858 (Bsp. 2);** Rz 859a (Bsp. 1 und 3); Rz 861 (Bsp. 2); Rz 936 (Bsp. 1 und 2); Rz 937a (Bsp. 1 und **Bsp. 2**); Rz 937b; Rz 943; Rz 944.*
- ³ Erfolgt durch die Einbringung eine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen, ist für die Rechtsfolgen wiederum zu unterscheiden, gegenüber wem die Einschränkung erfolgt.
- ⁴ Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU/EWR-Staat **mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe**, kommt es zwar grundsätzlich 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, gestellt werden Nichtfestsetzungskonzept, § 16 Abs. 1 zweiter Satz-2 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015)**.
*Siehe dazu die Beispiele in Rz 857 (Bsp. 2); Rz 859a (Bsp. 2); Rz 860a; **Rz 860b**; Rz 933; Rz 937; Rz 938 (Bsp. 1).*
Abweichend von diesem **Ratenzahlungskonzept** des § 16 Abs. 1 zweiter Satz-2 **UmgrStG iVm § 6 Z 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2015 (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept)** § 1 Abs. 2 UmgrStG 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-3 bis 6 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015**).
*Siehe dazu die Beispiele in Rz 857 (Bsp. 3); Rz 860**hb**; ~~Rz 860e~~.*
- ⁵ Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem Drittstaat, kann kein Antrag auf **Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung)** gestellt werden. Es kommt daher in diesen Fällen zu einer **gänzlichen Sofortbesteuerung** sofortigen Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (sog. „Zwangsaufwertung“, § 16 Abs. 1 zweiter Satz-2 **UmgrStG iVm § 6 Z 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2015** § 1 Abs. 2 UmgrStG).
Siehe dazu das Beispiel in Rz 938 (Bsp. 2).
- ⁶ Kann Österreich die im Zuge der Einbringung erhaltenen Gegenleistungsanteile nicht besteuern und ist somit eine Einschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen gegeben, ist **§ 16 Abs. 2 UmgrStG** anzuwenden. Für die weiteren Rechtsfolgen ist im Anwendungsbereich von § 16 Abs. 2 UmgrStG zu unterscheiden, wo der Einbringende ansässig ist (bei Verzicht auf die Gewährung einer Gegenleistung siehe aber Rz 854b). Erfolgt die Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ist im Anwendungsbereich von **§ 16 Abs. 2 UmgrStG**

zu unterscheiden, wo die Mitunternehmer (Körperschaften oder natürliche Personen) ansässig sind; folglich sind diese als Einbringende zu sehen. **§ 16 Abs. 4 UmgrStG ist zu beachten.**

- ⁷ Erfolgt die Einbringung durch einen EU/EWR-Ansässigen (somit auch durch Steuerinländer), ist **§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG** anzuwenden. Diese Bestimmung verweist wiederum auf **§ 16 Abs. 1 UmgrStG**, sodass der Verlust des Besteuerungsrechts an der Gegenleistung in diesen Fällen nicht unmittelbar zur **Sofortbesteuerung** Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen führt. Für die Rechtsfolgen ist gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG in weiterer Folge entscheidend, ob das Besteuerungsrecht Österreichs durch die Einbringung ganz oder teilweise (Rz 858) eingeschränkt wird.
- ⁸ Wird das Besteuerungsrecht gemäß **§ 16 Abs. 1 UmgrStG** weder ganz noch teilweise eingeschränkt, erfolgt die Einbringung zu Buchwerten.
Siehe dazu die Beispiele in Rz 860d (Bsp. 2); Rz 861 (Bsp. 1); Rz 937a (Bsp. 2); ~~Rz 937b~~ Rz 948 (Bsp. 6).
- 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** „Zwangsaufwertung“) erfolgt; siehe dazu die obigen Ausführungen zu **§ 16 Abs. 1 UmgrStG**.
Siehe dazu die Beispiele in Rz 948 (Bsp. 2 und 3).
- ¹⁰ Wird das Besteuerungsrecht Österreichs teilweise eingeschränkt (Rz 858), kommt das **Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015: „Nichtfestsetzungskonzept“)** zur Anwendung, weil die Einbringung durch einen EU/EWR-Ansässigen (somit auch durch Steuerinländer) erfolgt.
Siehe dazu die Beispiele in Rz 858 (Bsp. 1 und 2); Rz 860d (Bsp. 1).
- ¹¹ Erfolgt die Einbringung durch eine in einem Drittstaat ansässige Person, ist **§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG** anzuwenden. Das eingebrachte Vermögen ist zwingend auf den gemeinen Wert aufzuwerten: Es kommt daher unmittelbar zur **Sofortbesteuerung** Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen, ein Antrag auf **Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung)** kann nicht gestellt werden (**Sofortbesteuerung ohne Ratenzahlung** „Zwangsaufwertung“).
Siehe dazu die Beispiele in Rz 863 (Bsp. 1 und 2); Rz 948 (Bsp. 4 und 5).

Rz 854b wird wie folgt geändert:

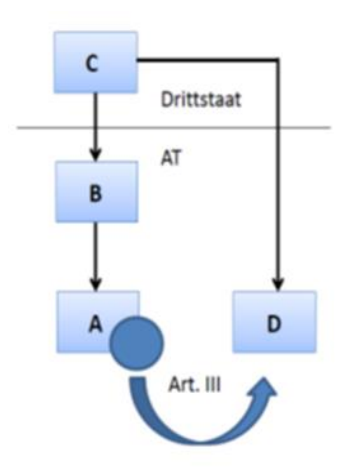
854b

Wird auf die Gewährung von Anteilen gemäß **§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG** verzichtet, gilt die Gegenleistung dennoch als bewirkt. Die Gegenleistung besteht in einem solchen Fall in der Werterhöhung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft, die zu Lasten der im Inland

steuerhängigen Anteile an der übertragenden Körperschaft erfolgt. Hat Österreich hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft kein Besteuerungsrecht, ist im Anwendungsbereich von [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) zu unterscheiden, wo der Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft ansässig ist; Rz 854a ist sinngemäß anzuwenden.

Beispiel:

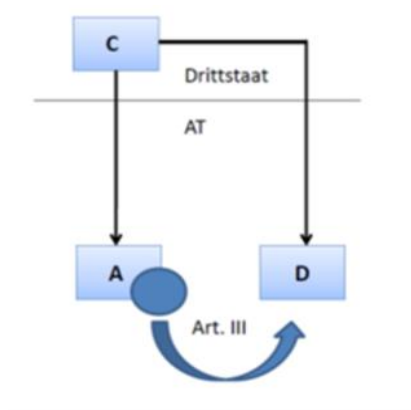
Die inländische A-GmbH bringt ihren Betrieb gemäß [Art. III UmgrStG](#) in die inländische D-GmbH ein. Der Alleingesellschafter der übernehmenden D-GmbH ist die in einem Drittstaat ansässige Gesellschaft C, die mittelbar über die inländische Körperschaft B-GmbH auch zu 100% an der einbringenden A-GmbH beteiligt ist. Auf die Gewährung neuer Anteile an die einbringende A-GmbH wird verzichtet. Das Doppelbesteuerungsabkommen AT-Drittstaat entspricht dem OECD-Musterabkommen.



*Die Gegenleistung gilt dennoch als bewirkt und besteht 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. Österreich hat kein Besteuerungsrecht an der Beteiligung von C an der übernehmenden D-GmbH; das Besteuerungsrecht Österreichs an der Gegenleistung ist somit eingeschränkt. Da C in einem Drittstaat ansässig ist, kommt es einbringungsbedingt zu einer sofortigen Aufdeckung **und Besteuerung** der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (**kein Antrag auf Ratenzahlung bzw. bis 31.12.2015 Nichtfestsetzung**).*

Variante 1:

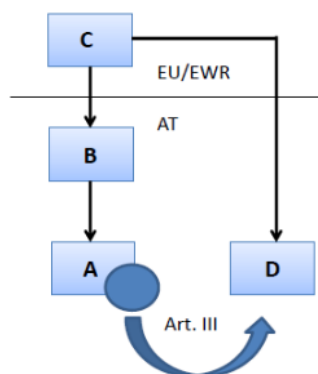
*Wäre – **anders als im Ausgangssachverhalt** – die im Drittstaat ansässige C unmittelbar an der den Betrieb übertragenden A-GmbH beteiligt, **bestünde die Gegenleistung in der Werterhöhung der Anteile an der den Betrieb übernehmenden D-GmbH, die aber nicht zu Lasten von im Inland steuerhängigen Anteilen erfolgt.***



Daher kommt – käme es hingegen nicht zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts von Österreich, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Drittstaat dem OECD-Musterabkommen folgt und daher der Anteil an der den Betrieb übertragenden Körperschaft A-GmbH auch vor der Einbringung nicht im Inland steuerhängig war; die Einbringung kann unter Ansatz der Buchwerte erfolgen.

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.



Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Beteiligung von C an der übernehmenden D-GmbH; das Besteuerungsrecht Österreichs an der Gegenleistung ist somit eingeschränkt. Da C jedoch in diesem Fall in einem EU/EWR-Staat ansässig ist, kommt [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) zur Anwendung und es ist maßgeblich, ob eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) vorliegt. Da das Besteuerungsrecht hinsichtlich

des eingebrachten Vermögens auch nach der Einbringung vorliegt, kann die Einbringung zu Buchwerten nach § 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG erfolgen.

Rz 857 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

857

Die Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich ist insbesondere bei grenzüberschreitenden Einbringungen zu prüfen. Bei einer Exporteinbringung durch eine in Österreich ansässige Person wird das Besteuerungsrecht **hinsichtlich des Vermögens** im Regelfall nur bei der Einbringung von Kapitalanteilen eingeschränkt.

Beispiele zu Exporteinbringungen:

Beispiel 1:

*Der österreichische Einzelunternehmer A bringt seinen operativen Betrieb in eine deutsche GmbH ein. Dadurch entsteht für die deutsche GmbH in Österreich eine Betriebsstätte, der – wie in aller Regel – das eingebrachte Vermögen weiter zuzurechnen ist, **weshalb Österreich das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen weiterhin zukommt**; ebenso bleibt A mit der erhaltenen Gegenleistung (Anteile an der deutschen GmbH) in Österreich steuerverfangen. Es kommt zu keiner Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich (**Buchwerteinbringung**).*

Beispiel 2:

*Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A bringt seinen im Betriebsvermögen gehaltenen Anteil an der inländischen T-AG in die deutsche D-AG ein und erhält als Gegenleistung einen Anteil von 30%. Einbringungsbedingt verliert Österreich das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil an der T-AG, **weil das DBA-Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft zuweist** (zu den steuerlichen Konsequenzen siehe Rz 860a **und Rz 860b; Ratenzahlungskonzept bzw. bis 31.12.2015 Nichtfestsetzungskonzept**).*

Beispiel 3:

*Die inländische M-AG bringt ihren Anteil an der inländischen T-AG in die deutsche D-AG ein und erhält als Gegenleistung einen Anteil von 30%. Einbringungsbedingt verliert Österreich das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil an der T-AG (zu den steuerlichen Konsequenzen siehe allerdings Rz 860**hb**; **Sonderregime „Anteilstausch“**).*

~~In Ausnahmefällen kann es auch bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen durch in Österreich ansässige Personen zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich kommen, wenn das anzuwendende DBA~~

hinsichtlich der Gegenleistungsanteile dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden ausländischen Gesellschaft das Besteuerungsrecht zuordnet (zB Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA Frankreich).

Zu den Rechtsfolgen einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) (Ratenzahlung bzw. Nichtfestsetzung) siehe Rz 860a.

Rz 858 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

858

Zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts **gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)** kann es **insbesondere kommen, wenn im Ausland ansässige natürliche Personen ihre österreichischen Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in eine inländische oder ausländische Körperschaft einbringen.**~~in folgenden Fällen kommen:~~
Dabei wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht der Republik Österreich aufgrund der Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Gegenleistungsanteile der Höhe nach eingeschränkt.

- ~~Im Ausland ansässige natürliche Personen bringen ihre österreichischen Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in eine inländische oder ausländische Körperschaft ein.~~

Beispiel 1:

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

Bringen in Österreich ansässige natürliche Personen ~~bringen~~ ihre Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in eine ausländische Körperschaft ein und **weist** das anzuwendende DBA ~~weist~~ **ausnahmsweise auch** dem Ansässigkeitsstaat der **ausländischen** Körperschaft das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zu (**[DBA Frankreich](#), Japan, China, Brasilien**), **ist Österreich in der Besteuerung der**

Gegenleistungsanteile dennoch nicht eingeschränkt, sodass es in derartigen Konstellationen zu keiner teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommen kann.

Beispiel 2:

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

Zu den Rechtsfolgen einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrecht gemäß [§ 16 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG](#) (Ratenzahlung bzw. Nichtfestsetzung) siehe Rz 860d ff.

Rz 859a wird zu Rz 859; die Rz 859 lautet wie folgt (AbgÄG 2015); Rz 859a entfällt:

859

Bringt eine inländische Körperschaft, die unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fällt, Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder Kapitalanteil) in eine ausländische Körperschaft ein, an der eine Beteiligung der einbringenden Körperschaft im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) (internationale Schachtelbeteiligung) besteht, ist diese Einbringung unter Buchwertansatz vorzunehmen, soweit nicht einbringungsbedingt das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird (zu Kapitalanteilen siehe Rz 860h). Der Buchwertansatz gilt unabhängig davon, ob bei der übernehmenden Körperschaft eine Kapitalerhöhung erfolgt und ob das

Ausmaß der Beteiligung der einbringenden Körperschaft an der übernehmenden ausländischen Körperschaft dadurch unverändert bleibt oder sich erhöht. Gleiches gilt auch für den Fall, dass durch die Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht.

Beispiel 1:

Die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A-GmbH bringt ihre deutsche Zweigniederlassung in eine deutsche Kapitalgesellschaft ein, an der sie zu 30% beteiligt ist. Anlässlich der Einbringung findet eine Kapitalerhöhung statt, wodurch sich der Anteil der A-GmbH auf 60% erhöht. Die Einbringung hat unter Ansatz der Buchwerte zu erfolgen (ist auch kein Fall einer Ratenzahlung bzw. bis 31.12.2015 einer Nichtfestsetzung, da keine Einschränkung des Besteuerungsrechtes erfolgt). [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) ist nicht anzuwenden, weil das eingebrachte Vermögen nicht steuerhängig war (Rz 1155).

Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1, die österreichische GmbH bringt aber eine italienische Zweigniederlassung in eine italienische Kapitalgesellschaft ein. Das an der Zweigniederlassung aufgrund des [DBA-Italien](#) (Anrechnungsmethode) bestehende Besteuerungsrecht wird einbringungsbedingt eingeschränkt (zur Ratenzahlung siehe Rz 860a bzw. bis 31.12.2015 zur Nichtfestsetzung siehe Rz 860b).

Beispiel 3:

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

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

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

Randzahl 859a: entfällt

Die Überschrift 3.4.2.1b. lautet künftig: „Ratenzahlung (ab 1.1.2016) und Nichtfestsetzung (bis 31.12.2015)“ und die Rz 860a wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

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** ~~ist ebenso wie für die Verschmelzung (§ 1 Abs. 2 UmgrStG) auch in~~ [§ 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**, ein Nichtfestsetzungskonzept verankert **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). Aus dem gesetzlichen Verweis auf § 1 Abs. 2 UmgrStG ergibt sich, dass Art. III UmgrStG soweit keine Anwendung findet, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird. Im Verhältnis zu Mitgliedstaaten des EU/EWR-Raums kommt das Nichtfestsetzungskonzept (aufgeschobene Besteuerung) in Betracht; zum Nichtfestsetzungskonzept allgemein siehe zur Verschmelzung Rz 44.

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 (mit 15.000) entfallende Steuerschuld gleichmäßig in sieben Raten zu entrichten~~ an und stellt einen Antrag auf Nichtfestsetzung.*

*In der Einbringungsbilanz ist der Anteil an der X-GmbH mit **dem Fremdvergleichswert von 2510.000** auszuweisen, weswegen das Einbringungskapital ebenfalls **2510.000** beträgt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Y-GmbH sind um **den nach § 16 UmgrStG maßgebenden Wert von 2510.000** auf **insgesamt 6550.000** zu erhöhen (§ 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG).*

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

Die bisherige Rz 860b wird in Rz 860g überführt; in die neue Rz 860b werden bereits bestehende Aussagen aus den bisherigen Rz 859 und 860a überführt:

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. Im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu einem anderen Staat (Drittstaat) kann ein Antrag auf Nichtfestsetzung hingegen nicht gestellt werden; es ist der gemeine Wert des eingebrachten Vermögens anzusetzen und es kommt zur einbringungsbedingten Sofortbesteuerung sämtlicher stiller Reserven samt Firmenwert. Da [§ 16 UmgrStG](#) als Bewertungsvorschrift nur die Bewertung regelt, bleiben die übrigen Wirkungen des [Art. III UmgrStG](#) erhalten (kein Anwendungsausschluss von Art. III UmgrStG; zum Verlustabzug siehe aber Rz 1176). Die spätere Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden des eingebrachten Vermögens stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) dar und führt zur Festsetzung der Steuerschuld beim Einbringenden (siehe dazu Rz 860g; zur Durchbrechung der absoluten Verjährungsfrist für Anträge auf Nichtfestsetzung, die nach dem 31.12.2005 gestellt wurden siehe Rz 44c).

Die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhöhen sich erst bei Festsetzung der Steuerschuld im eingebrachten Vermögen rückwirkend mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages ([§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#)).

Beispiel:

A ist Einzelunternehmer und bringt aus dem Betriebsvermögen eine Beteiligung 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).

In der ESt-Erklärung des Jahres 01 gibt A die stillen Reserven des Anteils an der X-GmbH mit 15.000 an und stellt einen Antrag auf Nichtfestsetzung.

In der Einbringungsbilanz ist der Anteil an der X-GmbH mit 10.000 auszuweisen, weswegen das Einbringungskapital ebenfalls 10.000 beträgt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Y-GmbH sind um 10.000 auf 50.000 zu erhöhen ([§ 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG](#)).

Zur Festsetzung der Steuerschuld siehe näher Rz 860g.

Rz 860c wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

860c

Kapitalanteile können im Wege einer (Teil-)Betriebseinbringung oder isoliert übertragen werden. Das Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015:

Nichtfestsetzungskonzept) kommt ~~auch~~beispielsweise 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 (~~für EWR-Staaten gilt dies nur, wenn eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht~~).

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.

Vor Rz 860d wird eine neue Überschrift 3.4.2.1c. „Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gegenleistung und teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes“ eingefügt (AbgÄG 2015) und Rz 860d wird wie folgt geändert; dabei erfolgen Umstrukturierungen bereits bestehender Aussagen innerhalb der Rz; die bestehenden Aussagen in Rz 860d zur Festsetzung werden in Rz 860g überführt:

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** (~~in Norwegen, oder ab 2014 in~~ 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)** im Falle des § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG 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). 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%** 25% 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** Nichtfestsetzungsantrag 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.

~~Da im Beispiel der Einbringende im EU-Mitgliedstaat Deutschland ansässig ist, kann dieser für die Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Gegenleistung die Nichtfestsetzung in der Einkommensteuererklärung jenes Veranlagungszeitraumes beantragen, in den der Einbringungstichtag fällt. Dabei ist für die Gesellschafterebene hinsichtlich dieser betrieblichen Einkünfte ein Steuersatz von zu Grunde zu legen 25%; (gilt für Einbringungstichtage ab 31.3.2012; für Einbringungstichtage davor ist die nicht festzusetzende Steuerschuld mit dem Halftesteuersatz im Jahr der Einbringung zu bemessen). Dies gilt im angeführten Beispiel unabhängig davon, ob die übernehmende Körperschaft (wie im Beispiel) 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.~~

~~Auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft sind die Buchwerte fortzuführen.~~

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. 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 23:

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.

- Ist der Einbringende außerhalb der EU, Norwegen, ~~oder ab 2014~~ 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).

Nach Rz 860d werden die folgenden neuen Rz 860e und Rz 860f eingefügt; die bisherigen Rz 860e und Rz 860f werden zu Rz 860g und 860i:

860e

Der einbringungsbedingte Wechsel vom „KESt-Regime“ (Besteuerung mit 27,5%) ins „KöSt-Regime“ (Besteuerung mit 25%) stellt keine teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechts iSd [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) dar.

Beispiel :

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

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

860f

Wird anlässlich einer Vorumgründung (Umwandlung iSd [Art. II UmgrStG](#)) das Besteuerungsrecht der Republik Österreich zunächst der Höhe nach erweitert, durch eine darauffolgende Einbringung sodann aber wieder eingeschränkt, bestehen keine Bedenken, von keiner einbringungsbedingten Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich gemäß [§ 16 UmgrStG](#) auszugehen, wenn das Besteuerungsrecht nach der Einbringung wirtschaftlich betrachtet dem Besteuerungsrecht vor der Vorumgründung entspricht.

Beispiel:

Die in Deutschland ansässigen natürlichen Personen A und B sind zu je 50% an der inländischen AB-GmbH beteiligt. Die AB-GmbH soll mit Stichtag

31.12.15 errichtend in eine GmbH & Co KG (unter Beitritt einer neu gegründeten in Deutschland ansässigen GmbH als Arbeitsgesellschafterin) umgewandelt werden. Umwandlungsbedingt entsteht das Besteuerungsrecht Österreichs (vorher: 25% KöSt, nachher 50% beschränkte ESt); gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) ist der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert der Kapitalanteile am Umwandlungstichtag in Evidenz zu nehmen und bei späterer Realisierung bei den natürlichen Personen mit 25% festzusetzen. Die GmbH & Co KG führt das Vermögen zu Buchwerten fort.

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

Vor Rz 860g wird eine neue Überschrift 3.4.2.1d. „ Vorzeitige Fälligstellung offener Raten (ab 1.1.2016) und Festsetzung der Steuerschuld (bis 31.12.2015)“ eingefügt. Dabei werden bereits bestehende Aussagen aus den ehemaligen Rz 860a, 860d und 860e in die neue Rz 860g überführt und diese wird wie folgt geändert:

3.4.2.1d. Vorzeitige Fälligstellung 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 Fälligstellung 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 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 Fälligestellung 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 up-stream 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 Fälligestellung 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 up-stream 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).

Vor Rz 860h wird die Überschrift „3.4.2.1e. Einbringung von Kapitalanteilen – Sonderregime Anteilstausch“ eingefügt und die Rz 860h wie folgt geändert (AbgÄG 2015); dabei werden bereits bestehende Aussagen der bisherigen Rz 860b und Rz 860e (Anteilstausch) in Rz 860h überführt:

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 Einbringungsstichtag 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 Teilstrich 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 Teilstrich 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.

Die bisherige Rz 860f wird zu Rz 860i und lautet wie folgt (die bereits in der bisherigen Rz 860f bestehenden Aussagen werden:

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.

Rz 861 wird wie folgt geändert:

3.4.2.2. Aufwertungsoption

861

Führt eine Einbringung zu keinerlei Einschränkungen des Besteuerungsrechts der Republik Österreich, ist grundsätzlich die Buchwertfortführung vorgesehen. Das UmgrStG lässt aber ein Bewertungswahlrecht in jenen Fällen offen, in denen die Anwendung des Prinzips der Buchwertfortführung gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) wegen des Vorliegens einer Steuerpflicht im Ausland zu steuerlichen Nachteilen führen kann. Um solche Nachteile zu vermeiden, kann abweichend von der grundsätzlich zwingenden Buchwertfortführung das von der ausländischen Steuerpflicht umfasste Einbringungsvermögen in zwei Fällen auf den gemeinen Wert steuerpflichtig aufgewertet werden (so genannte Aufwertungsoption).

- Ist der Einbringende in einem EU-Staat, ~~oder in Norwegen, oder ab 2014 in Liechtenstein~~ **oder ab 1.1.2017 in Island** ansässig und ist das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der in den Anteilen der übernehmenden Körperschaft enthaltenen stillen Reserven eingeschränkt, kann der Einbringende das in- und/oder ausländische Vermögen auf den gemeinen Wert aufwerten, wenn die Einbringung im Ausland zu einer tatsächlichen, steuerpflichtigen Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht

kommenden Staat ein DBA besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme getroffen wird ([§ 16 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#)).

Beispiel 1:

Die in einem EU-Staat ansässige Körperschaft A bringt ihren in diesem EU-Staat gelegenen Betrieb in die inländische B-GmbH ein und erhält als Gegenleistung neue Anteile. Mit dem EU-Staat besteht ein DBA mit Anrechnungsmethode. Der Ansässigkeitsstaat nimmt die Einbringung zum Anlass, die im eingebrachten Betrieb enthaltenen stillen Reserven zu versteuern.

Da das Besteuerungsrecht hinsichtlich der neuen Anteile zugunsten eines EU-Staates eingeschränkt ist (vgl. Art. 13 OECD-Musterabkommen), erfolgt die Einbringung grundsätzlich zu Buchwerten ([§ 16 Abs. 2 Z 1](#) iVm [Abs. 1 UmgrStG](#)). Wahlweise kann A das Vermögen der Betriebsstätte auch aufwerten und mit dem gemeinen Wert ansetzen ([§ 16 Abs. 2 Z 1](#) in Verbindung mit [Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#)).

- Ist der Einbringende Steuerinländer und wird das Besteuerungsrecht Österreichs nicht eingeschränkt, kann der Einbringende das ausländische Vermögen auf den gemeinen Wert aufwerten, wenn die Einbringung im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden Staat ein DBA besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme getroffen wird ([§ 16 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#)).

Beispiel 2:

Der im Inland ansässige Einzelunternehmer A bringt seine in einem Drittstaat gelegene Betriebsstätte in die inländische Körperschaft B ein und erhält dafür neue Anteile an der Körperschaft B. Der Drittstaat nimmt die Einbringung zum Anlass, die stillen Reserven des Betriebsstättenvermögens zu besteuern. Mit dem Drittstaat besteht ein DBA, welches die Anrechnungsmethode vorsieht.

Da das Besteuerungsrecht weder hinsichtlich der neuen Anteile noch am eingebrachten Vermögen eingeschränkt ist, erfolgt die Einbringung grundsätzlich zu Buchwerten ([§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)). A kann aber das Betriebsvermögen in der Einbringungsbilanz wahlweise aufwerten und mit dem gemeinen Wert ansetzen.

Die Überschrift vor Rz 862 lautet künftig „3.4.2.3. Sofortbesteuerung ohne Ratenzahlungskonzept aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes im Verhältnis zu Drittstaaten“ und Rz 862 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

3.4.2.3. Sofortbesteuerung ohne Ratenzahlungskonzept aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes im Verhältnis zu Drittstaaten

862

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

- Ist der Einbringende in einem EU/EWR-Staat **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.**

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

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

Rz 863 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

863

Wird das Besteuerungsrecht gegenüber anderen Staaten als EU-Mitgliedstaaten, Norwegen, ~~oder (ab 2014) Liechtenstein~~ **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.

Rz 867 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

3.4.2.5.1. Einbringung des Gesamtvermögens einer Mitunternehmerschaft

867

Geht die Mitunternehmerschaft in Folge der Einbringung unter, weil sie gelöscht oder zur vermögensverwaltenden Personengesellschaft wird, ergibt sich Folgendes:

- Fallen alle Mitunternehmer unter [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) (Besteuerungsrecht ist im Verhältnis zu Nicht-EU/**EWR**-Staaten eingeschränkt), ~~oder~~ **machen** ~~optieren~~ alle Mitunternehmer **vom Aufwertungswahlrecht** nach [§ 16 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) **Gebrauch** (Aufwertungsoption für das ausländische Vermögen) oder liegt für alle Gesellschafter ein Anwendungsfall des [§ 16 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#) vor (Aufwertungsoption für das in- und ausländische Vermögen), erfolgt eine einheitliche Zwangsaufwertung in der Einbringungsbilanz (**Ansatz des gemeinen Wertes**).

- In allen anderen Fällen erfolgt die Einbringung einheitlich zu Buchwerten ([§ 16 Abs. 4 Z 1 UmgrStG](#)). **Unabhängig von dieser einheitlichen Bewertung des Einbringungsvermögens mit Buchwerten hat eine Aufwertung für jene Mitunternehmer zu erfolgen, hinsichtlich der das Besteuerungsrecht Österreichs durch die Einbringung eingeschränkt wird (Aufwertung auf den Fremdvergleichswert und somit Festsetzung der Steuerschuld mit allfälliger Ratenzahlung bei Mitunternehmern aus EU/EWR-Mitgliedstaaten); jedoch hat ein eingeschränktes Besteuerungsrecht hinsichtlich einzelner Mitunternehmer keine Auswirkung auf den Wertansatz für die übrigen Mitunternehmer.**

Soweit bei **einer** Einbringung in eine inländische oder ausländische übernehmende Körperschaft das Besteuerungsrecht einbringungsveranlasst eingeschränkt wird, gelten für alle inländischen Mitunternehmer die in Rz 860a ff beschriebenen Regeln.

Rz 868 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

868

Mitunternehmer, die in einem EU-Mitgliedstaat bzw. in einem EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ansässig sind, können entweder **im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes im eingebrachten Vermögen die Entrichtung der Steuerschuld in Raten (Umgründungen bis 31.12.2015 Nichtfestsetzung)** beantragen. **Auf Ebene der übernehmenden Körperschaft wird das Vermögen dennoch einheitlich mit dem Buchwert angesetzt (siehe Rz 867).**

Im Falle der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommt es zu einer Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz (ab 1.1.2016: 27,5%; siehe näher Rz 860d oder es kommt zur Sofortbesteuerung (für Einbringungsstichtage ab 31.3.2012 mit einem Steuersatz von 25%; für Einbringungsstichtage davor Halftesteuersatz; vgl. Rz 860d). **Der Antrag auf Ratenzahlung bezieht sich auf die unter Anwendung des besonderen Steuersatzes entstehende Steuerschuld und ist vom jeweiligen Mitunternehmer zu stellen, hinsichtlich dessen eine teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes vorliegt.** Auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft kommt es aber in beiden Fällen **auch im Falle der teilweisen Einschränkung des**

Besteuerungsrechtes zur Buchwertfortführung (**ebenso für Umgründungen unter Anwendung des Nichtfestsetzungskonzepts**), sodass der Körperschaft bezüglich dieser Mitunternehmer keine Firmenwertabschreibung im Sinn des [§ 16 Abs. 4 Z 2 dritter Satz UmgrStG](#) zusteht.

Mitunternehmer, bei denen das Besteuerungsrecht Österreichs im Verhältnis zu Nicht-EU/**EW**R-Staaten eingeschränkt ist, müssen ungeachtet der Buchwertansätze in der Einbringungsbilanz die anteiligen stillen Reserven realisieren, **ohne dass sie von der Möglichkeit der Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung) Gebrauch machen können.**

Rz 869 wird wie folgt geändert:

869

Zur Aufdeckung der stillen Reserven, die Anlass zu einer Firmenwertabschreibung iSd [§ 16 Abs. 4 Z 2 dritter Satz UmgrStG](#) bei der übernehmenden Körperschaft gibt, kommt es nur hinsichtlich jener Mitunternehmer, die in Drittstaaten ansässig sind, weil [§ 16 Abs. 4 Z 2 zweiter Satz UmgrStG](#) nur auf [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) verweist.

Die Aufwertungsbeträge sind von der übernehmenden Kapitalgesellschaft evident zu halten und ab dem auf die Einbringung folgenden Wirtschaftsjahr wie ein Firmenwert gemäß [§ 8 Abs. 3 EStG 1988](#) außerbilanzmäßig abzuschreiben ([§ 16 Abs. 4 Z 2 UmgrStG](#)).

Beispiel:

Die ABC-OG bringt ihr Unternehmen zum Stichtag 31.12.02 in die inländische D-GmbH ein. Die ABC-OG hat folgende Gesellschafter:

<i>Ausmaß der Vermögens- und Erfolgsbeteiligung</i>	
<i>A ist unbeschränkt steuerpflichtig</i>	<i>50%</i>
<i>B ist beschränkt steuerpflichtig (EU-Ausländer)</i>	<i>20%</i>
<i>C ist beschränkt steuerpflichtig (Nicht-EU-Ausländer)</i>	<i>30%</i>

Die Bilanz der ABC-OG zum 31.12.02 hat folgendes Aussehen:

ABC OG zum 31.12.02

	<i>TW</i>	<i>BW</i>		
Anlagevermögen	40.000	10.000	Kapital A	10.000
Umlaufvermögen	20.000	20.000	Kapital B	6.000
			Kapital C	4.000
			Verbindlichkeiten	10.000
		30.000		30.000

Trotz des beschränkt steuerpflichtigen C, dessen Anteil zu einer Aufdeckung der stillen Reserven bei C führt, sind die übertragenen Wirtschaftsgüter in der Einbringungsbilanz und in der Steuerbilanz der D-GmbH mit Buchwerten zu bilanzieren.

Einbringungsbilanz zum 31.12.02

Anlagevermögen	10.000	Einbringungskapital	20.000
Umlaufvermögen	20.000	Verbindlichkeiten	10.000
	30.000		30.000

C hat gemäß [§ 16 Abs. 4 UmgrStG](#) einen Veräußerungsgewinn von 9.000 zu versteuern (Halbsteuersatz, sofern die Voraussetzungen des [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) erfüllt sind).

