

**BMF-AV Nr. 179/2025**

BMF - IV/6 (IV/6)

An  
Bundesministerium für Finanzen  
Zentrale Services  
Finanzamt Österreich  
Finanzamt für Großbetriebe  
Portalverbund/Bundesintranet  
Bundesfinanzgericht

Geschäftszahl: 2025-0.981.373

16. Dezember 2025

## **Umgründungssteuerrichtlinien 2002 - Wartungserlass 2025**

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

- Anpassungen und Aktualisierungen aufgrund der seit der letzten Wartung erfolgten rechtlichen Änderungen, insbesondere jene durch
  - das Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), [BGBl. I Nr. 113/2024](#),
  - die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Meldung einer Umgründung nach § 13 Abs. 1 des Umgründungssteuergesetzes (Umgründungsmeldeverordnung – UmgrMV), [BGBl. II Nr. 247/2024](#),
  - das Genossenschaftsrechts-Änderungsgesetz 2024 (GenRÄG 2024), [BGBl. I Nr. 133/2024](#),sowie
- sonstige allgemeine Wartungen, Klarstellungen, formale Anpassungen, Fehlerkorrekturen und Textstraffungen (alte Rechtslage).

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

**Insbesondere wird im UmgrStR 2002 - Wartungserlass 2025 Folgendes behandelt  
(überblicksartige Darstellung der wesentlichen Änderungen):**

<b>Randzahl(en)</b>	<b>Änderungen im Überblick</b>
Insb. 1515, 1534 f, 1541, 1544 f, 1547 f, 1549, 1551, 1566, 1568, 1603a, 1640 ff, 1643, 1643a	Die mit dem AbgÄG 2024 – spiegelbildlich zu Einlagen in Personengesellschaften – eingeführte Regelung für <b>Entnahmen aus Personengesellschaften</b> ( <a href="#">§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988</a> ) und die damit einhergehende „Teilrealisierung“ hinsichtlich der Fremdquote bei <b>„verunglückten Realteilungen“</b> ( <a href="#">§ 24 Abs. 7 EStG 1988</a> ) und <b>Realteilungen ohne Vorsorge</b> ( <a href="#">§ 29 Abs. 1</a> iVm <a href="#">§ 24 Abs. 2 UmgrStG</a> ) werden eingearbeitet.
Insb. 1416 f, 1422, 1444 f, 1508a	Im Hinblick auf <b>„Einlagen“ in Personengesellschaften</b> ( <a href="#">§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988</a> ) und den mit dem AbgÄG 2024 erweiterten Schlussteil der Bestimmung werden Verweisanpassungen bzw. Ergänzungen aufgenommen.
Insb. 785a ff, 801, 801a, 802, 1339a, 1540	Die für die <b>strukturierte Meldung</b> von <b>nach dem 30.6.2025</b> vertraglich unterfertigten Einbringungen, Zusammenschlüssen und Realteilungen bei Finanzamtszuständigkeit anwendbare <b>Umgründungsmeldeverordnung (UmgrMV)</b> wird eingearbeitet und dafür in Art. III ein eigener neuer Abschnitt vorgesehen, der auch für Art. IV und Art. V relevant ist. Dabei werden insbesondere Ausführungen zum „meldenden Steuerpflichtigen“, zur Form der Meldung, zum Verhältnis von Meldung und Anzeige, zur Möglichkeit einer kombinierten Meldung/Anzeige, zu den Inhalten und Anforderungen an eine vollständige Meldung sowie technische Hinweise aufgenommen.
1902 ff	Zur strukturierten <b>Anzeige</b> einer Umgründung gemäß <a href="#">§ 43 Abs. 1 UmgrStG</a> werden Präzisierungen vorgenommen.
731a, 732a, 1031	Es werden Aussagen zur Einbringungsfähigkeit gemäß Art. III UmgrStG sowie zum Gegenleistungscharakter von <b>Unternehmenswertanteilen</b> an FlexKap aufgenommen.
973b, 973c	Es werden Präzisierungen betreffend <b>rückwirkende Entgeltsvereinbarungen</b> gemäß <a href="#">§ 18 Abs. 3 UmgrStG</a> idF AbgÄG 2023 aufgenommen.
694c	Es werden ergänzende Ausführungen zur <b>Teilung und Parifizierung von Liegenschaften</b> vorgenommen.

928	Zum Anwendungsbereich des <b>Aufwertungswahlrechts für Grund und Boden gemäß § 16 Abs. 6 UmgrStG</b> bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen werden Klarstellungen aufgenommen.
722	Es werden Klarstellungen zu <b>rückwirkenden Maßnahmen</b> gemäß <a href="#">§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG</a> bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen aufgenommen.
44a, 44b, 860ga, 860gc	Der Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen eines „ <b>sonstigen Ausscheidens</b> “ aufgrund von <b>Folgeumgründungen</b> wird präzisiert.
452	Aktuelle <b>Rechtsprechung</b> des VwGH wird berücksichtigt.
Insb. 22, 31, 41, 158 f, 233, 296, 317b, 1810a ff	Es werden <b>Redaktionsversehen</b> beseitigt bzw. <b>Textstraffungen</b> vorgenommen.

#### Im Detail ergeben folgende Änderungen:

*Rz 22 wird wie folgt geändert (Redaktionsversehen):*

#### 22

[§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 UmgrStG](#) enthalten zwei Anwendungsvoraussetzungen für die Geltung des Art. I UmgrStG, nämlich [...]

[...]

*Rz 31 wird im letzten Bullet-Point wie folgt geändert (Redaktionsversehen):*

#### 31

[...]

- Grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften aufgrund des [EU-UmgrG](#), BGBl. I Nr. 78/2023 (bis 30.1.7.2023 aufgrund des [EU-VerschG](#)).

*Rz 41 wird wie folgt geändert (Redaktionsversehen):*

#### 41

[...]

Aufgrund [des EU-Umgründungsgesetzes](#) (EU-UmgrG), BGBl. I Nr. 78/2023 (bis 30.1.7.2023 aufgrund des [EU-VerschG](#), BGBl. I Nr. 72/2007), sind grenzüberschreitende Verschmelzungen [...]. [...]

*Rz 44a wird wie folgt geändert:*

#### **1.1.4.3.2. Ratenzahlungskonzept ab 1.1.2016**

##### **44a**

[...]

Scheidet ein verschmelzungsbedingt unter Anwendung des Ratenzahlungskonzepts übernommenes Vermögen aus der übernehmenden ausländischen Körperschaft auf Grund einer Folgeumgründung nach ausländischem Abgabenrecht ohne Gewinnverwirklichung (**Buchwertfortführung**) aus **und könnte die Folgeumgründung auch nach dem UmgrStG steuerneutral erfolgen**, 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 (Norwegen, Liechtenstein und Island) handelt. **Für die Beurteilung, ob die Folgeumgründung nach dem UmgrStG steuerneutral erfolgen könnte, ist entscheidend, ob die nach ausländischem Recht erfolgende Umgründung die typologischen Wesensmerkmale einer nach dem UmgrStG begünstigten Umgründung abstrakt erfüllt; auf die Erfüllung von Formalvoraussetzungen des UmgrStG (zB Anzeige, Meldung, Bilanzen etc.) ist dabei folglich nicht abzustellen. Erfolgt hingegen anlässlich der Folgeumgründung nach ausländischem Abgabenrecht eine Gewinnverwirklichung oder könnte diese nach dem UmgrStG nicht steuerneutral erfolgen, liegt ein sonstiges Ausscheiden vor, das die vorzeitige Fälligestellung noch offener Raten bewirkt.**

*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 **und könnte die Einbringung auch nach dem UmgrStG steuerneutral erfolgen**, liegt kein Umstand vor, der zu einer vorzeitigen Fälligestellung noch offener Raten bei der X-AG führt.*

[...]

*Rz 44b wird wie folgt geändert:*

#### **1.1.4.3.3. Nichtfestsetzungskonzept bis 31.12.2015**

##### **44b**

[...]

Bei Verschmelzungen unter Anwendung des Nichtfestsetzungskonzeptes geht der Nichtfestsetzungsantrag im Fall einer **(nach ausländischem Abgabenrecht sowie nach dem UmgrStG; siehe Rz 44a) steuerneutralen** 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 (bis 31.12.2015 waren das Norwegen und Liechtenstein) 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. **Auch nach dem UmgrStG könnte die Folgeumgründung steuerneutral erfolgen.** Die Steuerhängigkeit bleibt **daher** weiter bestehen und der Nichtfestsetzungsantrag weiterhin aufrecht, bis die übernehmende Gesellschaft die Beteiligung an der T-GmbH veräußert **oder ein sonstiges Ausscheiden vorliegt.***

[...]

*In Rz 45 wird der erste Bullet-Point wie folgt geändert (Redaktionsversehen):*

**45**

Auf Export-Verschmelzungen auf übernehmende

- in der Anlage zum UmgrStG genannte Körperschaften außerhalb des Regelungsbereiches des SEG, des SCEG und ab 1.8.2023 des [EU-UmgrG](#) (bis 30.1.2023 [EU-Verschmelzungsgesetzes](#))
- [...]

*Rz 157 wird wie folgt geändert:*

**157**

Zur steuerlichen Anerkennung der Rückwirkung siehe Rz 87. Sollte die ausländische Verschmelzung infolge Zurückweisung **seitens** des zuständigen ausländischen Registergerichtes nicht zustande kommen, ergeben sich mangels eines Vermögensübergangs keine steuerlichen Folgen im Inland. Sollte mangels einer ausländischen Fristenregelung die ~~Meldung~~ **Anzeige nach § 43 Abs. 1 UmgrStG** der im Ausland wirksam zustande gekommenen Verschmelzung bei dem für die übertragende Körperschaft zuständigen inländischen Finanzamt nicht innerhalb der Neunmonatsfrist erfolgen, stellt dies eine Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des [§ 51 FinStrG](#) dar. **Eine Anzeigepflicht nach § 43 Abs. 1 UmgrStG** mittels Umgr 1 besteht bei einer ausländischen Verschmelzung jedoch nur, wenn dabei auch inländisches Vermögen mitübertragen wird; das bloße Bestehen von inländischen Anteilsinhabern begründet folglich keine Anzeigepflicht für die Vermögen übertragenden und übernehmenden ausländischen Körperschaften.

*Rz 158 wird wie folgt geändert (Textstraffung):*

## 158

[...] Soweit hinsichtlich des inländischen Vermögens infolge einer Einschränkung 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](#)).

*Rz 159 wird wie folgt geändert (Redaktionsversehen):*

## 159

Aus [§ 3 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) ~~erster Satz~~ ergibt sich die Buchwertfortführungspflicht. Die übernehmende Körperschaft hat die in der steuerlichen Verschmelzungsbilanz der übertragenden Körperschaft gemäß [§ 2 UmgrStG](#) angesetzten Werte (Buchwerte gemäß [§ 2 Abs. 1 UmgrStG](#), siehe Rz 89 ff, oder im Rahmen des Wahlrechtes gemäß [§ 2 Abs. 2 UmgrStG](#) aufgewertete Bilanzansätze, siehe Rz 101 ff) zwingend fortzuführen (Buchwertverknüpfung).

~~Durch diese legislative Maßnahme~~ **Dadurch** wird sichergestellt, dass die in der Verschmelzung im übertragenen Vermögen ~~gelegten~~ **enthaltenen** stillen Reserven auch nach der Verschmelzung beim Rechtsnachfolger steuerhängig bleiben.

Zum Steuerverstrickungserfordernis als Anwendungsvoraussetzung des Art. I UmgrStG siehe Rz 54 ff.

*Rz 233 wird wie folgt geändert (Textstraffung):*

## 233

~~Für in nach 1995 endenden Wirtschaftsjahren vorgenommene Teilwertabschreibungen bezieht sich d~~Die Kürzung **bezieht sich** auf den vollen Betrag der Teilwertabschreibung (abzüglich späterer Zuschreibungen), unabhängig davon, in welchem Ausmaß sie nach der ~~ab der Veranlagung 1996 geltenden~~ Siebentelverteilung nach [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) bis zum Verschmelzungstichtag tatsächlich bereits geltend gemacht werden konnte.

[...]

*Rz 296 wird wie folgt geändert:*

## 296

Da **bei Unterbleiben einer Anteilsgewährung** infolge **identer Beteiligungsverhältnisse der notwendigen Beteiligungsidentität** die Veränderung einer internationalen

Schachtelbeteiligung nur dann in Betracht kommt, wenn bereits vor der Verschmelzung eine 10-prozentige - oder höhere - Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft bestand, ist [§ 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG](#) nur für den Fall anwendbar, dass die ausländische übertragende Körperschaft nicht einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (zB Verschmelzung einer ausländischen Genossenschaft mit einer ausländischen vergleichbaren Kapitalgesellschaft; vgl. KStR 2013 Rz 1204 f).

*Rz 317b wird wie folgt geändert (Redaktionsversehen):*

### **317b**

Bei rechtsformübergreifenden Verschmelzungen ([§ 234a](#) und [§ 234b AktG](#)) sowie auch bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen nach dem [EU-UmgrG](#), BGBl. I Nr. 78/2023 (bis 30.1.2023 nach dem [EU-VerschG](#), BGBl. I Nr. 72/2007), und der Gründung einer SE durch Verschmelzung ist die Barabfindung widersprechender Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft(en) durch die übernehmende bzw. neue Gesellschaft oder einen Dritten vorgesehen ([§ 234b Abs. 3 AktG](#); [§ 40 EU-UmgrG](#) bzw. [§ 10 Abs. 1 EU-VerschG](#); [§ 21 SEG](#)).

[...]

*Rz 349 wird wie folgt geändert:*

### **349**

Die Gruppenbesteuerung ist von folgenden Eckwerten getragen:

- Die Bildung einer Unternehmensgruppe ist optional.
  - Einzige materielle Voraussetzung ist eine ausreichende finanzielle Verbindung zwischen den gruppenfähigen Körperschaften während des gesamten Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft.
  - Formelle Voraussetzung für die Gruppenbildung ist ein Gruppenantrag und eine bescheidmäßige Feststellung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Gruppenbildung.
- Gruppenträger können unbeschränkt steuerpflichtige operative wie vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften und unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Genossenschaften, ~~sowie~~ Beteiligungsgemeinschaften ("Mehrmüttergruppen") sowie beschränkt steuerpflichtige EU- und EWR-Körperschaften sein, die mit einer Zweigniederlassung protokolliert sind und die Beteiligungen an Gruppenmitgliedern in der Zweigniederlassung halten. **Zu Konstellationen, in denen aus unionsrechtlichen Gründen trotz fehlender Zweigniederlassung eine Gruppenbildung möglich ist (VwGH 27.3.2024, [Ro 2023/13/0018](#)), siehe aber KStR 2013 Rz 1024a.**

- Gruppenmitglieder können unbeschränkt steuerpflichtige operative wie vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften und unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallende Genossenschaften, sowie vergleichbare ausländische Körperschaften sein, mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht ([§ 9 Abs. 2 TS 2 KStG 1988 idF AbgÄG 2014](#) sowie KStR 2013 Rz 1013a).
- Die Unternehmensgruppe bewirkt eine steuerliche Ergebniszurechnung.
- Die Gruppenbesteuerung erfolgt in einer Ebenenzurechnung dahingehend, dass das vom untersten Gruppenmitglied selbstständig ermittelte Einkommen dem nächstbeteiligten Gruppenmitglied und vereinigt mit dem selbstständig ermittelten Einkommen dem nächstbeteiligten Gruppenmitglied zugerechnet wird, bis sämtliche vereinigten Einkommen beim Gruppenträger zusammengefasst und der Besteuerung unterworfen werden.
- Die Zurechnung inländischer Gruppenmitglieder bezieht sich stets auf 100% des Einkommens; die Zurechnung der Verluste ausländischer Gruppenmitglieder erfolgt – **sofern auf diese für das jeweilige Wirtschaftsjahr nicht zur Gänze verzichtet wird (vgl. [§ 9 Abs. 6 Z 6 zweiter Satz KStG 1988 idF AbgÄG 2024](#))** – aliquot im Ausmaß der unmittelbaren Beteiligung in Verbindung mit einer Nachversteuerung mit späteren Gewinnen bzw. mit offenen Verlusten bei Ausscheiden des Mitglieds außerhalb einer Insolvenz oder Liquidation. Zurechenbare Verluste ausländischer Gruppenmitglieder können jedoch nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher inländischer Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden ([§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF AbgÄG 2014](#)).
- Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern sind steuerneutral ([§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#)), **ungeachtet dessen, ob gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 6 zweiter Satz KStG 1988](#) auf die Verlustzurechnung verzichtet wird (siehe KStR 2013 Rz 1078a)**.
- Die Anschaffung einer Beteiligung an unbeschränkt steuerpflichtigen betriebsführenden Körperschaften **vor dem 1.3.2014** führt bei nachfolgender Gruppenzugehörigkeit dem Grunde nach zur Abschreibung des im Kaufpreis miterworbenen Firmenwerts.
- Die erforderliche Mindestdauer für die endgültige Anerkennung der Unternehmensgruppe beträgt 3 volle Wirtschaftsjahre.