Die D-GmbH kann jährlich einen steuerlichen Absetzbetrag von 600 (ein Fünftel von 9.000) geltend machen. Hinsichtlich des Anteils von B steht der D-GmbH keine Firmenwertabschreibung zu.

Hinsichtlich des B kommt es zu einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes (Festsetzung mit 27,5%), wodurch sich keine Auswirkung auf den Ansatz der Wirtschaftsgüter mit Buchwerten ergibt. Eine Firmenwertabschreibung iSd [§ 16 Abs. 4 Z 2 dritter Satz UmgrStG](#) bei der übernehmenden Körperschaft wird der D-GmbH dadurch nicht vermittelt.

Rz 889 wird wie folgt geändert:

889

Nicht unter den Begriff der rückwirkenden Korrekturen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) fällt die Disposition des Einbringenden, einzelne den einzubringenden (Teil)Betrieb betreffende nach dem geplanten Einbringungstichtag getätigte Rechtsgeschäfte nicht der übernehmenden Körperschaft zurechnen zu wollen. Voraussetzung für eine steuerneutrale Disposition ist, dass das betreffende Rechtsgeschäft im Einbringungsvertrag von der Zurechnung zur übernehmenden Körperschaft ausgenommen wird (siehe auch Rz 965).

Dies ist auch für einzelne Kundenbeziehungen möglich, soweit die (Teil)Betriebseigenschaft des eingebrachten Vermögens nicht verloren geht.

Zur Zurückbehaltung von Teilen des Kunden-, Klienten- bzw. Patientenstockes anlässlich der Einbringung freiberuflicher Betriebe siehe die Ausführungen in Rz 1358a, fünfter Bulletpoint.

Beispiel 1:

A möchte seinen Einzelbetrieb zum 31.12.01 in die A-GmbH einbringen. A erwirbt am 1.6.02 eine für betriebliche Zwecke gewidmete Liegenschaft. Nach Vollzug der Einbringung wäre der Liegenschaftserwerb der übernehmenden A-GmbH zuzurechnen. A kann demgegenüber vertraglich dahingehend disponieren, dass der Liegenschaftserwerb nicht als Anschaffungsvorgang der A-GmbH gewertet, sondern weiterhin dem A zugerechnet wird, da A die Liegenschaft der A-GmbH in Bestand geben will.

Beispiel 2:

Die B-GmbH möchte zum 30.6.01 einen Teilbetrieb in die C-GmbH einbringen. Sie möchte einen dem Teilbetrieb dem Grunde nach zuzurechnenden Großauftrag, der nach dem Einbringungstichtag abzuwickeln ist, nicht auf die übernehmenden Körperschaft übertragen und behält sich vertraglich eine Nichtüberbindung dieses Rechtsgeschäftes vor.

Rz 926 wird wie folgt geändert:

3.4.2.6.8. Verschieben von Wirtschaftsgütern

926

[§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) schafft im Rahmen

- einer Teilbetriebs-Einbringung
- einer Einbringung eines Teiles eines Mitunternehmeranteiles (siehe Rz 721)
- und bei Körperschaften im Sinne des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) auch bei der Einbringung des gesamten Betriebes (bzw. des gesamten Mitunternehmeranteiles)

die Möglichkeit, aktive und passive Wirtschaftsgüter zwischen den Teilbetrieben bzw. zwischen dem Betrieb und dem Restbetriebsvermögen der Körperschaft zu verschieben und zwar sowohl im Wege des Zurückbehaltens von Wirtschaftsgütern des einzubringenden (Teil)Betriebes als auch des Mitübertragens von Wirtschaftsgütern des verbleibenden Teilbetriebes bzw. Restbetriebsvermögens der Körperschaft.

Dies gilt weiters auch für das Zurückbehalten von Sonderbetriebsvermögen bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles, wenn dieser im Betriebsvermögen gehalten wird (siehe EStR 2000 Rz 5941 und KStR 2013 Rz 406). Die Verschiebetechnik des [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) kann aber für den Fall, dass der einzubringende Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen gehört, nicht dazu verwendet werden, Wirtschaftsgüter des Einbringenden aus seinem Betrieb außerhalb des "Bilanzbündelbetriebes" der Mitunternehmerschaft in den einzubringenden Mitunternehmeranteil zu verschieben. Wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils eingebracht, gilt [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) auch für das Mitübertragen bzw. Verschieben von Sonderbetriebsvermögen; folglich kann auch das auf den nicht übertragenen Mitunternehmeranteil entfallende Sonderbetriebsvermögen miteingebracht werden. Zum Verschieben eines negativen variablen Kapitalkontos siehe Rz 721.

Dieses Verschieben von Wirtschaftsgütern erfolgt durch Aufnahme bzw. Nichtaufnahme der verschobenen Wirtschaftsgüter in die Einbringungsbilanz. Das Verschieben von Wirtschaftsgütern löst keine Entnahmebesteuerung aus. Voraussetzung für die Steuerneutralität des Verschiebens von Wirtschaftsgütern zwischen zwei Teilbetrieben ist bei Einbringenden, die den Gewinn nicht nach [§ 5 EStG 1988](#) ermitteln, jedoch, dass das verschobene Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen des verbleibenden Teilbetriebes gehören kann. Zählt das verschobene Wirtschaftsgut daher nach dem Verschieben nicht zum Betriebsvermögen des Einbringenden, liegt eine Entnahme in das Privatvermögen vor.

Beispiel 1:

A führt einen Betrieb, der aus den Teilbetrieben 1 und 2 besteht. A bringt Teilbetrieb 1 in die B-GmbH ein, verschiebt jedoch die zum Teilbetrieb 1 gehörende Beteiligung an der C-AG durch Nichtaufnahme in der Einbringungsbilanz in den nicht eingebrachten Teilbetrieb 2. Der Teilwert der Beteiligung beträgt 1000, ihr Buchwert 300.

Variante a zu 1:

A ermittelt den Gewinn nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#).

Durch das Verschieben der Beteiligung verringert sich das (buchmäßige) Einbringungskapital um 300. Da die verschobene C-Beteiligung dem verbleibenden Teilbetrieb 2 entweder als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnet werden kann, unterbleibt die steuerwirksame Entnahme der Beteiligung.

Variante b zu 1:

A ermittelt den Gewinn nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#).

Ein steuerneutrales Verschieben der Beteiligung ist nur möglich, wenn die Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen des verbleibenden Teilbetriebes 2 darstellt. Andernfalls kommt es zur Entnahme der Beteiligung und zur damit verbundenen Besteuerung der in der Beteiligung steckenden stillen Reserven.

Beispiel 2:

A, der ein Einzelunternehmen betreibt, ist zu 30% an der B-OG beteiligt. Der Anteil an der B-OG gehört zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Zum 31.12.01 bringt A 50% seines Anteils an der B-OG (somit 15%) gegen AnteilsGewährung in die X-GmbH ein. In die Einbringungsbilanz werden Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens (nicht Teil des Sonderbetriebsvermögens des Einzelunternehmens) unter Bezugnahme auf [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) aufgenommen.

Da die Verschiebetechnik des [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) nur für das Sonderbetriebsvermögen hinsichtlich des einzubringenden Mitunternehmeranteils nutzbar ist, liegt hinsichtlich der in die X-GmbH übertragenen Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens eine gewinnrealisierende, nicht rückwirkende Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) aus dem Einzelunternehmen des A sowie eine Einlage gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) in die X-GmbH vor.

Wird ein Wirtschaftsgut, das steuerlich Bestandteil eines übertragenen Mitunternehmeranteils ist, aber zivilrechtlich nicht der Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist (insbesondere Sonderbetriebsvermögen), zivilrechtlich nicht mitübertragen, ist dieser Vorgang – typologisch betrachtet – als Maßnahme des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zu qualifizieren und nach Maßgabe der dort geregelten Beschränkungen zulässig.

Beispiel:

Die A-GmbH bringt ihren 60-prozentigen Anteil an der B-KG mit Bilanzstichtag 29.2.X16 in eine Komplementär-GmbH, die K-GmbH ein (da auch die anderen Kommanditisten einbringen, kommt es bei der GmbH zur Anwachsung). Zum Bilanzstichtag 29.2. hat die A-GmbH eine Kreditforderung gegen die B-KG, die B-KG weist entsprechend eine Verbindlichkeit aus.

In diesem Fall stellt das Gesellschafterdarlehen bei der B-KG Sonderbetriebsvermögen dar. Wird dieses zivilrechtlich nicht mitübertragen, liegt typologisch eine Maßnahme nach [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) vor. Anders als bei den typischen Anwendungsfällen des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) ergibt sich hier die Entnahme aber nicht aus einer gesonderten Vereinbarung, sondern aufgrund der regulären zivilrechtlichen Ausgestaltung der Einbringung. Im Hinblick auf den persönlich eingeschränkten Anwendungsbereich von [§ 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG](#) ist dieser Vorgang am ehesten mit [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) vergleichbar; dies gilt auch für im Rückwirkungszeitraum beschlossene Gewinnausschüttungen, die bei Abschluss des

Einbringungsvertrages Forderungen des Gesellschafters im Sonderbetriebsvermögen gegenüber der Personengesellschaft darstellen.

Anderes gilt für das variable Kapitalkonto, weil dieses einen fixen – auch zivilrechtlichen – Bestandteil des Mitunternehmeranteils darstellt. Zum Umfang des variablen Kapitalkontos siehe Rz 721.

Rz 928 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

3.4.2.7. Aufwertungsoption für Grund und Boden

928

Für Einbringungen mit einem Stichtag ab 1.4.2012:

Abweichend von der grundsätzlichen Verpflichtung, in der Einbringungsbilanz die Buchwerte fortzuführen, kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen – alternativ zur gespaltenen Betrachtungsweise gemäß [§ 18 Abs. 5 UmgrStG](#) (siehe dazu Rz 970a) – der zum Betriebsvermögen gehörende Grund und Boden mit den nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) maßgebenden Werten angesetzt werden, wenn im Falle der Veräußerung am Einbringungsstichtag [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) auf den Grund und Boden ganz oder eingeschränkt anwendbar wäre ([§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#)). **Dieser**

Aufwertungsbetrag erhöht den Stand des Einlagenevidenzkontos; in weiterer Folge ist sicherzustellen, dass es bei der laufenden Ermittlung der Innenfinanzierung nicht zu einer Erhöhung der Innenfinanzierung im selben Ausmaß kommt:

- **Wird unternehmensrechtlich auf den höheren beizulegenden Wert aufgewertet, würde sich die Innenfinanzierung in der Folge bei Wegfall der Ausschüttungssperre gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 dritter Satz EStG 1988](#) iVm [§ 235 UGB](#) erhöhen.**
- **Werden unternehmensrechtlich die Buchwerte fortgeführt, würde sich die Innenfinanzierung in der Folge bei Realisierung des Grund und Bodens erhöhen.**

In beiden Fällen hat eine Erhöhung der Innenfinanzierung nicht zu erfolgen, wenn bereits der Einlagenstand in Höhe des Aufwertungsbetrages erhöht wurde.

Eine eingeschränkte Anwendbarkeit von [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) kann sich aufgrund eines Wechsels der Gewinnermittlung auf [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) oder einer Einlage vor dem 1.4.2012 ergeben (siehe Rz 970a). Die Aufwertungsoption des [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) kann auch grundstücksbezogen ausgeübt werden und ist in nach dem 31.12.2014 geschlossenen Einbringungsverträgen ersichtlich zu machen ([§ 16 Abs. 6 letzter Satz iVm 3. Teil Z 26 UmgrStG](#) idF 2. AbgÄG 2014). Dabei handelt es sich um eine Ordnungsvorschrift.

Beispiel:

A ermittelt seinen Gewinn gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) und schafft für den Betrieb im Jahr 2000 um 500.000 ein unbebautes Grundstück an, auf dem er sodann ein betrieblich genutztes Gebäude errichtet. Zum 31.12.2014 bringt er seinen Betrieb in die X-GmbH ein. Der Teilwert sowie der gemeine Wert des Grund und Bodens im Zeitpunkt der Einbringung betragen 700.000.

Da auf den Grund und Boden am Einbringungstichtag [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) gesamthaft anwendbar ist („Altvermögen“), bestehen für die Behandlung des Grund und Bodens zwei Möglichkeiten:

Variante A (Ausübung der Aufwertungsoption):

A kann die bis zum Einbringungstichtag angesammelten stillen Reserven sofort realisieren, indem er gemäß [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) in der Einbringungsbilanz den gemeinen Wert des Grund und Bodens in Höhe von 700.000 ansetzt. Dabei kann die pauschale Besteuerung gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) angewendet werden. Die Ausübung der Aufwertungsoption ist in der Einbringungsbilanz ersichtlich zu machen. Die Anschaffungskosten der Gegenleistung erhöhen sich durch die Aufwertungsoption um 200.000.

Variante B (gespaltene Betrachtungsweise, siehe dazu näher Rz 970a):

*In der Einbringungsbilanz wird der Grund und Boden mit dem Buchwert angesetzt und der Teilwert (700.000) in Evidenz genommen ([§ 18 Abs. 5 Z 1 erster Teilstrich UmgrStG](#) idF 2. AbgÄG 2014). Bei einer späteren Veräußerung des Grundstücks durch die X-GmbH um 800.000 kann bis zum Teilwert des Grund und Bodens im Zeitpunkt der Einbringung der Veräußerungsgewinn pauschal gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt werden. Die Wertsteigerung nach dem Einbringungstichtag ist nach allgemeinen Grundsätzen zu versteuern, wobei an die Stelle des Buchwertes der Teilwert zum Einbringungstichtag tritt. **Dabei ist zu beachten, dass ab 1.1.2016 die Geltendmachung eines Inflationsabschlags nicht mehr möglich ist ([§ 18 Abs. 5 Z 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015).***

Fortsetzung Beispiel für die Rechtslage vor StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 gilt:

Für einen etwaigen Inflationsabschlag ist auf den Einbringungstichtag abzustellen ([§ 18 Abs. 5 Z 1 TS-2 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) idF 2. AbgÄG 2014).

Rz 932 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

932

Hinsichtlich der Bewertung von steuerverstrickten Kapitalanteilen ist nach [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) zu unterscheiden:

- Das Grundprinzip ist die Bewertung mit den Anschaffungskosten ([§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#)).
- 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 860a⁸⁵⁹), 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)** (~~§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG iVm § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG~~). In diesem Fall **kommt es zur Bewertung mit dem Fremdvergleichswert** ~~bleibt es bei der Bewertung mit den Anschaffungskosten.~~
- 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** ~~EU-Mitgliedstaat, Norwegen oder ab 2014 in Liechtenstein~~ ansässig, sind die Anschaffungskosten anzusetzen ([§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).
 - Ist der Einbringende in einem Drittstaat ansässig und bleibt zwar die Steuerhängigkeit des Kapitalanteils gewahrt, wird aber das österreichische Besteuerungsrecht insofern eingeschränkt, als ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen nicht gegeben ist, sind die eingebrachten Anteile verpflichtend mit dem gemeinen Wert anzusetzen, **ohne dass eine Möglichkeit auf Ratenzahlung besteht (bis**

31.12.2015 Nichtfestsetzung, siehe Rz 860d; [§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)).

- Führt die Einbringung im Ausland zur Steuerpflicht und besteht mit dem ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen, das die Anrechnungsmethode vorsieht oder wird eine vergleichbare Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen, besteht das Wahlrecht zum Ansatz der Anschaffungskosten oder des gemeinen Wertes ([§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 3 UmgrStG](#)).

Rz 933 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

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: die Antrag auf Nichtfestsetzung) der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen beantragen. Die Ratenverteilung hat auf 7 Jahre zu erfolgen.***

Einzelne DBAs sehen allerdings 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, Argentinien, 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 ~~Zudem ist auch bei DBAs, die dem OECD-MA folgen, zu beachten, dass nach der~~ **und eine** Sonderregelung für Immobiliengesellschaften (Art. 13 Abs. 4 OECD-MA) **vorsehen, wonach** das Besteuerungsrecht **auch von** jenem Staat **ausgeübt werden** ~~zugewiesen sein kann, in dem die Immobiliengesellschaft ansässig ist (zB DBA BRD, China, Frankreich, Irland, Kanada, Philippinen, USA, Zypern).~~

Rz 936 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

936

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

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

Vereinzelte können DBA – abweichend vom OECD-MA – auch dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumen (mit Anrechnungsverpflichtung, zB Frankreich, Japan, siehe Rz 933). ~~oder dem Quellenstaat (Ansässigkeitsstaat der Körperschaft, deren Anteile eingebracht werden) zusteht.~~ **Da Österreich dadurch jedoch nicht in der Besteuerung eingeschränkt ist, liegt dennoch ein zum Einbringungsstichtag steuerhängiger Kapitalanteil vor.**

~~Hat der Ansässigkeitsstaat des Einbringenden (somit die Republik Österreich) am Einbringungsstichtag das Besteuerungsrecht, kommt es zum zwingenden Ansatz der Anschaffungskosten (Rz 931). Hat hingegen der Quellenstaat (Ansässigkeitsstaat der Körperschaft) das Besteuerungsrecht, kommt~~ **Österreich kommt folglich sowohl das**

Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen als auch am eingebrachten

Vermögen zu. Neben dem zwingenden Anschaffungskostenansatz **kommt diesfalls**

jedoch die Aufwertungsoption nach [§ 16 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 17 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG](#) in Betracht.

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

*Der in Österreich ansässige A bringt seine 40%-Beteiligung an einer japanischen AG in die inländische Ö-GmbH ein. **Nach Art. 18 Abs. 2 lit. b DBA Japan dürfen ab einer Beteiligungshöhe von 25% Veräußerungsgewinne auch im Quellenstaat (Ansässigkeitsstaat der Beteiligungskörperschaft besteuert werden); dennoch ist** Da der eingebrachte Kapitalanteil **auch** in Österreich steuerhängig ist; **es** kommt [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) zur Anwendung. Österreich hat sowohl am (fiktiven) Gegenleistungsanteil **das Besteuerungsrecht. Am eingebrachten Vermögen kommt auch Japan ein Besteuerungsrecht zu; das Besteuerungsrecht Österreichs ist dadurch (trotz Anrechnung) jedoch nicht eingeschränkt.**, als auch am eingebrachten Kapitalanteil das Besteuerungsrecht. Daher hat A die eingebrachte Beteiligung grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Da jedoch nach dem DBA Österreich-Japan auch Japan die eingebrachten Kapitalanteile besteuern darf, und Österreich die japanische Quellensteuer anrechnen muss, kann A nach [§ 16 Abs. 3 Z 2 UmgrStG](#) **alternativ** für eine Aufwertungseinbringung optieren. Der Ansatz des Kapitalanteils bei der Ö-GmbH zum gemeinen Wert verhindert die nochmalige Belastung der Einbringungsreserven bei einer späteren Veräußerung durch die Ö-GmbH.*

Rz 937 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

3.4.3.2.1.2. Auslands- und Exporthinbringungen

937

Bringt der Steuerinländer inländische Kapitalanteile in eine ausländische Körperschaft ein, geht das Besteuerungsrecht Österreichs an den eingebrachten Kapitalanteilen verloren, wenn

ein Doppelbesteuerungsabkommen **dem OECD-MA entsprechend** dem ausländischen Staat (Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft) das **alleinige** Besteuerungsrecht zuteilt. Es kommt in diesem Fall zur **Aufdeckung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen** Tauschbesteuerung ([§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG](#) sowie [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#)). Der Austausch der Anteile ist nach allgemeinem Steuerrecht grundsätzlich steuerpflichtig. **Dies gilt** unabhängig davon, ob das Besteuerungsrecht in der gewährten Gegenleistung ersatzweise weiter besteht. Dabei ist zu unterscheiden:

- Im Falle der Einbringung in die Körperschaft eines anderen EU/EWR-Staates **mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe** (Rz **860a**⁸⁵⁹) besteht die Wahl zwischen der **sofortigen Entrichtung der Steuerschuld** Besteuerung der stillen Reserven des eingebrachten Vermögens zum Einbringungstichtag und einem Antrag, die Steuerschuld gemäß [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) **in Raten zu entrichten** aufgeschoben festzusetzen (siehe Rz 860a ff; **bis 31.12.2015 Nichtfestsetzung**).

Beispiel:

*Der in Österreich ansässige A bringt seine 50%-Beteiligung an der inländischen B-GmbH in die ihm zu 100% gehörende niederländische C-BV (DBA mit Befreiungsmethode) ein. Österreich hat das Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven in den (erweiterten) Gegenleistungsanteilen an der C-BV; [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) ist anzuwenden. Auf Grund der Übertragung des Kapitalanteils in das Ausland hat Österreich nach der Einbringung jedoch kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen. Da dieses Besteuerungsrecht gegenüber einem EU-Staat (Niederlande) eingeschränkt wird, kommt es hinsichtlich der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen ~~entweder zur sofortigen Besteuerung; oder auf Antrag~~ **kann A die Steuerschuld jedoch in Raten entrichten (bis 31.12.2015: die Steuerschuld auf Antrag aufschieben)** zur aufgeschobenen Festsetzung der Steuerschuld.*

- Im Falle der Einbringung in die Körperschaft eines DBA-Drittstaates kommt es zum Einbringungstichtag zur Besteuerung der stillen Reserven. Es besteht in diesen Fällen keine Möglichkeit, die Steuerschuld **in Raten zu entrichten (bis 31.12.2015: aufgeschoben festzusetzen)**.

Zur Vermeidung einer zweifachen Besteuerung siehe Rz 1093 ff.

Rz 937a wird wie folgt geändert:

937a

Bringt ein Steuerinländer inländische Kapitalanteile in eine EU-/EWR-Körperschaft (vgl. Rz 859) ein und geht das Besteuerungsrecht Österreichs an den eingebrachten Kapitalanteilen nicht verloren, weil mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft ein von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA abweichendes Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das **auch** dem Quellenstaat Österreich das Besteuerungsrecht belässt, hat die Einbringung der Kapitalanteile unter Ansatz der Anschaffungskosten zu erfolgen. Ob an den Gegenleistungsanteilen ein Besteuerungsrecht besteht, ist in diesem Fall hingegen irrelevant, dh. eine Einbringung zu Anschaffungskosten erfolgt auch dann, wenn Österreich kein Besteuerungsrecht an der Gegenleistung hat, weil [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) auf [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) verweist.

Beispiel 1:

Der in Österreich ansässige A bringt seine 25%-Beteiligung an der inländischen X-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 1.000) in eine französische SA ein und erhält dafür als Gegenleistung eine Beteiligung von 20% an dieser Gesellschaft.

*Österreich hat das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen, weshalb [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuwenden ist. Auch an den eingebrachten Kapitalanteilen hat Österreich nach der Einbringung das Besteuerungsrecht ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA-Frankreich](#) sieht vor, dass **auch** der Quellenstaat, dh. der Staat, in dem die **X-GmbH** Kapitalgesellschaft ansässig ist, ab einer Beteiligungshöhe von 25% das Besteuerungsrecht hat). Daher erfolgt die Einbringung unter Ansatz der Anschaffungskosten ([§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).*

Beispiel 2:

Der in Österreich ansässige B bringt seine 25%-Beteiligung an der inländischen Y-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 300) in eine französische SA ein und erhält dafür als Gegenleistung eine Beteiligung von 30% an dieser Gesellschaft.

*Hinsichtlich der Gegenleistungsanteile steht das Besteuerungsrecht **ab einer Beteiligungshöhe von 25% auch** dem Quellenstaat Frankreich und somit nicht **alleine** Österreich zu ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA Frankreich](#); **mit Anrechnungsverpflichtung für Österreich**); **das Besteuerungsrecht Österreichs ist folglich nicht eingeschränkt**; ~~§ 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG ist anwendbar und verweist auf~~ [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) **ist anzuwenden**, wonach das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen entscheidend ist: Da Österreich auch nach der Einbringung das Besteuerungsrecht an den eingebrachten Anteilen hat, erfolgt die Einbringung unter Ansatz der Anschaffungskosten ([§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) iVm ~~§ 16 Abs. 2 Z 1 iVm~~ [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).*

Rz 937b wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

937b

Werden inländische Kapitalanteile durch einen Steuerinländer in eine in einem Drittstaat ansässige Körperschaft eingebracht, ist für die Rechtsfolgen der Einbringung zunächst entscheidend, ob ein Besteuerungsrecht Österreichs an den Gegenleistungsanteilen besteht.

Hat Österreich – dem OECD-Musterabkommen entsprechend – das alleinige Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen, ist [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuwenden und es ist maßgeblich, ob das Besteuerungsrecht Österreichs im eingebrachten Vermögen eingeschränkt ist. Ist das Besteuerungsrecht im eingebrachten Vermögen eingeschränkt, weil dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft das Besteuerungsrecht zukommt, kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen, ohne dass die Möglichkeit besteht, einen Antrag auf Ratenzahlung zu stellen (Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber Drittstaaten).

Das österreichische Abkommensnetz kennt zwar auch DBA, die abweichend vom OECD-Musterabkommen das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen nicht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers einräumen, sondern auch dem Quellenstaat (Ansässigkeitsstaat der Beteiligungskörperschaft), wodurch jedoch das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistungsanteile nicht eingeschränkt ist (siehe Rz 933 und 935). Hat Österreich kein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen, ist ~~§ 16 Abs. 2 UmgrStG~~ anzuwenden und es ist zu prüfen, ob es sich um einen Einbringenden eines EU/EWR-Staates handelt. Da dies bei einem inländischen Einbringenden der Fall ist, ist ~~§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG~~ iVm ~~§ 16 Abs. 1 UmgrStG~~ anzuwenden. Da das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen nicht verloren geht, erfolgt die Einbringung zu Anschaffungskosten.

Beispiel:

Die im Inland ansässige natürliche Person B bringt ihre 25%-Beteiligung an der inländischen X-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 1.000) in eine chinesische Körperschaft ein und erhält dafür als Gegenleistung eine Beteiligung von 20% an dieser Gesellschaft.

Österreich kommt **nicht** das **alleinige** Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen ~~nicht zu~~ ([Art. 13 Abs. 5 DBA-China](#)); **gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA-China hat Österreich die in China entrichtete Steuer anzurechnen. Eine Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gegenleistung liegt nicht vor. § 16 Abs. 1 UmgrStG ist anzuwenden.** ~~Die Einbringung hat unter Ansatz der Anschaffungskosten zu erfolgen, weil der Einbringende in Österreich, sohin in einem EU-Mitgliedstaat, ansässig ist, und in einem solchen Fall gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG infolge des Verweises auf § 16 Abs. 1 UmgrStG das Da Österreich weiterhin das bestehende Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen hat (Österreich darf als Quellenstaat besteuern), kann die zur Einbringung unter Ansatz der Anschaffungskosten erfolgen führt.~~

Rz 938 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

938

Bringt der Steuerinländer ausländische (in Österreich steuerhängige) Kapitalanteile in eine ausländische Körperschaft ein, mit deren Ansässigkeitsstaat ein dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entsprechendes DBA besteht, hat Österreich idR das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen; [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) ist anzuwenden. Geht das Besteuerungsrecht Österreichs an den eingebrachten Kapitalanteilen mit der Einbringung verloren, ist zu unterscheiden:

- 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 und ~~die Besteuerung aufgeschoben werden~~ ([§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#); siehe sinngemäß Rz 937 ff, insbesondere auch zur Nichtfestsetzung).

Beispiel 1:

Der in Österreich ansässige A bringt seine 25%-Beteiligung an einer spanischen Aktiengesellschaft (AK: 100, gemeiner Wert: 1.000) in eine deutsche Aktiengesellschaft ein. Österreich hat das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen, weshalb [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) anwendbar ist. Am eingebrachten Kapitalanteil hat Österreich nach der Einbringung hingegen kein Besteuerungsrecht, **weshalb die stillen Reserven gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG realisiert werden.** Weil ~~das Besteuerungsrecht~~ dieses gegenüber einem EU-Mitgliedstaat (Deutschland) eingeschränkt wird, kann A daher ~~in sinngemäßer Anwendung des § in sinngemäßer Anwendung des § 6 Z 6 lit. c bis d EStG 1988 einen Antrag auf Ratenzahlung stellen (bis 31.12.2015: in sinngemäßer Anwendung des § 1 Abs. 2 UmgrStG einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld stellen).~~ (~~§ 17 Abs. 1 UmgrStG iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG~~).

- Wird das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem Drittstaat eingeschränkt, kommt es **gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG** zur **Realisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen, ohne dass die Möglichkeit besteht, einen Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: auf Nichtfestsetzung) zu stellen** ~~Zwangsaufwertung des eingebrachten Vermögens (§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG iVm § 16 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG und § 1 Abs. 2 UmgrStG)~~ und der Austausch der Anteile nach allgemeinem Steuerrecht ist grundsätzlich steuerpflichtig. Die Besteuerung der stillen Reserven erfolgt zum Einbringungsstichtag.

Beispiel 2:

*Der in Österreich ansässige A bringt seine 25%-Beteiligung an einer deutschen Aktiengesellschaft (AK: 100, gemeiner Wert: 600) in eine **US-LLC (Limited Liability Company)** Schweizer Aktiengesellschaft ein. Österreich hat das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen, sodass **§ 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG** anwendbar ist. Da aber das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil gegenüber einem Drittstaat (Schweiz) verloren geht, **ist gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG iVm § 6 Z 6 EStG 1988 die auf** sind die stillen Reserven im Kapitalanteil von 500 **entfallende Steuerschuld** ~~nach allgemeinem Steuerrecht~~ sofort **zur Gänze zum Einbringungsstichtag zu entrichten, ohne dass ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt werden kann (bis 31.12.2015: kein Antrag auf Steueraufschub) zum Einbringungsstichtag steuerpflichtig (Zwangsaufwertung, § 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG).***

Rz 943 wird wie folgt geändert:

943

- Besteht an den einzubringenden Anteilen auf Grund eines von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA abweichenden DBA schon vor der Einbringung ein Besteuerungsrecht, liegt kein Anwendungsfall des **§ 17 Abs. 2 UmgrStG** vor. Daher kommen nach **§ 17 Abs. 1 UmgrStG** die Bewertungsregeln gemäß **§ 16 UmgrStG** zur Anwendung.

Beispiel:

Der in Frankreich ansässige A bringt die 40%-Beteiligung an einer inländischen GmbH in die inländische M-GmbH ein und erhält dafür einen Gegenleistungsanteil in Höhe von 30%.

*Österreich hat **auch** das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen (**Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA-Frankreich** sieht vor, dass der Quellenstaat, dh. der Staat, in der die Kapitalgesellschaft ansässig ist, ab einer Beteiligungshöhe von 25% das Besteuerungsrecht hat), weshalb **§ 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG** anzuwenden*

ist. Auch an den eingebrachten Kapitalanteilen hat Österreich nach der Einbringung das Besteuerungsrecht. Daher erfolgt die Einbringung unter Ansatz der Anschaffungskosten ([§ 17 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#)).

Rz 948 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

3.4.3.3.1.2. Auslandseinbringungen

948

Die Einbringung inländischer Kapitalanteile durch Steuerausländer in eine ausländische übernehmende Körperschaft ist steuerlich nur dann relevant, wenn ein Anwendungsfall von [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) vorliegt. Da die österreichischen DBA in der Regel dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA folgen, nach welchem Österreich kein Besteuerungsrecht zukommt, liegt bei solchen Auslandseinbringungen meist ein Anwendungsfall von [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) vor. Die in dieser Bestimmung vorgesehenen Bewertungsregelungen haben in solchen Fällen keine unmittelbare Auswirkung.

- Bringt ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA kein Besteuerungsrecht hat, in eine Körperschaft eines anderen EU-/EWR-Staates ein, liegt grundsätzlich ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) vor, allerdings ohne unmittelbare steuerliche Auswirkungen.

Beispiel 1:

Der in Deutschland ansässige A bringt seine 30-prozentige Beteiligung an der österreichischen B-GmbH in die belgische C-s.a. ein. Steuerlich hat diese Einbringung für Österreich keine unmittelbaren Auswirkungen, weil Österreich an den eingebrachten Kapitalanteilen am Einbringungstichtag kein Besteuerungsrecht hatte und somit [§ 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) zur Anwendung kommt.

Bringt ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA ein Besteuerungsrecht hat, in eine Körperschaft eines anderen EU-/EWR-Staates ein, liegt jedoch ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) vor.

Beispiel 2:

Der in Frankreich ansässige A bringt seine 30-prozentige Beteiligung an einer österreichischen X-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 1.000) in eine deutsche

Aktiengesellschaft ein. Gemäß dem [DBA-Frankreich](#) darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern, wenn das Anteilsausmaß zumindest 25% beträgt ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA-Frankreich](#)); [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung. Das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen geht durch die Einbringung der Anteile an der österreichischen X-GmbH – wegen der nunmehrigen Anwendbarkeit des DBA-BRD – verloren. A kann ~~in-sinnemäßiger~~ Anwendung des **gemäß [§ 17 Abs. 1 iVm \[§ 16 Abs. 1 UmgrStG\]\(#\) iVm \[§ 6 Z 6 EStG 1988\]\(#\) einen Antrag auf Ratenzahlung stellen \(bis 31.12.2015: einen Antrag auf Nichtfestsetzung\)](#)** [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) beantragen, dass die Steuerschuld aufgeschoben festgesetzt wird (~~§ 17 Abs. 1 iVm 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG~~).