Hinsichtlich der Einzelheiten der körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen siehe die KStR 2013 Rz 1004 ff.

*Rz 352e wird wie folgt geändert (Redaktionsversehen):*

### **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. [§ 44 Abs. 1 EU-UmgrG](#) bzw. bis 30.6.2023 [§ 3 Abs. 2 EU-VerschG](#) iVm [§ 224 AktG](#)).

[...]

*Rz 353i wird wie folgt geändert*

### **353i**

[...]

Bei unterjährigen Verschmelzungen sind zwei Gruppenveranlagungen durchzuführen, wenn das erste Wirtschaftsjahr des nunmehrigen (neuen) Gruppenträgers, der bisher Gruppenmitglied war, im Jahr des Verschmelzungsstichtages endet. In diesem Fall hat im Jahr des Verschmelzungsstichtages eine abschließende Veranlagung des bisherigen Gruppenträgers und eine erste Veranlagung des neuen Gruppenträgers stattzufinden.

*Beispiel:*

*Die Unternehmensgruppe besteht aus der A-GmbH als Gruppenträger, der 100-prozentigen Tochter B-GmbH und deren 100-prozentigen Tochter C-GmbH. Das Wirtschaftsjahr ist bei allen Gesellschaften das Kalenderjahr. Die A-GmbH wird zum 30.6.X01 auf die B-GmbH verschmolzen, die damit ab 1.7.X01 die Gruppenträgereigenschaft übernimmt.*

*Im Jahr X01 ist die A-GmbH für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1. bis 30.6.X01 zu veranlagern, dabei kommt es allerdings zu keiner Zurechnung von Einkommen der ~~GmbH-B-GmbH~~ und ~~GmbH-C-GmbH~~. Die Gruppenveranlagung **mit der B-GmbH als Gruppenträgerin** für X01 bezieht sich auf das Einkommen der ~~GmbH-B-GmbH~~ für das „Rumpfwirtschaftsjahr“ 1.7.1. bis 31.12.X01, dem das Einkommen der ~~GmbH-C-GmbH~~ zugerechnet wird.*

*Rz 407 wird wie folgt geändert:*

#### **2.1.1.1. Formwechselnde Umwandlungen**

### **407**

Bei formwechselnden Umwandlungen bleibt die Identität des Unternehmens bestehen, das lediglich seine Rechtsform ändert. Rechtsformändernde Umwandlungen finden sich **beispielsweise** bspw. in [§ 239 AktG](#) (AG auf GmbH), [§ 245 AktG](#) (GmbH auf AG), [§ 139 UGB](#) (OG auf KG) **oder in §§ 25 f FlexKapGG (FlexKap in GmbH oder AG unter Anwendung der Bestimmungen des GmbHG bzw. AktG)**. Da bei diesem Umgründungstyp die juristische Person bzw. die Personengesellschaft bestehen bleibt und auch keine Übertragung des Unternehmens auf einen anderen Rechtsträger erfolgt, ergeben sich bereits nach allgemeinem Steuerrecht keine ertrag- oder verkehrsteuerrechtlichen Konsequenzen. **Derartige r**Rein rechtsformwechselnde Umwandlungen werden daher vom UmgrStG nicht erfasst.

Seit dem Genossenschaftsrechts-Änderungsgesetz 2024 (GenRÄG 2024), BGBl. I Nr. 133/2024, besteht im Genossenschaftsgesetz ([GenG](#)) für Vereine im Sinne des [VerG](#) die Möglichkeit einer identitätswahrenden Umwandlung in Genossenschaften ([§ 91a Abs. 1 GenG](#)). Auch bei dieser Umwandlung handelt es sich um keinen übertragenden, sondern einen identitätswahrenden Vorgang, der nicht unter das [UmgrStG](#) fällt und grundsätzlich keine ertragsteuerlichen (sowie verkehrs- oder umsatzsteuerrechtlichen) Konsequenzen nach sich zieht. Siehe dazu näher KStR 2013 Rz 22a ff.

*Rz 452 wird wie folgt geändert:*

#### **452**

[...]

Betriebsqualität vermittelt auch die Substanzbeteiligung an einem Betrieb in Form einer Mitunternehmerschaft. Die Mitunternehmerstellung einer umzuwandelnden Kapitalgesellschaft, die sich nur auf die Stellung als Arbeitsgesellschafterin reduziert, kann den nach [§ 7 Abs. 1 UmgrStG](#) geforderten Betrieb nicht begründen. Ob vermögensverwaltende Tätigkeiten einer Kapitalgesellschaft als Betriebe zu behandeln sind, ist nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen (vgl. **VwGH 13.3.2024, [Ra 2023/15/0111](#)**; siehe **auch** EStR 2000 Rz 5418 ff).

[...]

*Rz 547 wird wie folgt geändert (Verweisanpassung):*

#### **547**

[...]

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

- den Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 155/2017
- Rz 363 ff (Verschmelzung)
- Rz 626 (Umwandlung)
- Rz 1255 ff (Einbringung)
- Rz 1794 ff (Spaltung)
- ~~Rz 1867 (Steuerspaltung; letztmalig zu einem Stichtag vor dem 1.1.2023)~~

[...]

*Rz 582 wird wie folgt geändert:*

## **582**

Die Ausnahmebestimmung des [§ 10 Z 1 lit. c dritter und vierter Teilstrich UmgrStG](#) ist anzuwenden auf vorbereitende Anteilserwerbe

- durch einen unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) bzw. einen vergleichbaren ausländischen 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.

**Als Arbeitsgesellschafter im Sinne des [§ 10 Z 1 lit. c UmgrStG](#) kommen insbesondere auch natürliche Personen in Betracht.**

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 Umwandlungstichtag oder umwandlungsbedingt ebenfalls zum Umwandlungstichtag ausscheidet.

*Rz 666 wird wie folgt geändert:*

## **666**

Der Einbringungsvertrag hat grundsätzlich auch eine exakte Beschreibung jener Wirtschaftsgüter und rechtlichen Umstände zu enthalten, die in der Bilanz nicht aufscheinen (siehe Rz 667 ff). Im Falle der Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen ist auch dieses Vermögen exakt zu definieren. Im Falle der Einbringung von Teilbetrieben sind an die Klarheit der Zuordnung der einzelnen Wirtschaftsgüter zum übertragenen und zu den(m) zurückbehaltenen Teilbetrieb(en) besonders hohe Anforderungen zu stellen. Daher ist bei der Einbringung von Teilbetrieben das nicht betriebsnotwendige Vermögen zu definieren und zuzuordnen, wenn Zweifel bestehen, dass dieses dem eingebrachten Teilbetrieb

zuzurechnen ist. Wird eine solche Zuordnung unterlassen, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles zu prüfen, ob diese nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter beim Einbringenden verbleiben oder auf die übernehmende Körperschaft übergehen.

Ein aus dem Privatvermögen eingebrachter Kapitalanteil muss ausreichend beschrieben werden (**siehe dazu auch Rz 838 sowie 1906 zur Evidenzpflicht der steuerlichen Anschaffungskosten**).

*Rz 694c wird wie folgt geändert:*

#### **694c**

Wird zivilrechtlich eine Realteilung von Grundstücken im Rückwirkungszeitraum vorgenommen, kann auch nur eines der durch die Teilung entstandenen Grundstücke gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zurückbehalten werden. **Für diese Zwecke muss der verbücherungsfähige Teilungsplan zum Tag des Vertragsabschlusses vorliegen und ausdrücklich in den Einbringungsvertrag aufgenommen bzw. diesem angeschlossen werden sowie die Teilung in weiterer Folge auch tatsächlich grundbücherlich durchgeführt werden.** ~~Für diese Zwecke muss das Gesuch auf Realteilung des Grundstückes vor dem Umgründungstichtag oder im Rückwirkungszeitraum der Umgründung gestellt werden und die beantragte Teilung in weiterer Folge auch tatsächlich eingetragen werden.~~ Diesfalls kann auch ein etwaiges Aufwertungswahlrecht gemäß [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) nur auf einen durch die Teilung entstandenen Grund und Boden angewandt werden (siehe dazu Rz 928). Dabei sind die Anschaffungskosten gleichmäßig auf die durch die Teilung entstehenden Grundstücke zu verteilen.

#### *Beispiel:*

*A hat in seinem Betriebsvermögen ein als Altvermögen zu qualifizierendes Grundstück (Anschaffungskosten 100). In 2010 erwirbt A das Nachbargrundstück um 500 (Neuvermögen). Die Grundstücke werden grundbücherlich zu einem Grundstück vereinigt und stellen aus ertragsteuerlicher Sicht in weiterer Folge ein einheitliches Wirtschaftsgut dar. Zum 31.12.2018 bringt A einen Teilbetrieb, dem auch das vereinigte Grundstück zuzurechnen ist, gemäß Art. III UmgrStG in die A-GmbH ein, wobei die Fläche des ursprünglichen Neugrundstückes gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) zurückbehalten werden soll. **Dazu liegt zum Tag des Vertragsabschlusses der verbücherungsfähige Teilungsplan vor und die Teilung wird in weiterer Folge auch tatsächlich grundbücherlich durchgeführt.** ~~wird im Rückwirkungszeitraum eine grundbücherliche Realteilung des Grundstückes vorgenommen;~~ **Beide Grundstücksteile haben jeweils einen Verkehrswert von 1.000. Daher betragen die Anschaffungskosten des Neugrundstückes in Folge der Realteilung 300 [(100+500)/2]. Für die Einbringung des Altgrundstückes wird zum Einbringungstichtag die Aufwertungsoption gemäß [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) ausgeübt (siehe Rz 926), wobei ein dabei entstehender Veräußerungsgewinn gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt werden kann (1.000\*0,14=140).***

Die Ausführungen gelten sinngemäß für die Wohnungseigentumsbegründung („Parifizierung“). Folglich müssen das Nutzwertgutachten sowie die grundbuchsfähig unterfertigte Wohnungseigentumsvereinbarung (in einer separaten Urkunde oder im Einbringungsvertrag) zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags vorliegen und die Wohnungseigentumsbegründung („Parifizierung“) in weiterer Folge auch tatsächlich grundbücherlich durchgeführt werden. Jedenfalls sind Nutzwertgutachten und Wohnungseigentumsvereinbarung dem Einbringungsvertrag anzuschließen.

*Rz 722 wird wie folgt geändert:*

## **722**

Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers steht zwar nicht im Eigentum der Mitunternehmerschaft, geht aber als Bestandteil des Mitunternehmeranteils (**siehe dazu Rz 719**) auf die übernehmende Körperschaft über, sofern es der Einbringende nicht nach [§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG](#) entnimmt, nach [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zurückbehält (ebenfalls ein Entnahmetatbestand) oder nach [§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG](#) verschiebt (im verbleibenden Mitunternehmeranteil hält). **Die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens der Mitunternehmerschaft gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) im Rahmen der Einbringung des Mitunternehmeranteils ist hingegen nicht möglich. Die Einbringung eines 100-prozentigen Mitunternehmeranteils kann allerdings für diese Zwecke wie eine Betriebseinbringung behandelt werden, sodass diesfalls das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft Maßnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zugänglich ist.**

Im Falle der Buchwerteinbringung des Mitunternehmeranteiles kann die Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens zu keiner Gewinnrealisierung führen.

Für das zurückbehaltene/verschobene Sonderbetriebsvermögen gilt Folgendes:

- Ist es weiterhin einem verbleibenden Betriebsvermögen zugeordnet, unterbleibt **eine etwaige** Gewinnrealisierung,
- wird es in ein Privatvermögen überführt, kommt es zwingend zur Entnahme (vgl. auch Rz 926).

*Nach Rz 731 wird die neue Rz 731a eingefügt:*

## **731a**

**Unternehmenswertanteile an FlexKap dürfen aufgrund der gesetzlichen Rahmenbedingungen höchstens 24,99% des gesamten Stammkapitals der Gesellschaft betragen, weshalb sie – für sich alleine (dh. ohne weitere Anteile an der FlexKap) – selbst**

bei Gewährung im gesetzlich zulässigen Höchstausmaß nicht ein Viertel des gesamten Nennkapitals betragen und folglich nicht gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 1 erster Fall UmgrStG](#) („ein Viertel des gesamten Nennkapitals“, siehe Rz 731 Bulletpoint 1) nach Art. III UmgrStG einbringungsfähig sind. Bestehen neben den Unternehmenswertanteilen weitere („normale“) Gesellschaftsanteile und beträgt das Gesamtausmaß aller Anteile zumindest 25% des Nennkapitals, können diese gemeinsam gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 1 erster Fall UmgrStG](#) eingebracht werden.

Eine Einbringungsfähigkeit von Unternehmenswertanteilen kann aufgrund von [§ 12 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 1 zweiter Fall UmgrStG](#) („ein Viertel des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile“; siehe Rz 731 Bulletpoint 3) erreicht werden, wenn zusätzlich zu den Unternehmenswertanteilen (und gegebenenfalls „normalen“ Gesellschaftsanteilen) ausreichend Surrogatkapital (zB Substanzgenussrechte) an den Unternehmenswertbeteiligten ausgegeben wird, weil die gemeinsame Einbringung von Nominalkapitalbeteiligungen (Unternehmenswertanteilen) und Surrogatkapitalbeteiligungen – insgesamt ein Viertel des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile vorausgesetzt – möglich ist (siehe dazu auch Rz 728 sowie 730).

*Nach Rz 732 wird die neue Rz 732a eingefügt:*

#### **732a**

Unternehmenswertanteile an FlexKap können aufgrund ihrer Stimmrechtslosigkeit der übernehmenden Körperschaft keine Mehrheit der Stimmrechte an der FlexKap gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 3 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) vermitteln oder erweitern. Eine Einbringungsfähigkeit von Unternehmenswertanteilen nach Art. III UmgrStG kann jedoch bei Übertragung eines Stimmrechtsanteils an den Unternehmenswertanteilsinhaber bei gleichzeitiger Einbringung mit den Unternehmenswertanteilen in eine Körperschaft erreicht werden, die bereits die Mehrheit der Stimmrechte an der FlexKap hält oder erhält (Vermittlung oder Erweiterung der Stimmrechtsmehrheit).

*Rz 739 wird wie folgt geändert:*

#### **739**

Aus dem Zusammenhang des [§ 12 UmgrStG](#) und des [§ 13 UmgrStG](#) ergibt sich, dass das einzubringende Vermögen sowohl am Einbringungsstichtag als ein dem Einbringenden zuzurechnendes Vermögen, als auch am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages bzw. dem Tag der Firmenbucheintragung tatsächlich vorhanden sein muss, um tatsächlich übertragen werden zu können. Eine bloß buchmäßige Einbringung von Vermögen entspricht nicht den Anwendungsvoraussetzungen des [§ 12 UmgrStG](#) für eine Einbringung.

*Beispiel 1:*

*A veräußert zum 30.6.01 seinen Einzelbetrieb. Den Einzelbetrieb im September 01 rückwirkend auf den 31.12.00 in die dem A gehörende GmbH einzubringen, um die Veräußerung der GmbH zuzurechnen, ist nicht möglich.*

Veränderungen eines einzubringenden Kapitalanteils im Rückwirkungszeitraum, die keine prozentuelle Änderung des Beteiligungsausmaßes bewirken, sind bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen; Einbringungsgegenstand ist folglich der gesamte (unveränderte) Kapitalanteil.

*Beispiel 2:*

*A bringt seinen 100-prozentigen Anteil an der B-GmbH zum 31.12.2018 in die C-GmbH ein. Im Rückwirkungszeitraum wird von der B-GmbH eine Liegenschaft außerhalb des Art. VI UmgrStG abgespalten. Dieser Vorgang führt auch auf Anteilsehaberebene zu einem steuerpflichtigen Tausch (siehe Rz 1809), der bereits der übernehmenden C-GmbH zuzurechnen ist.*

*Beispiel 3:*

***A ist an der A-GmbH am 31.12.X1 zu 100% mit Anschaffungskosten von 10 beteiligt. Mit Einbringungsvertrag vom 15.3.X2 bringt A rückwirkend zum 31.12.X1 seinen Betrieb gemäß Art. III UmgrStG mit einem Einbringungskapital von 100 in die A-GmbH gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) ein. Die Einbringung des Betriebes durch A wird am 15.5.X2 im Firmenbuch eingetragen und durchgeführt. Mit Einbringungsvertrag vom 30.6.X2 bringt A sodann seinen 100-prozentigen Anteil an der A-GmbH rückwirkend zum 31.12.X1 in die X-GmbH ein. Aufgrund der Rückwirkung der Einbringung und mangels prozentueller Änderung des Beteiligungsausmaßes betragen die Anschaffungskosten gemäß [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) 110.***

Rz 749 wird wie folgt geändert:

### **3.1.9. Erfordernis einer übernehmenden Körperschaft**

#### **749**

Die übernehmende Körperschaft muss am Einbringungstichtag noch nicht zivilrechtlich existent sein, dh. es muss auch noch kein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen sein (VwGH 18.10.2012, [2012/15/0114](#) und 2012/15/0115). Sie muss bei Unterfertigung des Einbringungsvertrages auch noch nicht protokolliert sein, muss aber zumindest als vertragsfähige Vorgesellschaft existieren. Dazu ist erforderlich, dass ein Gründungsvertrag existiert und die Körperschaft auch nach außen hin als solche in Erscheinung tritt (siehe KStR 2013 Rz 144 ff).

Die steuerliche Rückwirkungsfiktion hat zur Folge, dass eine erst nach dem Einbringungstichtag gegründete übernehmende Körperschaft mit Vollzug der Einbringung steuerlich mit Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages als entstanden gilt.

### *Beispiel 1:*

*Der Einzelunternehmer A möchte sein Unternehmen zum 30.9.X01 in die von ihm allein am 15.3.X02 gegründete A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr; Gesellschaftsvertrag vom 28.2.X02) einbringen. Mit der rechtzeitigen Meldung am 30.6.X02 ist die Einbringung wirksam geworden. Die A-GmbH ist damit ab 1.10.X01 körperschaftsteuerpflichtig, ihr sind die Ergebnisse des Betriebes des A zuzurechnen. Im Hinblick auf das mit dem Kalenderjahr übereinstimmende Wirtschaftsjahr entsteht 0X1 ein Rumpfwirtschaftsjahr 1.10. bis 31.12.X01. Gegebenenfalls ist die A-GmbH ab dem letzten Quartal 0X1 auch mindeststeuerpflichtig.*

**Die steuerliche Rückwirkungsfiktion betrifft auch die Anteilsinhaberebene. Folglich sind die Anteile an der erst im Rückwirkungszeitraum neu gegründeten Körperschaft den Anteilsinhabern mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages zuzurechnen. Somit können Anteile, die tatsächlich aufgrund einer Sachgründung oder Kapitalerhöhung gewährt werden oder fiktiv gewährte Gegenleistungsanteile („Zuschreibungsanteile“) auch erst ab dem Folgetag Gegenstand einer Folgeumgründung (zB Einbringung oder Abspaltung des Kapitalanteils) sein. Eine im Rahmen einer Gründung getätigte Bareinlage im Rückwirkungszeitraum hat dabei keine Auswirkungen auf die Identität der Kapitalanteile (keine prozentuelle Änderung des Beteiligungsausmaßes; vgl. Rz 739). Dies gilt auch für Konstellationen, in denen kein 100-prozentiges Beteiligungsausmaß besteht, solange keine prozentuelle Veränderung im Beteiligungsausmaß eintritt (zB im Anwendungsbereich des [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#)).**

### *Beispiel 2:*

*Mit Einbringungsvertrag vom 15.3.X2 bringt A rückwirkend zum 31.12.X1 seinen Betrieb gemäß Art. III UmgrStG mit einem Einbringungskapital von 100 in die A-GmbH gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) ein. Die A-GmbH wurde von A zuvor am 25.2.X2 mit einem Stammkapital von 10 bar gegründet. Die Einbringung des Betriebes durch A wird am 15.5.X2 im Firmenbuch eingetragen und durchgeführt. Mit Einbringungsvertrag vom 30.6.X2 bringt A sodann seinen 100-prozentigen Anteil an der A-GmbH rückwirkend zum 1.1.X2 in die X-GmbH ein. Mangels prozentueller Änderung des Beteiligungsausmaßes betragen die Anschaffungskosten gemäß [§ 17 Abs. 1 UmgrStG](#) insgesamt 100; die Bareinlage ist nicht rückzubeziehen (siehe auch Rz 739).*

**Siehe zur Spaltung auch Rz 1733.**

*In den **Rz 764 sowie 765** wird jeweils im Beispiel die Jahresangabe neutralisiert („01“ wird zu „X1“, „02“ wird zu „X2“, „08“ zu „X8“ usw.).*

*Rz 771 wird wie folgt geändert:*

### **771**

Der Einbringungsstichtag kann höchstens neun Monate vor Anmeldung oder der Meldung bei der zuständigen Behörde (siehe Rz 776 ff) liegen (Rückwirkungsfrist).

Auch nicht rückwirkende Einbringungen (Stichtag ist der Vertragstag) sind innerhalb von neun Monaten ab Stichtag beim Firmenbuch anzumelden (**Firmenbuchzuständigkeit**) bzw. dem Finanzamt zu melden (**Finanzamtszuständigkeit**). Erfolgt in einem solchen Fall die Anmeldung/Meldung der Einbringung nicht innerhalb von neun Monaten, fällt die Einbringung nicht unter Art. III UmgrStG. Die Ersatzstichtagsregelung des [§ 13 Abs. 1 fünfter Satz UmgrStG](#) kommt nicht zur Anwendung.

*Beispiel:*

*A bringt 25% seiner Anteile an der X-GmbH in die Y-GmbH, deren Alleingesellschafter er ist, ein. Im Einbringungsvertrag vom 23.4.ØX1 wird als Stichtag der Vertragstag, dh. der 23.4.XØ1 festgelegt. Eine Anteilsgewährung unterbleibt gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#). Die Meldung an das für die Y-GmbH zuständige Finanzamt erfolgt am 18.8.ØX2.*

*Da die Meldung nicht innerhalb von neun Monaten ab dem Stichtag (Vertragstag) erfolgt, fällt die Einbringung nicht unter Art. III UmgrStG. Es kommt [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) bezogen auf den 23.4.XØ1 zur Anwendung.*

*Rz 773 wird wie folgt geändert:*

#### **773**

Die Rückwirkungsfrist **im Hinblick auf die Anmeldung/Meldung der Einbringung** ist von der Anzeigefrist des [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) zu unterscheiden, deren Einhaltung keine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG ist (siehe **zu den Rechtsfolgen einer nicht fristgerechten Anzeige** auch Rz 1899 ff).

*Rz 774 wird wie folgt geändert:*

#### **3.2.2.3. Ende der Rückwirkungsfrist**

#### **774**

Für die Fristenberechnung ist in abgabenrechtlicher Sicht sowohl bei Zuständigkeit des Firmenbuches als auch bei jener des Finanzamtes [§ 108 BAO](#) maßgebend. Das bedeutet unter anderem, dass es sich bei der Neunmonatsfrist um eine verfahrensrechtliche Frist handelt und die Tage des Postenlaufs gemäß [§ 108 Abs. 4 BAO](#) (**weiterhin auch im Falle einer schriftlichen strukturierten Meldung nach dem 30.6.2025**) daher nicht eingerechnet werden. **Bei elektronischen strukturierten Meldungen kommt der Regelung zum Postenlauf gemäß [§ 108 Abs. 4 BAO](#) hingegen keine Bedeutung zu.** Im Falle einer elektronischen Meldung hat daher eine Übermittlung über FinanzOnline spätestens bis zum Ablauf des letzten Tages der Neunmonatsfrist zu erfolgen (siehe auch Rz 785c zum Einlangen bei der zuständigen Abgabenbehörde). [§ 108 Abs. 3 BAO](#) (Wochenend-/Feiertagsregelung) findet dabei jedoch auch für elektronische Meldungen Anwendung.

~~Allerdings ist bei~~ Bei Zuständigkeit des Firmenbuchs ~~ist~~ für die Anmeldung der Einbringung (vgl. Rz 776) daher hinsichtlich der Rechtzeitigkeit der Anmeldung wie folgt zu differenzieren:

- Sollte eine innerhalb der nach [§ 108 BAO](#) berechneten Neunmonatsfrist erstattete aber nach Firmenbuchrecht verspätete Anmeldung einer Einbringung vom Firmenbuchgericht zurückgewiesen werden, ist eine Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG auch abgabenrechtlich nicht zustandegekommen.
- Sollte eine innerhalb der nach [§ 108 BAO](#) berechneten Neunmonatsfrist erstattete, aber nach Firmenbuchrecht verspätet angemeldete Einbringung vom Firmenbuchgericht nicht zurückgewiesen werden, ist die Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG wirksam geworden.
- Sollte eine außerhalb der in [§ 108 BAO](#) vorgesehenen Frist angemeldete Einbringung und auch nach Firmenbuchrecht verspätet angemeldete Einbringung vom Firmenbuch nicht zurückgewiesen werden, kommt die Ersatzstichtagsregelung des [§ 13 Abs. 1 fünfter Satz UmgrStG](#) zur Anwendung (Rz 792 ff).

*Rz 777 wird wie folgt geändert:*

#### **777**

**Die Zuständigkeit des Firmenbuchgerichts am Sitz der übernehmenden Körperschaft** Dies gilt nur, wenn die Einbringung in eine inländische Körperschaft erfolgt.

Erfolgt die Einbringung **jedoch** in eine ausländische Körperschaft, ist eine Meldung beim FA erforderlich (siehe Rz 784 ff **sowie Rz 785a ff bzw. 786 ff zu Form und Inhalt der Meldung je nach anzuwendender Rechtslage**). Bei der Meldung einer nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Auslandseinbringung ist die [UmgrMV](#) zu beachten (siehe Rz 785a ff).

*Rz 778 wird wie folgt geändert:*

#### **778**

Die Anmeldung beim Firmenbuchgericht sollte vollständig erfolgen, klar abgefasst sein und jeden Zweifel ausschließen. Aus diesem Grunde sollten der Anmeldung angeschlossen sein

- der Einbringungsvertrag und
- die unternehmensrechtliche Einbringungsbilanz.

Darüber hinaus sind dem Firmenbuch jene Urkunden/Erklärungen vorzulegen, die nach den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen bei einer Sachgründung bzw. Kapitalerhöhung erforderlich sind (zB Erklärung der Geschäftsführer gemäß [§ 10 Abs. 3 GmbHG](#), dass sich die Sacheinlage in der freien Verfügung der Gesellschaft befindet).

Der Anwendungsbereich der [UmgrMV](#), die darin vorgegebene Form der Übermittlung sowie die darin vorgesehenen Inhalte umfassen nur Meldungen an das Finanzamt (Einbringung mit Finanzamtszuständigkeit), nicht jedoch Anmeldungen beim Firmenbuchgericht (Einbringung mit Firmenbuchzuständigkeit). Bei Firmenbuchzuständigkeit besteht jedoch eine Anzeigepflicht gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) (siehe Rz 1899 ff).