- Bringt ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA kein Besteuerungsrecht hat, in eine Körperschaft eines Drittstaates ein, liegt grundsätzlich ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) vor, allerdings ohne unmittelbare steuerliche Auswirkungen.

Bringt ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA ein Besteuerungsrecht hat, in eine Körperschaft eines Drittstaates ein, liegt jedoch ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) vor.

Beispiel 3:

Der in Frankreich ansässige B bringt seine 25-prozentige Beteiligung an der österreichischen Y-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 500) in eine Schweizer Aktiengesellschaft ein. Nach dem [DBA-Frankreich](#) darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern, wenn das Anteilsausmaß zumindest 25% beträgt ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA-Frankreich](#)); [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung; [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) ist anzuwenden. Das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen geht durch die Einbringung verloren. Gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt es **gemäß [§ 17 Abs. 1 UmgrStG iVm \[§ 16 Abs. 2 Z 1 iVm \\[§ 16 Abs. 1 UmgrStG\\]\\(#\\)\]\(#\)](#)** zur sofortigen Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen; **ein Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung) kann nicht gestellt werden.** (~~Zwangsaufwertung, § 17 Abs. 1 iVm 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG~~).

- Bringt ein in einem Drittstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA kein Besteuerungsrecht hat, in eine ausländische (EU/EWR- oder Drittstaats-) Körperschaft ein, liegt grundsätzlich ein

Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 2 UmgrStG](#) vor, allerdings ohne unmittelbare steuerliche Auswirkungen.

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

Beispiel 4:

*Der in Brasilien ansässige B bringt seine 25-prozentige Beteiligung an der inländischen C-GmbH in die deutsche D-GmbH ein. Nach dem [DBA-Brasilien](#) darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern ([Art. 13 Abs. 3 DBA-Brasilien](#)); [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung; [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) ist anzuwenden. Es kommt zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (**kein Antrag auf Ratenzahlung**~~Zwangsaufwertung~~, [§ 17 Abs. 1 zweiter Satz](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#); **bis 31.12.2015: Kein Antrag auf Nichtfestsetzung**).*

Beispiel 5:

*Der in Brasilien ansässige B bringt seine 25-prozentige Beteiligung an der inländischen C-GmbH in die kanadische C-Corp ein. Nach dem [DBA-Brasilien](#) darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern ([Art. 13 Abs. 3 DBA-Brasilien](#)); [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung; [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) ist anzuwenden. Es kommt zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (**kein Antrag auf Ratenzahlung**~~Zwangsaufwertung~~, [§ 17 Abs. 1 zweiter Satz](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#); **bis 31.12.2015: Kein Antrag auf Nichtfestsetzung**).*

- **Bringt ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässiger Steuerausländer inländische Kapitalanteile, an denen Österreich nach dem anzuwendenden DBA ein Besteuerungsrecht hat, in eine Körperschaft eines EU-Mitgliedstaates ein, mit dem ein DBA besteht, nach dem auch Österreich ein Besteuerungsrecht an den eingebrachten Kapitalanteilen hat, liegt ein Anwendungsfall des [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) vor, weil das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen nicht eingeschränkt wird.**

Beispiel 6:

Der in Frankreich ansässige A bringt seine 30-prozentige Beteiligung an einer österreichischen X-GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 1.000) in eine

französische Aktiengesellschaft ein. Gemäß dem [DBA-Frankreich](#) darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern, wenn das Anteilsausmaß zumindest 25% beträgt ([Art. 13 Abs. 3 lit. a DBA-Frankreich](#)); [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung; da diese Einschränkung gegenüber einem EU/EWR-Staat erfolgt (Frankreich), kommt [§ 16 Abs. 2 Z 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) zur Anwendung. Das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen geht durch die Einbringung der Anteile jedoch nicht verloren, weil aufgrund des DBA mit Frankreich Österreich – vor wie nach der Einbringung – ein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile an der X-GmbH hat. Die Einbringung kann daher gemäß [§ 17 Abs. 1](#) iVm [§ 16 Abs. 2 Z 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) zu Buchwerten erfolgen.

Nach Rz 960 wird folgende neue Rz 960a eingefügt (AbgÄG 2015):

960a

Kommt es einbringungsbedingt zu einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich gemäß [§ 16 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG](#) (siehe Rz 858), hat die übernehmende Körperschaft das eingebrachte Vermögen – abweichend vom Ansatz der Gegenleistungsanteile durch den Einbringenden – mit den Buchwerten anzusetzen ([§ 18 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UmgrStG](#)).

Rz 963 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

3.5.1.3.1.1. Wechsel der Gewinnermittlung

963

Die übernehmenden Körperschaften haben den Gewinn nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) zu ermitteln. Ein allfälliger Übergangsgewinn des Einbringenden zur Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ist bei diesem zum Einbringungsstichtag zu erfassen (siehe Rz 818 ff). Ein weiterer Wechsel von [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) auf [§ 5 EStG 1988](#) ist in der Person der übernehmenden Körperschaft begründet und daher erst bei dieser auf den dem Einbringungsstichtag folgenden Tag zu erfassen (siehe Rz 817). Dabei kommen die Grundsätze des [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) zur Anwendung. Insbesondere kommt es für Einbringungen nach [§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988](#) zu einer steuerneutralen Aufwertung

von Grund und Boden, wenn das Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft vor dem 1. April 2012 beginnt und der Einbringungsvertrag vor dem 1. Oktober 2012 unterfertigt wird ([§ 124b Z 212 EStG 1988](#) idF vor AIFMG, BGBl. I Nr. 135/2013).

Für Einbringungen mit einem Stichtag ab 1.4.2012 ist der Grund und Boden mit dem Buchwert anzusetzen, wobei der Teilwert im Zeitpunkt der Einbringung gemäß [§ 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) in Evidenz zu nehmen ist, wenn beim Einbringenden im Falle der Veräußerung zum Einbringungsstichtag [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) auf den gesamten Grund und Boden anwendbar wäre (gespaltene Betrachtungsweise, siehe dazu Rz 970a). Wahlweise kann der zum 31.3.2012 nicht steuerhängig gewesene Grund und Boden auch mit dem gemeinen Wert angesetzt werden ([§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#)), wodurch es zur Gewinnrealisierung kommt (siehe dazu Rz 928).

Ferner sind Rückstellungsbildungen oder Teilwertabschreibungen nachzuholen. Ein Übergangsgewinn ist im ersten Wirtschaftsjahr nach dem Einbringungsstichtag, ein Übergangsverlust verteilt auf sieben Jahre zu erfassen. Im Hinblick auf die fiktive Gesamtrechtsnachfolge hat die übernehmende Körperschaft auch die Rechtsfolgen des [§ 30 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) idF vor dem BudBG 2011 zu vertreten.

Beispiel 1:

Der nicht rechnungslegungspflichtige Einzelunternehmer A bringt zum 31.12.2004 seinen Betrieb in die A-GmbH ein. Dabei überträgt er auch das im Jahre 2001 angeschaffte Betriebsgrundstück auf die GmbH. Der Buchwert des Betriebsgrundstücks beträgt zum Einbringungsstichtag 50.000 (Grund und Boden 10.000, Gebäude 40.000). Die A-GmbH hat den Grund und Boden mit dem höheren Teilwert von 16.000 anzusetzen. Sollte sie das Betriebsgrundstück vor Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist zB um 55.000 (Grund und Boden 20.000, Gebäude 35.000) veräußern, sind jedenfalls 6.000 als Nachversteuerungstatbestand der Körperschaftsteuer zu unterziehen.

Beispiel 2:

Der Freiberufler B bringt zum 31.12.2011 seinen Betrieb in die B-GmbH ein, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Der Einbringungsvertrag wird am 28.9.2012 unterfertigt. Im Betriebsvermögen befindet sich ein im Jahr 1998 angeschafftes Betriebsgrundstück (Anschaffungskosten: 50.000; Teilwert zum 1.1.2012 100.000). Die B-GmbH kann von der Bestimmung des [§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012 Gebrauch machen und sohin den Grund und Boden auf 100.000 steuerneutral aufwerten, weil deren Wirtschaftsjahr, in das die Übernahme des Grund und Bodens fällt, vor dem 1.4.2012 begonnen hat und der Einbringungsvertrag vor dem 1.10.2012 unterfertigt wurde ([§ 124b Z 212 EStG 1988](#)).

Beispiel 3:

Die nicht rechnungslegungspflichtige C-OG hat 2001 ein Betriebsgrundstück angeschafft (Anschaffungskosten 50.000). Zum 30.6.2015 bringt die C-OG ihren Betrieb in die C-GmbH ein (Teilwert: 100.000). Der Grund und Boden ist mit 50.000 anzusetzen. Bei einer späteren Veräußerung kann hinsichtlich der Wertsteigerungen bis zum Einbringungstichtag [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) angewendet werden; an die Stelle des Veräußerungserlöses tritt der Teilwert zum Einbringungstichtag von 100.000 ([§ 18 Abs. 5 Z 1 erster TS UmgrStG](#) idF 2. AbgÄG 2014). Der darüber hinausgehende Veräußerungserlös (Wertsteigerungen nach dem Einbringungstichtag in der Sphäre der übernehmenden GmbH) ist nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln.

Für die Rechtslage vor StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 gilt:

*–wobei allerdings **G**gegebenenfalls **kann** ein Inflationsabschlag angesetzt werden ~~kann~~; dafür ist der Einbringungstichtag maßgeblich ([§ 18 Abs. 5 Z 1 zweiter TS UmgrStG](#)). Siehe dazu näher Rz 970a.*

Ab 1.1.2016 ist die Geltendmachung eines Inflationsabschlags nicht mehr möglich ([§ 18 Abs. 5 Z 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015).

Wahlweise könnten in der Einbringungsbilanz der Grund und Boden mit einem Wert von 100.000 angesetzt und die stillen Reserven realisiert werden ([§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#)), wobei die Einkünfte gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) iVm [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988](#) pauschal ermittelt werden können. Siehe dazu näher Rz 928.

Zum möglichen Wechsel der Gewinnermittlungsart bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils siehe Rz 970.

Zur Auswirkung des Wechsels der Gewinnermittlungsart auf die Einbringenden als Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft siehe Rz 1169 ff.

Rz 972a wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

3.5.1.3a. Bewertung des übernommenen Vermögens bei "Importeinbringungen"

972a

Soweit das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich übernommener Vermögensteile entsteht, sind die übernommenen Vermögensteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen, soweit sich aus [§ 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) nichts anderes ergibt (Rz 972). **Dies gilt auch für wieder übernommenes Vermögen, für das in der Vergangenheit ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wurde (Reimport, siehe ausführlich Rz 160b).**

Nicht mit dem gemeinen Wert **sondern mit den fortgeschriebenen Buchwerten** anzusetzen sind übernommene Vermögensteile, für die bei der übernehmenden Körperschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft die Steuerschuld auf Grund einer vorangegangenen Exportumgründung **aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften idF AbgÄG 2015 oder idF vor AbgÄG 2015 nicht festgesetzt worden ist oder gemäß § 16 Abs. 1a bzw. [§ 16 Abs. 1 Satz 3 ff UmgrStG](#) nicht entstanden ist** oder auf Grund von § 6 Z 6 EStG 1988 nicht festgesetzt wurde; siehe **zu den einzelnen Fallkonstellationen dazu Rz 160c und 160d.**

Bei Reimporten aufgrund von nach dem 31.12.2015 beschlossenen Umgründungen (Rechtslage idF AbgÄG 2015) oder Überführungen gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) nach dem 31.12.2015 (Rechtslage idF AbgÄG 2015) darf jedoch höchstens der gemeine Wert angesetzt werden; siehe Rz 160d.

Beispiel:

*Die inländische Körperschaft A bringt im Jahr 01 ihre 100-prozentige Beteiligung an der inländischen Körperschaft B in die deutsche Körperschaft C ein (Buchwert 10, gemeiner Wert 100). Gemäß [§ 16 Abs. 1a zweiter Teilstrich UmgrStG](#) ([§ 16 Abs. 1 dritter Satz zweiter Teilstrich UmgrStG idF vor AbgÄG 2015](#)) entsteht die Steuerschuld (90) anlässlich der Einbringung bei der Körperschaft A nicht (siehe Rz 860**hb**). Im Jahr 05 bringt C die Beteiligung an B in die inländische Körperschaft D ein, die wiederum 100% der Anteile an A hält. Da die Steuerschuld bei der konzernzugehörigen Körperschaft A ursprünglich nicht entstanden ist, hat D die Beteiligung an B mit den fortgeschriebenen Buchwerten anzusetzen (10); **dabei ist jedoch die Wertobergrenze gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 3 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) zu beachten.** Eine spätere Veräußerung der Beteiligung an B durch D würde bei A nicht zu einer Entstehung der Steuerschuld führen.*

Rz 972c wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

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. 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.

Beispiel:

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

<i>Buchwert zum Einbringungsstichtag 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 972d wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

972d

Die KEST-Schuld entsteht mit der Anmeldung oder Meldung der Einbringung. Binnen einer Woche hat daher eine KEST-Anmeldung mittels Formular Ka 1 (Punkt II 2.a und 2.b) beim Finanzamt der übernehmenden Körperschaft zu erfolgen. Die Abfuhr der KEST hat für

tatsächliche Entnahmen spätestens eine Woche nach der (An)Meldung der Einbringung und hinsichtlich der vorbehaltenen Entnahme binnen einer Woche nach Tilgung bzw. nach Beschluss auf Liquidation oder Umgründung mit Erlöschen der Körperschaft (Verschmelzung, Umwandlung und Aufspaltung) zu erfolgen. Weiters löst hinsichtlich vorbehaltener Entnahmen auch die Zuwendung der Beteiligung, die der Einbringende (als Gegenleistung) an der übernehmenden Körperschaft hält, an eine Privatstiftung die Verpflichtung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer aus.

Erfolgt die Anmeldung oder Meldung der Einbringung spätestens zum 31.12.2015, kommt auf die Ausschüttungsfiktion unabhängig von einer späteren Abfuhr der KEST der 25-prozentige Steuersatz gemäß [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) idF vor StRefG 2015/2016 zur Anwendung.

Rz 972i wird wie folgt geändert:

972i

Die unter die KEST-Pflicht fallenden rückbezogenen Entnahmen werden als Ausschüttungen fingiert und stellen daher auch Beteiligungserträge iSd **§ 327 Abs. 42 Z 1 EStG 1988** dar. Alternativ zur KEST steht daher auch ~~der Hälfte~~ **der Steuersatz Regelbesteuerungsoption** gemäß **§ 327a Abs. 45 EStG 1988** in jenem Veranlagungszeitraum zu, in dem die KEST-Abfuhrverpflichtung nach [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) entsteht.

In Rz 972j erfolgt eine redaktionelle Anpassung im Beispiel:

972j

[...]

Beispiel:

Der einzubringende Betrieb hat zum Einbringungsstichtag einen negativen Buchwert von -100 und einen positiven Verkehrswert von 900. Bei einer vorbehaltenen Entnahme iHv 450 und ursprünglichen Anschaffungskosten für die übernehmende GmbH iHv 35 ergeben sich negative Anschaffungskosten iHv -515 (35 -100 - 450). Verzichtet der Gesellschafter in weiterer Folge auf die vorbehaltene Entnahme, löst der Verzicht als Tilgung zunächst einerseits KEST-Pflicht aus, führt andererseits zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten auf -65 (-515 + 450). Da der Verzicht als "Doppelmaßnahme" einzustufen ist, erhöht der Verzicht als Einlage sodann noch

einmal die Anschaffungskosten auf 385 (-65 + 450). Diese Erhöhung der Anschaffungskosten sowohl bei Tilgung als auch bei Einlage vermeidet eine "Doppelbesteuerung".

Rz 975 wird wie folgt geändert (Rechtsprechung):

3.5.2.1. Überlassung der Arbeitskraft

975

Beschäftigungsverhältnisse des Einbringenden bei der übernehmenden Körperschaft, die sich auf das eingebrachte Vermögen (Betrieb) beziehen, können frühestens für Zeiträume nach Abschluss des Einbringungsvertrages begründet oder verändert werden, sofern zu diesem Zeitpunkt eine vertragliche Vereinbarung getroffen wird. Eine Rückbeziehung auf die Zeit ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag bzw. daraus resultierende Vergütungen für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages bewirken verdeckte Ausschüttungen im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) (vgl. [VwGH 16.12.2015](#), [2012/15/0216](#)).

Beispiel:

A bringt sein Einzelunternehmen zum 31.12.00 in die am 12.5.01 gegründete B-GmbH ein. Für den Zeitraum Jänner bis August 01 hat A Beiträge nach dem [GSVG](#) zu entrichten. Der Einbringungsvertrag wird am 4.9.01 abgeschlossen, die Firmenbucheintragung erfolgt am 15.11.01. Ein Beschäftigungsverhältnis des A zur B-GmbH im Rahmen des eingebrachten Betriebes kann unter der Voraussetzung des Abschlusses einer vertraglichen Vereinbarung frühestens ab 4.9.01 steuerlich anerkannt werden. Die im Mai 01 vereinbarte Geschäftsführervergütung ist nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen in Bezug auf eine zunächst inaktive Kapitalgesellschaft zu beurteilen, die Erhöhung der Bezüge infolge der intensiveren Beschäftigung für den von der B-GmbH übernommenen Betrieb mit Wirkung ab 4.9.01 ist dem Grunde nach steuerwirksam, wenn diese Erhöhung den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen des Fremdvergleichs entspricht. Weder eine rückwirkende erhöhte Entlohnung für Zeiträume ab 12.5.01 noch eine solche ab 1.1.01 können steuerlich anerkannt werden. Die für das Einzelunternehmen bezahlten Beiträge nach dem GSVG, die infolge der Rückwirkung der Einbringung der B-GmbH zuzurechnen sind, stellen bei dieser eine Betriebsausgabe dar.

Werden in einem (steuerunwirksamen) Arbeitsverhältnis zur einbringenden Mitunternehmerschaft stehende Mitunternehmer einbringungsbedingt zu nicht wesentlich beteiligten Anteilsinhabern der übernehmenden Körperschaft und wird das Arbeitsverhältnis fortgesetzt, entsteht auch in diesem Fall ein steuerwirksames Arbeitsverhältnis erst mit dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages. Arbeitsvergütungen, die den Zeitraum zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages betreffen und bei der Mitunternehmerschaft als Entnahmen zu werten gewesen wären, wandeln sich gemäß

[§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) in Verrechnungsforderungen der übernehmenden Körperschaft gegen den Anteilsinhaber, sofern die Entnahmen nicht auf den Einbringungstichtag rückbezogen werden.

In Rz 975a wird im Beispiel eine redaktionelle Änderung vorgenommen:

975a

[...]

Beispiel:

*Die GmbH-A bringt mit Einbringungsvertrag vom 15.9.01 einen Teilbetrieb zum 31.12.00 in die Tochter-GmbH-B ein. Die im **einzubringenden** Teilbetrieb ~~b~~Beschäftigten ~~verbleiben~~ Arbeitnehmer **verbleiben bei** der GmbH-A und sollen der GmbH-B zur Arbeitsausübung gestellt werden. Da die Teilbetriebsübertragung umgründungssteuerrechtlich mit 1.1.01 wirksam wird **und**, die Beschäftigten unverändert im Teilbetrieb arbeiten, können die darauf entfallenden tatsächlichen Lohnaufwendungen bei der Gewinnermittlung der GmbH-B als Betriebsausgaben angesetzt und bei der GmbH-A durch eine gleich hohe Ertragspost neutralisiert werden. Ein steuerwirksamer dem Fremdvergleich entsprechender Gestellungsvertrag kann mit Wirkung ab 15.9.01 geschlossen werden.*

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

Rz 984 wird wie folgt geändert:

3.5.3. Internationale Schachtelbeteiligung

984

Entsteht oder erweitert sich bei der übernehmenden Körperschaft einbringungsbedingt eine **steuerneutrale** internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#), sollen die bis zur Einbringung **in den bisher nicht steuerbegünstigten** **Beteiligungsquoten** angesammelten steuerhängigen stillen Reserven auch nach der Einbringung steuerhängig bleiben. Zum Entstehen der Schachtelbeteiligung siehe Rz 988 ff, zur Erweiterung der Schachtelbeteiligung siehe Rz 991.

Rz 985 wird wie folgt geändert:

985

Geht durch eine Einbringung die Eigenschaft einer Beteiligung als **steuerneutrale** internationale Schachtelbeteiligung unter, soll eine Entsteuerung der bis zur Einbringung nicht steuerhängigen stillen Reserven erreicht werden. Siehe dazu Rz 992 ff.

Rz 987 wird wie folgt geändert:

3.5.3.1. Entstehen bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

3.5.3.1.1. Befreiung von Gewinnanteilen

987

~~Rechtslage ab 2004:~~

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

Rz 991 wird wie folgt geändert:

3.5.3.1.2.2. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

991

Eine bei einer inländischen übernehmenden Körperschaft bereits bestehende internationale Schachtelbeteiligung kann sich einbringungsbedingt erweitern, sei es durch die Übernahme neuer Anteile, sei es durch die Übernahme einer Beteiligung oder deren Erweiterung. Dabei ist zu unterscheiden:

- Erweitert sich einbringungsbedingt eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung, gilt die in Rz 988 beschriebene Regelung.

Beispiel 1:

*Der inländische Einzelunternehmer A ist zu 100% an der inländischen B-GmbH und im Rahmen seines Einzelunternehmens zu 5% an der ausländischen C-GmbH (Buchwert 1.000, Verkehrswert 15.000) beteiligt. Die B-GmbH ist zu 40% an C-GmbH (Buchwert 5.000, Verkehrswert 120.000) beteiligt. A bringt die C-Beteiligung mit seinem Betrieb zum 31.12.01 in die B-GmbH ein. Als Folge wird die bei B bereits bestehende steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung erweitert. Für die 5-prozentige Quote **des A** ist eine steuerhängige stille Reserve von 14.000 evident zu halten (**bisher nicht steuerbegünstigte Beteiligungsquoten**), für die bereits bestehende 40-prozentige Quote ergeben sich keine Änderungen. Wird die nunmehr 45-prozentige Beteiligung von der B-GmbH im Jahre 09 um a) 160.000, b) 15.000 veräußert, sind im Falle a) 14.000 und im Falle b) 1.000 (auf den Veräußerungsgewinn von 9.000 entfallen 5/45 auf die seinerzeitige 5-prozentige Beteiligung) zu versteuern.*

- Erweitert sich einbringungsbedingt eine internationale Schachtelbeteiligung, die nach [§ 10 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#) zum Teil steuerneutral und zum Teil steuerpflichtig ist, ist der Erhöhungsteil nach dem prozentualen Verhältnis der bisherigen Teile der Schachtelbeteiligung den beiden zuzurechnen.

Beispiel 2:

Die A-GmbH hält eine internationale Schachtelbeteiligung iHv 60% an der deutschen B-GmbH, wobei 40% der Schachtelbeteiligung steuerneutral und 20% steuerwirksam sind. Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige X bringt sodann die in seinem Privatvermögen gehaltene Beteiligung iHv 15% an der B-GmbH in die A-GmbH ein. Die eingebrachte Beteiligung wird im Verhältnis 2 zu 1 (40% zu 20%) dem bisher steuerneutralen und steuerwirksamen Teil zugerechnet, sodass nach der Einbringung die Schachtelbeteiligung iHv 75% in einen 50% steuerneutralen und einen 25% steuerwirksamen Teil aufzuteilen ist. Die bis zur Einbringung in der 15%-Beteiligung enthaltene stille Reserve bleibt nach § 18 Abs. 4 Z 1 steuerhängig.

Rz 992 wird wie folgt geändert:

3.5.3.2. Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung

992

Der einbringungsbedingte Untergang einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung ist bei der übernehmenden Körperschaft auf Grund einer Teileinbringung der Schachtelbeteiligung denkbar. Dies ist als Anwendungsfall des

[Art. III UmgrStG](#) im Falle einer Betriebs- oder Teilbetriebseinbringung denkbar, bei der ein Teil einer Schachtelbeteiligung in einem Ausmaß von weniger als 10% miteingebracht wird. Auf Grund der ertragsteuerlichen Gesamtrechtsnachfolgefiktion geht die Beteiligung zunächst zum Buchwert auf die übernehmende Körperschaft über. Die bis zum Einbringungsstichtag entstandenen stillen Reserven sollen aber versteuert werden. Es gilt daher der höhere Teilwert zum Einbringungsstichtag mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages grundsätzlich als Buchwert.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH hat vor Jahren eine internationale Schachtelbeteiligung an der ausländischen B-GmbH in einem Ausmaß von 20% angeschafft, wobei die Option zur Steuerwirksamkeit nicht ausgeübt wurde (steuerneutral). Zum Stichtag 31.12.X1 bringt die A-GmbH im Rahmen einer Betriebseinbringung 6% dieser Anteile an der ausländischen B-GmbH in die inländische C-GmbH ein, die ihrerseits noch nicht an der ausländischen B-GmbH beteiligt ist. Zum Einbringungsstichtag beträgt der Buchwert der 20-prozentigen Beteiligung 120.000, der Teilwert 200.000).

Nach der Einbringung hält die übernehmende C-GmbH eine Portfoliobeteiligung an der ausländischen B-GmbH im Ausmaß von 6%; hinsichtlich dieser Beteiligungsquote ist die Eigenschaft einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung bei der übernehmenden Körperschaft untergegangen. Gemäß [§ 18 Abs. 4 Z 2 UmgrStG](#) sind die auf diese Beteiligungsquoten entfallenden, bis zum Einbringungsstichtag entstandenen stillen Reserven zu „entsteuern“ (von den 80.000 entfallen auf die 6% Beteiligungsquote 24.000 stille Reserven), indem der auf die Beteiligungsquote entfallende Teilwert (60.000) an die Stelle des auf die Beteiligungsquote entfallenden Buchwertes (36.000) tritt.

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

Rz 999 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015 und IF-VO):

999

Ein Sonderfall eines Buchverlustes bei der übernehmenden Körperschaft ergibt sich im Falle der Miteinbringung der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft. Die zum Betriebsvermögen gehörende und mit dem Betrieb des einbringenden Einzelunternehmers oder der einbringenden Mitunternehmerschaft miteingebrachte Beteiligung wird dadurch zum

eigenen Anteil der übernehmenden Körperschaft. Analog zur down-stream-Verschmelzung führt die sofortige Herausgabe der Anteile an den Einbringenden in der Folge zu einem steuerneutralen Buchverlust in Höhe eines steuerlich positiven Buchwertes bzw. zu einem steuerneutralen Buchgewinn in Höhe eines (auf Grund einer Vorumgründung) steuerlich negativen Buchwertes. Zu den Folgen der Nichteinbringung der Beteiligung siehe Rz 1019 ff und Rz 1069 ff.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A bringt sein Einzelunternehmen mit einem Buchwert laut Einbringungsbilanz von 1.500 in die B-GmbH ein. Der Buchwert der zum Betriebsvermögen gehörenden miteingebrachten Anteile an der übernehmenden B-GmbH beträgt 300 (diese 300 sind im Buchwert laut Einbringungsbilanz von 1.500 bereits enthalten).

Einbringungsbedingt übernimmt die B-GmbH den Buchwert mit 1.500, in der Folge entsteht auf Grund der Herausgabe der Anteile ein steuerneutraler Buchverlust von 300. Die nach [§ 20 Abs. 2 UmgrStG](#) maßgeblichen Anschaffungskosten des Einbringenden A von zunächst 1500 sind um den Buchwert der herausgegebenen Anteile zu vermindern und betragen somit 1.200.

Zu den Auswirkungen von Buchgewinnen und Buchverlusten auf die Innenfinanzierung siehe Rz 379.

Rz 1000 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015 und IF-VO):

3.5.4.2. Steuerwirksame Unterschiedsbeträge (Confusio)

1000

Unabhängig vom Vorliegen von Buchgewinnen oder Buchverlusten sind Veränderungen des Betriebsvermögens, die aus der Vereinigung von Aktiven und Passiven (Confusio) bei der übernehmenden Körperschaft stammen, in dem dem Einbringungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr steuerlich zu berücksichtigen (siehe auch Rz 162 ff).

Beispiel:

A bringt sein Einzelunternehmen in die B-GmbH ein, deren Alleingesellschafter B ist. Im Einzelunternehmen wurde eine Forderung gegenüber der B-GmbH in Höhe von 1.500 zu 50% einzelwertberichtigt. Als Folge der Einbringung sind Forderung und Verbindlichkeit in einer Person vereinigt, die übernehmende B-GmbH hat die beiden Positionen daher auszubuchen. Der sich daraus ergebende Buchgewinn in Höhe von

750 ist als Confusioertrag in dem auf den Einbringungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu versteuern.

Zu den Auswirkungen von Confusioerträgen und Confusioverlusten auf die Innenfinanzierung siehe Rz 379.

In Rz 1032 erfolgt eine Verweisaneinanderführung (VAG 2016):

3.6.3.3. Surrogatkapital

1032

Neben oder an Stelle der Ausgabe von Nominalanteilen (siehe Rz 1031) kann die Gegenleistung auch in Anteilen bestehen, die steuerlich einem Kapitalanteil gleichgehalten werden. Betroffen davon sind die in [§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) aufgezählten Partizipationskapitalanteile im Sinne des [BWG](#) idF vor BGBl. I Nr. 184/2013 und des [VAG](#) idF **vor BGBl. I Nr. 34/2015** (siehe dazu KStR 2013 Rz 558) und Substanzgenussrechten (siehe dazu KStR 2013 Rz 1191 ff und Rz 557).

Rz 1086 wird wie folgt geändert:

3.6.4.10. Einbringung in eine ausländische übernehmende Körperschaft

3.6.4.10.1. Allgemeines

1086

Die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen einer inländischen Schwestergesellschaft in die ausländische kann stets unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung für die einbringende Schwestergesellschaft erfolgen, da das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des eingebrachten Vermögens im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der übernehmenden ausländischen Körperschaft erhalten bleibt. **Die Gegenleistung gilt jedoch dennoch als bewirkt und besteht in Werterhöhung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft; im Anwendungsbereich des [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) ist folglich die Ansässigkeit der Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft maßgeblich (siehe Rz 854b).** Es ist auch unbeachtlich, wer der (die) Anteilsinhaber der beiden Körperschaften ist (sind), da

~~das Besteuerungsrecht bei inländischen Anteilsinhabern erhalten bleibt und bei ausländischen weder vor noch nach der Einbringung gegeben ist (siehe Rz 1129 ff).~~

Rz 1087 wird wie folgt geändert:

3.6.4.10.2. Anteilseinbringung in eine ausländische übernehmende Körperschaft

1087

Im Fall der Einbringung eines Kapitalanteiles im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) in eine ausländische übernehmende Körperschaft wird diese Beteiligung tatsächlich in das Ausland übertragen und damit **in der Regel eine Einschränkung** Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich bewirkt. Die Bewertung für den Einbringenden richtet sich für betriebsvermögenszugehörige Anteile nach [§ 16 UmgrStG](#) (Rz 848 ff) und im übrigen nach [§ 17 UmgrStG](#) (Rz 929 ff). Da nicht in allen Fällen der Exporteinbringung eine Wahrung des Besteuerungsrechtes der Republik möglich ist, setzt [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) für den Verzicht auf eine Gegenleistung voraus, dass die Einbringung ausschließlich bei inländischen Anteilen an der übernehmenden ausländischen Körperschaft eine Zu- oder Abschreibung auslöst. Damit wird sichergestellt, dass in Kapitalanteilen verstrickte und im Inland steuerhängige stille Reserven in einer Gegenleistung steuerhängig gespeichert bleiben. Ist die in [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) genannte Voraussetzung für einen Verzicht auf eine Gegenleistung nicht gegeben, muss die Einbringung gegen Gewährung von Anteilen erfolgen oder die Einbringung unterbleiben.

Allerdings kann [§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Halbsatz UmgrStG](#) aus unionsrechtlichen Erwägungen unangewendet bleiben, sofern eine Einbringung eines im Inland steuerhängigen Kapitalanteils durch einen Steuerinländer oder durch einen EU/EWR-Ansässigen in eine EU/EWR-Körperschaft erfolgt. In solchen Fällen kann daher von der Gewährung einer Gegenleistung abgesehen werden, ohne dass eine Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) verletzt wird.

Beispiel:

Die in Frankreich ansässige Mutterkörperschaft A bringt ihre 100-prozentige (aufgrund des DBA-Frankreichs im Inland steuerhängige) Beteiligung an ihrer inländischen Tochtergesellschaft B in die in Großbritannien ansässige Großmuttergesellschaft C ein, die wiederum 100% der Anteile an der A hält. Gegenleistungsanteile sollen anlässlich

*der Einbringung des Kapitalanteils nicht ausgegeben werden. Das Unterbleiben der Gewährung einer Gegenleistung würde in diesem Fall [§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Halbsatz UmgrStG](#) grundsätzlich widersprechen; aus unionsrechtlichen Gründen kann die Bestimmung jedoch unangewendet bleiben. Für die stillen Reserven im eingebrachten Kapitalanteil kann daher in weiterer Folge gemäß [§ 16 Abs. 2 Z 1](#) iVm [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) ein Antrag auf **Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung)** gestellt werden, weil die Einschränkung des Besteuerungsrechts am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU/EWR-Staat erfolgt.*

Unterbleibt eine Anteilsgewährung, obwohl die Voraussetzungen des [§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Halbsatz UmgrStG](#) nicht vorliegen und kann die Bestimmung auch aus unionsrechtlichen Gründen nicht unangewendet bleiben, ist auf Grund des Verweises in [§ 12 Abs. 1 UmgrStG](#) auf den [§ 19 UmgrStG](#) eine Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) verletzt und es liegt eine unter [§ 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988](#) fallende einen steuerwirksamen Tausch im Sinne des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) auslösende Sacheinlage oder Sachzuwendung vor.

In Rz 1092 erfolgen Verweisanpassungen (AbgÄG 2015):

3.7.1.2. Anschaffungszeitpunkt der einbringungsverfangenen Anteile

1092

Als Anschaffungszeitpunkt von gewährten Anteilen gilt der Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages. Gleiches gilt nach [§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG](#) für den Zeitpunkt des Bewirkens der Gegenleistung, wenn keine neuen Anteile gewährt werden. Mit diesem Tag gelten alle Gegenleistungen als angeschafft, unabhängig davon, ob sie aus neuen Anteilen nach [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#), eigenen Anteilen nach [§ 19 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#), Anteilen anderer Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft nach [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) oder baren Zuzahlungen nach [§ 19 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) bestehen. Der Anschaffungszeitpunkt hat Bedeutung für:

- den Zeitpunkt der Minderung der Anschaffungskosten auf Grund barer Zuzahlungen (siehe Rz 1052),
- die Zurechnung gewährter Anteile zum Einbringenden insb. die Rückbeziehung bei mehrfachen Umgründungen (siehe Rz 1874 ff),

- die Vornahme von Zu- und Abschreibungen auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft bzw. auf die Anteile der einbringenden Körperschaft im Falle der Eigentums- oder Beteiligungsidentität (siehe Rz 1117 ff),
- die Vornahme von Zuschreibungen auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft im Falle der Festsetzung der Steuerschuld nach [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) bzw. [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015](#) bzw. [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) (siehe Rz 860a ff) oder des Entstehens der KEST-Pflicht nach [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) (siehe Rz 972b ff),
- den Wegfall der Ausnahme von der Steuerneutralität der internationalen Schachtelbeteiligung nach dem Entstehen der Steuerschuld nach [§ 16 Abs. 1 dritter bis letzter Satz UmgrStG idF vor AbgÄG 2015](#) bzw. [§ 16 Abs. 1a UmgrStG idF AbgÄG 2015](#) bzw. [§ 16 Abs. 2 UmgrStG](#) (siehe Rz 1163a),
- **Für Einbringungen mit einem Stichtag vor dem 31.12.2010:**
den Beginn der nach [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, zehnjährigen Steuerverstrickung einbringungsgeborener und gleichgestellter Anteile an der übernehmenden Körperschaft, die weder zu einem Betriebsvermögen gehören noch unter die [§§ 30](#) oder [31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 fallen (siehe Rz 1137 ff),
- **Für Einbringungen mit einem Stichtag vor dem 1.4.2012:**
den Beginn der nach [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, zehnjährigen Steuerverstrickung von Anteilen, die auf Grund der Einbringung die Eigenschaft als Beteiligung im Sinne des [§ 31 EStG 1988](#) idF BudBG 2011 verlieren (siehe Rz 1135 ff),
- **Für Einbringungen mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012:**
Bei Einbringung eines Kapitalanteiles, bei dem die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes 1988 am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht gegeben war, die sinngemäße Anwendung des [§ 5 Abs. 1 und 2 UmgrStG](#); dies gilt sinngemäß auch für Anteile, die am Einbringungsstichtag nur mehr befristet steuerhängig sind ([§ 124b Z 185 lit. a erster Teilstrich EStG 1988](#)).

- den Beginn der Jahresfrist des [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) (siehe KStR 2013 Rz 1212), wenn durch die Einbringung an der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht (siehe Rz 1157 ff), für die keine Option gemäß [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) ausgeübt wird,
- **Für Einbringungen mit einem Stichtag vor dem 31.12.2010:**
den Beginn der einjährigen Spekulationsfrist nach [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012. Bei einer Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile oder als angeschafft geltender einbringungsbezogener Anteilsteile innerhalb eines Jahres ab dem auf den Einbringungsstichtag folgenden Tag liegen steuerpflichtige Spekulationseinkünfte vor (siehe dazu EStR 2000 Rz 6103). Dabei ist zu beachten, dass die Fristberechnung für den Spekulationstatbestand für die zum Zeitpunkt der Einbringung bereits bestehenden Anteile und die bei der Gewährung von Anteilen einbringungsgeborenen Anteile bzw. bei Unterbleiben einer Anteilsgewährung für die zu aktivierenden Beträge getrennt vorzunehmen ist. Wenn eine der beiden Fristen zum Veräußerungszeitpunkt noch nicht abgelaufen ist, hat die Aufteilung des Veräußerungserlöses hinsichtlich der steuerlichen Folgen aus der Veräußerung der Beteiligung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der Beteiligung vor und nach der Einbringung zu erfolgen.

Beispiel:

A gründet am 10.06.2012 allein die A-GmbH bar und hält den Anteil im Privatvermögen. Die Anschaffungskosten der Anteile betragen 250.000. A beschließt im September 2012 die Einbringung seines Betriebes mit oder ohne Kapitalerhöhung in die A-GmbH rückwirkend auf den 31.12.2011 mit einem Buchwert in Höhe von 1.000.000 (Verkehrswert 2.250.000). Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-GmbH betragen nach der Einbringung 1.250.000. Nach der Protokollierung der Einbringung stiftet A die gesamte Beteiligung an der A-GmbH am 15.12.2012 der A-Privatstiftung. Die Stiftung hat die für A steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten von 1.250.000 zu übernehmen.

Die A-Privatstiftung veräußert die Beteiligung am a) 30.12.2012, b) 10.01.2013, c) 01.07.2013 um 3.000.000.

In allen drei Varianten liegen zur Gänze zwischensteuerpflichtige Einkünfte der Privatstiftung gemäß [§ 13 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm § 22 Abs. 2 KStG 1988](#) vor, weil sowohl die Anschaffung durch Bargründung als auch die umgründungsveranlasste Gegenleistung nach dem 31.12.2010 durch A erfolgt ist, weswegen zur Gänze Neuvermögen vorliegt.

Rz 1094 wird wie folgt geändert:

3.7.2.2. Buchwert- und Aufwertungseinbringung

1094

Abhängig von den maßgebenden Regeln der [§§ 16 und 17 UmgrStG](#) ist hinsichtlich der Höhe der Anschaffungskosten zwischen Buchwerteinbringung und Aufwertungseinbringung zu unterscheiden ([§ 20 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#)).

Rz 1097 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

1097

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

Rz 1098 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

1098

Das Grundprinzip der Buchwerteinbringung führt im Interesse des Erhaltens der Einfachbesteuerung auch dazu, dass es bei Vorliegen eines buchmäßig negativen Sacheinlagewertes (negatives Einbringungskapital) steuerlich bei der übernehmenden Körperschaft zum Ausweis eines Überhanges der Passiva gegenüber der Aktiva kommt und beim Einbringenden als Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft nach

[§ 20 Abs. 2 bis 4 UmgrStG](#) einbringungsgeborene Anteile negative Anschaffungskosten haben bzw. bestehende Anteile um den Betrag des negativen Einbringungskapitals abzustocken sind und dadurch ebenfalls negative Anschaffungskosten entstehen können. Diese sind nach [§ 43 Abs. 2 UmgrStG](#) evident zu halten (siehe Rz 1903 ff) und für den Fall einer späteren entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung, einer späteren Umgründung oder einer späteren Liquidation maßgebend.

Beispiel:

X bringt sein Einzelunternehmen zum 31.1.2011 in die Y-GmbH ein und erhält dafür 50% der Anteile. X veräußert diese Anteile

a) am 31.12.2011

b) am 15.2.2012

c) am 15.5.2012

d) am 31.1.2016

um jeweils 550.000 (Werbungskosten 50.000).

Die in der Einbringungsbilanz ([§ 15 UmgrStG](#)) ausgewiesenen steuerlich maßgebenden Aktiva betragen 15.000.000, die steuerlich maßgebenden Passiva einschließlich der steuerhängigen Rücklagen betragen 20.500.000. Der im Einbringungskapital ausgewiesene steuerliche Sacheinlagewert von -5.500.000 entspricht den Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile, die als negative Größe in Evidenz zu nehmen sind. Sollte es bis zur Veräußerung der Anteile nicht zu einer Veränderung der Anschaffungskosten durch Einlagen, Einlagenrückzahlungen, Steuerfestsetzungen gemäß [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) bzw. [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015](#) bzw. [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) oder Entstehen der KEST-Pflicht nach [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) gekommen sein, ergeben sich bei der Veräußerung der gesamten im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung

in der Variante a) Spekulationseinkünfte in Höhe von 6.000.000

in der Variante b) Einkünfte gemäß [§ 30 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, in Höhe von 6.000.000 ([§ 124b Z 184 erster Teilstrich zweiter Halbsatz EStG 1988](#)).

in der Variante c) Einkünfte gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) idF BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, in Höhe von 6.050.000 (kein Werbungskostenabzug gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#)), die dem 25-prozentigen Sondersteuersatz des [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) unterliegen.

in der Variante d) entsprechen die Einkünfte der Höhe nach der Variante c), unterliegen allerdings dem besonderen Steuersatz von 27,5% gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015.

Selbst wenn der Gesellschafter bei späterem Untergang der Beteiligung in Folge der Liquidation oder Abweisung des Konkurses mangels verteilungsfähiger Masse nichts

erhält, liegen in Höhe der negativen Anschaffungskosten positive Einkünfte vor, die nach [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) zu versteuern sind - im Beispielsfall daher 5.500.000 (siehe EStR 2000 Rz 6172).

Rz 1099 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

3.7.2.2.2. Aufwertungseinbringung

1099

Bei der Aufwertungseinbringung erfolgt der Ansatz des Einbringungsvermögens in den durch die [§§ 16](#) und [17 UmgrStG](#) normierten Fällen mit dem gemeinen Wert **bzw. ab 1.1.2016 mit dem Fremdvergleichswert**. Das sich daraus ergebende Einbringungskapital laut Einbringungsbilanz bildet die Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Gesellschaftsanteile. Soweit mit der Aufwertung die Gesamtreserven besteuert werden, kommt es – **unabhängig von einer allfälligen Anwendung des Ratenzahlungskonzeptes** – zu keiner Verdoppelung der stillen Reserven, **weil sowohl das eingebrachte Vermögen als auch die Gegenleistungsanteile aufgewertet werden**:- Die Übernahme des sich durch Aufwertung ergebenden Buchwertes kann als Eingangswert bei der übernehmenden Körperschaft und als Anschaffungskosten beim Anteilsinhaber keine weitere Besteuerung auslösen. **Für die Anwendung des [§ 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) bleibt daher diesfalls kein Raum.**

In Rz 1105a werden das Beispiel sowie der letzte Satz wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

3.7.2.6. Rückwirkende Änderung der einbringungsveranlassten Anschaffungskosten oder Buchwerte

1105a

[...]

Beispiel:

A bringt seinen Betrieb mit einem Buchwert von 100 und einem Verkehrswert von 1000 in die A-GmbH im Wege der Sachgründung ein. Da er eine vorbehaltene Entnahme von 500 in die Einbringungsbilanz einstellt, beträgt das Einbringungskapital - 400, der Verkehrswert beträgt bei linearer Betrachtung 500. Die neuen Anteile an der A-GmbH sind nach [§ 20 Abs. 2 UmgrStG](#) mit - 400 anzusetzen. Bei Veräußerung der Anteile

wäre wie bei der Betriebsveräußerung vor der Einbringung eine Gewinnverwirklichung von 900 (Unterschiedsbetrag zwischen dem VP von 500 und den AK von - 400) gegeben. Kommt es vor Anteilsveräußerung zur Tilgung der auf Grund der vorbehaltenen Entnahme als Gesellschafterverbindlichkeit ausgewiesenen Passivpost, ist iHv **27,5% (bis 2015: 25%, siehe EStR 2000 Rz 6223)** von 400 (iHd positiven Buchwertes von 100 vor Korrektur fällt keine KEST an) KEST abzuführen. Es sind daher die einbringungsveranlasst entstandenen Anschaffungskosten von - 400 um 400 auf 0 zu erhöhen. Bei nachfolgender Anteilsveräußerung um 500 ergibt sich ein Überschuss von 500 (Unterschiedsbetrag zwischen dem VP von 500 und den AK von 0).

Zur Anteilsveräußerung vor Entstehen der KEST-Abfuhrverpflichtung siehe Rz 972g; **zu den Auswirkungen auf die Innenfinanzierung siehe Rz 1266b.**

In Rz 1119 erfolgt eine Verweisanpassung:

3.7.3.3.2. Einbringung in die Einzelgesellschaft

1119

Auch bei Einbringungen von Vermögen von Großmuttergesellschaften in Einzelgesellschaften sind die Regelungen des [§ 20 Abs. 4 Z 1 Satz 1 UmgrStG](#) anwendbar. In diesem Fall ist in der Großmuttergesellschaft der Einbringungswert dem Beteiligungswert an der Muttergesellschaft als Zwischengesellschaft zuzuschreiben. In der Muttergesellschaft ist der Einbringungswert dem Beteiligungswert der Einzelgesellschaft zuzuschreiben und in gleicher Höhe eine Kapitalrücklage einzustellen. Der damit verbundene Einbringungsbuchgewinn ist nach § 18 Abs. 65 UmgrStG in Verbindung mit [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) steuerneutral (siehe Rz 997 ff). Diese Vorgangsweise greift auch bei mehreren Zwischengesellschaften, etwa bei Einbringungen von Vermögen von Urgroßmuttergesellschaften in Einzelgesellschaften Platz.

Beispiel:

Die A-GmbH ist Alleingesellschafterin der B-GmbH, der Buchwert der Beteiligung beträgt 1.000.000 (Verkehrswert 4.000.000). Die B-GmbH ist Alleingesellschafterin der C-GmbH, der Buchwert der Beteiligung beträgt 500.000 (Verkehrswert 2.000.000). Die A-GmbH bringt ihren Teilbetrieb X mit einem Buchwert von 200.000 (Verkehrswert 1.000.000) unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung in die C-GmbH ein.

In der Bilanz der A-GmbH steht dem Abgang der Aktiva des Teilbetriebes X in Höhe des Buchwertes von 200.000 die Zuschreibung des gleichen Betrages zum Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH gegenüber, sodass der neue Beteiligungsansatz 1.200.000 beträgt. Bilanztechnisch erfolgt per Saldo lediglich ein Aktivtausch, ein Buchverlust bzw. Buchgewinn bleibt dadurch ausgeschlossen.

In der Bilanz der B-GmbH erhöht sich der Buchwert der Beteiligung an der C-GmbH um 200.000, sodass der neue Beteiligungsansatz der Gesellschaftsanteile der C-GmbH 700.000 beträgt. In gleicher Höhe von 200.000 wird in der Bilanz der B-GmbH der Einbringungsbuchgewinn nach [§ 18 Abs. 6 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) steuerneutral in die Kapitalrücklagen eingestellt.

In der Bilanz der C-GmbH erhöhen sich durch den eingebrachten Teilbetrieb X die Aktiva um 200.000, in gleicher Höhe wird in der Bilanz der C-GmbH der Einbringungsbuchgewinn nach [§ 18 Abs. 6 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) steuerneutral in die Kapitalrücklagen eingestellt.

In Rz 1120 erfolgt eine Verweisanpassung:

3.7.3.4. Einbringung durch Tochterkörperschaften

3.7.3.4.1. Einbringung in die Muttergesellschaft

1120

Die Folgen der Tochter-Mutter-Einbringung (up-stream-Einbringung, siehe Rz 1120 ff) sind in [§ 20 Abs. 4 Z 2 UmgrStG](#) geregelt. Dabei gelten gemäß [§ 20 Abs. 4 Z 2 Satz 1 UmgrStG](#) durch Verweis auf [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) für die übernehmende Körperschaft auch bei Einbringungen die Regeln der Verschmelzung. Näheres dazu siehe Rz 161 ff und Rz 997 ff durch den gleichen Verweis in [§ 18 Abs. 6 UmgrStG](#).

In Rz 1122 erfolgt eine Verweisanpassung:

1122

Nach [§ 20 Abs. 4 Z 2 Satz 2 UmgrStG](#) gelten durch Verweis auf [§ 3 Abs. 3 UmgrStG](#) bei Untergang von Forderungen und Verbindlichkeiten infolge Vereinigung auch bei Einbringungen die Regeln der Verschmelzungen. Näheres dazu siehe Rz 162 ff und Rz 1000 durch den gleichen Verweis in [§ 18 Abs. 6 UmgrStG](#). Nach [§ 20 Abs. 4 Z 2 Satz 3 UmgrStG](#) ist auch der bei der einbringenden Körperschaft in Höhe des positiven Einbringungswertes entstehende Buchverlust genauso steuerneutral wie der in Höhe des negativen Einbringungswertes entstehende Buchgewinn.

Beispiel:

Die A-GmbH ist Alleingesellschafterin der B-GmbH, der Buchwert der Beteiligung beträgt 1.000.000 (Verkehrswert 2.000.000). In dem der Einbringung zugrunde liegenden Jahresabschluss der B-GmbH befinden sich ein Teilbetrieb X mit einem

Buchwert von 200.000 (Verkehrswert 1.000.000) und ein Teilbetrieb Y mit einem Buchwert von 800.000 (Verkehrswert 1.000.000). Die B-GmbH bringt a) ihren Teilbetrieb X b) ihren Teilbetrieb Y ohne Gegenleistung in die Muttergesellschaft A-GmbH ein.

Im Falle a) ist in der A-GmbH der Abstockungsbetrag des Beteiligungsansatzes an der Tochtergesellschaft B-GmbH nach dem Verhältnis der Verkehrswerte des Teilbetriebes X in Höhe von 1.000.000 zum verbleibenden Teilbetrieb Y in Höhe von 1.000.000 – somit 1 : 1 – zu ermitteln. Der Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH ist daher um 50% das heißt um 500.000 zu kürzen, sodass sich ein neuer Beteiligungsansatz von 500.000 ergibt.

Dieser Beteiligungsansatz enthält auch nach der Einbringung stille Reserven in Höhe von 100% des Buchwertes des in der B-GmbH verbleibenden Teilbetriebes Y. Bei der übernehmenden Muttergesellschaft A-GmbH entsteht in Höhe der Differenz zwischen dem Abschreibungsbetrag der Beteiligung B-GmbH in Höhe von 500.000 und dem Buchwertzugang des Einbringungswertes des Teilbetriebes X in Höhe von 200.000 ein nach [§ 20 Abs. 4 Z 2 Satz 1 UmgrStG](#) steuerneutraler Buchverlust in Höhe von 300.000.

In der Bilanz der B-GmbH steht dem Abgang des Teilbetriebes X in Höhe des Buchwertes von 200.000 kein Äquivalent gegenüber, sodass in gleicher Höhe ein nach [§ 20 Abs. 4 Z 2 Satz 3 UmgrStG](#) steuerneutraler Buchverlust entsteht.

Im Falle b) entsteht bei gleicher Angabe in der A-GmbH ein steuerneutraler Buchgewinn in Höhe von 300.000, weil der Beteiligungsansatzminderung von 500.000 ein Buchwertzugang des Einbringungswertes des Teilbetriebes Y in Höhe von 800.000 gegenübersteht, während in der Bilanz der B-GmbH ein steuerneutraler Buchverlust in Höhe des abgehenden einzubringenden Vermögens von 800.000 entsteht.

In Rz 1132 erfolgen Verweisanpassungen:

1132

Spiegelbildlich ist gemäß § 18 Abs. 65 UmgrStG in Verbindung mit [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) der bei der übernehmenden Körperschaft auf Grund des Zuganges des Einbringungsvermögens in Höhe des positiven Einbringungswertes entstehende Buchgewinn genauso steuerneutral wie der in Höhe des negativen Einbringungswertes entstehende Buchverlust. Näheres dazu siehe Rz 161 ff und Rz 997 ff.

Fortsetzung der Beispiele in der Rz 1130:

Beispiel 1

Bei der einbringenden B-GmbH steht dem Abgang des Buchwertes des Teilbetriebes X iHv 200.000 kein Äquivalent gegenüber, sodass in gleicher Höhe ein, nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 Satz 2 UmgrStG](#) steuerneutraler Buchverlust entsteht.

Bei der übernehmenden C-GmbH steht dem Zugang des Buchwertes des Teilbetriebes X iHv 200.000 kein Äquivalent gegenüber, sodass in gleicher Höhe ein, nach § 18 Abs. 65 UmgrStG in Verbindung mit [§ 3 Abs. 2 UmgrStG](#) steuerneutraler Buchgewinn entsteht.

Beispiel 2

Bei der einbringenden G-GmbH entsteht ein steuerneutraler Buchgewinn von 40.000, bei der übernehmenden H-GmbH ein steuerneutraler Buchverlust von 40.000.

Beispiel 3

Bei der einbringenden M-GmbH entsteht ein steuerneutraler Buchverlust von 30.000, bei der übernehmenden O-GmbH ein steuerneutraler Buchgewinn von 30.000.

In Rz 1139 wird das Beispiel wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

1139

Für Anteilsgewährungen aufgrund von Einbringungen mit einem Stichtag bis 30.12.2010:

[...]

Beispiel 1:

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Das Stammkapital der A-GmbH beträgt 1.000.000. B bringt sein Einzelunternehmen mit einem Buchwert von 10.000 zum 31.12.2009 in die A-GmbH ein, wobei an Stelle der Gewährung neuer Anteile eine Anteilsabtretung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) vereinbart wird. A tritt nach Maßgabe des Umtauschverhältnisses an den B a) 5% (Nennkapital 50.000) b) 0,5% (Nennkapital 5.000) seiner Beteiligung ab.

B hält die mit 1.1.2010 erworbene Beteiligung im Privatvermögen. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der erworbenen Beteiligung betragen auf Grund von [§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmgrStG](#) sowohl im Falle a) wie im Falle b) 10.000. B veräußert seinen Geschäftsanteil am 30.6.2017 um 550.000 und anfallenden Werbungskosten von 50.000, wobei die Beteiligungsverhältnisse und die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten seit der Einbringung unverändert geblieben sind.

Zu a) Das Beteiligungsausmaß zum 31.3.2012 beträgt 5%, weswegen gemäß [§ 124b Z 185 lit. a erster TS EStG 1988](#) B Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) in Höhe von 540.000 als Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös (550.000) und den Anschaffungskosten (10.000) mit dem besonderen Steuersatz **von 27,5% gemäß des § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (bis 2015: 25%, siehe EStR 2000 Rz 6223)** zu versteuern hat. Werbungskosten können gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht abgezogen werden.

Zu b) Das Beteiligungsausmaß zum 31.3.2012 beträgt 0,5%, [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) ist daher nicht unmittelbar anwendbar. Da die Veräußerung jedoch innerhalb der

Zehnjahresfrist erfolgt, gelten die Anteile des B gemäß [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, als zum 31.3.2012 unter [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 fallende Anteile. Die einkommensteuerlichen Folgen entsprechen jenen des Falles a).

Beispiel 2:

Der Sachverhalt entspricht dem Beispiel 1, Variante a). Die Beteiligung des B im Ausmaß von 5% sinkt mit Wirkung ab 1.1.2011 auf 0,8% ab, da A einen Mitunternehmeranteil zum 31.12.2010 gemäß [Art. III UmgrStG](#) in die A-GmbH eingebracht hat und B seinerseits keine Einlage leistet.

Da B die Anteile an der A-GmbH gemäß [§ 20 Abs. 1 UmgrStG](#) zum 1.1.2010 erworben hat, kommt zwar [§ 124b Z 185 lit. a zweiter TS EStG 1988](#) nicht zur Anwendung. Es besteht aber Steuerpflicht (Einkünfte aus Kapitalvermögen) gemäß [§ 124b Z 185 lit. a erster TS zweiter HS EStG 1988](#), weil die Beteiligung innerhalb der Zehnjahresfrist des [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, veräußert wurde. Die einkommensteuerlichen Folgen entsprechen daher jenen des Beispiels 1.

In Rz 1142 wird das Beispiel folgt geändert (StRefG 2015/2016):

1142

[...]

Beispiel:

A hält im Privatvermögen a) 5% b) 0,5% der Anteile an der B-GmbH, wobei im Fall b) das Beteiligungsausmaß vor 3 Jahren von 5% auf 0,5% abgesunken ist. A hält weiters im Privatvermögen a) 5% b) 0,5% der Anteile an der C-GmbH. Die Anschaffungskosten des A betragen in beiden Varianten für die Anteile an der B-GmbH 5.000 und für die Anteile an der C-GmbH 2.000. Die Verkehrswerte für die Anteile des A an der B-GmbH betragen in beiden Varianten 20.000, sodass der Verkehrswert für alle Anteile der B-GmbH im Fall a) 400.000 und im Fall b) 4.000.000 beträgt.

In der Bilanz der B-GmbH befindet sich ein Teilbetrieb X mit einem Verkehrswert im Fall a) von 200.000 und im Fall b) von 2.000.000, sodass der Verkehrswert des Teilbetriebes X in beiden Fällen die Hälfte des Verkehrswertes der Beteiligung an der B-GmbH repräsentiert.

Die B-GmbH bringt zum 31.12.2009 ihren Teilbetrieb X nach [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) ohne Kapitalerhöhung in die C-GmbH ein. Variante: Im Fall b) sind die Beteiligungsquoten vor 8 Jahren von 5% auf 0,5% abgesunken.

Die Anschaffungskosten der Beteiligung des A an der B-GmbH sind nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) entsprechend dem Verhältnis der Verkehrswerte des Teilbetriebes X zum Gesamtverkehrswert der B-GmbH – somit 1 : 1 – um 50% in Höhe von 2.500 zu kürzen. In gleicher Höhe sind die Anschaffungskosten des A für die Beteiligung an der C-GmbH zu erhöhen, sodass sich neue Anschaffungskosten für die

Beteiligung an der C-GmbH in Höhe von 4.500 bestehend aus Altanteil in Höhe von 2.000 und Zuschreibungsanteil in Höhe von 2.500 ergeben.

*a) Da die Beteiligung des A an der C-GmbH 5% beträgt, ist [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 unmittelbar anwendbar und bei einer eventuellen Veräußerung zu berücksichtigen. Die Aufteilung in Altanteil und Zuschreibungsanteil ist auf Grund der Steuerverstrickung der gesamten Beteiligung irrelevant. Bei einer Veräußerung nach dem 31.3.2012 liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) vor, die mit dem **27,5-prozentigen** Sondersteuersatz des [§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) idF [StRefG 2015/2016](#), [BGBl. I Nr. 118/2015](#) (bis 2015: 25%, siehe [EStR 2000 Rz 6223](#)) zu versteuern sind.*

b) Auf Grund der Steuerverstrickung nach [§ 31 Abs. 1 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 infolge des Absinkens der Beteiligung des A an der B-GmbH innerhalb des Fünfjahreszeitraumes ist [§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 2 letzter Halbsatz UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 anwendbar. Der Zuschreibungsanteil bleibt innerhalb des Zehnjahreszeitraumes des [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 steuerverstrickt. Bei einer Veräußerung der Beteiligung des A an der C-GmbH innerhalb dieses Zeitraumes ist der Veräußerungserlös entsprechend dem Verhältnis der Verkehrswerte von Altanteilen der C-GmbH und Einbringungsvermögen im Zeitpunkt der Einbringung aufzuteilen und den Anschaffungskosten der Zuschreibungsanteile gegenüberzustellen.

Variante: Da das Absinken der Beteiligung des A an der B-GmbH außerhalb der 5-Jahresfrist des [§ 31 Abs. 1 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 erfolgte, liegt keine Steuerverstrickung der Anteile an der einbringenden Körperschaft vor. [§ 20 Abs. 6 Z 1 Satz 2 letzter Halbsatz UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 kommt daher nicht zur Anwendung, eventuelle Veräußerungen des Zwerganteiles des A an der C-GmbH bleiben zur Gänze steuerfrei.

Rz 1146 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

1146

Die Zehnjahresfrist beginnt mit Ablauf des Einbringungsstichtages (siehe Rz 1092). Bis zum Ende der stichtagbezogenen Frist gelten die Anteile als Beteiligung im Sinne des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011. Eine Veräußerung innerhalb des Zehnjahreszeitraumes und außerhalb der Spekulationsfrist sowie bis zum 31.3.2012 löst Einkünfte nach [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 aus, die bei natürlichen Personen begünstigt nach [§ 37 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 zu versteuern sind (siehe EStR 2000 Rz 7308 idF vor Wartungserlass 2013) und bei Privatstiftungen nach [§ 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) idF vor BGBl. I Nr. 111/2010 in Verbindung mit [§ 22 Abs. 3 KStG 1988](#) der Zwischenbesteuerung unterliegen (siehe StfR 2001 Rz 92). Erfolgt die Veräußerung nach dem 31.3.2012, wobei sie aber innerhalb des Zehnjahreszeitraumes erfolgt, führt dies bei natürlichen Personen zu

Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#), die mit dem **27,5-prozentigen** Sondersteuersatz des [§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) idF **StRefG 2015/2016**, **BGBI. I Nr. 118/2015 (bis 2015: mit dem 25-prozentigen Sondersteuersatz, siehe EStR 2000 Rz 6223)** zu versteuern sind und unterliegt diese bei Privatstiftungen der Zwischenbesteuerung nach [§ 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) idF **BGBI. I Nr. 111/2010** in Verbindung mit [§ 22 Abs. 3 KStG 1988](#). [§ 20 Abs. 5 Satz 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 betont, dass [§ 30 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 durch [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 unberührt bleibt. Dadurch wird klargestellt, dass die in [§ 31 Abs. 6 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 geregelte Subsidiarität der Anwendung des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 gegenüber Spekulationseinkünften nach [§ 30 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 auch bei Veräußerungen von Beteiligungen, die lediglich einbringungsbedingt unter die 1%-Grenze abgesunken sind, zu beachten ist.

Rz 1148 wird wie folgt geändert:

1148

Die steuerneutrale Aufwertungsoption des [§ 124b Z 57 EStG 1988](#) (siehe EStR 2000 Rz 6684 ff idF vor ~~Wartungserlass 2013~~) ist für Kapitalanteile, die nur auf Grund [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 als Anteile im Sinne des [§ 31 EStG 1988](#) idF vor BudBG 2011 gelten, nicht möglich; betroffen davon sind sowohl Anteile der Altgesellschafter der übernehmenden Körperschaft als auch erworbene Anteile, auf die nach [§ 20 Abs. 6 Z 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 mangels anderer Bestimmungen [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 anzuwenden ist.

Zur Funktion des [§ 20 Abs. 5 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2012 als Grundnorm für die zehnjährige Steuerverstrickung siehe Rz 1134.

Rz 1157 wird wie folgt geändert; dabei werden bereits bestehende Aussagen aus der alten Rz 1165 in die neue Rz 1157 überführt:

3.7.5.2. Entstehen bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

1157

Das einbringungsbedingte Entstehen bzw. Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung ist hinsichtlich der Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft in [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) normiert. Die Regelung **nimmt nicht nur die bei der einbringenden Körperschaft bereits vor der Einbringung bestehenden, nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten an der übernehmenden Körperschaft von der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) aus, sondern** stellt dem Grundsatz der Verdoppelung der stillen Reserven (siehe Rz 1097) entsprechend **auch sicher** darauf ab, dass die im Einbringungsvermögen angesammelten stillen Reserven auch in den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft steuerhängig bleiben, wenn durch die Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) entsteht oder erweitert wird.

Nicht steuerlich verstrickte Reserven sollen jedoch unabhängig davon, worauf das Fehlen der Steuerhängigkeit beruht, durch Einbringungen nicht zu steuerverstrickten stillen Reserven werden. Dementsprechend kommt die Ausnahme von der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) gemäß [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) bei entstehender bzw. erweiterter internationaler Schachtelbeteiligung an der übernehmenden Körperschaft nach Einbringung eines ausländischen Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles, dessen stille Reserven in Österreich nicht steuerhängig sind, nicht zur Anwendung.

Rz 1161 wird wie folgt geändert:

1161

Nach [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten des eingebrachten Vermögens von der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) ausgenommen. Der Betrag ist in Evidenz zu nehmen. Mit dieser mit

[§ 18 Abs. 4 Z 1 UmgrStG](#) (siehe Rz 984) identen Regelungstechnik wird erreicht, dass im Falle einer späteren Gewinnverwirklichung (Anteilsveräußerung, Liquidation der übernehmenden Körperschaft) die bis zur Einbringung steuerhängiger stiller Reserven des Einbringungsvermögens - soweit sie im Gewinn Deckung finden - steuerpflichtig bleiben.