*Rz 780 wird wie folgt geändert (Überführung von Teilen der Rz 802):*

## 780

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

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

### ***Beispiele zur Anmeldung der Einbringung bei Firmenbuchzuständigkeit:***

***A bringt mit Einbringungsvertrag vom 14.8.X9 zum Stichtag 31.12.X8 sein Einzelunternehmen in die B-GmbH gegen Kapitalerhöhung ein. Es wird unterstellt, dass der Einbringungsvertrag in sachgerechter Form erstellt wird und alle erforderlichen Angaben enthält:***

<b><i>Antrag auf Eintragung abgeschickt</i></b>	<b><i>Datum des Einlangens beim Firmenbuch</i></b>	<b><i>Entscheidung des Firmenbuchs</i></b>	<b><i>Rechtsfolge</i></b>
<b><i>28.9.X9</i></b>	<b><i>30.9.X9</i></b>	<b><i>Eintragung Kapitalerhöhung</i></b>	<b><i>Art. III per 31.12.X8</i></b>
<b><i>30.9.X9</i></b>	<b><i>2.10.X9</i></b>	<b><i>Eintragung Kapitalerhöhung</i></b>	<b><i>Art. III per 31.12.X8 (Rz 774)</i></b>
<b><i>30.9.X9</i></b>	<b><i>2.10.X9</i></b>	<b><i>Zurückweisung wg. Verspätung</i></b>	<b><i>keine Einbringung iSd Art. III (Rz 774)</i></b>
<b><i>1.10.X9</i></b>	<b><i>5.10.X9</i></b>	<b><i>Zurückweisung wg. Verspätung</i></b>	<b><i>keine Einbringung iSd Art. III</i></b>
<b><i>1.10.X9</i></b>	<b><i>5.10.X9</i></b>	<b><i>Eintragung Kapitalerhöhung</i></b>	<b><i>Einbringung wirksam; Art. III per 14.8.X9 wenn Ersatzstichtagsregelung greift; sonst Einbringung außerhalb Art. III per 31.12.X8</i></b>

***Der Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Verfügungsmacht über das eingebrachte Vermögen ist unbeachtlich.***

*Rz 781 wird wie folgt geändert:*

### **3.2.3.2. Meldung einer Inlandseinbringung beim FA**

#### **781**

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

**Dies gilt auch weiterhin für schriftliche strukturierte Meldungen von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen nach Maßgabe der [UmgrMV](#) unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Vordrucks (Umgr 1; vgl. [§ 2 Abs. 2 zweiter Satz UmgrMV](#)). Elektronische strukturierte Meldungen über FinanzOnline ([§ 2 Abs. 2 erster Satz UmgrMV](#)) von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen gelten hingegen stets als bei der nach Maßgabe von [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) zuständigen Abgabenbehörde eingereicht; dies gilt unabhängig davon, wer von den Umgründungspartnern als meldender Steuerpflichtiger festgelegt wurde und folglich die Meldung über FinanzOnline vornimmt (siehe auch Rz 785c).**

*Rz 782 wird wie folgt geändert:*

#### **782**

Wird die Meldung an eine unzuständige Abgabenbehörde adressiert (siehe oben), erfolgt die Weiterleitung an die zuständige Abgabenbehörde auf Gefahr des Einschreiters ([§ 53 BAO](#)). Die Meldung gilt in diesem Fall erst dann als erfolgt, wenn sie bei der zuständigen Abgabenbehörde einlangt. Es ist nicht erforderlich, dass die Meldung **bei der Adressierung auch** den richtigen Bereich der Abgabenbehörde enthält. **Dies gilt auch für schriftliche strukturierte Meldungen von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen nach Maßgabe der [UmgrMV](#) unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Vordrucks (Umgr 1; vgl. [§ 2 Abs. 2 zweiter Satz UmgrMV](#)).**

*Beispiel 1:*

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

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

*Beispiel 2:*

*Sachverhalt wie oben. Für die übernehmende Körperschaft ist aber gemäß [§ 61 BAO](#) das FA für Großbetriebe zuständig.*

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

**Fristgerecht elektronisch vorgenommene strukturierte Meldungen über FinanzOnline ([§ 2 Abs. 2 erster Satz UmgrMV](#)) von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen gelten stets als bei der zuständigen Abgabenbehörde eingelangt, unabhängig davon, wer von den Umgründungspartnern als meldender Steuerpflichtiger festgelegt wurde und folglich die Meldung über FinanzOnline vornimmt (siehe auch Rz 785c).**

*Rz 783 wird wie folgt geändert:*

### **783**

Im Gegensatz zu den Fällen der Anmeldung beim Firmenbuch (Sachgründung; Kapitalerhöhung) erfolgt auf Grund der Meldung beim zuständigen FA keine mit Konstitutivwirkung verbundene Bestätigung oder Zurückweisung. Die steuerliche Wirksamkeit einer Einbringung ist daher mit dem Tag des Einlangens der Meldung selbst gegeben und zwar unabhängig davon, ob die Meldung vollständig oder unvollständig erfolgt ist (siehe Rz 787 zur Rechtslage für bis zum 30.6.2025 unterfertigte Einbringungen sowie Rz 785h ff zur Rechtslage für nach dem 30.6.2025 unterfertigte Einbringungen gemäß UmgrMV; zur Rechtzeitigkeit der Meldung innerhalb der Rückwirkungsfrist siehe Rz 774). Damit kommt der Meldung eine über eine bloße Formvorschrift hinausgehende Bedeutung zu. Ein Zurückziehen der erfolgten Meldung ~~seitens des Einbringenden~~ hebt die Wirkung einer nach Art. III UmgrStG vollzogenen Einbringung nicht auf.

Ist für die fristgerechte Meldung einer Einbringung die Zuständigkeit des Finanzamtes gegeben, kommt bei Fristversäumnis eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß [§ 308 BAO](#) grundsätzlich in Betracht. Dies ist zB bei einem Betriebsurlaub des ganzen Betriebes oder im Falle eines Brandes denkbar. Wird als unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis ein Rechtsirrtum angegeben, stellt dies im Allgemeinen keinen Wiedereinsetzungsgrund dar (vgl. zB VwGH 10.5.2001, [98/15/0028](#)).

*Rz 784 wird wie folgt geändert:*

### **3.2.3.3. Meldung einer Auslandseinbringung**

#### **784**

**Bei Auslandseinbringungen ist hinsichtlich des für die Meldung zuständigen Finanzamtes zu unterscheiden:**

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

**Dies gilt auch für schriftliche strukturierte Meldungen von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen nach Maßgabe der UmgrMV unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Vordrucks (Umgr 1; vgl. [§ 2 Abs. 2 zweiter Satz UmgrMV](#)).**

**Elektronisch vorgenommene strukturierte Meldungen über FinanzOnline ([§ 2 Abs. 2 erster Satz UmgrMV](#)) von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen gelten hingegen stets als bei der zuständigen Abgabenbehörde eingelangt (siehe auch Rz 785c).**

*Nach der Überschrift 3.2.3.4. werden die Überschrift „3.2.3.4.1. Allgemeines“ eingefügt und Rz 785 wie folgt geändert:*

### **3.2.3.4. Form und Inhalt der Meldung beim FA**

#### **3.2.3.4.1. Allgemeines**

#### **785**

Das System der Meldung **an das Finanzamt gemäß [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#)** ist dem System der Anmeldung beim Firmenbuch ~~gleichgestellt bzw. diesem nachempfunden.~~ **Damit die Einbringung steuerliche Wirkung entfalten kann, muss die Meldung daher** ~~Die Meldung muss daher, um die Eigenschaft einer die Steuerwirksamkeit einer Einbringung auslösenden Handlung zu besitzen, vollständig sein und alle Mindestelemente des Einbringungsvertrages~~

~~sowie den Jahresabschluss (bzw. Zwischenabschluss) sowie die Einbringungsbilanz enthalten (siehe Rz 786).~~ Hinsichtlich Form und Inhalt der Meldung sowie hinsichtlich deren Vollständigkeit ist je nach Rechtslage zu unterscheiden:

- Für nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigte Einbringungen sind an die Form und Inhalte der Meldung die einheitlichen und standardisierten Vorgaben der [Umgründungsmeldeverordnung](#), BGBl. II Nr. 247/2024, (UmgrMV) geknüpft („strukturierte Meldung“; siehe dazu Rz 785a ff). Im Hinblick auf das Verhältnis von Meldung und Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) ist zu beachten, dass nach den Vorgaben der [UmgrMV](#) im Falle einer strukturierten Meldung keine gesonderte Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) durch den meldenden Steuerpflichtigen zu übermitteln ist (siehe dazu Rz 801). Zur Übersicht siehe auch Rz 801a.
- Für bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigte Einbringungen sind an die Form und Inhalte der Meldung keine einheitlichen und standardisierten gesetzlichen Vorgaben geknüpft („unstrukturierte Meldung“, siehe dazu Rz 786 ff). Im Hinblick auf das Verhältnis von Meldung und Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) ist zu beachten, dass für nach dem 31.12.2023, jedoch bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigte Einbringungen sowohl eine Meldung gemäß [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) als auch eine – gegebenenfalls kombinierte – strukturierte Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) zu erfolgen hat (siehe dazu Rz 801 und 791). Zur Übersicht siehe auch Rz 801a.

~~Zu der mit dem AbgÄG 2023 in § 13 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG geschaffenen Verordnungsermächtigung betreffend die Spezifikation der im Rahmen der Meldung zu übermittelnden Daten siehe Rz 791a.~~

Bei Einbringungen, die bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigt werden, deren Meldung aber nach dem 30.6.2025 erfolgt, kann aus Vereinfachungsgründen bereits eine strukturierte Meldung (über FinanzOnline oder Umgr 1) nach Maßgabe der [UmgrMV](#) erfolgen; einer zusätzlichen „unstrukturierten Papiermeldung“ bedarf es nicht. Wird in derartigen Konstellationen eine strukturierte Meldung vorgenommen, entfällt auch eine gesonderte Anzeige nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) (des meldenden Steuerpflichtigen) bzw. kann die Anzeigepflicht anderer Umgründungspartner im Rahmen einer kombinierten Meldung/Anzeige miterfüllt werden (siehe Rz 785d).

Wird bis zum 31.12.2025 trotz Vorliegens einer Umgründung mit Finanzamtszuständigkeit im Anwendungsbereich der [UmgrMV](#) ausschließlich eine (kombinierte) Anzeige vorgenommen, kann von einer unvollständigen Meldung ausgegangen werden, die innerhalb einer Frist von 2 Wochen nach Aufforderung durch das Finanzamt vom Steuerpflichtigen zu vervollständigen ist. Dasselbe gilt für eine im Anwendungsbereich der [UmgrMV](#) liegende Umgründung, für die nur eine unstrukturierte (Papier-)Meldung vorgenommen wird.

Nach der Rz 785 werden die Überschrift „3.2.3.4.2. Strukturierte Meldung von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen“ und die neuen Rz 785a bis 785k eingefügt:

#### **3.2.3.4.2. Strukturierte Meldung von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen**

##### **785a**

Mit dem AbgÄG 2023, BGBl. I Nr. 110/2023, wurde neben der einheitlichen standardisierten Anzeige von Umgründungen gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) (siehe dazu Rz 1902) in [§ 13 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG](#) eine Verordnungsermächtigung betreffend die strukturierte Meldung von Umgründungen beim zuständigen Finanzamt vorgesehen. Diese Verordnung wurde in Form der [Umgründungsmeldeverordnung](#) (UmgrMV), BGBl. II Nr. 247/2024, erlassen. Die UmgrMV gilt für nach dem 30.6.2025 beschlossene oder vertraglich unterfertigte Einbringungen – sowie Zusammenschlüsse (Rz 1339a) und Realteilungen (Rz 1540) – jeweils im Falle der Finanzamtszuständigkeit ([§ 1](#) iVm [§ 5 UmgrMV](#)) und regelt

- durch wen die strukturierte Meldung erfolgen kann („meldender Steuerpflichtiger“; [§ 2 Abs. 1 UmgrMV](#); siehe Rz 785b);
- in welcher Form die Meldung an die Abgabenbehörde zu übermitteln ist ([§ 2 Abs. 2 UmgrMV](#); siehe Rz 785c);
- das Verhältnis der strukturierten Meldung zur strukturierten Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) ([§ 4 UmgrMV](#); siehe Rz 785d sowie Rz 801) sowie
- die Inhalte der strukturierten Meldung ([§ 3 UmgrMV](#); siehe Rz 785f ff).

##### **785b**

Gemäß [§ 2 Abs. 1 UmgrMV](#) hat die Meldung durch einen an der Umgründung beteiligten Steuerpflichtigen zu erfolgen. Folglich können die an einer Umgründung beteiligten Steuerpflichtigen selbst festlegen, wer die Meldung der Umgründung vornimmt (meldender Steuerpflichtiger). Meldender Steuerpflichtiger ist folglich derjenige, der die Meldung der Einbringung faktisch vornimmt (schriftlich mittels Umgr 1 oder über FinanzOnline, siehe Rz 785c). Ob und in welcher Form die Festlegung eines Umgründungspartners als meldender Steuerpflichtiger darüber hinaus ausdrücklich dokumentiert wird (zB im Rahmen des Einbringungsvertrages), obliegt den Umgründungspartnern, ist für die Meldung nach [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) jedoch keine Voraussetzung.

Als ein an der Umgründung beteiligter Steuerpflichtiger – und damit als potenziell für die Meldung in Frage kommender Steuerpflichtiger – gelten nach der [UmgrMV](#) der das Vermögen übertragende und der das Vermögen übernehmende Steuerpflichtige.

#### **Beispiel 1:**

*Die natürliche Person A bringt ihren Betrieb in die A-GmbH gemäß Art. III UmgrStG ein, an der sie bereits zu 100% beteiligt ist. Auf die Gewährung von neuen Anteilen wird daher verzichtet. Die Einbringung ist dem für die übernehmende A-GmbH zuständigen Finanzamt gemäß [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) zu melden (Finanzamtszuständigkeit). Als meldenden Steuerpflichtigen können die an der Umgründung beteiligten Steuerpflichtigen (A und A-GmbH) entweder den Einbringenden A oder die übernehmende A-GmbH festlegen ([§ 2 Abs. 1 UmgrMV](#)).*

Nimmt an einer Umgründung ein reiner Arbeitsgesellschafter teil (zB im Rahmen eines Zusammenschlusses gemäß Art. IV UmgrStG), gilt der Arbeitsgesellschafter – weil er kein Vermögen überträgt, sondern seine Arbeitsleistung zur Verfügung stellt – nicht als meldender Steuerpflichtiger im Sinne der [UmgrMV](#). Allerdings ist der an der Umgründung teilnehmende Arbeitsgesellschafter vom meldenden Steuerpflichtigen im Rahmen der Meldung dennoch als „Übertragender“ anzugeben. Aus verwaltungsökonomischen Gründen spricht jedoch nichts dagegen, wenn der Arbeitsgesellschafter selbst eine kombinierte Meldung/Anzeige vornimmt (siehe auch zur kombinierten Anzeige Rz 1899).

Handelt es sich bei dem Vermögen Übertragenden oder bei dem Vermögen Übernehmenden um eine Mitunternehmerschaft, gilt für Zwecke der UmgrMV die Mitunternehmerschaft als an der Umgründung beteiligte Steuerpflichtige. Folglich gehört die (übertragende oder übernehmende) Mitunternehmerschaft zum Kreis der potenziell meldenden Steuerpflichtigen, nicht aber die dahinterstehenden Mitunternehmer.

#### **Beispiel 2:**

*Die operativ tätige AB-OG bringt ihren Betrieb in die A-GmbH nach Art. III UmgrStG ein. Die Einbringung ist dem für die übernehmende A-GmbH zuständigen Finanzamt gemäß [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) zu melden (Finanzamtszuständigkeit). Als meldender Steuerpflichtiger kann entweder die AB-OG (übertragende Mitunternehmerschaft) oder die übernehmende A-GmbH festgelegt werden ([§ 2 Abs. 1 UmgrMV](#)).*

Werden im Rahmen einer Einbringung Kapitalanteile durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft übertragen, gelten die dahinterstehenden Gesellschafter ertragsteuerlich als „übertragende“ (einbringende) Steuerpflichtige (siehe Rz 718). Folglich kommen diese (neben der übernehmenden Körperschaft) als „meldende Steuerpflichtige“ in Frage, nicht aber die vermögensverwaltende Personengesellschaft selbst.

#### **Beispiel 3:**

*Die A-OG (nicht betriebsführend) hält einen Kapitalanteil iHv 50% an der A-GmbH. Der Kapitalanteil soll von der A-OG, an der A zu 100% (neben der Arbeitsgesellschafterin C-GmbH) beteiligt ist, in die B-GmbH nach Art. III UmgrStG eingebracht werden. An der B-GmbH ist A ebenfalls zu 100% beteiligt. Die Einbringung ist dem für die übernehmende B-GmbH zuständigen Finanzamt gemäß [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) zu melden (Finanzamtszuständigkeit). In ertragsteuerlicher Hinsicht gilt A als Einbringender und folglich für Zwecke der [UmgrMV](#) als übertragender Steuerpflichtiger. Als meldender*

*Steuerpflichtiger kann daher entweder A oder die übernehmende B-GmbH festgelegt werden (§ 2 Abs. 1 UmgrMV). Die Arbeitsgesellschafterin gilt – weil sie kein Vermögen überträgt – nicht als meldende Steuerpflichtige im Sinne der UmgrMV (siehe aber bereits oben zur Notwendigkeit der Aufnahme des Arbeitsgesellschafters als „Übertragender“ sowie zur Möglichkeit der Vornahme einer kombinierten Meldung/Anzeige durch diesen).*

785c

Die Festlegung des meldenden Steuerpflichtigen durch die Umgründungspartner (Rz 785b) bestimmt gemäß [§ 2 Abs. 2 UmgrMV](#) unmittelbar die Form, in der die strukturierte Meldung an die Abgabenbehörde zu übermitteln ist. Dabei ist wie folgt zu unterscheiden:

- Verfügt der von den Umgründungspartnern festgelegte meldende Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Vornahme der Meldung über eine inländische Steuernummer, hat dieser die Meldung elektronisch – über FinanzOnline – zu übermitteln. Für die strukturierte elektronische Meldung ist (wie auch für die strukturierte elektronische Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#), siehe Rz 1902 ff) die in FinanzOnline unter „Weitere Services“ integrierte Eingabemaske „Anzeige/Meldung einer Umgründung“ zu verwenden.
- Verfügt der von den Umgründungspartnern festgelegte meldende Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Vornahme der Meldung (noch) nicht über eine inländische Steuernummer, hat – wie auch für die strukturierte Anzeige bei Nichtvorliegen einer inländischen Steuernummer – die Meldung ausnahmsweise schriftlich mittels Papierformular („Umgr 1: Anzeige/Meldung einer Umgründung“) zu erfolgen.