Beispiel 1:

Die A-GmbH hält seit Jahren einen Anteil von 5% an der ausländischen B-GmbH (BW 500, VW 1.500). Im Jahr X1 bringt sie ihren Teilbetrieb (BW 200, VW 1.000) in die ausländische B-GmbH ein und erhält dafür neue Anteile in Höhe von 7%; diese gelten mit dem dem Einbringungstichtag folgenden Tag als angeschafft (Anschaffungskosten 200). Die Buchwerte der bereits bestehenden Beteiligung an der B-GmbH sind folglich um den bei der A-GmbH abgehenden Buchwert iHv 200 zu erhöhen, sodass sich für die Beteiligung an der B-GmbH an dem dem Einbringungstichtag folgenden Tag ein Buchwert von 700 ergibt.

Einbringungsbedingt entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung iSd [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#). Sowohl die bereits vor der Einbringung bestehende Beteiligung an der B-GmbH sowie die einbringungsbedingt neu gewährten Anteile an der B-GmbH sind als „bisher nicht steuerbegünstigte Beteiligungsquoten“ zu sehen. Daher sind sowohl die stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (800) als auch die stillen Reserven in den schon bisher an der übernehmenden Körperschaft gehaltenen steuerhängigen Anteilen zum Einbringungstichtag (1.000) in Evidenz zu nehmen.

Im Jahr X3 veräußert die A-GmbH ihren 12-prozentigen Anteil an der B-GmbH um 3.000, weshalb sich ein Veräußerungsgewinn von 2.300 (3.000 - 700) ergibt. Davon sind 1.800 gemäß [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) steuerpflichtig (800 + 1.000), 500 sind gemäß [§ 10 Abs. 3 Satz 1 KStG 1988](#) (nach dem Einbringungstichtag entstandene begünstigte Wertsteigerungen) hingegen steuerneutral.

Beispiel 2:

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

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

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

Rz 1162 wird wie folgt geändert:

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 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:

- Die Einlagenrückzahlung ist niedriger als der steuerliche Buchwert der internationalen Schachtelbeteiligung. In diesem Fall beschränken sich die Auswirkungen auf eine erfolgsneutrale Abstockung des Beteiligungsbuchwertes um den Betrag der Einlagenrückzahlung. Es kommt insb. zu keiner Nachversteuerung der von der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) gemäß [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) ausgenommenen Beträge.
- Die Einlagenrückzahlung ist höher als der steuerliche Buchwert der internationalen Schachtelbeteiligung. In diesem Fall greift bei Erfüllung der Jahresfrist für den im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen Einlagenrückzahlung und steuerlichen Buchwert der Beteiligung entstehenden Buchgewinn an sich die Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#), weil auch Einlagenrückzahlungen im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) von dieser Regelung erfasst sind (siehe KStR 2013 Rz 1222). Dieser Buchgewinn ist jedoch insoweit steuerpflichtig, als für die internationale Schachtelbeteiligung anlässlich einer vorangegangenen Einbringung eine Ausnahme von

der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) gemäß [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) vorliegt.

Beispiel:

In X1 entstand im Zuge einer Einbringung bei der einbringenden A-GmbH eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung an der ausländischen B-GmbH im Ausmaß von 15%. Aufgrund von [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) wurden zum Einbringungsstichtag die stillen Reserven des eingebrachten Vermögens (BW= 80, VW = 100, somit stille Reserven iHv 20) in Evidenz genommen. Die Anschaffungskosten der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten betragen 80.

In X2 erhält die A-GmbH von der B-GmbH eine Einlagenrückzahlung iHv 120. Die Anschaffungskosten von 80 werden steuerneutral abgestockt; darüber hinaus entsteht ein Veräußerungsgewinn iHv 40, der grundsätzlich von der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) erfasst wäre. Jedoch tritt die Steuerneutralität insoweit nicht ein, als Beträge gemäß [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) in Evidenz genommen wurden (20). Folglich ist der Veräußerungsgewinn bei der A-GmbH nur im Ausmaß von 20 steuerneutral.

Rz 1163a wird wie folgt geändert:

1163a

[§ 20 Abs. 7 Z 1 letzter Satz UmgrStG](#) idF AbgÄG 2005 betrifft **insbesondere** das Entstehen oder die Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung im Falle der Exporteinbringung eines betriebszugehörigen steuerhängigen Kapitalanteils (siehe dazu Rz 860**hd**).

- **Werden aufgrund einer einbringungsbedingten Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich das eingebrachte Vermögen sowie die Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft aufgewertet (Ansatz mit dem Fremdvergleichswert), bleibt für die Anwendung des [§ 20 Abs. 7 UmgrStG](#) kein Raum.** Kommt es bei Exporteinbringungen in einen Drittstaat zur sofortigen Grenzbesteuerung zum Einbringungsstichtag, entspricht der Sacheinlagewert dem Verkehrswert und ~~§ 20 Abs. 7 Z 1 letzter Satz UmgrStG hat keine Bedeutung.~~
- Unterbleibt auf Grund der Einbringung in eine EU-Körperschaft nach [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 bzw. aufgrund von [§ 16 Abs. 1 dritter bis letzter Satz](#)

[UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015 die Besteuerung und erfolgt die Einbringung des Kapitalanteiles zu Buchwerten (Sonderregime „Anteilstausch“, siehe Rz 860h), prägt der Buchwert der Beteiligung den Sacheinlagewert und damit den Buchwert der Gegenleistung, die dem Grunde nach von der Ausnahme von der Steuerneutralität der Schachtelbeteiligung betroffen ist. Bei nachträglicher Besteuerung der im Ausland realisierten Reserven wird die Ausnahme von der Schachtelwirkung zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch [§ 20 Abs. 7 Z 1 letzter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015 bzw. [§ 16 Abs. 1 dritter bis letzter Satz UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015 aufgehoben.

Beispiel:

Die unbeschränkt steuerpflichtige A-GmbH hält eine Beteiligung an der unbeschränkt steuerpflichtigen B-GmbH im Ausmaß von 70%. In X1 bringt die A-GmbH die Beteiligung in die in der EU ansässige C-GmbH ein; der BW (= AK) der Beteiligung an der B-GmbH beträgt zum Einbringungsstichtag 100, der VW beträgt 1.000. Als Gegenleistung erhält die A-GmbH einen Anteil an der übernehmenden C-GmbH im Ausmaß von 50%; einbringungsbedingt entsteht bei der A-GmbH eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung an der übernehmenden C-GmbH. Die Einbringung des Kapitalanteils fällt unter das Sonderregime für den Anteilstausch gemäß [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#), weshalb die Einbringung zu Buchwerten erfolgen kann.

Aufgrund von [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) ist die stille Reserve im eingebrachten Vermögen (900) zunächst in Evidenz zu nehmen. In weiterer Folge ist zu unterscheiden:

Variante 1:

Veräußert die übernehmende C-GmbH das eingebrachte Vermögen (den Anteil an der B-GmbH) in weiterer Folge, entsteht bei der A-GmbH die Steuerschuld in Höhe von 900 im Jahr der Veräußerung ([§ 16 Abs. 1a zweiter Teilstrich UmgrStG](#)). Bei späterer Veräußerung der steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung der A-GmbH an der C-GmbH ist die zum Einbringungsstichtag in Evidenz genommene stille Reserve iHv 900 nicht von der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) auszunehmen, weil die Steuerschuld schon anlässlich der Veräußerung des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende C-GmbH entstanden ist ([§ 20 Abs. 7 Z 1 letzter Satz UmgrStG](#)). Es ist folglich der gesamte von der A-GmbH erzielte Veräußerungsgewinn steuerneutral zu behandeln.

Variante 2:

Veräußert die einbringende A-GmbH den Anteil an der C-GmbH, ist aufgrund von [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) der in Evidenz genommene Betrag (900) von

der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) auszunehmen; nur darüber hinaus tritt die Steuerneutralität ein. [§ 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 B-GmbH) durch die übernehmende C-GmbH 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 ([§ 16 Abs. 1a zweiter Teilstrich UmgrStG](#)).

Gleiches gilt für den Fall der Exporteinbringung eines in einer inländischen Betriebsstätte gehaltenen Kapitalanteils durch eine der EU angehörige Körperschaft gemäß [§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#).

Es wird eine neue Rz 1163b eingefügt; aufgrund der Neufassung von Rz 1163b können bestehende Aussagen der alten Rz 1165 entfallen.

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.

Rz 1164 wird wie folgt geändert:

3.7.5.3. Behandlung einer werdenden internationalen Schachtelbeteiligung

1164

Unter einer werdenden internationalen Schachtelbeteiligung versteht man eine am Einbringungsstichtag die Jahresfrist noch nicht erfüllende Beteiligung im Sinne des [§ 10 Abs. 2 Z 1 KStG 1988](#). Werdende internationale Schachtelbeteiligungen können als steuerneutral angesehen werden, sofern die Voraussetzungen für die Steuerneutralität in weiterer Folge auch tatsächlich erfüllt werden (siehe dazu auch KStR 2013 Rz 1207).

~~§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG kommt nicht zur Anwendung, wenn die Steuerhängigkeit der stillen Reserven im Einbringungsvermögen nicht gegeben ist.~~

Rz 1165 wird wie folgt geändert:

1165

~~Nicht steuerlich verstrickte Reserven sollen unabhängig davon, worauf das Fehlen der Steuerhängigkeit beruht, durch Einbringungen nicht zu steuerverstrickten stillen Reserven werden. Dementsprechend kommt die Ausnahme von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 gemäß § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG bei entstehender bzw. erweiterter internationaler Schachtelbeteiligung an der übernehmenden Körperschaft nach Einbringung eines ausländischen Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles, dessen stille Reserven in Österreich nicht steuerhängig sind, nicht zur Anwendung.~~

Entsteht bzw. erweitert sich die internationale Schachtelbeteiligung an der übernehmenden Körperschaft durch Einbringung einer Beteiligung im Sinne des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#), **und erfüllt der**~~ist zu unterscheiden:~~

- ~~• Der eingebrachte Kapitalanteil erfüllt die Jahresfrist des § 10 Abs. 2 KStG 1988:~~

~~— Die Ausnahme von der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) gemäß [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) kommt infolge der fehlenden Besteuerungsmöglichkeit der übertragenen Beteiligung am Einbringungsstichtag nicht zur Anwendung.~~

• ~~Der eingebrachte Kapitalanteil erfüllt die Jahresfrist des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) nicht,~~
kommt die:

- Die Ausnahme von der Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) gemäß [§ 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) kommt ebenfalls nicht zur Anwendung, weil am Einbringungsstichtag hinsichtlich der übertragenen Beteiligung die Jahresfrist zwar noch nicht erfüllt ist, aber diese auf Grund der steuerlichen „Gesamtrechtsnachfolgefiktion“ bei der übernehmenden Gesellschaft weiterläuft **(siehe Rz 1163b)**.

Rz 1166 wird wie folgt geändert:

3.7.5.4. Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung

1166

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

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

Die durch [§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG](#) vermittelten Wirkungen gelten in Analogie zu der in [§ 20 Abs. 6 Z 2 UmgrStG](#) idF vor **AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012** festgelegten

Vorgangsweise für nicht zu einem Betriebsvermögen gehörende Gegenleistungen für den Fall, dass die Einbringung einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung:

- in eine inländische übernehmende Körperschaft unabhängig von der Art der **(ohnehin steuerhängigen)** Gegenleistung erfolgt oder
- in eine ausländische übernehmende Körperschaft erfolgt und die Gegenleistung nicht die Voraussetzungen des [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) für eine internationale Schachtelbeteiligung erfüllt **und folglich steuerhängig ist.**

Rz 1167 wird wie folgt geändert:

1167

[§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG](#) stellt sicher, dass die in einer internationalen Schachtelbeteiligung angesammelten, nach [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) nicht steuerhängigen stillen Reserven (siehe KStR 2013 Rz 1214) im Falle des einbringungsbedingten Wegfalles der Eigenschaft als internationale Schachtelbeteiligung nicht in die Steuerhängigkeit fallen. Als Regelungstechnik wird für die Anteile an der übernehmenden Körperschaft in [§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG](#) wie auf Ebene der übernehmenden Körperschaft in [§ 18 Abs. 4 Z 2 UmgrStG](#) (siehe Rz 992 ff) die steuerneutrale Aufwertung auf den höheren Teilwert zum Einbringungstichtag verwendet, soweit für die internationale Schachtelbeteiligung im Anschaffungsjahr keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit erklärt worden ist. Dadurch werden bei steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligungen die bis zum Einbringungstichtag entstandenen stillen Reserven auch in Zukunft nicht steuerhängig, während die nach dem Einbringungstichtag entstehenden stillen Reserven infolge des Wegfalles der Eigenschaft der Anteile als internationale Schachtelbeteiligung steuerverstrickt sind.

Beispiel:

Die A-GmbH hält eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung an der B-GmbH im Ausmaß von 20%. Im Jahr X1 bringt die C-GmbH ihren Betrieb in die B-GmbH ein, wodurch das Beteiligungsausmaß der A-GmbH von 20% auf 5% absinkt und die Eigenschaft ihrer Beteiligung an der B-GmbH als steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung untergeht.

Zum Einbringungstichtag beträgt der Buchwert der steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung 1.000, der Teilwert beträgt 4.000. Gemäß [§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG](#) gilt der höhere Teilwert als Buchwert,

weshalb die beim Einbringenden verbleibenden Anteile auf 4.000 aufzuwerten sind. Veräußert die A-GmbH im Jahr X2 ihre 5-prozentige Beteiligung an der B-GmbH um 5.000, ist der Veräußerungsgewinn von 1.000 steuerpflichtig. Die bis zum Einbringungstichtag angefallenen stillen Reserven ($4.000 - 1.000 = 3.000$) bleiben aufgrund von [§ 20 Abs. 7 Z 2 UmgrStG](#) hingegen steuerneutral.

Rz 1176 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

3.8.1.1.1.2. Buchwertfortführung

1176

Der Verlustvortragsübergang auf die übernehmende Körperschaft hat zur Voraussetzung, dass die Einbringung ohne Gewinnverwirklichung erfolgt. Im Fall einer Vollaufwertung ist daher ein Verlustvortragsübergang nicht möglich, im Falle einer Teilaufwertung bezieht sich der Verlustübergang nur auf das zu Buchwerten eingebrachte Teilvermögen.

Der Ausschluss des Verlustvortragsüberganges ist unabhängig davon gegeben, ob die Aufwertung des eingebrachten Vermögens eine zwingende nach [§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#), [§ 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#) bzw. nach [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich ist oder unter Inanspruchnahme der Option nach [§ 16 Abs. 3 UmgrStG](#) erfolgt.

Rz 1177 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2015):

3.8.1.1.1.3. Betroffene Verluste

1177

Verluste im Sinne des [§ 21 UmgrStG](#) sind solche im Sinne des [§ 18 Abs. 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016](#) bzw. bei einer einbringenden Körperschaft Verluste im Sinne des [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#).

Für die Rechtslage vor StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, gilt:

Zu den Verlusten gehören auch zeitlich beschränkt vortragsfähige Verluste im Sinne des [§ 18 Abs. 7 EStG 1988](#), wobei die zeitliche Beschränkung für die übernehmende Körperschaft weiter gilt.

Ab 1.1.2016 gilt gemäß [§ 21 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, Folgendes:

Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen gilt [§ 21 UmgrStG](#) auch für Verluste gemäß [§ 23a EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016. Somit gehen Verluste aus kapitalistischen Mitunternehmerschaftsbeteiligungen nach Maßgabe des [§ 21 UmgrStG](#) auf die übernehmende Körperschaft über, wobei die übernehmende Körperschaft für diese [§ 23a EStG 1988](#) sinngemäß weiter anzuwenden hat. Die übernehmende Körperschaft muss folglich die Wartetastenregelung beachten und darf die übernommenen Verluste nur gegen Gewinne aus derselben Beteiligung ausgleichen.

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

§ 21 Z 1 **erster** Satz–1 UmgrStG legt fest, dass im Zuge einer Einbringung nur solche Verluste auf die übernehmende Körperschaft übergehen, die dem übertragenen Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) zuzurechnen sind. Damit wird sichergestellt, dass nur die durch die eingebrachten Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder betriebsvermögenszugehörigen Kapitalanteile verursachten Verluste auf die übernehmende Körperschaft übergehen und dort als Verlustabzug geltend gemacht werden können:

- Wird das gesamte Unternehmen im Sinne des gesamten Betriebes im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) eingebracht, geht der gesamte objektbezogene vortragsfähige Verlust des Einbringenden auf die übernehmende Körperschaft unabhängig davon über, in welchem Ausmaß Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens (innerhalb des nach dem UmgrStG zulässigen Gestaltungsspielraumes) oder bei rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden außerhalb des notwendigen Betriebsvermögens nicht übertragen werden.

- Wird ein Betrieb von mehreren oder ein Teilbetrieb eingebracht, gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend.
- Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) können nur die auf bis zum Einbringungsstichtag auf den Mitunternehmeranteil entfallenden und noch nicht verrechneten Verluste auf die übernehmende Körperschaft übergehen.

Entsteht ein Verlust aufgrund des Haltens eines Mitunternehmeranteils, ist als verlustverursachendes Vermögen der von der Mitunternehmerschaft geführte Betrieb anzusehen. Besteht dieser Mitunternehmerbetrieb zum Einbringungsstichtag (anteilig) beim Übertragenden nicht mehr, kommt es daher zu keinem Übergang der durch diesen Mitunternehmeranteil verursachten Verluste (siehe VwGH 18.11.2009, [2006/13/0160](#) zur übernehmenden Körperschaft). Auch die vor der Einbringung erfolgte (aliquote) Übertragung des Mitunternehmeranteils führt grundsätzlich zu einem (aliquoten) Verbleib der durch diesen Anteil verursachten Verluste beim Einbringenden (siehe Rz 200). Die Verwertung des Verlustes im Zuge der vorangegangenen (aliquoten) Übertragung des Mitunternehmeranteils wirkt sich jedoch nicht auf die Höhe des (aliquot) verbleibenden Verlusts beim Einbringenden aus.

Beispiel:

A hält einen Mitunternehmeranteil in Höhe von 50% an der AB-OG. Insgesamt wurden ihm Verluste in Höhe von 1.000 aus diesem MU-Anteil zugewiesen, von denen er bereits 200 gegen positive Einkünfte verrechnet hat. Im Jahr X1 verkauft A die Hälfte seines MU-Anteils an C mit einem Veräußerungsgewinn in Höhe von 100. Im Jahr X2 bringt A die verbleibenden 25% in die AB-GmbH ein.

Zum Zeitpunkt des Verkaufs des MU-Anteils sind noch Verlustvorträge in Höhe von 800 vorhanden; davon entfallen 400 auf die verkauften und 400 auf die verbleibenden 25%. Der Veräußerungsgewinn von 100 ist lediglich den übertragenen 25% zuzuweisen, sodass vom noch vorhandenen Verlustvortrag in Höhe von 700 noch

- *(die vollen) 400 auf die verbleibenden 25%*
 - *die (gekürzten) 300 auf die übertragenen 25%*
- entfallen.*

Im Zuge der Einbringung werden somit Verlustvorträge in Höhe von 400 auf die übernehmende GmbH übertragen; 300 bleiben zurück.

Die Vergleichbarkeitsprüfung hat auf Ebene des Betriebes zu erfolgen (siehe Beispiel Rz 1190; darüber hinaus gilt auch der Mitunternehmeranteil selbst stets als Betrieb und muss am Einbringungstichtag vergleichbar vorhanden sein; siehe Rz 1191). Erfolgt eine Verminderung der Mitunternehmerbeteiligung aufgrund eines vor der Einbringung liegenden Zusammenschlusses gemäß [Art. IV UmgrStG](#), führt diese „Verwässerung“ nachfolgend zu keiner Kürzung der auf die übernehmende Körperschaft übergehenden Verluste.

Hinsichtlich der eigenen Verluste der übernehmenden Körperschaft gelten die gleichen Prüfungskriterien.

- Bei der Einbringung von Kapitalanteilen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) gehen die auf bis zum Einbringungstichtag steuerwirksam gewordenen Teilwertabschreibungen beziehbaren Verluste sowie noch offene Verlustsiebentel aus abzugsfähigen Teilwertabschreibungen auf die übernehmende Körperschaft über.

Rz 1182 wird wie folgt geändert:

3.8.1.1.1.7. Ermittlung des übergehenden Verlustes

1182

Im Zuge der Einbringung können nur jene Verluste übergehen, die vom Einbringenden bis zu dem Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungstichtag fällt, noch nicht verrechnet wurden.

Als Grundsatz gilt, dass der Einbringende bei der Veranlagung für das Jahr, in das der Einbringungstichtag fällt, seine vortragsfähigen Verluste als Sonderausgabe geltend zu machen hat, sodass lediglich ein nach der Verrechnung mit positiven Einkünften verbleibender Restbetrag auf die übernehmende Körperschaft übergehen kann. ~~Dies gilt auch dann, wenn der Einbringungstichtag auf einen Tag vor Ablauf des Veranlagungsjahres fällt.~~ Es sind daher Verluste des Einbringenden mit sämtlichen Einkünften des Veranlagungszeitraumes, in den der Einbringungstichtag fällt, zu verrechnen; **ein danach noch verbleibender Verlust geht mit dem dem Einbringungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum auf die übernehmende Körperschaft über.**

Bei einem unterjährigen Einbringungsstichtag hat die Verlustverrechnung in dem Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, mit positiven Einkünften des Einbringenden zu erfolgen. Denn bei der Einbringung ändert die Tatsache, dass das übertragene Vermögen rückwirkend auf einen bestimmten vom Ende eines Kalenderjahres abweichenden Umgründungsstichtag auf den Rechtsnachfolger übergeht, nichts daran, dass der Übertragende bei der Einkommensermittlung im Umgründungsjahr seine Sonderausgaben und damit auch vortragsfähige Verluste, die bis zum Umgründungsstichtag nicht verrechnet werden konnten, absetzen kann. **Auch in diesem Fall gehen die verbleibenden Verluste mit dem auf den Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum auf die übernehmende Körperschaft über (zB Einbringungsstichtag 30.9.X1 → verbleibender Verlust geht im Veranlagungszeitraum X2 auf die übernehmende Körperschaft über).**

Bilanziert der Übertragende auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Bilanzstichtag und wird Vermögen auf einen nach diesem Bilanzstichtag liegenden Einbringungsstichtag auf die übernehmende Körperschaft übertragen, kann ein in diesem Rumpfzeitraum entstandener und auf das Einbringungsvermögen bezogener (Teil)Verlust nur insoweit der übernehmenden Körperschaft zugerechnet werden, als im abweichenden Wirtschaftsjahr des Übertragenden insgesamt ein Verlust entsteht und bei diesem nicht verrechnet werden kann. Dieser Verlust kann in dem auf den Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum erstmals verrechnet werden.

Beispiel:

Die A-GmbH, deren Bilanzstichtag der 30.6. ist, bringt zum 31.12.04 einen Betrieb in eine bestehende B-GmbH ein. In der übertragenden A-GmbH verbleiben Mitunternehmer- und Kapitalanteile. Lt. den KöSt-Bescheiden der Jahre 03 und 04 (jeweils zum 30.6. des Jahres) hat die A-GmbH steuerliche Verluste erwirtschaftet, die vom übertragenen Betrieb verursacht worden sind. Auch im laufenden Zeitraum 1.7.04 - 31.12.04 werden durch den zu übertragenden Betrieb Verluste lukriert.

Anlässlich der Einbringung mit Stichtag 31.12.04 können die zu diesem Zeitpunkt bereits entstandenen, somit die bis zum Bilanzstichtag 30.6.04 festgestellten Verluste der WJ 03 und 04 nach den Bestimmungen des UmgrStG auf die übernehmende B-GmbH übergehen; ein laufender „Rumpfverlust“ (1.7.04 - 31.12.04) kann nur insoweit der übernehmenden

B-GmbH zugerechnet werden, als im WJ 1.7.04-30.6.05 insgesamt ein Verlust entsteht und bei der A-GmbH nicht verrechnet werden kann. Ein solcher anteiliger Verlust kann frühestens im Veranlagungszeitraum 05 von der übernehmenden B-GmbH verrechnet werden.

Rz 1190 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

3.8.1.3.2. Vergleichbarkeit des Vermögens

1190

Die wirtschaftliche Vergleichbarkeit ist dann nicht mehr gegeben, wenn die im Einzelfall maßgeblichen wirtschaftlichen Parameter des betroffenen Betriebes bzw. Teilbetriebes zum Zeitpunkt des Einbringungsstichtages im Vergleich zum Zeitpunkt der Verlustentstehung auf 25% oder weniger abgesunken sind. Als Parameter werden bei Betrieben und Teilbetrieben quantitative Messgrößen wie Umsatz, Beschäftigtenzahl, Anlagevermögen, Auftragsvolumen herangezogen. Siehe dazu auch Rz 220 ff.

Wird ein Mitunternehmeranteil eingebracht, ist für die Beurteilung der Vergleichbarkeit iSd [§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#) nur auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft abzustellen.

Beispiel:

A hat seit dem Jahr X1 50% an der ABC-OG. Im Jahr X3 verkauft A die Hälfte seiner Anteile; im Jahr X4 bringt er seinen verbleibenden Mitunternehmeranteil in die X-GmbH ein. Zum Einbringungsstichtag sind offene Verlustvorträge aus den Jahren X1 und X2 in Höhe von 300 vorhanden; der Betrieb der ABC-OG ist nach einer Vergleichsprüfung gemäß [§ 21 Z 1 iVm § 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#) auf 30% geschrumpft.

Da nur die Hälfte des ursprünglichen Mitunternehmeranteils (25% statt ursprünglich 50%) eingebracht wird, kann im Sinne der Objektbezogenheit auch nur die Hälfte des Verlustvortrages (dh. 150) auf die X-GmbH übergehen. Die Prüfung der Vergleichbarkeit im Sinne des [§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#) lässt den Übergang zu, da auf Ebene der Mitunternehmerschaft das verlustverursachende Vermögen noch im ausreichenden Umfang vorhanden ist.

Eine Vergleichbarkeit im Sinne des [§ 21 iVm § 4 UmgrStG](#) muss auch bei kapitalistischen Mitunternehmerschaftsbeteiligungen gemäß [§ 23a EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016 gegeben sein (siehe Rz 1177); liegen diese Voraussetzungen nicht vor, bleiben die Verluste beim Einbringenden zurück und können mangels weiterer Einkünfte bei diesem nicht ausgeglichen werden.

Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit bei der Einbringung eines Kapitalanteiles ist das Beteiligungsausmaß im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung dem Beteiligungsausmaß zum Einbringungsstichtag gegenüberzustellen. Dabei stellen Beteiligungsabstockungen aufgrund einer Kapitalerhöhung (Verwässerung) unter Ausschluss oder Verzicht auf das Bezugsrecht ebenso wenig für die Vergleichbarkeitsprüfung relevante Faktoren dar, wie die erhebliche Wertminderung einer umfänglich unverändert gehaltenen Beteiligung.

Rz 1223 wird wie folgt geändert:

3.9.4. Gebühren

1223

Nach [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#) sind Einbringungen nach [§ 12 UmgrStG](#) und dafür gewährte Gegenleistungen von den Gebühren nach [§ 33 TP 21 GebG](#) befreit. Diese Befreiung betrifft die Abtretung von Rechten und Schulforderungen.

Die Voraussetzungen für die Befreiung von der Gebühr nach [§ 33 TP 21 GebG](#) sind dieselben wie für die Befreiung von **der Gesellschaftsteuer** ~~den Kapitalverkehrssteuern~~ (siehe Rz 1226 f).

Zur Vorgangsweise bei Zweifeln hinsichtlich des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen für [Art. III UmgrStG](#) siehe Rz 655.

Rz 1225 wird wie folgt geändert:

1225

Auf folgende Befreiungen im GebG ist im Besonderen hinzuweisen:

- Gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 2 Z 6 GebG](#) unterliegen Abtretungen von Anteilen an einer GmbH, Übertragungen von Aktien, Übertragungen von Geschäftsanteilen an einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft und Übertragungen der mit der Stellung eines Gesellschafters einer Personengesellschaft verbundenen Rechte und Pflichten nicht der Gebühr.
- Gemäß [§ 15 Abs. 3 GebG](#) sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil

Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer), oder das Versicherungssteuergesetz fallen von der Gebührenpflicht ausgenommen. Voraussetzung ist die Identität des Rechtsvorganges.

- [§ 19 Abs. 2 GebG](#) sieht eine Gebührenbefreiung für bestimmte Nebengeschäfte und Nebenverabredungen vor. Voraussetzung für eine solche Gebührenbefreiung ist, dass das Nebengeschäft (Nebenverabredung) in der Urkunde über das Hauptgeschäft beurkundet ist, diese zwischen denselben Vertragsteilen abgeschlossen sind und das Nebengeschäft (Nebenverabredung) zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes erfolgt. Dabei ist es gleichgültig, ob das Hauptgeschäft nach dem GebG oder einem Verkehrssteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrssteuer unterliegt.

Rz 1226 wird wie folgt geändert:

3.9.5. Kapitalverkehrsteuern

3.9.5.1. Allgemeines

1226

~~§ 22 Abs. 4 UmgrStG sieht für Einbringungen eine Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern vor. Betroffen davon kann nur die Gesellschaftsteuer sein; zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323.~~

~~Die Befreiung nach § 22 Abs. 4 UmgrStG ist an zwei Voraussetzungen geknüpft:~~

Für Umgründungsvorgänge, die noch Gesellschaftsteuerpflicht auslösen können (zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323), sind die folgenden Ausführungen zu beachten:

Einbringungen sind gemäß [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#) von der Gesellschaftsteuer befreit, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss sich um eine Einbringung nach [§ 12 UmgrStG](#) und dafür gewährte Gegenleistungen nach [§ 19 UmgrStG](#) handeln.
- Das zu übertragende Vermögen muss am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestehen.

Zur Vorgangsweise bei Zweifeln hinsichtlich des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen für [Art. III UmgrStG](#) siehe Rz 655.

Rz 1233 wird wie folgt geändert:

1233

~~Bei Einbringung von Vermögen durch einen Treuhänder ist~~ **Besteht vor oder am Tag des Einbringungsvertrages ein Treuhandverhältnis, ist** Voraussetzung für die Anwendung der Befreiung des [§ 22 Abs. 4 UmgrStG](#), dass das eingebrachte Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre dem Treugeber **(bzw. dem ehemaligen Treugeber)** zuzurechnen ist. ~~Ein Wechsel des Treuhänders innerhalb dieser Frist ist daher der Befreiung nicht abträglich.~~

Rz 1235 wird wie folgt geändert:

1235

Bei formwechselnder Umwandlung und nachfolgender Einbringung läuft die Zweijahresfrist weiter.

~~Für die Bemessung der Zweijahresfrist ist ausschließlich, unabhängig von der ertragsteuerlichen Qualifikation, die zivilrechtliche Besitzzeit maßgeblich.~~

Wurde die einbringende Gesellschaft nach dem Recht eines anderen EWR- Vertragsstaats gegründet und in eine österreichische Gesellschaft identitätswahrend umgewandelt, wird die Zweijahresfrist durch die Umwandlung nicht unterbrochen, wenn

- **zugleich der Verwaltungssitz nach Österreich verlegt wird,**
- **die Gesellschaft sämtliche Voraussetzungen erfüllt, die nach dem Recht des Wegzugsstaats für eine solche Umwandlung bestehen und**
- **die Gesellschaft die Anforderungen an eine österreichische Gesellschaft (insbesondere in Bezug auf Satzung, Kapitalausstattung, Organbesetzung) erfüllt (vgl. OGH 10.04.2014, [6Ob224/13d](#)).**

Rz 1238 wird wie folgt geändert:

3.9.6. Grunderwerbsteuer

1238

Nach [§ 22 Abs. 5 UmgrStG](#) ist bei Einbringungen nach [§ 12 UmgrStG](#) die Grunderwerbsteuer für verwirklichte Erwerbsvorgänge nach ~~§ 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987~~ gemäß [§ 4 iVm § 7 GrEStG 1987](#), somit ausschließlich nach den Vorschriften des GrEStG 1987 zu berechnen. Die Grunderwerbsteuer ist daher bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 0,5% vom Grundstückswert ([§ 4 Abs. 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987](#)), bei land-und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 3,5% vom einfachen Einheitswert ([§ 4 Abs. 2 Z 4 iVm § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#)) zu berechnen; dies gilt unabhängig davon, ob eine Gegenleistung vorliegt oder nicht. Das Gleiche trifft zu, wenn im Zuge einer Einbringung ein Tatbestand gemäß [§ 1 Abs. 2a oder 3 GrEStG 1987](#) verwirklicht wird.