Wird ein Steuerpflichtiger mit inländischer Steuernummer als meldender Steuerpflichtiger festgelegt und nimmt dieser die Meldung daher über FinanzOnline vor, ist dafür – wie auch bei der elektronischen Anzeige – nicht schädlich, dass der andere Umgründungspartner (noch) keine inländische Steuernummer hat; diesfalls beschränken sich im Rahmen der elektronischen Meldung die Angaben zum anderen Umgründungspartner auf dessen Namen bzw. Anschrift; die Angabe einer (gegebenenfalls ausländischen) Steuernummer ist nicht verpflichtend; siehe auch Rz 785f.

Da die [UmgrMV](#) bei Vorliegen einer inländischen Steuernummer des meldenden Steuerpflichtigen eine Verpflichtung zur elektronischen Meldung vorsieht, gilt eine über FinanzOnline übermittelte Meldung – ungeachtet der konkreten Finanzamtszuständigkeit des meldenden Steuerpflichtigen – stets als bei der zuständigen Abgabenbehörde im Sinne des [§ 13 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) eingelangt. Folglich gilt eine elektronische Meldung auch dann als bei der zuständigen Abgabenbehörde im Sinne des [§ 13 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) eingebracht, wenn diese durch den Einbringenden erfolgt und für den Einbringenden nicht auch das für die übernehmende Körperschaft zuständige Finanzamt zuständig ist.

**Beispiel:**

*Der unbeschränkt steuerpflichtige A bringt gemäß Art. III UmgrStG einen Teilbetrieb in die inländische A-GmbH ein, an der er zu 100% beteiligt ist. Aufgrund der Alleingesellschafterstellung von A wird auf die Gewährung von neuen Anteilen verzichtet. Gemäß [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) ist die Einbringung bei dem für die übernehmende Körperschaft A-GmbH zuständigen Finanzamt (= FAG) zu melden. A und die A-GmbH kommen überein, dass A als meldender Steuerpflichtiger die strukturierte Meldung über FinanzOnline vornimmt. Auch wenn das für A zuständige Finanzamt das FAÖ ist, gilt die Meldung durch ihn über FinanzOnline als bei der zuständigen Abgabenbehörde eingebracht.*

Im Falle der schriftlichen strukturierten Meldung mittels Umgr 1 ist diese – wie bei sämtlichen Meldungen von bis zum 30.6.2025 unterfertigten Einbringungen – an die gemäß [§ 13 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG](#) zuständige Abgabenbehörde zu adressieren (in der Regel also an das für die übernehmende Körperschaft zuständige Finanzamt; siehe dazu Rz 781 ff).

**785d**

Mit Vornahme der strukturierten Meldung erfüllt der meldende Steuerpflichtige gleichzeitig auch seine Verpflichtung zur strukturierten Anzeige dieser Umgründung gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) (vgl. [§ 4 UmgrMV](#)). Folglich muss der meldende Steuerpflichtige zur Erfüllung seiner Anzeigepflicht keine gesonderte Anzeige mehr übermitteln; dies auch deshalb, weil die Meldung inhaltlich auf die Anzeige aufbaut (siehe zu den Inhalten Rz 785f f).

Die Verpflichtung des bzw. der anderen – nicht meldenden – Umgründungspartner(s) zur Anzeige einer Umgründung bleibt hingegen grundsätzlich aufrecht. Allerdings kann gemäß [§ 4 UmgrMV](#) bei Vorliegen einer Bevollmächtigung auch deren Anzeigeverpflichtung im Rahmen derselben Meldung miterfüllt werden (= kombinierte Meldung/Anzeige; siehe näher Rz 801 sowie zur Voraussetzung der Bevollmächtigung Rz 802).

Die automatische Miterfüllung der eigenen Anzeigepflicht des meldenden Steuerpflichtigen sowie die Möglichkeit der Miterfüllung der Anzeigepflicht des bzw. der anderen Umgründungspartner(s) im Rahmen derselben Eingabe (= kombinierte Meldung/Anzeige) gilt unabhängig von der Form der Meldung. Folglich muss auch im Falle einer schriftlichen strukturierten Meldung mittels Umgr 1

- der meldende Steuerpflichtige ohne inländische Steuernummer keine zusätzliche schriftliche Anzeige (dh. kein zusätzliches Umgr 1) mehr zur Erfüllung seiner Anzeigepflicht übermitteln;

- der oder die andere(n) Umgründungspartner bei Vorliegen einer entsprechenden Bevollmächtigung zur kombinierten schriftlichen Meldung/Anzeige keine zusätzlichen Anzeigen mehr zur Erfüllung seiner/ihrer Anzeigepflicht übermitteln.

Die Möglichkeit einer schriftlichen kombinierten Meldung/Anzeige mittels Umgr 1 besteht im Hinblick auf andere Umgründungspartner auch dann, wenn diese selbst über eine inländische Steuernummer verfügen (zur kombinierten Anzeige siehe hingegen Rz 1902).

Zur Feststellung seitens der Abgabenbehörde, welche Informationspflichten (Meldung und/oder Anzeige) gegenüber dem Finanzamt bei der jeweiligen Umgründung bestehen, ist im Rahmen der jeweiligen Eingabe durch den Steuerpflichtigen auch stets anzugeben, ob eine Umgründung mit Finanzamtszuständigkeit oder Firmenbuchzuständigkeit vorliegt und welche Art der Eingabe (kombinierte Meldung/Anzeige; bloße Meldung; bloße Anzeige bzw. kombinierte Anzeige) zur jeweiligen Umgründung erfolgt.

Siehe zur Übersicht auch Rz 1902b.

**785e**

Wird – insbesondere für Zwecke des [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) – von mehreren Einbringenden Vermögen zum selben Einbringungsstichtag in eine (dieselbe) übernehmende Körperschaft nach Art. III UmgrStG eingebracht, ist hinsichtlich der Meldung zu unterscheiden:

Liegen gesonderte Einbringungsverträge vor (die diesfalls jeweils aufeinander Bezug nehmen, siehe Rz 1090f), ist jedenfalls von zwei gesonderten Einbringungsvorgängen auszugehen, sodass jeder Einbringungsvorgang für sich genommen auch einer gesonderten Meldung bedarf.

Besteht hingegen nur ein gemeinsamer Einbringungsvertrag und erfolgen die Einbringungen auf denselben Stichtag, kann für Zwecke der Meldung von einem Einbringungsvorgang ausgegangen werden, der folglich auch nur einer einzigen Meldung bedarf. Die Übermittlung mehrerer gesonderter Meldungen für die jeweiligen Vermögensübertragungen ist aber auch diesfalls zulässig (dies insbesondere im Hinblick auf die technische Darstellung bei Vorliegen eines Mehrfachzuges).

**Beispiel:**

*A und B sind zu je 50% an der AB-GmbH beteiligt und bringen ihre Anteile jeweils zum 31.12.X1 in die X-GmbH gemäß Art. III UmgrStG ein, an der sie ebenfalls zu je 50% beteiligt sind. Auf die Gewährung neuer Anteile wird gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) verzichtet.*

**Variante 1:**

*Es liegen zwei Einbringungsverträge vor, die aufeinander Bezug nehmen.*

**Lösung Variante 1:**

*Da zwei gesonderte Einbringungsvorgänge vorliegen, ist sowohl für die Einbringung des Kapitalanteils durch A als auch für die Einbringung des Kapitalanteils durch B in die X-GmbH jeweils eine gesonderte Meldung zu übermitteln. Als meldender Steuerpflichtiger kommen dafür A oder die übernehmende X-GmbH bzw. B oder die übernehmende X-GmbH in Frage.*

**Variante 2:**

*Es liegt ein gemeinsamer Einbringungsvertrag für die Einbringung der Kapitalanteile durch A und B vor.*

**Lösung Variante 2:**

*Es kann für Zwecke der Meldung von einem einzigen Einbringungsvorgang ausgegangen werden, weshalb auch nur eine Meldung zu übermitteln ist. Als meldender Steuerpflichtiger kommen diesfalls A, B oder die übernehmende X-GmbH in Frage. Alternativ können (wie in Variante 1) aber auch gesonderte Meldungen übermittelt werden.*

Dies gilt sinngemäß auch für die Anzeigepflicht gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#).

785f

[§ 3 UmgrMV](#) regelt die Inhalte, die eine strukturierte Meldung zu umfassen hat („Pflichtangaben“; zu den Rechtsfolgen bei Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit siehe die Rz 785h ff). Aufgrund der darin vorgesehenen Inhaltserfordernisse kann bei Einbringungen auf einen künftigen Einbringungsstichtag eine strukturierte Meldung erst nach Ablauf des Einbringungsstichtages vorgenommen werden.

[§ 3 Abs. 1 Z 1 bis 7 UmgrMV](#) regelt zunächst jene Inhalte, die sowohl bei Einbringungen, Zusammenschlüssen und Realteilungen im Falle der Finanzamtszuständigkeit anzugeben sind. Diese Inhalte sind deckungsgleich mit jenen Inhalten, die auch im Rahmen einer Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) verpflichtend anzugeben sind (siehe vor diesem Hintergrund auch Rz 785d). Zu den Pflichtangaben gemäß [§ 3 Abs. 1 UmgrMV](#) gehören die folgenden Angaben:

- Angabe des Umgründungsstichtages;
- Angaben zu den das Vermögen übertragenden und übernehmenden Steuerpflichtigen (Steuernummer bzw. Name/Anschrift, wenn keine inländische Steuernummer vorliegt);
- Angaben zum übertragenen bzw. übernommenen Vermögen, wobei zwischen begünstigtem Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb, fiktiver Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, Kapitalanteil) und sonstigem Vermögen (wie zB bei sämtlichen Verschmelzungen, bei Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen wie Grundstücken oder der Teilnahme eines Arbeitsgesellschafters) zu unterscheiden ist;

- Angaben darüber, ob für die Umgründung (ggf. auch nur an einen der Umgründungspartner) ein Auskunftsbescheid gemäß [§ 118 BAO](#) zur gemeldeten Umgründung ergangen ist (diesfalls unter Angabe der diesbezüglich vom Antragsteller vergebenen Referenznummer);
- Angaben dazu, ob die gemeldete Umgründung Teil eines Umgründungsplans gemäß [§ 39 UmgrStG](#) ist (siehe Rz 1874 ff), wobei zu beachten ist, dass mehrere Umgründungsschritte auch mehrere Meldepflichten auslösen (jeweils bei Finanzamtszuständigkeit);
- Angaben über die Mitgliedschaft des übertragenden und/oder des übernehmenden Steuerpflichtigen in einer Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 KStG 1988](#) (diesfalls unter Angabe der jeweiligen Steuernummer des Gruppenträgers);
- Bei Übertragung von Kapitalanteilen gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) Angaben über die Mitgliedschaft in einer Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 KStG 1988](#) hinsichtlich jener Gesellschaft, an der der übertragene Kapitalanteil besteht.

Darüber hinaus sind jeder Meldung die in [§ 3 Abs. 1 Schlussteil UmgrMV](#) genannten Unterlagen verpflichtend anzuschließen. Diese Unterlagen sind durch die UmgrMV abschließend geregelt und umfassen bei einer Einbringung

- den Einbringungsvertrag,
- die der Umgründung zu Grunde liegenden Bilanzen (Einbringungsbilanz gemäß [§ 15 UmgrStG](#) sowie der der Einbringungsbilanz zu Grunde liegende Jahres- bzw. Zwischenabschluss) zu steuerlichen Werten sowie
- im Falle von Mehrfachzügen den Umgründungsplan gemäß [§ 39 UmgrStG](#).

Erfolgt die Meldung elektronisch (siehe Rz 785c), ist für die Übermittlung dieser Unterlagen die in FinanzOnline integrierte Übermittlungsmöglichkeit zu verwenden ([§ 3 Abs. 1 letzter Satz UmgrMV](#); siehe auch Rz 785h).

Auch wenn im Rahmen einer (kombinierten) Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) – anders als bei der strukturierten Meldung – keine Pflicht zur Übermittlung von Unterlagen besteht, kann bei elektronischer Anzeige die in FinanzOnline ab 1.7.2025 integrierte Übermittlungsmöglichkeit auch im Falle der Firmenbuchzuständigkeit für Zwecke der Übermittlung der Einbringungsbilanz ([§ 15 UmgrStG](#)) verwendet werden.

Ungeachtet der in der [UmgrMV](#) normierten Übermittlungspflicht der der Umgründung zu Grunde liegenden Bilanzen kann die Übermittlung der Einbringungsbilanz auch bei Finanzamtszuständigkeit entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital bereits im Einbringungsvertrag beschrieben werden oder ein

Kapitalanteil aus dem außerbetrieblichen Vermögen eingebracht wird ([§ 15 letzter Satz UmgrStG](#); siehe auch Rz 785h).

#### 785g

Gemäß [§ 3 Abs. 2 UmgrMV](#) sind neben den allgemeinen Inhalten (Rz 785f) weitere meldespezifische Inhalte und Angaben im Rahmen der strukturierten Meldung zu übermitteln. Dabei ist zu beachten, dass diese meldespezifischen Inhalte einmal für die jeweilige Umgründung anzugeben sind; die jeweiligen Inhalte sind daher im Falle von mehreren Übertragenden/Übernehmenden in der Eingabemaske bzw. im Umgr 1 auch dann mit „Ja“ zu beantworten, wenn die Angabe auf nur einen der Umgründungspartner zutrifft.

Zu den meldespezifischen Inhalten bei Einbringungen zählen ([§ 3 Abs. 2 Z 1 UmgrMV](#)):

- Um welche Art der Einbringung es sich handelt, insbesondere, ob die Einbringung unter verbundenen Steuerpflichtigen erfolgt (zB Einbringung in eine Körperschaft, an der der Einbringende beteiligt ist oder Konzerneinbringungen; siehe auch Rz 645).
- Ob es beim Einbringenden (bzw. einem der Einbringenden) – für Zwecke der Ermittlung eines etwaigen Übergangsgewinns oder -verlustes – anlässlich der Einbringung zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart hinsichtlich des eingebrachten Vermögens kommt (siehe dazu Rz 818 ff).
- Ob dem Einbringenden (bzw. einem der Einbringenden) als Gegenleistung für das übertragene Vermögen anlässlich der Einbringung neue Anteile gewährt werden oder ob auf die Gewährung neuer Anteile gemäß [§ 19 Abs. 2 UmgrStG](#) – diesfalls unter Angabe des jeweiligen Tatbestandes (Z 1 bis Z 6) – verzichtet wird (siehe Rz 1060 ff).
- Ob im Rahmen der Einbringung Grundstücke iSd [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) übertragen werden. Dies ist insbesondere relevant im Hinblick auf die Inanspruchnahme des Aufwertungswahlrechts gemäß [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) (siehe dazu Rz 928) bzw. die alternativ zur Anwendung gelangende „gespaltene Betrachtungsweise“ gemäß [§ 18 Abs. 5 UmgrStG](#) und der damit einhergehenden Evidenzierung des Teilwertes zum Einbringungsstichtag (siehe Rz 970a). Ungeachtet der Angabe zur Übertragung von Grundstücken im Rahmen der Meldung ist die Ausübung des Aufwertungswahlrechtes gemäß [§ 16 Abs. 6 letzter Satz UmgrStG](#) im Einbringungsvertrag festzuhalten.
- Ob es anlässlich der Einbringung zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich kommt (siehe dazu Rz 854 ff). Dies ist für eine etwaige spätere Festsetzung (im Anwendungsbereich des Nichtfestsetzungskonzepts), Entstehung der Steuerschuld (im Rahmen des Anteilstauschs gemäß [§ 16 Abs. 1a UmgrStG](#)) oder vorzeitige Fälligkeit von Raten (im Anwendungsbereich des Ratenzahlungskonzepts) von Bedeutung. Ungeachtet

einer diesbezüglichen Angabe im Rahmen der Meldung sind Besteuerungswahlrechte und Anträge, wie auch der Antrag auf Nichtfestsetzung oder Ratenzahlung, nach Maßgabe des [§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#) im Rahmen der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung auszuüben (siehe EStR 2000 Rz 7511a).

- Ob beim Einbringenden (bzw. einem Einbringenden) und/oder bei der übernehmenden Körperschaft zum Einbringungsstichtag noch nicht verrechnete Verlustvorträge bestehen und ob – im Falle von unter den Anwendungsbereich des [§ 12a KStG 1988](#) fallenden einbringenden Körperschaften – ein noch nicht verrechneter Zins- oder EBITDA-Vortrag für Zwecke der Zinsschranke (siehe dazu KStR 2013 Rz 1309dq ff) besteht. Dabei beziehen sich die Angaben lediglich auf den Bestand eines Verlust- bzw. Zins- oder EBITDA-Vortrags dem Grunde nach; Angaben zum Übergang/Fortbestand gemäß [§ 21 UmgrStG](#) bzw. der [Zinsvortrags-ÜbergangsV](#) sowie zur Höhe der bestehenden Vorträge sind nicht vorgesehen.
- Ob anlässlich der Einbringung vom Einbringenden (bzw. einem Einbringendem) rückwirkende Maßnahmen nach [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) vorgenommen werden. Dabei ist im Besonderen anzugeben, ob vorbehaltene Entnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG](#) (siehe dazu Rz 911 ff) getätigt werden und ob rückbezogene tatsächliche Entnahmen oder vorbehaltene Entnahmen nach [§ 16 Abs. 5 Z 1 oder Z 2 UmgrStG](#) zur Anwendung der Ausschüttungsfiktion gemäß [§ 18 Abs. 2 UmgrStG](#) führen (siehe dazu Rz 972c ff).

Zu den meldespezifischen Angaben im Rahmen der strukturierten Meldung im Falle eines Zusammenschlusses siehe Rz 1339a, im Falle einer Realteilung Rz 1540.

785h

Im Hinblick auf die Vollständigkeit einer strukturierten Meldung ist zu beachten:

Sämtliche der in [§ 3 Abs. 1 und Abs. 2 UmgrMV](#) enthaltenen Angaben sind „Pflichtangaben“ und folglich Mindestvoraussetzung für eine vollständige Meldung gemäß [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#). Dies gilt unabhängig von der Form der Meldung (elektronische Meldung über FinanzOnline oder schriftliche Meldung mittels Umgr 1).

Im Rahmen der elektronischen Meldung in FinanzOnline ist die Übermittlung der Meldung technisch ohnedies nur bei Befüllung sämtlicher Pflichtangaben ([§ 3 Abs. 1 sowie Abs. 2 UmgrMV](#)) möglich, sodass im Falle einer über FinanzOnline übermittelten Meldung von einer vollständigen Meldung auszugehen ist, wenn die nach der [UmgrMV](#) erforderlichen Unterlagen angeschlossen sind (siehe dazu Rz 785f). Für die Übermittlung der in der UmgrMV genannten Unterlagen ist die im Rahmen der Eingabemaske in FinanzOnline integrierte Uploadmöglichkeit zu verwenden.

Im Falle der schriftlichen Meldung mittels Umgr 1 gehören die in [§ 3 Abs. 1 sowie Abs. 2 UmgrMV](#) genannten Angaben ebenfalls zu den Mindestvoraussetzungen („Pflichtangaben“) einer vollständigen Meldung. Die in der UmgrMV genannten Unterlagen sind dem Umgr 1 beizulegen und mit diesem gemeinsam für die Vollständigkeit der strukturierten Meldung dem zuständigen Finanzamt zu übermitteln.

Werden – ungeachtet der Meldeform – die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital bereits im Einbringungsvertrag beschrieben oder besteht keine Verpflichtung zur Erstellung einer Einbringungsbilanz (Einbringung eines Kapitalanteils aus dem Privatvermögen), besteht für eine vollständige Meldung keine Pflicht zur Übermittlung einer Einbringungsbilanz ([§ 15 letzter Satz UmgrStG](#)).

785i

Hinsichtlich der für eine vollständige Meldung zu übermittelnden Unterlagen ([§ 3 Abs. 1 UmgrMV](#), siehe Rz 785f) ist zu beachten:

- Der meldende Steuerpflichtige hat im Rahmen der elektronischen Meldung die einschlägigen Unterlagen durch Verwendung der in FinanzOnline integrierten Upload-Funktion hochzuladen. Werden dabei nicht die einschlägigen Unterlagen gemäß [§ 3 Abs. 1 UmgrMV](#) hochgeladen (Upload einer falschen Datei) oder werden diese nicht vollständig übermittelt (einschlägiger Anhang fehlt), liegt insoweit eine unvollständige Meldung vor, die vom Steuerpflichtigen vervollständigt werden kann (spätestens innerhalb von zwei Wochen nach Aufforderung durch das Finanzamt). Bei Vervollständigung durch Nachreichen des Einbringungsvertrages ist jedoch seitens des Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass dieser bereits im Zeitpunkt der Meldung bestand (zB durch Vorlage eines Notariatsakts).
- Werden die einschlägigen Unterlagen gemäß [§ 3 Abs. 1 UmgrMV](#) im Falle einer schriftlichen Meldung dem Umgr 1 nicht oder nicht vollständig beigelegt, gilt Rz 791 hinsichtlich der Vervollständigungsmöglichkeiten (siehe Bulletpoint 1 und 2). Die Möglichkeit zur Vervollständigung der Meldung innerhalb der von der Abgabenbehörde gesetzten Frist (siehe Rz 791 Bulletpoint 1) gilt diesfalls auch für einen fehlenden Umgründungsplan gemäß [§ 39 UmgrStG](#).

Die Pflicht zur Übermittlung von Unterlagen sowie zur Verwendung der Upload-Möglichkeit in FinanzOnline besteht ausschließlich im Falle der elektronischen Meldung bzw. elektronischen kombinierten Meldung/Anzeige. In Fällen einer elektronischen (kombinierten) Anzeige kann – sowohl bei Finanzamts- als auch Firmenbuchzuständigkeit – die in FinanzOnline integrierte Upload-Möglichkeit zur Übermittlung von Unterlagen (zB Einbringungsbilanz bei Einbringungen mit Firmenbuchzuständigkeit; Verschmelzungs- oder

Spaltungsvertrag) ebenfalls verwendet werden. Allerdings ist deren Übermittlung im Rahmen der Anzeige nicht verpflichtend.

785j

Hinsichtlich der für eine vollständige Meldung verpflichtend zu übermittelnden Inhalte ([§ 3 Abs. 1 und Abs. 2 UmgrMV](#)) ist zu beachten:

Falsche Pflichtangaben (inhaltlicher sowie formaler Natur) sowie gänzlich fehlende Pflichtangaben (betrifft nur Umgr 1) führen zu einer unvollständigen Meldung und sind vom Steuerpflichtigen spätestens innerhalb von zwei Wochen nach Aufforderung durch das Finanzamt zu berichtigen bzw. zu vervollständigen (Umgr 1). Dies gilt auch für Angaben zu den wesentlichen Grundlagen der Umgründung (Umgründungsstichtag, Übertragender/Übernehmender, übertragenes/übernommenes Vermögen), wenn diese im Lichte der übermittelten Unterlagen (insbesondere Vertrag) nachvollziehbar sind bzw. es sich im Lichte der übermittelten Unterlagen um einzelne offensichtliche Fehler handelt (zB falsche Auswahl/Angabe beim Umgründungsstichtag, fehlerhafte Namens- oder Adressangabe). Erfolgt die Berichtigung bzw. Vervollständigung innerhalb der gesetzten Frist, kann der rückwirkende Stichtag in Anspruch genommen werden.

785k

Bei der Übermittlung von strukturierten Meldungen ist zu beachten:

Weitere Informationen zur elektronischen strukturierten Meldung bzw. Meldung/Anzeige finden sich im Handbuch unter

<https://www.bmf.gv.at/services/finanzonline/informationen-fuer-unternehmer-und-gemeinden/handbuecher-fuer-unternehmer.html> sowie in den in der Eingabemaske integrierten Erläuterungen (abrufbar unter „?“-Button). Weiterführende Informationen zur schriftlichen strukturierten Meldung sind dem Formular Umgr 1 angeschlossen.

Die Eingabemaske in FinanzOnline ermöglicht – bis zur Übermittlung der Meldung (oder Anzeige) an die Abgabenbehörde – auch die Zwischenspeicherung von Eingaben, die unter den Entwürfen oder durch Eingabe der Umgründungsreferenznummer abrufbar sind, wobei die Zwischenspeicherung bei jedem Seitenwechsel („weiter“) automatisch erfolgt; ein aktives „Speichern“ ist nur beim Anlegen mehrerer Übertragender/Übernehmender erforderlich.

Eine bereits an die Abgabenbehörde übermittelte Meldung (wie Anzeige) kann in FinanzOnline im Menüpunkt „Admin“ unter „Eingebrachte Anbringen“ wieder eingesehen (aber nicht mehr geändert) werden.

Vor Rz 786 wird die neue Überschrift „3.2.3.4.3. Meldung von bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen“ eingefügt:

### **3.2.3.4.3. Meldung von bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen**

Rz 786 wird wie folgt geändert:

#### **786**

**Eine dDie Steuerwirksamkeit der Einbringung auslösende vollständige Meldung einer bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringung (Rechtslage vor [UmgrMV](#))** besteht aus dem Einbringungsvertrag, dem entweder integrierend oder gesondert der Jahres- oder Zwischenabschluss (siehe Rz 816 ff) und die steuerliche Einbringungsbilanz (soweit nicht privat gehaltene Kapitalanteile betroffen sind) angeschlossen sind.

Rz 787 wird wie folgt geändert:

#### **787**

Wird eine Einbringung auf einen zurückliegenden Stichtag gemeldet, **ist aber wobei** im Zeitpunkt der Meldung der Einbringungsvertrag noch nicht abgeschlossen ~~ist~~, sind in der Meldung die Mindestelemente der Einbringung (Einbringender, Einbringungsstichtag, Gegenstand der Einbringung, übernehmende Körperschaft, Art der Gegenleistung) eindeutig darzustellen. Die Steuerwirksamkeit kann aber noch nicht eintreten; die Meldung hat aufschiebende Wirkung. Die fehlenden Unterlagen (Einbringungsvertrag, Jahres- oder Zwischenabschluss, Einbringungsbilanz) sind bis zum Ablauf der Neunmonatsfrist nachzureichen (Rz 791).

*Beispiel (Rechtslage vor [UmgrMV](#)):*

*A will seinen 30-prozentigen Anteil an der X-KG in die Y-GmbH, an der er sowie B zu je 50% beteiligt sind, per 31.12.X01 einbringen. Er meldet diese geplante Einbringung dem gemäß [§§ 60 f BAO](#) zuständigen Finanzamt im Juni 0X2, wobei er in der Meldung Folgendes anführt:*

*Einbringender: A unter Anführung der St.Nr.*

*Übernehmende Körperschaft: Y-GmbH unter Anführung der St.Nr. und der FB-Nr.*

*Gegenstand der Einbringung: 30% Anteile an der X-KG unter Anführung der FB-Nr.*

*Einbringungsstichtag: 31.12.0X1*

*Art der Gegenleistung: Abfindung durch B gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 2 UmgrStG*

*Sobald der Einbringungsvertrag abgeschlossen worden ist, ist dieser samt Abschluss der X-KG zum 31.12.X01 sowie der Einbringungsbilanz über den eingebrachten MU-Anteil innerhalb der Neunmonatsfrist dem Finanzamt zu melden, dh. Postaufgabe spätestens 30.9.X02. **Wird die Frist nicht eingehalten, siehe zu den Rechtsfolgen Rz 791.***

*Rz 788 wird wie folgt geändert:*

## **788**

Im Falle der Meldung einer Einbringung auf einen ~~bevorstehenden~~ **künftigen** Einbringungsstichtag sind die in Rz 787 erwähnten Mindestelemente darzustellen, soweit dies nach dem Wissensstand im Zeitpunkt der Meldung möglich ist. Auch in diesem Fall kann die Steuerwirksamkeit der Meldung noch nicht eintreten<sup>77</sup>; es sind die fehlenden Daten und Unterlagen innerhalb der Neunmonatsfrist ab dem **künftigen** ~~bevorstehenden~~ Stichtag nachzureichen. ~~Erfolgt dies nicht,~~ **Andernfalls** liegt auch in diesem Fall eine verspätete Meldung und damit eine Fristverletzung vor.

*Rz 789 wird wie folgt geändert:*

## **789**

Eine bloße Anfrage beim FA, ob gegen bestimmte geplante und daher noch gar nicht beschlossene Umgründungsschritte auf einen zurückliegenden Stichtag Bedenken bestehen, gilt keinesfalls als Meldung, auch wenn in dieser Anfrage sehr detaillierte Angaben über die Planungen gemacht werden, sondern nur ~~um eine~~ **als** Absichtserklärung.

*Rz 791 wird wie folgt geändert, wobei Teile aus Rz 802 in diese Rz überführt werden:*

## **791**

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

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

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

bereits im Zeitpunkt der Meldung nachweislich bestand (zB Notariatsakt, der dem Firmenbuch anlässlich der Einbringung angezeigt wurde), bestehen keine Bedenken, den rückwirkenden Stichtag anzuerkennen.