Diese mit dem StRefG 2015/2016 angepasste Bestimmung des UmgrStG ist erstmals auf Einbringungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Für alle Einbringungen mit einem früheren Stichtag, unabhängig davon, ob die Grundstücke zivilrechtlich erst im Jahr 2016 erworben werden, gilt nach wie vor die Rechtslage des UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/2016. Für diese Fälle ist als Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert heranzuziehen, der Steuersatz beträgt 3,5%. ~~vom zweifachen Einheitswert zu berechnen. Dies gilt im Hinblick darauf, dass § 22 Abs. 5 UmgrStG als lex specialis zu den Bestimmungen des GrEStG anzusehen ist, unabhängig davon, ob die Einbringung mit und solchen ohne Gegenleistung erfolgt (VwGH 19.1.1994, 93/16/0147, und VwGH 19.12.1996, 94/16/0109).~~

Zur Vorgangsweise bei Zweifeln hinsichtlich des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen für [Art. III UmgrStG](#) siehe Rz 655.

Rz 1239 wird wie folgt geändert:

1239

Nach allgemeinem Grunderwerbsteuerrecht ist bei Einbringungen die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. **Bei Einbringungen, die nicht unter das UmgrStG fallen, ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert zu berechnen ([§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#)).**

Sind im Einbringungsvermögen inländische Grundstücke im Sinne des [§ 2 GrEStG 1987](#) enthalten, wird durch den Einbringungsvertrag ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) verwirklicht. Da die Rückwirkungsfiction des [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) für die Grunderwerbsteuer ohne Bedeutung ist, sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht über die Grundstücke maßgeblich (idR ident mit dem Abschluss des Einbringungsvertrages); **als Bemessungsgrundlage ist daher regelmäßig der Grundstückswert im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses heranzuziehen.** Es kommt daher zur einbringungsbedingten Grunderwerbsteuerpflicht. ~~Für die zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des~~ **kommt es zur einbringungsbedingten Grunderwerbsteuerpflicht.** Für Grundstücke, die in der Einbringungsbilanz noch aufscheinen, jedoch zwischen Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages veräußert werden, fällt einbringungsbedingt keine Grunderwerbsteuer an. Das Ausscheiden des Grundstückes sollte im Einbringungsvertrag festgehalten werden.

Siehe im Übrigen Rz 330 ff.

Rz 1240 wird wie folgt geändert:

1240

Inwieweit Grundstücke zum Betriebsvermögen gehören und damit im Rahmen des [Art. III UmgrStG](#) übertragen werden können, richtet sich nach den ertragsteuerlichen Vorschriften (siehe auch EStR 2000 Rz 557). Soll ein betriebsvermögenszugehöriges Grundstück anlässlich der Einbringung zivilrechtlich zurückbehalten werden, das auf diesem Grundstück befindliche Gebäude hingegen in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden, **ist**

dies unter Beachtung der in Rz 694a (Baurecht) und Rz 694b (Fruchtgenussrecht) enthaltenen Voraussetzungen möglich. Es unterliegen sowohl das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Einräumung des Baurechtes begründet, bzw. das Rechtsgeschäft auf Einräumung des Fruchtgenussrechtes, sofern mit dieser Einräumung auch die wirtschaftliche Verfügungsmacht übertragen wird, als auch die Einbringung des Gebäudes der Grunderwerbsteuer. ~~unterliegt das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Einräumung des Baurechtes begründet, sowie die Einbringung des Gebäudes der Grunderwerbsteuer.~~

Der Einbringende verpflichtet sich als Sacheinlage zur Begründung eines Baurechtes und zur Einbringung des in seinem Eigentum stehenden Gebäudes. Beide Vorgänge sind umgründungsbedingt, so dass hierfür die Bestimmung des [§ 22 Abs. 5 UmgrStG](#) anwendbar ist.

~~Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist der zweifache Einheitswert des Grundstückes (Grund und Boden, auf dem das Baurecht eingeräumt wird, sowie der Gebäudewert).~~

Rz 1241 wird wie folgt geändert:

1241

Tritt durch die unter [Art. III UmgrStG](#) fallende Einbringung eines Mitunternehmeranteiles die Vereinigung aller Anteile der Personengesellschaft in einer Hand ein („Umwandlung“ einer GmbH & Co KG in eine GmbH), ~~und kommt es dadurch zum Anwachsen des Vermögens nach [§ 142 UGB](#), ist der mit dem Anwachsen nach [§ 142 UGB](#).~~ **Die Grunderwerbsteuer bemisst sich mit 0,5% vom Grundstückswert.** ~~verwirklichte Erwerbsvorgang nach [§ 22 Abs. 5 UmgrStG](#) begünstigt.~~

Rz 1242 wird wie folgt geändert:

1242

Wird anlässlich der Einbringung eines Betriebes einer Personengesellschaft einerseits das Betriebsgrundstück und andererseits eine Verbindlichkeit nach [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zurückbehalten, dh. in das Quotenmiteigentum der einbringenden Mitunternehmer

übertragen, liegt ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang außerhalb des UmgrStG vor. Entscheidend ist, ob ein innerer Zusammenhang zwischen der Übertragung des Grundstückes und der Übertragung der Verbindlichkeit besteht. Ein innerer Zusammenhang besteht zB, wenn es sich um den Anschaffungskredit für die Liegenschaft handelt. Besteht ein innerer Zusammenhang, ist die Verbindlichkeit als Gegenleistung, **mindestens aber der Grundstückswert** Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.; ~~ist die Verbindlichkeit geringer als der dreifache Einheitswert des Grundstückes, ist der dreifache Einheitswert die Bemessungsgrundlage.~~ Besteht kein innerer Zusammenhang, **ist Bemessungsgrundlage immer der Grundstückswert.** ~~ist Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der dreifache Einheitswert.~~

Rz 1243 entfällt:

1243

~~Die Bemessungsgrundlage des § 22 Abs. 5 UmgrStG (zweifacher Einheitswert) bezieht sich nur auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG. Bei einer Anteilsvereinigung oder einer Übertragung aller Anteile nach § 1 Abs. 3 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG vom Wert des Grundstückes zu berechnen; das ist der dreifache Einheitswert.~~

Randzahl 1243: entfällt

In Rz 1245j erfolgt in Variante 2 des Beispiels eine Verweisanpassung (AbgÄG 2015):

3.10.3.3. Einbringung in einen Gruppenfremden

1245j

[...]

Variante 2:

X ist in einem EU –Staat ansässig:

Aufgrund der durch den EuGH entschiedenen Rs. Papillon gilt dies allerdings nicht für inländische Einzelgesellschaften, wenn die Beteiligung an diesen über eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige gruppenzugehörige Tochtergesellschaft gehalten wird. Das Ergebnis ist diesfalls zu 100% zeitgleich mit dem Ergebnis der ausländischen Tochtergesellschaft bei der die finanzielle Verbindung zum ausländischen Gruppenmitglied vermittelnden inländischen Muttergesellschaft zu erfassen. Das

*bedeutet im vorliegenden Beispiel eine Erfassung der Gewinne und Verluste der D bei der B zum 31.12.03 (und somit keine Veränderung der Zurechnung für Zeiträume nach der Einbringung der Beteiligung in die ausländische X). Aufgrund dieser Zurechnung ist eine steuerwirksame Teilwertabschreibung auf die D nicht möglich. Ebenso kann keine Firmenwertabschreibung durch die ausländische Muttergesellschaft X auf die Beteiligung an D vorgenommen werden (Bewertung der Beteiligung der D und C gemäß [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#) bzw. [§ 16 Abs. 1 dritter bis letzter Satz UmgrStG](#); siehe Rz 860**hb**).*

Rz 1256 wird wie folgt geändert (Rechtsprechung):

1256

Für die Frage der Einlagen und des Ausweises auf einem Evidenzkonto im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) ist das Prinzip der Außenfinanzierung zu beachten. **Der Begriff der Einlagen ist steuerrechtlich zu definieren und zu bewerten. Somit ist das steuerliche Einbringungskapital entscheidend, das unternehmensrechtliche Einbringungskapital ist hingegen ohne Bedeutung (VwGH 1.9.2015, [Ro 2014/15/0002](#)).** Der steuerlich maßgebende Sacheinlagewert ist idR der Buchwert des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles laut Einbringungsbilanz gemäß [§ 15 UmgrStG](#) bzw. der gemeine Wert im Falle der Aufwertung. Bei eingebrachten Kapitalanteilen ist der in [§ 17 UmgrStG](#) genannte Wert maßgeblich.

Im Falle der Aufwertung ist sicherzustellen, dass es nicht zu einer nochmaligen Erfassung des Aufwertungsbetrages in der Innenfinanzierung kommt (siehe Rz 928).

Rz 1265 wird wie folgt geändert:

3.13.2. Wechsel der Gewinnermittlungsart bei der übernehmenden Körperschaft

1265

Kommt es bei der übernehmenden Körperschaft hinsichtlich des übernommenen Vermögens zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart **von [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) zu [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#)**, weil der Einbringende kein rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender war, ~~von § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu § 5 Abs. 1 EStG 1988~~, ergeben sich auf Grund [§ 20 Abs. 8 UmgrStG](#) Auswirkungen auf die Höhe der Anschaffungskosten bzw.

des Buchwertes der Anteile an der übernehmenden Körperschaft und damit auch auf die Höhe der möglichen Einlagenrückzahlung und des Standes des Evidenzkontos.

Nach Rz 1266 werden die Überschrift „3.14. Einbringung und Innenfinanzierung“ sowie die Rz 1266a bis 1266c eingefügt. Die danach folgenden Abschnitte 3.14. bis 3.16. werden als Abschnitte 3.15. bis 3.17. nachgereiht.

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.

Im Falle von negativen Innenfinanzierungsständen ist der Logik des [§ 20 Abs. 4 UmgrStG](#) entsprechend wie mit negativen Anschaffungskosten bzw. Buchwerten umzugehen (siehe Rz 1130).

1266b

Die Einbringung von begünstigtem Vermögen mit negativem steuerlichen Buchwert berührt die Innenfinanzierung (wie auch den Stand der Einlagen, siehe Rz 1260) nicht.

Entsteht jedoch bei Einbringungen durch natürliche Personen ein negatives steuerliches Einbringungskapital aufgrund von vorbehaltenen Entnahmen, ist [§ 2 Abs. 3 zweiter Satz IF-VO](#) zu beachten: Die Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft ist durch negatives steuerliches Einbringungskapital insoweit zu vermindern, als Beträge aufgrund von [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) als ausgeschüttet gelten; dabei handelt es sich um die als rückwirkende Entnahmen zu behandelnden Beträge der Passivposten im Ausmaß des negativen Buchwerts (siehe Rz 972c). Die Innenfinanzierung vermindert sich in dem gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) für die Ausschüttungsfiktion maßgebenden Zeitpunkt (der Anmeldung oder Meldung).

Beispiel:

Die natürliche Person A bringt den Betrieb seines Einzelunternehmens gemäß [Art. III UmgrStG](#) in eine neugegründete GmbH ein. Der Buchwert des Betriebes beträgt 100, der Verkehrswert 1.000.

EU A

Aktiva		Passiva	
AV	50 (VW 900)	EK	100 (VW 1 000)
UV	50 (VW 100)		

Im Rückwirkungszeitraum tätigt A vorbehaltene Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) iHv 300. Diese werden in der Bilanz als Verbindlichkeit dargestellt. Soweit der Buchwert des eingebrachten Vermögens dadurch negativ wird (200), ist bei der Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit die Ausschüttungsfiktion gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) zu beachten.

Einbringungsbilanz

Aktiva		Passiva	
AV	50 (900)	EK	- 200 (700)
UV	50 (100)	vorbehaltene Entnahme	300

Gemäß [§ 2 Abs. 3 IF-VO](#) hat die Einbringung grundsätzlich keine Auswirkung auf die Innenfinanzierung der übernehmenden GmbH (siehe Rz 1266a). Da aber der (positive) Buchwert des Vermögens durch vorbehaltene Entnahmen im Rückwirkungszeitraum negativ wird, gilt diese Entnahme in Höhe des negativen Buchwerts (200) in dem nach [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) maßgebenden Zeitpunkt als an den Einbringenden ausgeschüttet. Insoweit vermindert sich die Innenfinanzierung der GmbH.

GmbH

Aktiva		Passiva	
AV	50 (900)	StK	35
UV	85 (135)	Bilanzverlust	-200
		vorbehaltene Entnahme	300

Einlagen	35
Innenfinanzierung	-200

Werden in weiterer Folge auf Ebene der GmbH stille Reserven iHv 300 realisiert, erhöhen diese den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss und somit auch die Innenfinanzierung.

GmbH

Aktiva		Passiva	
AV	50 (650)	StK	35

UV	385 (385)	Bilanzgewinn	100
		vorbehaltene Entnahme	300

Einlagen	35
Innenfinanzierung	100

Erfolgt daraufhin die Tilgung der Entnahmeverbindlichkeit, löst dieser Vorgang gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) die Fälligkeit der Kapitalertragsteuer aus (siehe Rz 972b ff). Dies hat allerdings keine Auswirkung auf die Innenfinanzierung.

Sollte der Einbringende die Gegenleistungsanteile an der übernehmenden Körperschaft vor Fälligkeit der Kapitalertragsteuer veräußern, entfällt gemäß [§ 18 Abs. 2 Z 1 vierter Satz UmgrStG](#) die Ausschüttungsfiktion; ein solcher Entfall der Ausschüttungsfiktion hat eine entsprechende korrigierende Erhöhung der Innenfinanzierung zur Folge.

Da [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#)-Körperschaften grundsätzlich keine Entnahmen im Sinne des [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) und [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) tätigen können (Rz 882), hat [§ 2 Abs. 3 letzter Satz IF-VO](#) bei Einbringungen durch diese Körperschaften keine Bedeutung.

1266c

Zu den allgemeinen Grundsätzen der [IF-VO](#) siehe Rz 379.

Zur erstmaligen Anwendung der Grundsätze der IF-VO siehe Rz 381 f.

Die Überschrift 3.14. wird zu 3.15.

3.154. Einbringung und begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne

Die Überschrift 3.15 wird zu 3.16.

3.165. Auswirkung abgabenbehördlicher Feststellungen auf Einbringungen

Die Überschrift 3.16 wird zu 3.17. Die Subkapitel werden entsprechend unnummeriert.

3.176. Rechtsfolgen einer nicht unter Art. III UmgrStG fallenden Einbringung

4. Zusammenschlüsse (Art. IV UmgrStG)

Rz 1330a wird wie folgt geändert:

1330a

Eine Variante des Vorbehaltszusammenschlusses (siehe Rz 1327 ff) ist dergestalt möglich, dass weder bei Eintritt noch bei Austritt in/aus der Gesellschaft stille Reserven einschließlich jene des Firmenwertes ermittelt und abgegolten werden, indem der jeweilige Partner bei Eintritt/Zusammenschluss nach [Art. IV UmgrStG](#) innerhalb von neun Monaten nach dem Zusammenschlussstichtag entweder

- das buchmäßige Eigenkapital oder
- nur das feste Kapitalkonto (sog. naked in/naked out)

entsprechend der vereinbarten Substanzbeteiligungsquote aufbringt und bei Austritt – abgesehen von seinen noch nicht ausbezahlten Gewinnanteilen – nur Anspruch auf Abgeltung seines ursprünglich aufgebrachten Kapitals hat. Die Angabe der vorbehaltenen Gesamtreserven ist diesfalls nicht erforderlich. Es bestehen keine Bedenken, wenn in solchen Fällen im jeweiligen Zusammenschlussvertrag vereinbart wird, dass der eintretende Partner bei feststehender Substanzbeteiligungshöhe erst sukzessive am Ergebnis beteiligt wird („Lockstep“) und mit Erreichen der vollen Ergebnisbeteiligung der Vorbehalt erlischt. Dadurch wird kein weiterer Zusammenschluss begründet. Ein Ersatzausgleich kommt bei dieser Methode nicht in Betracht.

Beispiel:

In die bestehende Partnerschaft mit 3 Altpartnern tritt ein neuer Partner zum 31.12.01 im Wege eines Vorbehaltszusammenschlusses auf Basis fixer Kapitalkonten ein und zahlt innerhalb von neun Monaten sein anteiliges fixes Kapitalkonto ein. Der neue Partner soll mit 25 % sofort an der Substanz und letztlich am Gewinn beteiligt werden. Es wird vereinbart, dass bei Austritt – abgesehen von den noch nicht ausbezahlten Gewinnanteilen - nur Anspruch auf das fixe Kapitalkonto besteht. In der Partnerschaft ist für alle Partner ein Schema festgelegt worden, nach dem neue Partner nach einem Punktesystem sukzessive am Gewinn der Partnerschaft beteiligt werden, bis sie nach fünf Jahren den der Beteiligung entsprechenden Gewinnanteil erhalten.

<i>Gewinnbeteiligung in %</i>	<i>3 Altpartner</i>	<i>1 Neupartner</i>
<i>Jahr 1</i>	<i>90</i>	<i>10</i>

<i>Jahr 2</i>	<i>86</i>	<i>14</i>
<i>Jahr 3</i>	<i>82</i>	<i>18</i>
<i>Jahr 4</i>	<i>78</i>	<i>22</i>
<i>Jahr 5</i>	<i>75</i>	<i>25</i>

Die obigen Ausführungen gelten für Zusammenschlüsse mit Lockstep-Vereinbarung, die nach dem 31.12.2014 (an)gemeldet werden.

Es wird folgende neue Rz 1377a eingefügt:

1377a

Bei Einstieg eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Mitunternehmerschaft müssen die Gesellschafterrechte (Beteiligungsquoten) der bisherigen Gesellschafter nicht verhältnismäßig absinken.

Wird die Beteiligungsquote von nur einem bisherigen Gesellschafter zugunsten des neu eintretenden Gesellschafters herabgemindert, ist im Hinblick auf die steuerlichen Rechtsfolgen – je nach näherer Ausgestaltung im Einzelfall – zu differenzieren:

- **In der Praxis erfolgt ein solcher Zusammenschluss in der Regel so, dass neben dem neu eintretenden Gesellschafter jene bisherigen Gesellschafter, die ihre bisherige Beteiligungsquote wahren wollen, zusätzliche Einlagen leisten. Die Gesellschafter, deren Beteiligungsquoten absinken sollen, leisten keine Einlagen und sind nach dem Zusammenschluss mit einer geringeren Quote beteiligt. Diese Vorgangsweise ist grundsätzlich im Rahmen des [Art. IV UmgrStG](#) möglich.**
- **Wird allerdings eine gesonderte Gegenleistung für das Absinken der Beteiligungsquote vereinbart, wird darin in der Regel ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitserfordernis zu sehen sein, wonach anlässlich eines Zusammenschlusses nur Gesellschaftsrechte gewährt werden dürfen.**

Beispiel:

An der operativen XY-OG sind X zu 51% und Y zu 49% beteiligt. Nun möchte Z sich zu 20% im Wege eines Zusammenschlusses an der OG

beteiligen und leistet eine entsprechende Bareinlage. X möchte weiterhin zu 51% beteiligt bleiben und leistet daher ebenfalls eine Einlage. Y leistet keine Einlage und ist dementsprechend an der XYZ-OG nur mehr zu 29% beteiligt.

Rz 1397 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

1397

Wird bei Zusammenschlüssen mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012 ein Grundstück mitübertragen, ist bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart auf [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) anlässlich dieses Zusammenschlusses der Grund und Boden bei der übernehmenden Personengesellschaft mit dem höheren Teilwert anzusetzen. War der Grund und Boden zum 31.3.2012 nur aufgrund des Wechsels auf die Gewinnermittlung nach [§ 5 EStG 1988](#) steuerverfangen, können bei einer nach dem 31.3.2012 stattfindenden Realisierung der stillen Reserven des Grundstücks die auf den Grund und Boden entfallenden Einkünfte wie folgt ermittelt werden:

- Die bis zum Wechsel auf die Gewinnermittlung gemäß [§ 5 EStG 1988](#) entstandenen stillen Reserven bzw. Einkünfte können gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988](#) pauschal auf Basis des Wechsel-Teilwertes ermittelt werden ([§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#)). Diese pauschal ermittelten Einkünfte sind zur Gänze dem das Grundstück übertragenden Mitunternehmer zuzurechnen; Rz 1314b ist in diesem Fall nicht anzuwenden.
- Die ab dem Wechsel auf die Gewinnermittlung gemäß [§ 5 EStG 1988](#) bis zur Veräußerung entstandenen stillen Reserven bzw. Einkünfte sind nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln ([§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#), Erlös abzüglich Buchwert); dabei stellt der Wechsel-Teilwert die maßgeblichen Anschaffungskosten dar.

Für die Rechtslage vor StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, gilt:

Für den Inflationsabschlag ist der Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung maßgeblich ([§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988](#)).

Ab 1.1.2016 ist die Geltendmachung eines Inflationsabschlags nicht mehr möglich (Entfall von [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015).

Zur Behandlung einer betrieblichen Versorgungsrente siehe Rz 1010.

Rz 1417 wird wie folgt geändert:

4.2.3. Steuerliche Bewertung des außerbetrieblichen Vermögens

1417

Für einen Zusammenschluss nach [Art. IV UmgrStG](#) ist es ausreichend, wenn einer der Zusammenschlusspartner begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 23 Abs. 2 UmgrStG](#) überträgt. Die Rückwirkungsfiktion für das begünstigte Vermögen im Sinne des [§ 23 Abs. 2 UmgrStG](#) ist nur dann sinnvoll wirksam, wenn auch der nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragende bzw. eine Bareinlage leistende Partner in die Rückwirkungsfiktion eingebunden wird. Die Gleichstellung mit dem begünstigten Vermögen Übertragenden gilt nicht hinsichtlich der Bewertung. **Da das UmgrStG keine gesetzliche Anordnung für den Zeitpunkt der Bewertung des zu übertragenden außerbetrieblichen Vermögens enthält, kommt das allgemeine Ertragsteuerrecht zur Anwendung (VwGH 20.1.2016, [2012/13/0013](#), zum Zeitpunkt der Bewertung von nicht begünstigtem Vermögen – hier Aktien – iSd [§ 6 Z 5 EStG 1988](#)).** Soweit Privatvermögen übertragen wird, ist das zu übertragende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses wie folgt zu bewerten:

- Insoweit die Übertragung zu einer Änderung der Zuordnung des übertragenen Wirtschaftsgutes zu den anderen Gesellschaftern führt, liegt ein Tauschvorgang vor, für den die Bewertung gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) erfolgt.
- Insoweit die Übertragung die Mitunternehmerquote des übertragenden Mitunternehmers betrifft, liegt ein Einlagevorgang vor, für den die Bewertung gemäß [§ 6 Z 5 lit. b und c EStG 1988](#) erfolgt.

Diese Betrachtungsweise ist erstmals für nach dem 30.9.2014 (an)gemeldete Zusammenschlüsse gemäß [Art. IV UmgrStG](#) anzuwenden (siehe auch EStR 2000 Rz 5927a).

Wurde die Anschaffung (Herstellung) des übertragenen privaten Wirtschaftsgutes fremdfinanziert, wird auch die offene Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen (EStR 2000 Rz 1424). Das Wirtschaftsgut kann samt Verbindlichkeit in das Gesellschaftsvermögen

übertragen werden, wenn der Einlagewert insgesamt positiv ist. Geht nur das Wirtschaftsgut in das Gesellschaftsvermögen, wird die Verbindlichkeit zum negativen Sonderbetriebsvermögen (VwGH 12.9.1989, [88/14/0188](#)). Infolge der Rückwirkung sind ab Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages sämtliche mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben bzw. Werbungskosten von der übernehmenden Personengesellschaft zu tragen, soweit nichts Abweichendes vereinbart ist.

Beispiel:

Die bestehende freiberufliche A&B-OG (BW 200), an der die Mitunternehmer A und B zu jeweils 50% beteiligt sind und die ihren Betrieb bisher in gemieteten Räumlichkeiten betreibt, benötigt mangels ausreichender Raumkapazitäten größere Betriebsräumlichkeiten. A überträgt daher aus seinem Privatvermögen ein Grundstück (AK Grund und Boden 100, Gebäude 100) auf die OG und will als Gegenleistung eine höhere Beteiligung an der Mitunternehmerschaft. Es liegt bei Erfüllen der zwingenden Anwendungsvoraussetzungen ein dem Grunde nach unter [Art. IV UmgrStG](#) fallender Zusammenschluss vor. Für das Umtauschverhältnis sollen vereinbarungsgemäß die Verkehrswerte der OG (600) und des übertragenen Grundstücks (400, davon je 200 Grund und Boden und Gebäude) herangezogen werden. Der Verkehrswert der OG nach der Übertragung des Grundstücks beträgt 1.000 und verteilt sich im Verhältnis 700:300 auf A und B. Da A 30% seines Eigentums(anteils) am Grundstück gegen eine um 20% höhere Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der OG tauscht, liegt hinsichtlich 30% des Grundstücks ein nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) zu bewertender Tauschvorgang (Ansatz des gemeinen Wertes) und hinsichtlich 70% des Grundstücks ein nach [§ 6 Z 5 lit. b und c EStG 1988](#) zu bewertender Einlagevorgang (Ansatz der Anschaffungskosten für Grund und Boden und Gebäude, Ansatz des Teilwertes für Altvermögens-Gebäude) vor. Da ein Tausch ein entgeltliches Rechtsgeschäft ist, hat A zum Zusammenschlussstichtag Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung nach den Bestimmungen der [§§ 30 ff EStG 1988](#) zu ermitteln. Insoweit eine Einlage vorliegt, sind jedoch [§ 25 Abs. 5](#) sowie [§ 24 Abs. 3 UmgrStG](#) zu beachten (siehe dazu Rz 1457a und Rz 1425a).

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** ~~im Inland verbleibt~~, 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**, ~~Vermögensteile auf die ausländische Personengesellschaft übertragen werden,~~ 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 ~~§ 1 Abs. 2 UmgrStG~~ sinngemäß anzuwenden (**bis 31.12.2015: sinngemäße Anwendung von § 1 Abs. 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015**). An die Stelle der in ~~§ 1 Abs. 2 UmgrStG~~ genannten Körperschaften treten dabei die vergleichbaren EU- bzw. EWR-Personengesellschaften. **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) der Steuer bis zur Realisierung durch die übernehmende Personengesellschaft ist möglich** (siehe Rz 44a 1-ff).

- Import-Zusammenschluss:

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

Rz 1458a wird wie folgt geändert:

4.3.1.3.3. Bewertung bei Import-Zusammenschlüssen

1458a

Ein Import-Zusammenschluss liegt vor, wenn ausländisches Vermögen auf eine inländische Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten übertragen wird. Soweit das übertragene Vermögen im Inland verbleibt, kommt es bei Beachtung des [§ 24 UmgrStG](#) zur zwingenden Buchwertfortführung. Soweit Vermögensteile auf die inländische Personengesellschaft übertragen werden **und das Besteuerungsrecht der Republik**

Österreich hinsichtlich dieses Vermögens entsteht, kommt es unabhängig davon, welche Rechtsfolgen sich nach dem Abgabenrecht des Staates der übertragenden Gesellschaft ergeben, in Österreich nach [§ 25 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) zu einer steuerneutralen Neubewertung zum höheren Teilwert. Damit wird erreicht, dass im Ausland entstandene stille Reserven für den Fall einer späteren Realisierung im Inland von der Besteuerung ausgenommen werden.

Der höhere Teilwert wird auch für wieder übernommenes Vermögen angesetzt, für das aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wurde (siehe Rz 160b).

Rz 1458b wird wie folgt geändert:

1458b

Die Neubewertung **zum höheren Teilwert** hat nach [§ 25 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) entsprechend der Regelung in ~~§ 6 Z 6 EStG 1988~~ **hat** nicht zu erfolgen, wenn **Vermögen übernommen wird, für das die Steuerschuld aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften ursprünglich nicht festgesetzt worden ist (Re-Import, siehe Rz 160c)**; es ~~sich um eine Rückübertragung eines von der nunmehr übernehmenden Personengesellschaft nach § 6 Z 6 EStG 1988 oder durch eine Umgründung im Sinne des UmgrStG in das Ausland übertragenen Vermögens(teiles) handelt und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist.~~ In diesem Fall sind **gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) die Anschaffungskosten bzw.** die (fortgeschriebenen) Buchwerte vor der Auslandsüberführung maßgebend, bei späterer Gewinnverwirklichung sind allerdings nachweislich im Ausland entstandenen stillen Reserven auszuscheiden. **Bei nach dem 31.12.2015 erfolgenden Re-Importen kann höchstens der gemeine Wert angesetzt werden, sollte dieser zum Zusammenschlussstichtag niedriger sein (Bewertungshöchstgrenze, siehe Rz 160c).**

Rz 1479a wird wie folgt geändert:

4.5.3.2. Organschaft

1479a

Die Regelung des [§ 26 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) betreffend den Zeitpunkt der umsatzsteuerlichen Wirkung des Zusammenschlusses gilt auch für eine Organschaft. Da eine Organschaft in umsatzsteuerlicher Hinsicht unabhängig von der Rechtsform des Organträgers bestehen kann, endet eine entsprechende Organschaft nur, wenn als Folge des Zusammenschlusses die Voraussetzungen des [§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) nicht mehr gegeben sind (**siehe UStR 2000 Rz 233 ff** ~~kein eigener Wille des Organs, finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse~~).

Rz 1480 wird wie folgt geändert:

4.5.4. Gebühren (§ 26 Abs. 3 UmgrStG)

1480

Für Zusammenschlüsse bis 31.12.2016 gilt Folgendes:

Gemäß [§ 26 Abs. 3 UmgrStG](#) sind Zusammenschlüsse nach [§ 23 UmgrStG](#) hinsichtlich des übertragenen Vermögens ([§ 23 Abs. 2 UmgrStG](#)) von den Gebühren nach [§ 33 TP 21 GebG](#) (Zessionen) befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden besteht.

Die Befreiungsvoraussetzungen entsprechen jenen der Befreiung von **der Gesellschaftsteuer** ~~den Kapitalverkehrsteuern~~. Auf die folgenden Ausführungen zu Rz 1481 ff sowie auch auf die sinngemäß geltenden Ausführungen zu [Art. III UmgrStG](#) (Rz 1223 ff) wird verwiesen.

Hinsichtlich des Bestehens von behördlichen Zweifeln am Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen für [Art. IV UmgrStG](#) siehe Rz 1290.

Fallen Gebühren an, sind sie als sofortiger Aufwand abzugsfähig (vgl. EStR 2000 Rz 1662).

Rz 1481 wird wie folgt geändert:

4.5.5. Kapitalverkehrsteuern

4.5.5.1. Allgemeines

1481

Für Umgründungsvorgänge, die noch Gesellschaftsteuerpflicht auslösen können (zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323), sind die folgenden Ausführungen zu beachten:

Zusammenschlüsse nach [§ 23 UmgrStG](#) sind gemäß [§ 26 Abs. 3 UmgrStG](#) hinsichtlich des übertragenen Vermögens ([§ 23 Abs. 2 UmgrStG](#)) von der Gesellschaftsteuer befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden besteht.

Grundvoraussetzung für die Anwendung des [§ 26 Abs. 3 UmgrStG](#) ist, dass ein Zusammenschluss nach [§ 23 UmgrStG](#) vorliegt.

~~Da die Gesellschaftsteuer nach dem AbgÄG 2014 mit Ablauf des 31.12.2015 außer Kraft tritt, hat die Zweijahresfrist nur Bedeutung, wenn die Steuerschuld vor dem 1.1.2016 entsteht; zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323.~~

Rz 1490 wird wie folgt geändert:

4.5.6. Grunderwerbsteuer

1490

[§ 26 Abs. 4 UmgrStG](#) sieht für Erwerbsvorgänge nach [§ 1 GrEStG 1987](#) vor, dass die Grunderwerbsteuer gemäß [§ 4](#) iVm [§ 7 GrEStG 1987](#), somit ausschließlich nach den Vorschriften des GrEStG 1987 zu berechnen ist, wenn diese Erwerbsvorgänge auf Grund eines Zusammenschlusses nach [§ 23 UmgrStG](#) verwirklicht werden. Die Grunderwerbsteuer ist daher bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 0,5% vom Grundstückswert ([§ 4 Abs. 1](#) iVm [§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987](#)), bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 3,5% vom einfachen Einheitswert ([§ 4 Abs. 2 Z 4](#) iVm

[§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#)) zu berechnen; dies gilt unabhängig davon, ob eine Gegenleistung vorliegt oder nicht. Das Gleiche trifft zu, wenn im Zuge eines Zusammenschlusses ein Tatbestand gemäß [§ 1 Abs. 2a oder 3 GrEStG 1987](#) verwirklicht wird.

Diese mit dem StRefG 2015/2016 angepasste Bestimmung des UmgrStG ist erstmals auf Zusammenschlüsse mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Für alle Zusammenschlüsse mit einem früheren Stichtag, unabhängig davon, ob die Grundstücke zivilrechtlich erst im Jahr 2016 erworben werden, gilt nach wie vor die Rechtslage des UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/2016. Für diese Fälle ist als Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert heranzuziehen, der Steuersatz beträgt 3,5%.

Hinsichtlich des Bestehens von behördlichen Zweifeln am Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen für [Art. IV UmgrStG](#) siehe Rz 1290.