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

**Beispiele zur Meldung der Einbringung bei Finanzamtszuständigkeit:**

**A bringt aufgrund des Einbringungsvertrages vom 14.08.X9 zum Stichtag 31.12.X8 sein Einzelunternehmen in die A-GmbH ein, deren Alleineigentümer er ist. Es wird gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG](#) auf eine Anteilsgewährung verzichtet. Es wird unterstellt, dass der Einbringungsvertrag in sachgerechter Form erstellt wird und alle erforderlichen Angaben enthält.**

<b>zur Post gegeben</b>	<b>eingelangt</b>	<b>Inhalt der Meldung</b>	<b>Rechtsfolge</b>
<b>30.9.X9</b>	<b>2.10.X9</b>	<b>Begleitschreiben Vertrag Bilanz Einbringungsbilanz</b>	<b>Art. III per 31.12.X8</b>
<b>30.9.X9</b>	<b>2.10.X9</b>	<b>Begleitschreiben Vertrag</b>	<b>Vorhalt Vorlage Bilanzen binnen zwei Wochen wenn innerhalb der Frist vorgelegt: Art. III per 31.12.X8 verspätet vorgelegt: Ersatzstichtagsregelung</b>
<b>30.9.X9</b>	<b>2.10.X9</b>	<b>Begleitschreiben Bilanz Einbringungsbilanz</b>	<b>Vorlage Einbringungsvertrag binnen zwei Wochen nach Aufforderung wenn innerhalb der Frist vorgelegt: Art. III per 31.12.X8 verspätet vorgelegt: Ersatzstichtagsregelung</b>
<b>30.9.X9</b>	<b>2.10.X9</b>	<b>Begleitschreiben</b>	<b>verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung</b>
<b>1.10.X9</b>	<b>2.10.X9</b>	<b>Begleitschreiben Vertrag Bilanz Einbringungsbilanz</b>	<b>verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung</b>
<b>1.10.X9</b>	<b>2.10.X9</b>	<b>Begleitschreiben Vertrag</b>	<b>verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung</b>

<b>1.10.X9</b>	<b>2.10.X9</b>	<b>Begleitschreiben Bilanz Einbringungsbilanz</b>	<b>verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung</b>
<b>1.10.X9</b>	<b>2.10.X9</b>	<b>Begleitschreiben</b>	<b>verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung</b>

**Der Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Verfügungsmacht über das eingebrachte Vermögen ist unbeachtlich.**

**Der gewählte Einbringungsstichtag liegt am bzw. nach dem Tag der Unterfertigung des Einbringungsvertrages.**

<b>Unterfertigung des Vertrages</b>	<b>Gewählter Stichtag</b>	<b>Tatsächliche Übertragung</b>	<b>Einlangen der Anmeldung (bei FB- Zuständigkeit) oder Postaufgabetag der Meldung (bei FA- Zuständigkeit)</b>	<b>Einbringungsstichtag</b>
<b>15.12.X0</b>	<b>15.12.X0</b>	<b>?</b>	<b>15.9.X1</b>	<b>15.12.X0</b>
<b>15.12.X0</b>	<b>31.12.X0</b>	<b>25.9.X1</b>	<b>16.9.X1</b>	<b>31.12.X0</b>

Bei Einbringungen, die nach dem 31.12.2023, jedoch bis zum 30.6.2025 (Rechtslage vor [UmgrMV](#)) vertraglich unterfertigt werden, ist Folgendes zu beachten:

Eine strukturierte Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2023 hat ungeachtet einer (unstrukturierten) Meldung nach [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) zu erfolgen. Eine strukturierte Anzeige ersetzt daher die Meldung der Umgründung nicht; umgekehrt kann eine Meldung die strukturierte Anzeige nicht ersetzen (siehe auch Rz 801 sowie Rz 1902a). Die Verletzung der Meldepflicht führt zur Nichtanwendung von Art. III UmgrStG; die Verletzung der Anzeigepflicht kann eine Finanzordnungswidrigkeit begründen. Wird in der „Übergangsphase“ bis zum Inkrafttreten der [UmgrMV](#) zwar die **strukturierte** Anzeige nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2023 fristgerecht vorgenommen, erfolgt jedoch im Rahmen der vorgegebenen Frist keine ~~nach der Rechtslage idF AbgÄG 2023 gesondert vorzunehmende (Rz 791a)~~ Meldung nach [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#), bestehen keine Bedenken, auch diesfalls von einer unvollständigen Meldung auszugehen. Holt daher der Steuerpflichtige innerhalb von zwei Wochen ab Aufforderung durch das Finanzamt die Meldung vollständig nach, kann der rückwirkende Stichtag anerkannt werden. Dies gilt jedoch nur ~~bis innerhalb einer Übergangsfrist bis zum Inkrafttreten der UmgrMV-Verordnung~~ **bis innerhalb einer Übergangsfrist bis zum Inkrafttreten der [UmgrMV](#) Verordnung** betreffend die strukturierte Meldung nach [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) (siehe dazu Rz ~~791a~~ **785a ff**).

*Rz 791a entfällt:*

## **791a**

~~Mit dem AbgÄG 2023 wurde neben der einheitlichen standardisierten Anzeige von Umgründungen mittels Umgründungs-Formular (siehe dazu Rz 1902) in § 13 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG eine Verordnungsermächtigung betreffend die Meldung von Umgründungen beim zuständigen Finanzamt vorgesehen. In Zuge dieser – noch zu erlassenden – Verordnung können die Spezifikationen der zu übermittelnden Daten (Struktur und Inhalt) im Hinblick auf die Meldung näher bestimmt werden. Dabei kann die Verordnung auch vorsehen, dass die Meldung in elektronischer Form (FinanzOnline) zu erfolgen hat und diesfalls eine gesonderte (in der Regel ebenfalls über FinanzOnline einzubringende) standardisierte Anzeige gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG künftig unterbleiben kann.~~

~~Bis zum Inkrafttreten dieser Verordnung muss jedoch die standardisierte Anzeige mittels Umgründungs-Formular jedenfalls zusätzlich zur Meldung erfolgen und kann durch diese nicht ersetzt werden (siehe auch Rz 801 sowie Rz 1902a); umgekehrt kann auch die standardisierte Anzeige einer Umgründung nach § 43 Abs. 1 UmgrStG eine etwaige Meldeverpflichtung nach § 13 Abs. 1 UmgrStG nicht ersetzen. Die Verletzung einer Meldepflicht führt zur Nichtanwendung von Art. III UmgrStG; die Verletzung der Anzeigepflicht kann eine Finanzordnungswidrigkeit begründen. Sollte jedoch eine Meldung ausnahmsweise nicht zusätzlich zur Anzeige nach § 43 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023 fristgerecht vorgenommen werden, kann bis zum Inkrafttreten der Verordnung von einer unvollständigen Meldung ausgegangen werden (siehe dazu näher Rz 791).~~

**Randzahl 791a: entfällt.**

*Rz 792 wird wie folgt geändert:*

### **3.2.4. Fristverletzung**

#### **3.2.4.1. Allgemeines**

## **792**

[§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) macht die Rückwirkung der Einbringung davon abhängig, dass sie innerhalb der gesetzlichen Frist der zuständigen Behörde (Rz 776 ff) – **je nach Rechtslage in der dafür vorgesehenen Form und mit den dafür vorgesehenen Inhalten** – zur Kenntnis gebracht wird. Daneben sieht eine Ordnungsvorschrift vor, dass den sonst von der Einbringung betroffenen Abgabenbehörden die Einbringung innerhalb derselben Frist angezeigt wird ([§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#); siehe auch Rz 791a). Wird die in [§ 13 UmgrStG](#) normierte Frist nicht gewahrt, ist die steuerliche Rückwirkung nicht gegeben.

*Rz 794 wird wie folgt geändert:*

#### **3.2.4.2. Ersatzstichtag**

##### **794**

Im Falle der Fristverletzung kann Art. III UmgrStG bezogen auf den Ersatzstichtag aber nur dann zur Anwendung kommen, wenn auf diesen Ersatzstichtag die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt werden (vgl. Rz 765) und die Erfüllung dieser Voraussetzungen innerhalb von neun Monaten ab Ersatzstichtag dem Finanzamt gemeldet **wird (zur Form der Meldung vgl. Rz 785a ff zur strukturierten Meldung nach [UmgrMV](#) sowie Rz 786 ff zur „unstrukturierten“ Meldung); siehe aber auch Rz 791a) wird.**

Wird von dieser Sanierungsmöglichkeit, dh. Adaptierung des Einbringungsvertrages, Erstellung eines Zwischenabschlusses auf den Vertragstag bei Einbringung betrieblicher Einheiten sowie einer Einbringungsbilanz (vgl. auch Rz 798), nicht Gebrauch gemacht oder kann von dieser – infolge verspäteten Erkennens der Fristverletzung – nicht Gebrauch gemacht werden, ist eine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG verletzt. Es kommt daher in diesem Fall zum Veräußerungstatbestand gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) bzw. [§ 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988](#) auf den ursprünglich gewählten (vereinbarten) Einbringungsstichtag (siehe Rz 799 bzw. Rz 1275 ff).

*Rz 797 wird wie folgt geändert:*

##### **797**

Im Hinblick auf den steuerlichen Sanierungstatbestand ist die nach Rz 798 adaptierte Einbringung stets (daher auch in ursprünglich firmenbuchzuständigen Fällen) dem ~~gemäß §§ 60 f BAO für die übernehmende Körperschaft zuständigen FA~~ **gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) bzw. [§ 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988](#) auf den ursprünglich gewählten (vereinbarten) Einbringungsstichtag (siehe Rz 799 bzw. Rz 1275 ff).**

*Rz 801 wird wie folgt geändert:*

#### **3.2.4.5. Anzeigepflicht und Verhältnis zur Meldepflicht**

##### **801**

Der Einbringungsvorgang ist nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) innerhalb von neun Monaten nach dem Einbringungsstichtag ~~an die~~ **dem** für den Einbringenden und **dem für** die übernehmende Körperschaft zuständigen **FinanzamtFA** anzuzeigen (siehe auch Rz 1899 ff). Diese Anzeige erfolgt für nach dem 31.12.2023 beschlossene oder vertraglich unterfertigte Umgründungen in einheitlicher, standardisierter Form **(strukturierte Anzeige) mittels Umgründungs-Formular** und idR elektronisch über FinanzOnline (siehe Rz 1900).

Hinsichtlich des Verhältnisses von Anzeigepflicht ([§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#)) und Meldepflicht **bei Umgründungen mit Finanzamtszuständigkeit** beim Finanzamt ([§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#)) ist je nach Rechtslage zu unterscheiden (siehe auch Rz 1902a), ~~ob die Einbringung nach dem 31.12.2023 (Rechtslage idF AbgÄG 2023) oder vor dem 1.1.2024 (Rechtslage idF vor AbgÄG 2023) vertraglich unterfertigt wird:~~

- Nach dem 30.6.2025 unterfertigte Einbringungen (Rechtslage idF [UmgrMV](#)):

Mit Vornahme einer strukturierten Meldung gemäß [UmgrMV](#) erfüllt der meldende Steuerpflichtige gleichzeitig auch seine Verpflichtung zur strukturierten Anzeige dieser Umgründung nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#). Der meldende Steuerpflichtige muss folglich keine gesonderte Anzeige mehr zur Erfüllung seiner eigenen Anzeigepflicht übermitteln. Die Verpflichtung des bzw. der anderen – nicht meldenden – Umgründungspartner(s) zur Anzeige einer Umgründung bleibt jedoch aufrecht. Nicht meldende Umgründungspartner können der Erfüllung ihrer Anzeigepflicht entweder

- gesondert von der Meldung jeweils durch eine eigene Anzeige für sich oder gemeinsam im Rahmen einer kombinierten Anzeige oder
- gleichzeitig mit der Meldung durch den meldenden Steuerpflichtigen (= kombinierte Meldung/Anzeige)

nachkommen. Die Miterfüllung der Anzeigepflicht der anderen nicht meldenden Umgründungspartner im Rahmen einer kombinierten Meldung/Anzeige setzt eine entsprechende Bevollmächtigung voraus (siehe dazu näher Rz 802; dasselbe gilt für Zwecke einer kombinierten Anzeige, siehe Rz 1902 f).

- Ab 1.1.2024 und bis 30.6.2025 vertraglich unterfertigte Einbringungen (Rechtslage idF AbgÄG 2023, jedoch vor Inkrafttreten [UmgrMV](#)):

Die standardisierte Anzeige nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2023 berührt eine etwaige Meldeverpflichtung nach [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) ~~(derzeit)~~ nicht (siehe jedoch Rz 791a sowie Rz 1902) und hat daher sowohl durch den Einbringenden als auch die übernehmende Körperschaft ungeachtet, also zusätzlich zu einer Meldung (allenfalls im Rahmen einer gemeinsamen kombinierten Anzeige; siehe Rz 1902) zu erfolgen. Zur „Toleranzregelung“ bis zum Inkrafttreten der **auf [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) basierenden UmgrMV-Verordnung zu § 13 UmgrStG** im Falle einer nicht fristgerecht erfolgten Meldung bei Vorliegen einer fristgerechten Anzeige siehe Rz 791 ~~und 791a~~). Auch die Anmeldung beim Firmenbuch kann die Anzeige nicht ersetzen.

- **Bis 31.12.2023 vertraglich unterfertigte Einbringungen (Rechtslage idF vor AbgÄG 2023):**

Erfolgt die Anzeige aufgrund von [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2023, hat die Anzeige immer nur dann zu erfolgen, wenn nicht schon eine Meldung nach dem ersten Hauptstück des UmgrStG erforderlich ist. Auch diesfalls kann die Anmeldung beim Firmenbuch die Anzeige nicht ersetzen. Mit einer Meldung erübrigt sich für die meldende übernehmende Körperschaft eine gesonderte Anzeige.

Die Anzeigepflicht ist – **unabhängig von der anzuwendenden Rechtslage idF vor wie nach AbgÄG 2023** – eine reine Ordnungsvorschrift. Die Unterlassung oder die verspätete Erstattung der Anzeige stellt zwar eine Finanzordnungswidrigkeit dar, steht den Wirkungen des UmgrStG aber nicht entgegen. Zur Anzeige siehe näher Rz 1900.

*Beispiel 1:*

**Der unbeschränkt steuerpflichtige A bringt sein Einzelunternehmen nach Art. III UmgrStG in die inländische A-GmbH ein, an der er ihm zu 100% beteiligt ist. gehörende A-GmbH unter Verzicht auf die Gewährung von neuen Anteilen wird verzichtetein.**

- **Lösung nach Inkrafttreten [UmgrMV](#):**

**Eine Meldung der Einbringung hat über FinanzOnline zu erfolgen ([§ 2 Abs. 2 UmgrMV](#)). Als meldender Steuerpflichtiger wird die übernehmende A-GmbH festgelegt ([§ 2 Abs. 1 UmgrMV](#)). Die A-GmbH als meldende Steuerpflichtige hat folglich keine gesonderte standardisierte Anzeige vorzunehmen ([§ 4 UmgrMV](#)). Die Anzeigepflicht des Einbringenden A kann von diesem gesondert oder alternativ im Rahmen einer kombinierten Meldung/Anzeige (bei Bevollmächtigung) erfüllt werden.**

- **Lösung nach der Rechtslage idF AbgÄG 2023 aber vor Inkrafttreten UmgrMV:**

**Eine Meldung der Einbringung hat (wie bisher) nach [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) bei dem für die A-GmbH zuständigen Finanzamt zu erfolgen. Zudem hat eine standardisierte strukturierte Anzeige der Einbringung über FinanzOnline sowohl für A als auch die A-GmbH (gegebenenfalls gemeinsam im Wege einer kombinierten Anzeige) zu erfolgen.**

- **Lösung nach der Rechtslage idF vor AbgÄG 2023:**

**Eine Meldung der Einbringung hat nach [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) bei dem für die A-GmbH zuständigen Finanzamt zu erfolgen; mit dieser Meldung erübrigt sich aufgrund von [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2023 eine Anzeige für die A-GmbH. Ausschließlich A hat seiner Anzeigeverpflichtung nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2023 nachzukommen.**

*Beispiel 2:*

**An der in Niederösterreich gelegenen AB-OG sind der in Wien wohnhafte A und der am Sitz der OG wohnhafte B mit je 50% beteiligt.**

**Zum 31.12.X1**

**a) will die OG ihren Betrieb (gegen Gewährung neuer Anteile),**

b) wollen A und B ihre Mitunternehmeranteile (**ohne Anteilsgewährung unter Inanspruchnahme des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG**gegen Anteilsabtretung)

in die **AB-GmbH einbringen, an der** ~~dem~~ A und B zu je 50% beteiligt sindgehörende AB-GmbH einbringen.