~~§ 26 Abs. 4 UmgrStG sieht für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 oder § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 die Erhebung der Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert vor, wenn diese Erwerbsvorgänge auf Grund eines Zusammenschlusses nach § 23 UmgrStG verwirklicht werden.~~

~~Hinsichtlich des Bestehens von behördlichen Zweifeln am Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen für Art. IV UmgrStG Rz 1290.~~

Rz 1491 wird wie folgt geändert:

1491

Bei der Übertragung von Grundstücken im Zuge eines Zusammenschlusses gemäß [Art. IV UmgrStG](#) ist bei jeder derartigen Übertragung unabhängig davon, ob es sich um Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) handelt, die Grunderwerbsteuer **gemäß Rz 1490** vom zweifachen Einheitswert zu berechnen. Tritt **Dies gilt auch, wenn** in Folge eines Zusammenschlusses nach [Art. IV UmgrStG](#) eine Anwachsung nach [§ 142 UGB](#) eintritt, ist die Grunderwerbsteuer gemäß ~~§ 26 Abs. 4 UmgrStG ebenfalls vom zweifachen Einheitswert zu berechnen.~~

Rz 1496 wird wie folgt geändert:

1496

Das Einhalten aller Regelungen des [Art. IV UmgrStG](#) und der damit verbundene Zusammenschluss zu einer Mitunternehmerschaft schließt nicht aus, dass die Vermögensübertragung in besonders gelagerten Fällen nicht als Übertragung im Sinne des [§ 23 UmgrStG](#) zu werten ist. So kann die zusätzliche Beteiligung des Gesellschafters einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter unter Umständen als eigenkapitalersetzende Gesellschaftereinlage gewertet werden (VwGH 19.3.1986, [83/13/0109](#), siehe Rz 1289).

Zur Anerkennung einer atypisch stillen Gesellschaft durch Beteiligung der Gesellschafter einer GmbH siehe VwGH 1.9.2015, [2012/15/0234](#).

Zur Übertragung des Betriebes einer GmbH auf eine mit ihren Gesellschaftern gegründete KG siehe KStR 2013 Rz 797.

5. Realteilungen (Art. V UmgrStG)

Rz 1532a wird wie folgt geändert:

1532a

Auf Realteilungen, die ab dem 30.12.2014 beschlossen oder vertraglich unterfertigt wurden, sind die [§§ 29 Abs. 1 Z 2a](#) und [30 Abs. 4 UmgrStG](#) anzuwenden, **um eine getrennte Behandlung von sondersteuersatzbesteuerten Wirtschaftsgütern mit zum Tarif besteuerten Wirtschaftsgütern zu gewährleisten. Da nach der bisherigen Rechtslage sowohl Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen als auch aus Kapitalvermögen mit dem besonderen Steuersatz von 25% besteuert wurden, war nur ein einziger „Sonderausgleichsposten“ zu bilden.**

Für Umgründungstichtage nach dem 31.12.2015 sieht [§ 29 Abs. 1 Z 2a UmgrStG](#) idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, vor, dass die Wirtschaftsgüter, auf deren Erträge bzw. Wertsteigerungen ein besonderer Steuersatz gemäß [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) bzw. [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr.

118/2015, anzuwenden ist, jeweils in gesonderten Sonderausgleichsposten zu erfassen sind.

Danach sind die stillen Reserven von Wirtschaftsgütern des Kapitalvermögens iSd [§ 27 EStG 1988](#), auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz **iHv 27,5%** gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) anwendbar ist, in einen gesonderten Ausgleichsposten einzustellen, der zum **diesem** besonderen Steuersatz aufzulösen oder unter sinngemäßer Anwendung des [§ 6 Z 2 lit. c EStG 1988](#) abzuschreiben ist (siehe EStR 2000 Rz 794 ff). **Ebenso sind stille Reserven von Wirtschaftsgütern des Kapitalvermögens iSd [§ 27 EStG 1988](#) (zB Fremdwährungsbankeinlagen), auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz iHv 25% gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) anwendbar ist, in einen gesonderten Ausgleichsposten einzustellen.**

Für Grundstücke iSd [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#), auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz **iHv 30%** gemäß [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) (**bis 2015: 25%, siehe EStR 2000 Rz 2635 f**) anwendbar ist, gilt Folgendes:

- Ist [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) auf die stillen Reserven zum Teilungsstichtag ganz oder eingeschränkt anwendbar, kann Grund und Boden zur Gänze mit den Werten gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) angesetzt werden (Aufwertungsoption; siehe Rz 1601a); zu einer Bildung von Ausgleichsposten kommt es in diesen Fällen nicht. Die Ausübung des Wahlrechts ist im Teilungsvertrag festzuhalten.
- Wird von der Aufwertungsoption nicht Gebrauch gemacht, sind die stillen Reserven in einen **(weiteren)** gesonderten Ausgleichsposten einzustellen, der zum besonderen Steuersatz aufzulösen oder unter sinngemäßer Anwendung des [§ 6 Z 2 lit. d EStG 1988](#) abzuschreiben ist. Für die Berechnung der Höhe der stillen Reserven kann [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) insoweit berücksichtigt werden, als er zum Teilungsstichtag anwendbar wäre.

Die Auflösungsbeträge von Ausgleichsposten für sondersteuersatzbesteuerte Wirtschaftsgüter, die anlässlich von Realteilungen mit einem Stichtag bis 31.12.2015 gebildet wurden, sind mit dem zum Zeitpunkt der Bildung des Ausgleichspostens geltenden Steuersatz zu versteuern.

Im Falle der Regelbesteuerungsoption kommt der allgemeine Tarif zur Anwendung.

Zur Vorgangsweise bei einer späteren Veräußerung der Grundstücke siehe Rz 1533d.

Rz 1533d wird wie folgt geändert:

1533d

Realteilungen, die ab dem 30.12.2014 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden:

Für diese ist ein gesonderter Ausgleichsposten iSd [§ 29 Abs. 1 Z 2a UmgrStG](#) zu bilden (siehe auch Rz 1532a). Bei einer späteren Realisierung der stillen Reserven durch den/die Nachfolgeunternehmer ist wie folgt vorzugehen:

- Auf die Wertveränderungen bis zum Teilungsstichtag ist [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) anzuwenden, soweit diese Bestimmung bei der Berechnung des Ausgleichspostens angewendet wurde.
- Auf die Wertveränderungen nach dem Teilungsstichtag kann [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) bei dem/den Nachfolgeunternehmer(n) nur insoweit angewendet werden, als diesem/diesen das Grundstück bereits vor dem Teilungsstichtag zuzurechnen war.

Diese Vorgangsweise kann auch auf Realteilungen mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012 angewendet werden, für die die Höhe des Ausgleichspostens iSd [§ 29 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) in Bezug auf die stillen Reserven des Grund und Bodens gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt wurde (siehe Rz 1532).

Beispiel 1:

An der freiberuflichen A&B-OG sind die natürlichen Personen A und B zu je 50% als Gesellschafter beteiligt. Die Gesellschafter beschließen mit Vertrag vom August 2014 rückwirkend zum 31.12.2013 die Realteilung der OG dergestalt, dass A den Teilbetrieb 1 mit dem zu diesem TB gehörigen Grundstück und B den Teilbetrieb 2 übernimmt.

Zum 31.12.2013 hat der TB 1 einen BW von 500 und einen VW von 1000, der TB 2 hat einen BW von 700 und einen VW von 1000. Ihrer Beteiligung entsprechend entfallen auf jeden Gesellschafter ein BW von 600 und ein VW von 1000, daher stille Reserven von 400.

Der im TB 1 befindliche Grund und Boden hat AK iHv 50 und einen VW von 200; da es sich bei diesem Grund und Boden um Altvermögen iSd [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) handelt, werden die stillen Reserven dafür mit 14% des VW, das sind 28, festgesetzt und in dieser Höhe im AP berücksichtigt. Der Ausgleichsposten berechnet sich daher wie folgt:

(fiktiver) BW des TB 1	622*	VW 1000	stRes 378
------------------------	------	---------	-----------

<i>BW des TB 2</i>	700	VW 1000	<i>stRes 300</i>
<i>Gesamt</i>	1322	2000	678

*[*Die 622 ergeben sich aus dem tatsächlichen BW 500 minus dem tatsächlichen BW für den Grund und Boden 50 plus dem fiktiven Buchwert für Grund und Boden (86% des Teilwertes = 172)].*

Da von den Gesamtreserven von jedem der Gesellschafter 339 erwirtschaftet wurden und auch versteuert werden müssten, tatsächlich aber auf A 378 und auf B 300 übergehen, ist von A ein aktiver AP iHv 39 und von B ein passiver AP in derselben Höhe zu bilden und über 15 Jahre verteilt zum progressiven Einkommensteuertarif abzuschreiben bzw. aufzulösen, beginnend mit 2014.

Veräußerung des Grundstücks im Jahr 2015:

2015 wird das Grundstück insgesamt um 400 veräußert, davon entfallen auf den Grund und Boden 230. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung sind hinsichtlich des Grund und Bodens wie folgt zu ermitteln:

Bis zum Teilungsstichtag kann die Einkünfteermittlung sowohl hinsichtlich der eigenen Quote als auch hinsichtlich der Quote des B gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) erfolgen; dies gilt auch für ab dem Stichtag entstandene Wertzuwächse, insoweit, als sie die eigene Quote des Rechtsnachfolgers A betreffen. Die Einkünfte betragen daher 14% des auf Grund und Bodens entfallenden Veräußerungserlöses von 215 (200 bis zum Stichtag zuzüglich 50% des Zuwachses ab Stichtag), das sind 30,1.

Hinsichtlich des Anteils am Grund und Boden, der dem A vor dem Teilungsstichtag nicht zuzurechnen war, sind die Einkünfte nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln, sie betragen daher 15 (Veräußerungserlös 115 minus neuem Buchwert iHv 100 = 15).

Beispiel 2:

Die natürlichen Personen A und B sind zu je 50% an der AB-OG beteiligt. Im Betriebsvermögen der AB-OG befindet sich Grund und Boden (Buchwert: 50), der am 31.3.2012 nicht steuerverfassen war (Altvermögen). Zum Stichtag 31.12.2014 wird die AB-OG auf ihre beiden Gesellschafter A und B aufgeteilt, wobei A den Grund und Boden übernimmt (gemeiner Wert zum Teilungsstichtag 100).

Hinsichtlich des Grund und Bodens ergeben sich folgende Rechtsfolgen für die Nachfolgeunternehmer A und B:

Da es sich bei dem im Teilungsvermögen befindlichen Grund und Boden um Altvermögen im Sinne des [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) handelt, werden die stillen Reserven dafür mit 14% des Verkehrswerts, das sind 14, festgesetzt und in der Höhe der verschobenen Reserven (7) im gesonderten Ausgleichsposten gemäß [§ 29 Abs. 1 Z 2a UmgrStG](#) berücksichtigt. Dieser Ausgleichsposten ist bei B über fünfzehn Jahre verteilt zum Sondersteuersatz gewinnerhöhend aufzulösen und beim übernehmenden A auf fünfzehn Jahre unter sinngemäßer Anwendung von [§ 6 Z 2 lit. d EStG 1988](#) abzusetzen.

Kommt es später zu einer Veräußerung des Grund und Bodens durch A um 200, ist wie folgt vorzugehen:

- *Die stillen Reserven bis zum Teilungsstichtag (50) sind je zur Hälfte A und B zuzurechnen. Die B zuzurechnende Hälfte wurde von A im Zuge der Realteilung übernommen und dafür ein einheitlicher Ausgleichsposten gebildet. Da die Höhe dieses Ausgleichspostens nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt wurde, hat A daher [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) in einem ersten Schritt auf Basis des Verkehrswertes (100) des gesamten Grund und Bodens zum Teilungsstichtag anzuwenden.*
- *Für alle Wertsteigerungen ab dem Teilungsstichtag, die A's Beteiligungsquote am Grundstück vor der Realteilung entsprechen (Veräußerungserlös 200 minus gemeiner Wert zum Teilungsstichtag $100 = 100 \cdot 0,5 = 50$), kann A [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) weiter anwenden.*
- *Für die Wertsteigerungen ab dem Teilungsstichtag, die den Quoten der anderen Mitunternehmer vor dem Teilungsstichtag entsprechen (50), hat A die allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze anzuwenden. Jedenfalls kann der besondere Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 1](#) in Verbindung mit [Abs. 3 EStG 1988](#) angewendet werden.*

*Daher kann [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) für einen Wert in Höhe von 150 angewendet werden und die pauschal ermittelten Einkünfte betragen somit 21 ($150 \cdot 0,14$). Die Steuerlast beträgt demnach insgesamt für A **21,3** ($= 21 \cdot 0,3 + 50 \cdot 0,3$); (bis 2015: 17,75 ($[= 21 \cdot 0,25 + 50 \cdot 0,25]$)).*

Der erste Absatz in Rz 1539 wird wie folgt geändert:

5.1.9.2.2. Fälle der Meldung beim Finanzamt

1539

In allen nicht von der Firmenbuchzuständigkeit erfassten Fällen ist eine Realteilung nach [§ 28 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) bei dem für die teilende Personengesellschaft nach [§ 21 AVOG 2010](#) zuständigen FA fristgerecht im Sinne des [§ 108 Abs. 4 BAO](#) zu melden. Darunter fallen insb. die folgenden Realteilungsvorgänge:

[...]

Rz 1548 wird wie folgt geändert:

5.1.10.3. Betrieb

1548

Der Betrieb als Übertragungsobjekt im Sinne des [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) ist nach dem hier maßgebenden EStG 1988 ein in sich organisch geschlossener Komplex von Wirtschaftsgütern, der die wesentliche Grundlage einer im wirtschaftlichen Verkehr stehenden Tätigkeit bildet und dem Unternehmer objektiv die Fortführung ermöglicht (vgl. EStR 2000 Rz 5507 ff). Die Betriebseigenschaft des Übertragungsvermögens muss bei der übertragenden Personengesellschaft sowohl zum Teilungsstichtag als auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Teilungsvertrages gegeben sein. **Die Rz 693 bis Rz 699 sowie die Rz 1358a bis 1358c gelten sinngemäß.**

Es können sowohl in- als auch ausländische Betriebe übertragen werden, soweit die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind. Auch ein verpachteter oder ruhender - noch nicht aufgegebenener - Betrieb (siehe EStR 2000 Rz 5647 bis Rz 5653) ist als begünstigtes Vermögen übertragbar.

Erfüllt einer der Betriebe die Kriterien nicht, kommt es nach allgemeinem Steuerrecht bei der zu teilenden Mitunternehmerschaft zur Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#), die auch für den anderen einen Betrieb übernehmenden Teilungspartner maßgebend ist.

Rz 1575 wird wie folgt geändert:

5.2.2.2. Reihenfolge der Vermögenszurechnung

1575

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

- Zunächst sind die Aktiva und Passiva dem jeweiligen (Teil)Betrieb nach den Grundsätzen des notwendigen Betriebsvermögens zuzurechnen. Beidseitig genutztes Anlagevermögen wird jener Teilungsmasse zuzuordnen sein, der das Anlagegut überwiegend dient.

Fremdkapital ist ebenfalls primär nach Zugehörigkeit zu den Teilungsmassen aufzuteilen, bspw. Lieferantenschulden, Anschaffungskredite, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Gewährleistungsrückstellungen, Abfertigungsvorsorgen für die ausschließlich oder überwiegend in einem (Teil)Betrieb tätigen Arbeitnehmer.

- Über die Zuordnung neutraler (indifferenter) Aktiva kann unabhängig von nach [§ 28 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zulässigen rückwirkenden Korrekturen disponiert werden.
- Passiva sind grundsätzlich den damit in Zusammenhang stehenden Aktiva bzw. den jeweiligen (Teil)Betrieben zuzuordnen (siehe erster Bulletpoint). Sollte eine solche Zuordnung ausnahmsweise nicht möglich sein und eine „Restgröße“ verbleiben (zB Kontokorrentkonto, Finanzamtsverbindlichkeiten, Passiva aufgebener Betriebe), ist diese den Teilungsmassen sachgerecht zuzuordnen.
- **Zur Möglichkeit, über einzelne im Realteilungsvertrag ausdrücklich bestimmte Geschäftsvorfälle steuerneutral zu disponieren, siehe die Ausführungen in Rz 889.**
- Der sich aus der Zuordnung ergebende Buchwert (Saldo der steuerlich maßgebenden Aktiva und Passiva) kann bereits im Jahres- oder Zwischenabschluss festgehalten werden, sonst kommt er in der (den) Teilungsbilanz(en) zum Ausdruck.
- In der Folge kann von rückwirkenden Korrekturen des [§ 29 Abs. 1 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) Gebrauch gemacht werden (siehe Rz 1672 ff).

Werden einer Teilungsmasse durch Zuordnung einer „Restgröße“ (siehe dritter Bulletpoint) bzw. durch rückwirkende Korrekturen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) wesentlich mehr Passiva zugeordnet, als dem Verhältnis der Verkehrswerte der Teilungsmassen vor Abzug der Schulden entspricht, kann ein verdeckter Spitzenausgleich vorliegen (siehe Rz 1531 und 1617).

Rz 1582 wird wie folgt geändert:

5.2.2.3.4. Betriebsübertragung durch eine nichtbilanzierende Mitunternehmerschaft auf einen bilanzierenden Nachfolgeunternehmer

1582

Ermittelt die verbleibende Mitunternehmerschaft auch nach Teilung den Gewinn gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#), ergibt sich Folgendes:

- Für die Mitunternehmerschaft kommt es zum Statusverfahren im Sinne der Rz 1580 f (doppelter rechnerischer Wechsel).
- Für alle abzufindenden Mitunternehmer kommt es zum Übergang von der Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) zu jener nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) gemäß [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#).
- Auf Grund der Bilanzierungspflicht der Mitunternehmerschaft zum Teilungsstichtag ergeben sich die Steuerwirkungen des Wechsels zur Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) am Teilungsstichtag. Der Abzufindende hat einen Übergangsgewinn somit im Wirtschaftsjahr, in das der Teilungsstichtag fällt, zu versteuern und kann einen Übergangsverlust in diesem Wirtschaftsjahr zur Gänze steuerwirksam berücksichtigen (siehe Rz 820).
- Die verbleibende Personengesellschaft geht rechnerisch von [§ 4 Abs. 1](#) auf [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) über und versteuert den rechnerisch ermittelten Übergangsgewinn gesellschafterbezogen nach Variante 1 oder 2.

Beispiel:

Angaben wie Rz 1581 mit der Maßgabe, dass C den Gewinn durch Bilanzierung ermittelt:

Der Nachfolger C hat im Jahre 2001 als Übergangsgewinn 200 zu versteuern.

Bei der verbleibenden Personengesellschaft entfallen nach Übergang von [§ 4 Abs. 1](#) auf [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) im Jahre 2002 je 300 auf A und B.

Ein Übergangsgewinn unterliegt im Normalfall der vollen Tarifbesteuerung, der Hälftesteuersatz steht dafür nur nach Maßgabe des [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) zu.

Für Realteilungen mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012 gilt:

Wird Grund und Boden einer nicht rechnungslegungspflichtigen Mitunternehmerschaft nach [Art. V UmgrStG](#) ins Gesellschaftsvermögen eines unter [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) fallenden Nachfolgeunternehmers oder ins Sonderbetriebsvermögen überführt, ist nach Maßgabe des [§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012 eine steuerneutrale Aufwertung auf den höheren Teilwert vorzunehmen. Im Falle einer Realisierung der stillen Reserven dieses Grundstücks nach dem 31.3.2012 können gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988](#) für den Grund und Boden die Einkünfte bis zum Teilungsstichtag auf Basis des Übertragungs-Teilwertes gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt werden.

Für die Rechtslage vor StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, gilt:

Für den Inflationsabschlag ist der Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung maßgeblich ([§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988](#)).

Ab 1.1.2016 ist die Geltendmachung eines Inflationsabschlags nicht mehr möglich (Entfall des [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015).

Für Realteilungen mit einem Stichtag ab dem 1.4.2012 gilt:

Wird Grund und Boden einer nicht rechnungslegungspflichtigen Mitunternehmerschaft nach [Art. V UmgrStG](#) ins Gesellschaftsvermögen eines unter [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) fallenden Nachfolgeunternehmers oder ins Sonderbetriebsvermögen überführt, sind die stillen Reserven des Grund und Bodens in die Berechnung des Ausgleichspostens einzubeziehen (siehe Rz 1532). Im Falle einer späteren Realisierung der stillen Reserven gelten die Ausführungen zu Rz 1533a ff.

Rz 1603 wird wie folgt geändert:

5.3.4. Aufwertungszwang

5.3.4.1. Export-Realteilung

1603

Eine Export-Realteilung liegt vor, wenn Vermögen einer inländischen teilenden Personengesellschaft auf einen im Ausland ansässigen Nachfolgeunternehmer gegen Verzicht auf ein Gesellschafterrecht übertragen wird. Soweit **dabei das Besteuerungsrecht der**

Republik Österreich hinsichtlich des ~~das~~ **übertragenen Vermögens nicht eingeschränkt wird** ~~im Inland verbleibt~~, kommt es bei Beachtung des [§ 28 UmgrStG](#) zur zwingenden Buchwertfortführung. Soweit teilungsveranlasst das Besteuerungsrecht der Republik Österreichs **hinsichtlich des Vermögens jedoch** eingeschränkt wird, ist **gemäß [§ 29 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) nach der nach [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) maßgebende Wert (Fremdvergleichswert) anzusetzen und [§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988](#) sind sinngemäß anzuwenden (bis 31.12.2015: sinngemäße Anwendung von [§ 1 Abs. 2 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2015). ~~29 Abs. 1 Z 3 UmgrStG § 1 Abs. 2 UmgrStG sinngemäß anzuwenden.~~ **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).****

Da es sich bei [§ 29 Abs. 1 Z 3 UmgrStG](#) um eine Bewertungsvorschrift handelt, führt das Vorliegen einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes nicht zu einem Anwendungsausschluss des UmgrStG. ~~Das bedeutet, dass Art. V UmgrStG insoweit nicht zur Anwendung kommt.~~

Rz 1622a wird wie folgt geändert:

5.4.1.2.2. Import-Realteilung

1622a

Eine Import-Realteilung liegt vor, wenn bei der Realteilung einer ausländischen Personengesellschaft Vermögen auf einen im Inland ansässigen Nachfolgeunternehmer gegen Verzicht auf Gesellschafterrechte übergeht. Soweit das übertragene Vermögen im Ausland verbleibt, kommt es bei Beachtung des [§ 29 UmgrStG](#) zur zwingenden Buchwertfortführung. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht, kommt es unabhängig davon, welche Rechtsfolgen sich nach dem Abgabenrecht des Staates der übertragenden Gesellschaft ergeben, in Österreich nach [§ 30 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) zu einer steuerneutralen Neubewertung zum höheren Teilwert. Damit wird erreicht, dass im Ausland entstandene stille Reserven für den Fall einer späteren Realisierung im Inland von der Besteuerung ausgenommen werden. **Der höhere Teilwert**

wird auch für wieder übernommenes Vermögen angesetzt, für das aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wurde (siehe Rz 160b).

Eine Neubewertung kommt nur insoweit nicht in Frage, als bereits vor der Realteilung mit dem Staat der übertragenden Personengesellschaft ein Besteuerungsrecht aufgrund eines DBA mit der Anrechnungsmethode oder mangels DBA bestanden hat und auch keine innerstaatlichen befreienden Maßnahmen getroffen wurden.

Beispiel:

An der deutschen A&B-KG sind die natürlichen Personen A (Deutschland) und B (Österreich) zu jeweils 50% beteiligt. Die KG hat einen Betrieb in Deutschland und eine Betriebsstätte (=Teilbetrieb) in Italien. Zum 31.12.01 wird die KG dergestalt aufgeteilt, dass A den TB in Deutschland und B die Betriebsstätte in Italien übernimmt. An den halben stillen Reserven der italienischen Betriebsstätte entsteht daher das Besteuerungsrecht der Republik Österreich neu und es kommt zur anteiligen Neubewertung der davon betroffenen Wirtschaftsgüter.

Rz 1622b wird wie folgt geändert:

1622b

Die Neubewertung **zum höheren Teilwert** hat nach [§ 30 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG](#) **hat** nicht zu erfolgen, wenn **Vermögen übernommen wird, für das die Steuerschuld aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften ursprünglich nicht festgesetzt worden ist (Re-Import, siehe Rz 160c)**; ~~es sich um eine Rückübertragung eines vom nunmehr übernehmenden Nachfolgeunternehmer nach § 6 Z 6 EStG 1988 oder durch eine Umgründung im Sinne des UmgrStG in das Ausland übertragenen Vermögens(teiles) handelt und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist.~~ In diesem Fall sind **gemäß § 30 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG** die **Anschaffungskosten bzw. die** (fortgeschriebenen) Buchwerte vor der Auslandsüberführung maßgebend, bei späterer Gewinnverwirklichung sind allerdings nachweislich im Ausland entstandenen stillen Reserven auszuscheiden. **Bei nach dem 31.12.2015 erfolgenden Re-Importen kann höchstens der gemeine Wert angesetzt werden, sollte dieser zum Teilungsstichtag niedriger sein (Bewertungshöchstgrenze, siehe Rz 160c).**

Rz 1630 wird wie folgt geändert:

5.5.3. Umsatzsteuer

1630

Nach [§ 31 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) ist in Bezug auf die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Realteilungen § 22 Abs. ~~32~~ UmgrStG anzuwenden.

Demnach gelten Vermögensübertragungen auf Grund von Realteilungen nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des UStG 1994. Das bedeutet, dass auf Grund der Realteilung weder ein steuerbarer Umsatz bewirkt, noch die Verpflichtung zur Vornahme von Vorsteuerberichtigungen nach [§ 12 Abs. 10 bzw. 11 UStG 1994](#) ausgelöst werden (vgl. VwGH 5.7.1994, [94/14/0021](#)).

Die Nachfolgeunternehmer treten für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der realgeteilten Personengesellschaft ein.

Beispiel:

Die inländische AB-OG führt zwei Teilbetriebe. Die OG wird zum 31.12.03 in der Weise aufgeteilt, dass der Gesellschafter A den Teilbetrieb A und der Gesellschafter B den Teilbetrieb B gegen Aufgabe ihrer Beteiligungen übernehmen.

Die Realteilung fällt unter das UmgrStG. Die AB-OG überträgt unter anderem ein bebautes Grundstück (Lagerhalle), das unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges am 1.7.~~2012~~ erworben und zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet wurde, an A.

A veräußert das (von ihm nach der Realteilung weiterhin für die Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendete) Grundstück am 1.5.~~2015~~ ohne Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#).

Auf Grund des unmittelbaren Eintritts des A in die umsatzsteuerliche Rechtsstellung der AB-OG muss A eine Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) im Ausmaß von ~~17/205/10~~ des beim Erwerb des Grundstücks durch die AB-OG geltend gemachten Vorsteuerabzugs vornehmen.

Rz 1632 wird wie folgt geändert:

5.5.4. Gebühren

1632

Für Realteilungen bis 31.12.2016 gilt Folgendes:

[§ 31 Abs. 2 UmgrStG](#) sieht für Realteilungen eine Befreiung von den Gebühren gemäß [§ 33 TP 21 GebG](#) (Zessionen) vor. Diese Befreiung ist nur anwendbar, wenn die Personengesellschaft das zu teilende Vermögen unmittelbar oder als zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolger unter Einbeziehung des Vorbesitzers am Tage des Abschlusses des Teilungsvertrages länger als zwei Jahre besessen hat.

Gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 2 Z 6 GebG](#) unterliegen Übertragungen der mit der Stellung eines Gesellschafters verbundenen Rechte und Pflichten nicht der Zessionsgebühr.

Im Übrigen gelten die Ausführungen zur Einbringung und zum Zusammenschluss sinngemäß (Rz 1223 ff und Rz 1480).

Rz 1633 wird wie folgt geändert:

5.5.5. Kapitalverkehrsteuern

1633

Für Umgründungsvorgänge, die noch Gesellschaftsteuerpflicht auslösen können (zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323), sind die folgenden Ausführungen zu beachten:

Die in [§ 31 Abs. 2 UmgrStG](#) normierte Befreiungsbestimmung ~~bezieht sich nur auf die Gesellschaftsteuer. Sie ist nur anwendbar, wenn das zu teilende Vermögen am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen der zu teilenden Personengesellschaft besteht. Da die Gesellschaftsteuer nach dem AbgÄG 2014 mit Ablauf des 31.12.2015 außer Kraft tritt, hat die Zweijahresfrist nur Bedeutung, wenn die Steuerschuld vor dem 1.1.2016 entsteht; zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323.~~

Die Befreiung von der Gesellschaftsteuer ist nur von Bedeutung, wenn der Nachfolgeunternehmer eine Kapitalgesellschaft oder eine GmbH & Co KG ist.

Die Steuerbefreiung kommt auch hinsichtlich des Übergangs bereits bestehender stiller Beteiligungen in Betracht, wenn diese im Rahmen einer Vermögens-, Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung mitübertragen werden.

Rz 1634 wird wie folgt geändert:

5.5.6. Grunderwerbsteuer

1634

~~§ 31 Abs. 3 UmgrStG sieht für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987 die Erhebung der Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert vor, wenn diese Erwerbsvorgänge auf Grund einer Realteilung nach § 27 UmgrStG verwirklicht werden.~~

~~Voraussetzung dafür ist aber, dass diese Grundstücke nicht innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach dem UmgrStG begünstigten Erwerbsvorganges waren.~~

§ 31 Abs. 3 UmgrStG sieht für Erwerbsvorgänge nach § 1 GrEStG 1987 vor, dass die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 iVm § 7 GrEStG 1987, somit ausschließlich nach den Vorschriften des GrEStG 1987 zu berechnen ist, wenn diese Erwerbsvorgänge auf Grund einer Realteilung nach § 27 UmgrStG verwirklicht werden.

Die Grunderwerbsteuer ist daher bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 0,5% vom Grundstückswert (§ 4 Abs. 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987), bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 3,5% vom einfachen Einheitswert (§ 4 Abs. 2 Z 4 iVm § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987) zu berechnen; dies gilt unabhängig davon, ob eine Gegenleistung vorliegt oder nicht.

Die mit dem StRefG 2015/2016 angepasste Bestimmung des UmgrStG ist erstmals auf Realteilungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Für alle Realteilungen mit einem früheren Stichtag, unabhängig davon, ob die Grundstücke zivilrechtlich erst im Jahr 2016 erworben werden, gilt nach wie vor die Rechtslage des UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/2016. Für diese Fälle ist als Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert heranzuziehen, der Steuersatz beträgt 3,5%.

Waren die aufgrund der Realteilung erworbenen Grundstücke bereits innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach dem UmgrStG begünstigten Erwerbsvorganges, wird die Grunderwerbsteuer nicht gemäß § 4 Abs. 1 zweiter

Satz iVm [§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987](#) berechnet (mit 0,5% der Grundstückswerte), sondern nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bemessungsgrundlage und den Tarif. Die Grundstücke waren Gegenstand eines begünstigten Erwerbsvorganges, wenn

- **bei Umgründungen mit einem Stichtag vor dem 1.1.2016 der zweifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage ([§ 6 Abs. 6](#), [§ 11 Abs. 5](#), [§ 22 Abs. 5](#), [§ 26 Abs. 4](#), [§ 31 Abs. 3](#) oder [§ 38 Abs. 6 UmgrStG](#) idF vor dem StRefG 2015/2016),**
- **bei Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage gemäß [§ 4 Abs. 1 zweiter Satz GrEStG 1987](#) und der Steuersatz von 0,5% gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987](#),**
- **bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der Einheitswert als Bemessungsgrundlage ([§ 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG 1987](#)) und der Steuersatz von 3,5% ([§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#))**

herangezogen wurde.

Als Bemessungsgrundlage ist in diesen Fällen bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der Wert der Gegenleistung, mindestens aber der Grundstückswert der erworbenen Grundstücke, bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der gemeine Wert heranzuziehen. Welcher Steuersatz anzuwenden ist, hängt davon ab, ob der Erwerbsvorgang als unentgeltlich, teilentgeltlich oder entgeltlich einzustufen ist: Für die unentgeltlichen Teile kommt der Stufentarif gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1987](#) zur Anwendung, während für die entgeltlichen Teile der Steuersatz gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#) 3,5% beträgt.

Die Grunderwerbsteuer knüpft als eine Verkehrsteuer an die äußere zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche) durch die Umgründungsvorgänge bewirkte Gestaltung an.

Werden daher in einer gemeinsamen Urkunde zuerst eine Realteilung und dann ein Zusammenschluss vereinbart und gehört zum übertragenem Vermögen ein Grundstück im

Sinne des [§ 2 GrEStG 1987](#), sind diese Rechtsvorgänge (auch bei Erstellung eines Umgründungsplans gemäß [§ 39 UmgrStG](#)) jeweils gesondert der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Die Bestimmung des [§ 1 Abs. 4 GrEStG 1987](#) kann keine Anwendung finden, weil sie voraussetzt, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden (siehe VwGH 27.5.1999, [98/16/0304](#)).

Wird anlässlich der Realteilung nach [Art. V UmgrStG](#) ein Grundstück der übertragenden Personengesellschaft geteilt, ist hierfür die Befreiungsbestimmung des [§ 3 Abs. 2 GrEStG 1987](#) anwendbar.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur Verschmelzung und zur Einbringung (Rz 330 ff und Rz 1238 ff) verwiesen.

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

Rz 1645 wird wie folgt geändert:

1645

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

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

Grenzüberschreitende Spaltungen sind **nicht ausdrücklich vom Wortlaut des [§ 32 UmgrStG](#) erfasst, bei unternehmensrechtlicher Zulässigkeit sind die [§§ 32 ff UmgrStG](#) jedoch anzuwenden**~~mangels unternehmensrechtlicher Zulässigkeit nicht vom Anwendungsbereich des [§ 32 UmgrStG](#) erfasst.~~

Rz 1653 wird wie folgt geändert:

6.1.4. Ausländische Spaltungen

1653

Nach [§ 32 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) unterliegen Spaltungen im Ausland, die nach einem dem österreichischen [SpaltG](#) vergleichbaren ausländischen Spaltungsrecht erfolgen, hinsichtlich inländischen Vermögens bzw. hinsichtlich inländischer Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft den Vorschriften des [Art. VI UmgrStG](#), sofern die ausländische Gesellschaft einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist und ausschließlich Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 UmgrStG](#) übertragen wird.

Ob ein vergleichbares ausländisches Spaltungsrecht vorliegt, ist aus dem Vergleich der österreichischen mit den ausländischen Vorschriften festzustellen, wobei entscheidend ist, dass die Vergleichbarkeit in der systematischen Ausrichtung gegeben ist. Vergleichbar sind jedenfalls jene ausländischen Rechtsgrundlagen, die auf der Umsetzung der EG-Spaltungsrichtlinie beruhen. **Dabei ist auch auf die konkrete Ausgestaltung der Spaltung Bedacht zu nehmen; sieht das ausländische Recht mehrere Gestaltungsmöglichkeiten vor, ist eine Vergleichbarkeit dann gegeben, wenn die konkrete Ausgestaltung der Spaltung dem österreichischen Spaltungsrecht entspricht.**

Rz 1663 wird wie folgt geändert:

6.2.4.2. Vermögenszurechnung

6.2.4.2.1. Betriebe oder Teilbetriebe

1663

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

- Zunächst sind die Aktiva und Passiva dem jeweiligen (Teil)Betrieb nach den Grundsätzen des notwendigen Betriebsvermögens zuzurechnen. Beidseitig genutztes Anlagevermögen wird jener Teilungsmasse zuzuordnen sein, der das Anlagegut überwiegend dient.

Fremdkapital ist ebenfalls primär nach Zugehörigkeit zu den Teilungsmassen aufzuteilen, bspw. Lieferantenschulden, Anschaffungskredite, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Gewährleistungsrückstellungen, Abfertigungsvorsorgen für die ausschließlich oder überwiegend in einem (Teil)Betrieb tätigen Arbeitnehmer.

- Über die Zuordnung neutraler (indifferenter) Aktiva kann unabhängig von nach [§ 33 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zulässigen rückwirkenden Korrekturen disponiert werden.
- Passiva sind grundsätzlich den damit in Zusammenhang stehenden Aktiva bzw. den jeweiligen (Teil)Betrieben zuzuordnen (siehe erster Bulletpoint). Sollte eine solche Zuordnung ausnahmsweise nicht möglich sein und eine „Restgröße“ verbleiben (zB Kontokorrentkonto, Finanzamtsverbindlichkeiten, Passiva aufgebener Betriebe), ist diese den Teilungsmassen sachgerecht zuzuordnen.
- **Zur Möglichkeit, über einzelne im Spaltungsbeschluss ausdrücklich bestimmte Geschäftsvorfälle steuerneutral zu disponieren, siehe die Ausführungen in Rz 889.**
- Der sich aus der Zuordnung ergebende Buchwert (Saldo der steuerlich maßgebenden Aktiva und Passiva) kann bereits im Jahres- oder Zwischenabschluss festgehalten werden, sonst kommt er in der (den) Übertragungsbilanz(en) zum Ausdruck.
- In der Folge kann von den rückwirkenden Korrekturen des [§ 33 Abs. 4 bzw. Abs. 5](#) in Verbindung mit [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) Gebrauch gemacht werden (siehe Rz 1672 ff).

Zu den Voraussetzungen einer unterschiedlichen Zuordnung von Grund und Boden und Gebäude durch die Einräumung eines Baurechts- oder Dienstbarkeitsvertrages siehe die Ausführungen in Rz 694a und Rz 694b. Werden einer Teilungsmasse durch Zuordnung einer „Restgröße“ (siehe dritter Bulletpoint) bzw. durch rückwirkende Korrekturen gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) wesentlich mehr Passiva zugeordnet, als dem Verhältnis der Verkehrswerte der Teilungsmassen vor Abzug der Schulden entspricht, besteht Missbrauchsverdacht, wenn die Spaltung der Vorbereitung einer Veräußerung, Einlösung, Abschichtung oder sonstigen Realisierung der Anteile dient. Vom Vorliegen eines Missbrauchs ist nicht auszugehen, wenn alle Teilungsmassen jeweils für sich ein positives steuerliches Eigenkapital aufweisen, die Zuordnung der „Restgröße“ im

Verhältnis der Buchwerte der Aktivseite der Teilungsmassen erfolgt oder nur unwesentlich vom Verkehrswertverhältnis vor Abzug der Schulden abweicht.

Rz 1672 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

6.2.5.3. Rückwirkende Korrekturen bei der Aufspaltung

6.2.5.3.1. Ausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Einlagen

1672

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

- Gewinnausschüttungen der spaltenden Körperschaft auf Grund von Beschlüssen nach dem Spaltungsstichtag (gilt nicht für verdeckte Ausschüttungen, siehe dazu unten);
Gewinnausschüttungen der spaltenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum vermindern daher gemäß [§ 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 die Innenfinanzierung dieser Körperschaft.
- Einlagenrückzahlungen im Sinne des [§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) durch die spaltende Körperschaft in der Zeit zwischen dem Spaltungsstichtag und dem Tag des Spaltungsbeschlusses (siehe ~~explizit~~ [§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2012, wonach Einlagenrückzahlungen durch die übertragende Körperschaft im Rückwirkungszeitraum ihr Einlagenevidenzkonto mindern).
- Einlagen der Anteilsinhaber im Sinne des [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) in die spaltende Körperschaft in der Zeit zwischen dem Spaltungsstichtag und dem Tag des Spaltungsbeschlusses (siehe ~~explizit~~ [§ 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2012, wonach Einlagen in die übertragende Körperschaft im Rückwirkungszeitraum ihr Einlagenevidenzkonto erhöhen).

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

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

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

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

Rz 1684 wird wie folgt geändert:

6.2.7. Buchgewinne und Buchverluste bei der spaltenden Körperschaft

1684

Zu einem Buchgewinn oder Buchverlust kann es bei der spaltenden Körperschaft nur im Zuge einer Abspaltung kommen, da bei einer Aufspaltung die spaltende Gesellschaft

untergeht. Wird Vermögen mit einem positiven Buchwert übertragen, entsteht im Falle einer Spaltung mit Anteilsgewährung an die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft in Höhe des übertragenen positiven Buchwertes ein Buchverlust, bei Übertragung von Vermögen mit negativem Buchwert ein entsprechender Buchgewinn. Sowohl Buchverluste als auch Buchgewinne sind gemäß [§ 33 Abs. 7 UmgrStG](#) steuerneutral.

Zu den Auswirkungen von Buchgewinnen und Buchverlusten auf die Innenfinanzierung siehe Rz 379.

Rz 1693 wird wie folgt geändert:

6.3.2. Buchgewinne und Buchverluste bei der Spaltung zur Aufnahme

6.3.2.1. Steuerneutrale Unterschiedsbeträge

1693

Auch bei der Spaltung gilt der Grundsatz, dass Buchgewinne und Buchverluste bei der Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft steuerneutral sind. Buchgewinne bzw. Buchverluste entstehen dem Grunde nach dann, wenn der buchmäßige Wert des übertragenen Vermögens dem Buchwert der dafür erhaltenen Gegenleistung nicht entspricht. Bei der Spaltung mit Anteilsgewährung kommt allerdings die Gegenleistung nicht der spaltenden Körperschaft zu, sodass schon dadurch bei ihr ein Buchverlust oder Buchgewinn entsteht (siehe Rz 1684 ff).

Zu den Auswirkungen von Buchgewinnen und Buchverlusten auf die Innenfinanzierung siehe Rz 379.

Rz 1699 wird wie folgt geändert:

6.3.2.2. Steuerwirksame Unterschiedsbeträge (Confusio)

1699

Confusio-Gewinne und -Verluste, die aus dem Zusammenfallen von Forderungen und Verbindlichkeiten bei der übernehmenden Körperschaft entstehen können, sind nur bei der Spaltung zur Aufnahme möglich (siehe Rz 162 ff). Die steuerliche Berücksichtigung von Confusio-Gewinnen und -Verlusten hat in jenem Wirtschaftsjahr zu erfolgen, das dem

Spaltungsstichtag folgt. Entspricht der Spaltungsstichtag nicht dem Bilanzstichtag der übernehmenden Körperschaft, so erfolgt die Berücksichtigung in dem Wirtschaftsjahr, das nach Ablauf jenes Wirtschaftsjahres beginnt, in das der Spaltungsstichtag fällt.

Beispiel:

Der Spaltungsstichtag 31.3.01 fällt in das laufende mit 31.12.01 endende Wirtschaftsjahr der übernehmenden Gesellschaft. Der Confusiotatbestand ist im Wirtschaftsjahr 2002 steuerlich zu erfassen.

Zu den Auswirkungen von Confusioerträgen und Confusioverlusten auf die Innenfinanzierung siehe Rz 379.

Rz 1709 wird wie folgt geändert:

6.4.1.1.6. Zeitliches Wirksamwerden des Verlustvortragsüberganges

1709

Die spaltende Körperschaft kann in jedem Fall, daher auch bei einem vom Ende des Veranlagungszeitraumes abweichenden Spaltungsstichtag im Rahmen der Einkommensermittlung ihre vortragsfähigen Verluste als Sonderausgaben geltend machen (siehe Rz 1182). **Zur Zurechnung eines auf das Spaltungsvermögen bezogenen (Teil)Verlustes der spaltenden Körperschaft, der im Rumpfzeitraum zwischen einem vom Kalenderjahr abweichenden Bilanzstichtag und dem nach diesem Bilanzstichtag liegenden Spaltungsstichtag entstanden ist, siehe ebenfalls Rz 1182.** Ein nach Verrechnung mit dem Gewinn verbleibender Restbetrag ist darauf hin zu prüfen, ob und wie weit er mit dem zu übertragenden Vermögen in objektivem Zusammenhang steht. Der so ermittelte Verlust geht zwingend auf die übernehmende Körperschaft über, die ihn ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum absetzen kann.

Beispiel:

Die zum 31.12. bilanzierende A-AG spaltet ihren Teilbetrieb 1 per 31.01.01 auf die B-AG ab. Ungeachtet der Tatsache, dass hinsichtlich des abzusplittenden Teilbetriebes ein Wirtschaftsjahr endet, hat die spaltende AG bei ihrer Einkommensermittlung für den Veranlagungszeitraum 01 den (gesamten) vortragsfähigen Verlust aus 00 von zB 1000 mit 750 als Sonderausgabe abzusetzen. Der verbleibende Rest von 250 ist objektbezogen den beiden Teilbetrieben zuzuordnen. Ergibt sich für den Teilbetrieb 1

objektbezogen ein Betrag von 150, geht dieser auf die B-AG über und kann bei der Veranlagung für das Jahr 02 als Sonderausgabe geltend gemacht werden.

Rz 1736a wird wie folgt geändert:

1736a

[§ 36 Abs. 3 UmgrStG](#) regelt – analog zu [§ 5 UmgrStG](#) – Ausnahmen vom steuerneutralen Anteilstausch. Demnach liegt kein steuerneutraler Tausch vor, wenn das Besteuerungsrecht Österreichs spaltungsbedingt eingeschränkt wird (anzuwenden für Spaltungen, die nach dem 31.12.2007 beschlossen werden). Dabei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Soweit das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft eingeschränkt wird, **sind diese bei der übernehmenden Körperschaft mit dem Fremdvergleichswert (bis 31.12.2015 mit dem gemeinen Wert) anzusetzen ([§ 36 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#))**. ~~kommt es zur Tauschbesteuerung iSd § 6 Z 14 EStG 1988 (§ 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).**

[§ 36 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#) betrifft somit ausschließlich Fälle der Anteilsauskehrung anlässlich von down-stream-Ab- oder -Aufspaltungen von Kapitalanteilen. Dies ist dann der Fall, wenn die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft down-stream ab- oder aufgespalten wird und die Anteile an der Tochtergesellschaft spaltungsbedingt an ausländische Anteilsinhaber der Muttergesellschaft ausgekehrt werden (vorausgesetzt, mit dem betreffenden Staat besteht ein dem OECD-Musterabkommen folgendes DBA **und dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Anteilsinhaber der Muttergesellschaft kommt das alleinige Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Veräußerungsgewinnes zu**). ~~die Vorschriften über die Nichtfestsetzung gemäß § 1 Abs. 2 UmgrStG sind sinngemäß anzuwenden.~~ Zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts kommt es aber auch dann, wenn eine Anteilsauskehr an mit diesen Anteilen steuerbefreite inländische Anteilsinhaber erfolgt;

ein Antrag auf **Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung)** kann in diesen Fällen nicht gestellt werden (siehe auch Rz 265a). Aufgrund des Verweises in [§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#) auf [§ 5 UmgrStG](#) ergibt sich diese Rechtsfolge für down-stream-Auf- oder -Abspaltungen mit Anteilsauskehr auch bereits aus [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#) (siehe Rz 1747 zum zweiten Fiktionsschritt). Auf andere als ausgekehrte Anteile kommt [§ 36 Abs. 3 Z 1 UmgrStG](#) (wie auch [§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG](#)) nicht zur Anwendung, auch wenn diese aus Anlass einer down-stream-Verschmelzung gewährt werden (zB neue Anteile oder eigene Anteile der übernehmenden Körperschaft; dazu gleich).

- Werden an 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.**~~ist § 6 Z 6 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.~~

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

Rz 1750 wird wie folgt geändert:

6.5.4.2.4. Verhältniswahrende up-stream-Abspaltung

1750

Bei einer up-stream-Abspaltung wird Vermögen der Tochtergesellschaft auf eine Muttergesellschaft übertragen. Da in diesem Fall die übernehmende Gesellschaft gleichzeitig

Gesellschafter der spaltenden Tochtergesellschaft ist, sind gemäß [§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#) die Bestimmungen des [§ 34 Abs. 2 UmgrStG](#) vorrangig anzuwenden; somit ist steuerlich nicht von einer Zerlegung in zwei Fiktionsschritte gemäß [§ 36 Abs. 4 UmgrStG](#) auszugehen (diese würde jedoch zum selben Ergebnis führen). Vielmehr hat die Muttergesellschaft die Beteiligung an der Tochtergesellschaft in dem Verhältnis abzustocken, in dem sich der Verkehrswert der Tochtergesellschaft durch die up-stream-Abspaltung vermindert. Die Differenz aus der Verminderung der Beteiligung und dem Buchwert des übernommenen Vermögens stellt bei der übernehmenden Muttergesellschaft einen steuerneutralen Buchgewinn bzw. Buchverlust dar ([§ 34 Abs. 2 Z 1](#) iVm [Z 2 UmgrStG](#)).

Buchgewinne oder Buchverluste aus Confusiotatbeständen sind jedoch steuerwirksam. Siehe dazu auch Rz 1699. Zur steuerlichen Behandlung der bei der abspaltenden Tochtergesellschaft durch die Spaltung entstehenden Buchgewinne und -verluste siehe § 33 Abs. 7 **erster** Satz–1 UmgrStG sowie Rz 1684 ff.

Rz 1769 wird wie folgt geändert:

1769

Treten im Falle

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

ersetzt bzw. ergänzt die neue Beteiligung die bereits bestehende. Da dieser Vorgang nach [§ 36 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) nicht als Tausch gilt, liegt kein Untergang und kein anschließender Neuerwerb von Anteilen vor (Beteiligungsfortsetzung). Demnach liegt auch kein Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung mit der Rechtsfolge einer Ausnahme von der Steuerneutralität vor; das bedeutet, dass die Option zur Steuerwirksamkeit nicht ausgeübt werden kann. Die neuen und die ggf. bestehen bleibenden

Anteile setzen die ursprüngliche internationale Schachtelbeteiligung an der spaltenden Kapitalgesellschaft ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag unverändert fort.

Beispiel:

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

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

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

Beispiel:

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

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

Wird im Wege einer verhältnismäßigen Abspaltung zur Aufnahme Vermögen (zB Teilbetrieb) durch eine ausländische Körperschaft, an der eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung besteht, auf eine neu gegründete ausländische Körperschaft übertragen, hinsichtlich der die Jahresfrist gemäß [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) bei der inländischen gemeinsamen Gesellschafterin noch nicht erfüllt ist, setzt sich die hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft bereits erfüllte Behaltefrist in den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft fort: Mit der verkehrswertmäßigen Aufstockung der Anschaffungskosten/Buchwerte an der fiktiv neu gegründeten Zwischenkörperschaft (1. Fiktionsschritt) geht die Übertragung des Anschaffungszeitpunktes der Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft einher; dieser Anschaffungszeitpunkt ist für die im Zuge der fiktiven Verschmelzung der Zwischenkörperschaft auf die ausländische übernehmende Körperschaft erhaltenen Anteile maßgeblich ([§ 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG](#) und [§ 36 Abs. 4 iVm § 5 UmgrStG](#); siehe auch Rz 1739). Werden in weiterer Folge (innerhalb eines Jahres ab Gründung) die Anteile an der übernehmenden Körperschaft veräußert, kommt die Steuerneutralität des [§ 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988](#) nur hinsichtlich der auf das übertragene Vermögen entfallenden stillen Reserven zur Anwendung, während hinsichtlich der bisherigen Beteiligungsquoten mangels Erfüllung der Jahresfrist gemäß [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) ein steuerwirksamer Veräußerungsgewinn vorliegt.

Rz 1781 wird wie folgt geändert:

6.6.4. Umsatzsteuer

1781

Auch die Spaltung nach dem [SpaltG](#) stellt keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar ([§ 38 Abs. 3 UmgrStG](#)), wenn sie unter [Art. VI UmgrStG](#) fällt. Durch Spaltungen kommt es auch nicht unmittelbar zu einer Vorsteuerberichtigung.

Rz 1782 wird wie folgt geändert:

6.6.5. Kapitalverkehrsteuern

1782

Für Umgründungsvorgänge, die noch Gesellschaftsteuerpflicht auslösen können (zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323), sind die folgenden Ausführungen zu beachten:

Gemäß [§ 38 Abs. 5 UmgrStG](#) sind Spaltungen nach [§ 32 UmgrStG](#) von **der Gesellschaftsteuer** ~~den Kapitalverkehrsteuern~~ befreit, wenn

- bei Aufspaltungen die spaltende Körperschaft am Tag der Anmeldung der Spaltung zur Eintragung in das Firmenbuch länger als zwei Jahre besteht und
- bei Abspaltungen das zu übertragende Vermögen am Tag der Anmeldung der Spaltung zur Eintragung in das Firmenbuch länger als zwei Jahre als Vermögen der spaltenden Körperschaft besteht.

~~Zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323.~~

Rz 1783 wird wie folgt geändert:

1783

Voraussetzung für eine Befreiung nach [§ 38 UmgrStG](#) ist das Vorliegen einer Spaltung im Sinne des [SpaltG](#) nach Maßgabe des [§ 32 UmgrStG](#). Die Beurteilung, ob eine Spaltung nach [§ 32 UmgrStG](#) gegeben ist, erfolgt nach unternehmensrechtlichen bzw. ertragsteuerlichen Grundsätzen. Zur Beurteilung bei Zweifelsfragen siehe Rz 1657.

- Bei der Aufspaltung im Sinne des SpaltG nach Maßgabe des [§ 32 UmgrStG](#) ist die Befreiung von ~~den Kapitalverkehrsteuern~~ **der Gesellschaftsteuer** von der Dauer des Bestehens der spaltenden Körperschaft abhängig. Die Ausführungen zur Verschmelzung im Rz 323 ff gelten sinngemäß.
- Bei der Abspaltung im Sinne des SpaltG nach Maßgabe des [§ 32 UmgrStG](#) ist die Befreiung von ~~den Kapitalverkehrsteuern~~ **der Gesellschaftsteuer** davon abhängig, seit wann das zu übertragende Vermögen als Vermögen der spaltenden Körperschaft besteht.

Im Gegensatz zur **Gesellschaft**Kapitalverkehrsteuerbefreiung für Einbringungen nach [Art. III UmgrStG](#) ist der Ablauf der Zweijahresfrist nicht vom Tag des Abschlusses des Spaltungsplans bzw. des Spaltungs- und Übernahmungsvertrages sondern vom Tag der Anmeldung der Spaltung zur Eintragung in das Firmenbuch abhängig.

Im Übrigen gelten die Ausführungen zur Zweijahresfrist bei der Einbringung sinngemäß (siehe Rz 1228 ff).

Liegt bei einer im Firmenbuch eingetragenen Spaltung die Anwendungsvoraussetzung des [§ 32 UmgrStG](#) für die Anwendung des [Art. VI UmgrStG](#) nicht vor, weil auch nicht begünstigtes Vermögen auf ein und die-selbe neue oder übernehmende Körperschaft übertragen wird, ist die Gesellschaftsteuerbefreiung auch für das an sich begünstigte Vermögen verwirkt.

Rz 1784 wird wie folgt geändert:

6.6.6. Grunderwerbsteuer

1784

~~Werden Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987 auf Grund einer Spaltung im Sinne des § 32 UmgrStG verwirklicht, ist gemäß § 38 Abs. 6 UmgrStG die Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert zu erheben.~~

~~Auf die Ausführungen in Rz 330 ff wird verwiesen.~~

Werden Erwerbsvorgänge nach [§ 1 GrEStG 1987](#) auf Grund einer Spaltung im Sinne des [§ 32 UmgrStG](#) verwirklicht, ist gemäß [§ 38 Abs. 6 UmgrStG](#) die Grunderwerbsteuer nach [§ 4](#) iVm [§ 7 GrEStG 1987](#), somit ausschließlich nach den Vorschriften des GrEStG 1987 zu berechnen.

Die Grunderwerbsteuer ist daher bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 0,5% vom Grundstückswert ([§ 4 Abs. 1](#) iVm [§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987](#)), bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 3,5% vom einfachen Einheitswert ([§ 4 Abs. 2 Z 4](#) iVm [§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#)) zu berechnen; dies gilt unabhängig davon, ob eine Gegenleistung vorliegt oder nicht.

Diese mit dem StRefG 2015/2016 angepasste Bestimmung des UmgrStG ist erstmals auf Spaltungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Für alle Spaltungen mit einem früheren Stichtag, unabhängig davon, ob die Grundstücke zivilrechtlich erst im Jahr 2016 erworben werden, gilt nach wie vor die Rechtslage des UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/2016. Für diese Fälle ist als Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert heranzuziehen, der Steuersatz beträgt 3,5%.

Zur Beurteilung bei Zweifelsfragen siehe Rz 1657.

Nach Abschnitt 6.10. wird ein neuer Abschnitt „6.11. Spaltung und Innenfinanzierung“ mit den nachfolgenden Rz 1800 und 1800a eingefügt:

6.11. Spaltung und Innenfinanzierung

1800

§ 2 Abs. 6 IF-VO regelt die Auswirkungen von Abspaltungen auf die Innenfinanzierung. Dabei kommt es grundsätzlich – unabhängig von der Art der Abspaltung – zu einer Abstockung der Innenfinanzierung der spaltenden Körperschaft und einer Aufstockung der Innenfinanzierung der übernehmenden Körperschaft jeweils in dem Ausmaß, in dem sich der Wert der spaltenden Körperschaft durch die Abspaltung vermindert hat (Aufteilung im Verkehrswertverhältnis, siehe schon zur Einbringung Rz 1266a); anders als Konzentrationsabspaltungen haben Konzentrationseinbringungen keine Auswirkungen auf die Innenfinanzierung, siehe Rz 1266a.

Beispiel:

Die A-GmbH spaltet einen Teilbetrieb auf die X-GmbH gemäß Art. VI UmgrStG ab (Konzentrationsabspaltung). Die A GmbH hat steuerliche Einlagen von 600 und eine Innenfinanzierung von 300. Die X-GmbH hat Einlagen von 50 und eine Innenfinanzierung von 200.

Das Wertverhältnis des Restvermögens zum abgespaltenen Teilbetrieb von der A-GmbH beträgt 1:2 (Restvermögen: Teilbetrieb). Gemäß § 2 Abs. 6 IF-VO ist die Innenfinanzierung der A-GmbH im Verkehrswertverhältnis 1:2 abzustocken und im selben Ausmaß der Innenfinanzierung der X-GmbH zuzuschreiben. Die Innenfinanzierung der A-GmbH nach der Abspaltung beträgt folglich 100, die der X-GmbH 400.

Bei down-stream-Abspaltungen hat eine Aufteilung der Innenfinanzierung im Verkehrswertverhältnis jedoch nur dann zu erfolgen, wenn den Anteilsinhabern der spaltenden Muttergesellschaft Anteile gewährt werden. Wird hingegen auf die Anteilsgewährung an die Anteilsinhaber der spaltenden Muttergesellschaft verzichtet, ist [§ 2 Abs. 3 IF-VO](#) sinngemäß anzuwenden ([§ 2 Abs. 6 zweiter Satz IF-VO](#)), weil diesfalls die down-stream-Abspaltung – wie die down-stream-Einbringung (siehe Rz 1266a) – steuerlich einen Einlagevorgang darstellt; die Innenfinanzierung der spaltenden und der übernehmenden Körperschaft bleibt folglich unberührt.

1800a

[§ 2 Abs. 7 IF-VO](#) regelt die Auswirkungen von Aufspaltungen auf die Innenfinanzierung. Sowohl bei Konzentrationsaufspaltungen als auch bei Konzernaufspaltungen ist die Innenfinanzierung der aufspaltenden Körperschaft auf die übernehmenden Körperschaften entsprechend dem Wertverhältnis des übernommenen Vermögens aufzuteilen und von diesen fortzuführen.

Beispiel:

Die X-GmbH wird gemäß [Art. VI UmgrStG](#) auf die A-GmbH und die B-GmbH aufgespalten (Konzentrationsaufspaltung). Dabei übernimmt die A-GmbH den Teilbetrieb 1 und die B-GmbH den Teilbetrieb 2 der X-GmbH.

Die X-GmbH hat steuerliche Einlagen von 300 und eine Innenfinanzierung von 600. Die A-GmbH hat Einlagen von 50 und eine Innenfinanzierung von 200, die B GmbH hat Einlagen von 300 und eine Innenfinanzierung von 150. Das Wertverhältnis der beiden Teilbetriebe der X-GmbH beträgt 1:2 (Teilbetrieb 1: Teilbetrieb 2).

Die Innenfinanzierung der A-GmbH (200) erhöht sich um 200 ($600/3 \cdot 1$) und beträgt somit nach der Aufspaltung in Summe 400.

Die Innenfinanzierung der B-GmbH (150) erhöht sich um 400 ($600/3 \cdot 2$) und beträgt somit nach der Aufspaltung in Summe 550.

Bei up- oder down-stream-Aufspaltungen ist eine Mehrfachberücksichtigung negativer Innenfinanzierungsbeträge aufgrund von Abschreibungen in der Beteiligungskette durch sinngemäße Anwendung von [§ 2 Abs. 1 letzter Satz IF-VO](#) zu verhindern (siehe Rz 380).

Rz 1802 wird wie folgt geändert:

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

6.13.1. Begriff

1802

Eine nicht unter das UmgrStG fallende Spaltung liegt vor, wenn

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

Rz 1803 wird wie folgt geändert:

1803

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

- die Spaltung auf mehrere Körperschaften zwar in das Firmenbuch eingetragen ist, jedoch nicht in allen Fällen begünstigtes Vermögen übertragen wird,
- das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes hinsichtlich des übertragenen Vermögens beim Rechtsnachfolger zum Teil eingeschränkt wird (zum ~~zum~~ **Einschränkung** Verlust des Besteuerungsrechts auf Anteilsinhaberebene siehe Rz 1736a),
- bei einer nichtverhältnismäßigen Spaltung die Drittelgrenze überschritten wird oder
- ein nicht die gesamte Spaltung treffender Missbrauch gemäß [§ 44 UmgrStG](#) vorliegt.

Rz 1806 wird wie folgt geändert:

6.13.2.3. Behandlung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft

6.13.2.3.1. Inlandsspaltung

1806

Auf Ebene der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft kommen ebenfalls die Grundsätze über die Liquidationsbesteuerung zur Anwendung: Werden die Anteile der übertragenden Körperschaft im Privatvermögen einer natürlichen Person oder einer Körperschaft gehalten, liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, weil nach [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte, unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung, eine Veräußerung von Kapitalvermögen darstellt (siehe auch KStR 2013 Rz 1450). Sofern die Anteile in einem Betriebsvermögen gehalten werden, sind die Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln; bei natürlichen Personen kommt der besondere Steuersatz von 27,5% nach [§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) **idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (bis 2015: 25%, siehe EStR 2000 Rz 6223)** auch im betrieblichen Bereich zur Anwendung. Bei sämtlichen Anteilsinhabern ist daher der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten der untergehenden Beteiligung an der übertragenden Körperschaft der Ertragsbesteuerung zu unterziehen (siehe KStR 2013 Rz 1450 ff, EStR 2000 Rz 6172).

In einem nächsten Schritt ist gedanklich von einer Einlage iSd [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) in die übernehmende Körperschaft auszugehen. Bei der verhältnismahrenden sowie bei der nicht verhältnismahrenden Aufspaltung ergeben sich somit die Anschaffungskosten der gewährten Anteile aus der Aufteilung des gemeinen Wertes der untergegangenen Anteile auf die neuen Anteile nach dem Verkehrswertverhältnis der Spaltungsmassen. Der Besteuerung sind die Wertverhältnisse zum Spaltungsstichtag zugrunde zu legen.

7. Steuerspaltungen (Art. VI UmgrStG)

In Rz 1847 wird ein Redaktionsversehen behoben:

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

7.5.1. Allgemeines

1847

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

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

- bei Aufspaltungen mit Einbringungen die von der liquidierten Körperschaft einbringungsbedingt erworbenen oder erweiterten Kapitalanteile an den übernehmenden Körperschaften und liquide Mittel bis zu 10% der gesamten Gegenleistung
- bei Abspaltungen die abgetretenen Kapitalanteile (Durchschleusmethode) oder die nach [§ 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG](#) veränderten und in der Folge getauschten Anteile (Schwesternmethode) an den übernehmenden Körperschaften.

Rz 1861 wird wie folgt geändert:

7.6.3. Gebühren

1861

Für Spaltungen bis 31.12.2016 gilt Folgendes:

[§ 38f Abs. 3 UmgrStG](#) sieht für Vermögensübertragungen im Rahmen der Liquidation der spaltenden Körperschaft oder der Abspaltung sowie für einen Anteilstausch eine Befreiung von den Gebühren nach [§ 33 TP 21 GebG](#) vor, wenn der Anteilsinhaber am Tage des Abschlusses des Spaltungsvertrages an der spaltenden Körperschaft länger als zwei Jahre beteiligt ist.

Ob eine Steuerspaltung nach [§ 38a UmgrStG](#) gegeben ist, und somit die Grundvoraussetzungen für eine Gebührenbefreiung nach [§ 38f Abs. 3 UmgrStG](#) vorliegen, ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. Hinsichtlich auftretender Zweifelsfragen siehe Rz 1813.

Ist für einen Anteilsinhaber die Zweijahresfrist nicht gewahrt, berührt dies nicht die Gebührenbefreiung für die Übertragung des Vermögens der anderen Anteilsinhaber.

Für die Zweijahresfrist ist bei zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge die Beteiligungsdauer des Rechtsvorgängers anzurechnen.

Die im Zuge einer Steuerspaltung erfolgten Einbringungsvorgänge sind nach [§ 22 Abs. 3 UmgrStG](#) befreit. Dazu wird auf die Ausführungen zur Einbringung (Rz 1223 ff und Rz 1226 ff) verwiesen.

Rz 1862 wird wie folgt geändert:

7.6.4. Kapitalverkehrsteuern

1862

Für Umgründungsvorgänge, die noch Gesellschaftsteuerpflicht auslösen können (zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323), sind die folgenden Ausführungen zu beachten:

[§ 38f Abs. 3 UmgrStG](#) sieht für Vermögensübertragungen im Rahmen der Liquidation der spaltenden Körperschaft oder der Abspaltung sowie für einen Anteilstausch eine **Gesellschaftskapitalverkehrsteuerbefreiung** vor, wenn der Anteilsinhaber am Tage des Abschlusses des Spaltungsvertrages an der spaltenden Körperschaft länger als zwei Jahre beteiligt ist.

~~Zum Auslaufen der Gesellschaftsteuer siehe Rz 323.~~ Die Ausführungen zu den Gebühren (Rz 1861) gelten sinngemäß.

8. Ergänzende Vorschriften (2. Hauptstück)

Rz 1875 wird wie folgt geändert:

1875

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

Beispiel:

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

Bundesministerium für Finanzen, 10. März 2017