– **Lösung nach Inkrafttreten UmgrMV:**

Im Falle a) ist auf Grund der vorgesehenen Kapitalerhöhung für die Anmeldung iSd [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) das Firmenbuch zuständig. Daran ändert auch die UmgrMV nichts. Die Einbringung ist durch die OG als Übertragende und die GmbH als Übernehmende bei den für die OG und die GmbH zuständigen Finanzämtern nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2023 anzuzeigen. Die Anzeige hat (gegebenenfalls gemeinsam im Wege einer kombinierten Anzeige) elektronisch über FinanzOnline zu erfolgen.

Im Falle b) wird aufgrund der fehlenden Anteilsgewährung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) und aufgrund des Vorliegens eines gemeinsamen Einbringungsvertrages eine Meldung an das für die AB-GmbH zuständige Finanzamt übermittelt (zur Anzahl der Meldungen siehe Rz 785e). Als meldender Steuerpflichtiger kommen A, B (jeweils als ihre Mitunternehmeranteile übertragende Steuerpflichtige) und die AB-GmbH (als übernehmende Steuerpflichtige) in Frage, wobei die Umgründungspartner die übernehmende AB-GmbH als meldende Steuerpflichtige festlegen ([§ 2 Abs. 1 UmgrMV](#)). Mit Vornahme der Meldung nach den Vorgaben der UmgrMV entfällt für die AB-GmbH als meldender Steuerpflichtiger die gesonderte Anzeigepflicht ([§ 4 UmgrMV](#)). A und B können ihrer Anzeigepflicht jeweils gesondert oder gemeinsam im Rahmen einer kombinierten Anzeige nachkommen; sie können jedoch ihre Anzeigepflicht auch gleichzeitig mit der Meldung im Rahmen der kombinierten Meldung/Anzeige (bei Bevollmächtigung) miterfüllen ([§ 4 UmgrMV](#)). Dass das für die übernehmende AB-GmbH zuständige Finanzamt auch das für B zuständige Finanzamt ist, ändert nichts an der Anzeigepflicht des B.

– **Lösung nach der Rechtslage idF AbgÄG 2023 aber vor Inkrafttreten UmgrMV:**

Im Falle a) ist auf Grund der vorgesehenen Kapitalerhöhung für die Anmeldung iSd [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) das Firmenbuch zuständig. Die Einbringung ist durch die OG als Übertragende und die GmbH als Übernehmende bei den für die OG und die GmbH zuständigen Finanzämtern nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2023 anzuzeigen. Die Anzeige hat (gegebenenfalls im Wege einer kombinierten Anzeige) elektronisch über FinanzOnline zu erfolgen.

Im Falle b) ~~ist~~ **hat aufgrund der fehlenden Anteilsgewährung auf Grund der Anteilsabtretung** gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) **eine Meldung bei dem für dies das Finanzamt der AB-GmbH zuständigen Finanzamt zu erfolgen** für die Meldung zuständig; ungeachtet dessen ist die AB-GmbH (zusätzlich) zur Anzeige nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2023 über FinanzOnline verpflichtet. Anzuzeigen ist die Einbringung (gegebenenfalls im Wege einer kombinierten Anzeige) auch durch die Übertragenden A und B **bei dem für sie (bzw. bei kombinierter Anzeige dem für den initialen Anzeigenden, siehe Rz 1901) zuständigen Finanzamt** ~~bei den für A und B zuständigen Finanzämtern~~. Dass das für die GmbH zuständige Finanzamt auch das für B zuständige Finanzamt ist, ändert nichts an der Anzeigepflicht des B.

- Lösung nach der Rechtslage idF vor AbgÄG 2023:

Im Falle a) ist auf Grund der vorgesehenen Kapitalerhöhung für die Anmeldung iSd [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) das Firmenbuch zuständig. Anzuzeigen (gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#)) ist die Einbringung bei den für die OG und die GmbH zuständigen Finanzämtern.

Im Falle b) ~~hatist~~ auf Grund der Anteilsabtretung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) (**siehe dazu Rz 1047**) **eine Meldung bei dem für die** ~~das Finanzamt der AB-GmbH~~ **zuständigen Finanzamt zu erfolgen** ~~für die Meldung zuständig~~. Anzuzeigen ist die Einbringung bei den für A und B zuständigen Finanzämtern. Dass das für die GmbH zuständige Finanzamt auch das für B zuständige Finanzamt ist, ändert nichts an der Anzeigepflicht des B.

Nach Rz 801 wird die neue Rz 801a samt Übersichtstabelle eingefügt:

## 801a

Überblicksartig stellen sich die Anforderungen an Anzeige ([§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#)) und Meldung ([§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#)) einer Umgründung sowie deren Verhältnis zueinander je nach anwendbarer Rechtslage wie folgt dar:

	bis 31.12.2023 (= vor AbgÄG 2023)	von 1.1.2024 bis 30.6.2025 (= nach AbgÄG 2023 und vor UmgrMV)	nach 30.6.2025 (= ab UmgrMV)
<b>Anforderungen an Anzeige und Meldung</b>	Anzeige unstrukturiert	Anzeige strukturiert (und ggf. kombiniert) bei allen Umgründungen	Anzeige strukturiert (und ggf. kombiniert) bei allen Umgründungen
	Meldung unstrukturiert bei Umgründungen mit Finanzamtszuständigkeit	Meldung unstrukturiert bei Umgründungen mit Finanzamtszuständigkeit	Meldung strukturiert (und ggf. kombiniert mit Anzeige) nach UmgrMV bei Umgründungen mit Finanzamtszuständigkeit
		Zu Form und Inhalt der strukturierten Anzeige siehe Rz 1902.  Zur Bevollmächtigung bei kombinierter strukturierter Anzeige siehe Rz 802.	
	Zu Form, Inhalt und Vollständigkeit der unstrukturierten Meldung siehe Rz 786 ff		Zu Form, Inhalt und Vollständigkeit der strukturierten Meldung siehe Rz 785a ff.  Zur Bevollmächtigung bei kombinierter

			<i>Meldung/Anzeige siehe Rz 802.</i>
<b>Verhältnis Anzeige und Meldung</b>	Bei Meldung entfällt Anzeige	(kombinierte) Anzeige befreit nicht von Meldepflicht und umgekehrt Bei fristgerechter (kombinierter) Anzeige aber nicht fristgerechter Meldung siehe Toleranzregelung Rz 791	Bei strukturierter Meldung entfällt für meldenden Steuerpflichtigen gesonderte Anzeige. Auch Anzeigepflicht der anderen Umgründungspartner kann iRd Meldung miterfüllt werden (kombinierte Meldung/Anzeige). Siehe Rz 1902b.
	<i>Zum Verhältnis von Meldung und Anzeige siehe Rz 801 sowie Rz 1902 ff</i>		

Nach Rz 801 entfällt die Überschrift 3.2.5.

### **3.2.5. Beispiele für den Einbringungsstichtag**

Rz 802 wird neu gefasst (die bisherigen Inhalte werden in die Rz 780 und 791 überführt):

#### **802**

Das Vorliegen einer entsprechenden Bevollmächtigung zur Miterfüllung der Anzeigepflicht für andere (nicht meldende) Umgründungspartner im Rahmen einer kombinierten Meldung/Anzeige durch den meldenden Steuerpflichtigen ist gegenüber der Abgabenbehörde in FinanzOnline bzw. im Umgr 1 durch Ankreuzen des jeweiligen Feldes über das Vorliegen einer entsprechenden Bevollmächtigung für die Miterfüllung der Anzeigepflicht des jeweiligen Umgründungspartners zum Ausdruck zu bringen (das gilt auch für die Miterfüllung von Anzeigepflichten anderer Umgründungspartner im Rahmen einer kombinierten Anzeige, siehe Rz 1902).

Darüber hinaus werden seitens der Abgabenbehörde im Hinblick auf die Bevollmächtigung keine weiteren formalen Anforderungen an die Vornahme einer kombinierten Meldung/Anzeige (oder kombinierten Anzeige) geknüpft (zB kein erforderlicher Hinweis über die Erteilung einer Bevollmächtigung im Vertrag). Die Form und Dokumentation der Bevollmächtigung obliegen den jeweiligen Umgründungspartnern bzw. deren steuerlichen Vertretern.

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

- ~~Anmeldung der Einbringung bei Zuständigkeit Firmenbuchgericht~~

Zugrunde liegender Sachverhalt:

A bringt mit Einbringungsvertrag vom 14.8.09 zum Stichtag 31.12.08 sein Einzelunternehmen in die B GmbH gegen Kapitalerhöhung ein.

Antrag auf Eintragung abgeschickt	Datum des Einlangens beim Firmenbuch	Entscheidung des Firmenbuchs	Rechtsfolge
28.9.09	30.9.09	Eintragung Kap.erhöhung	Art. III per 31.12.08
30.9.09	2.10.09	Eintragung Kap.erhöhung	Art. III per 31.12.08 (Rz 774)
30.9.09	2.10.09	Zurückweisung wg. Verspätung	keine Einbringung iSd Art. III (Rz 774, 780)
1.10.09	5.10.09	Zurückweisung wg. Verspätung	keine Einbringung iSd Art. III (Rz 780)
1.10.09	5.10.09	Eintragung Kap.erhöhung	Einbringung wirksam; Art. III per 14.8.09 wenn Ersatzstichtagsregelung greift; sonst Einbringg. außerhalb Art. III per 31.12.08

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Verfügungsmacht über das eingebrachte Vermögen ist unbeachtlich.

- ~~Meldung der Einbringung bei Finanzamtszuständigkeit~~

Zugrunde liegender Sachverhalt:

A bringt aufgrund des Einbringungsvertrages vom 14.08.09 zum Stichtag 31.12.08 sein Einzelunternehmen in die A GmbH ein, deren Alleineigentümer er ist. Es wird gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG auf eine Anteilsgewährung verzichtet.

zur Post gegeben	eingelangt	Inhalt der Meldung	Rechtsfolge
30.9.09	2.10.09	Begleitschreiben Vertrag Bilanz Einbringungsbilanz	Art. III per 31.12.08

30.9.09	2.10.09	Begleitschreiben Vertrag	Vorhalt Vorlage Bilanzen binnen zwei Wochen (Rz 791) wenn innerhalb der Frist vorgelegt: Art. III per 31.12.08 verspätet vorgelegt: Ersatzstichtagsregelung
30.9.09	2.10.09	Begleitschreiben Bilanz Einbringungsbilanz	Vorlage Einbringungsvertrag binnen zwei Wochen nach Aufforderung (Rz 791) wenn innerhalb der Frist vorgelegt: Art. III per 31.12.08 verspätet vorgelegt: Ersatzstichtagsregelung
30.9.09	2.10.09	Begleitschreiben	verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung
1.10.09	2.10.09	Begleitschreiben Vertrag Bilanz Einbringungsbilanz	verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung
1.10.09	2.10.09	Begleitschreiben Vertrag	verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung
1.10.09	2.10.09	Begleitschreiben Bilanz Einbringungsbilanz	verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung
1.10.09	2.10.09	Begleitschreiben	verspätete Meldung; Ersatzstichtagsregelung

Der Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Verfügungsmacht über das eingebrachte Vermögen ist unbeachtlich.

- Der gewählte Einbringungsstichtag liegt am bzw. nach dem Tag der Unterfertigung des Einbringungsvertrages.

Unterfertigung des Vertrages	Gewählter Stichtag	Tatsächliche Übertragung	Einlangen der Anmeldung (bei FB-Zuständigkeit) oder Postaufgabetag der Meldung (bei FA-Zuständigkeit)	Einbringungsstichtag
15.12.00	15.12.00	?	15.9.01	15.12.00
15.12.00	31.12.00	25.9.01	16.9.01	31.12.00

*Rz 838 wird wie folgt geändert:*

## **838**

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

- In Fällen der Firmenbuchzuständigkeit wird in der Regel eine unternehmensrechtliche Einbringungsbilanz vorgelegt. Die steuerliche Einbringungsbilanz ist nach [§ 15 letzter Satz UmgrStG](#) stets dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. In den Fällen der Firmenbuchzuständigkeit für die Anmeldung der Einbringung (vgl. Rz 776) führt allerdings die nicht rechtzeitige Vorlage der Einbringungsbilanz (zB mit der Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2023](#)) bzw. wenn eine solche Anzeige gänzlich unterbleibt, nicht dazu, dass Art. III UmgrStG verletzt ist. Vielmehr ist Art. III UmgrStG in diesen Fällen bereits dann erfüllt, wenn innerhalb der Neunmonatsfrist die steuerliche Einbringungsbilanz tatsächlich erstellt wurde. Die nicht vorgelegte Einbringungsbilanz (~~zB mit der Anzeige gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2023~~) ist unter Setzung einer Frist von zwei Wochen abzuverlangen. **Bei nach dem 30.6.2025 unterfertigten Einbringungen kann für die Übermittlung der Einbringungsbilanz im Falle der Firmenbuchzuständigkeit auch die Möglichkeit des Uploads von Unterlagen im Rahmen der elektronischen Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) in FinanzOnline genützt werden.**
- Außerhalb der Firmenbuchzuständigkeit ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt eine steuerliche Einbringungsbilanz vorzulegen. Gemäß § 15 **letzter Satz** UmgrStG kann die steuerliche Einbringungsbilanz **jedoch** entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden (vgl. zu den diesbezüglichen Konsequenzen einer nicht fristgerechten Vorlage Rz 791). **Dies gilt auch bei nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Einbringungen ungeachtet der UmgrMV (siehe auch Rz 785h).**

Im Falle der Einbringung des Betriebes einer stillen Mitunternehmerschaft kann in der Übermittlung des Jahresabschlusses oder einer Steuerbilanz des Inhabers des Unternehmens keine Einbringungsbilanz erblickt werden. Es ist auch in diesem Fall eine Einbringungsbilanz der stillen Mitunternehmerschaft zu erstellen, soweit die steuerlichen Daten nicht im Vertrag beschrieben werden.

[...]

Rz 860ga wird wie folgt geändert:

## 860ga

**Einbringungen, die ab dem 1.1.2016 beschlossen oder unterfertigt wurden (Ratenzahlung, siehe Rz 860a):**

[...]

Folgeumgründungen in Staaten außerhalb der EU oder des EWR führen als sonstiges Ausscheiden **ungeachtet der Steuerneutralität des Vorgangs** zu einer vorzeitigen Fälligestellung noch offener Raten ~~(siehe auch Rz 44a)~~. Bleibt hingegen das mit Ratenzahlung behaftete Vermögen bzw. die Gegenleistung im Zuge einer ~~weiteren steuerneutralen Umgründung~~ **Folgeumgründung** innerhalb des EU/EWR-Raumes (ersatzweise) erhalten und weiter steuerhängig, **weil die Folgeumgründung nach ausländischem Abgabenrecht steuerneutral erfolgt und der Vorgang auch nach dem UmgrStG steuerneutral erfolgen könnte (siehe Rz 44a)**, laufen die noch offenen Raten weiter **(siehe auch sinngemäß Rz 860gc)**. Ein sonstiges Ausscheiden mit vorzeitiger Fälligestellung noch offener Raten ~~liegt kann~~ dabei aber vor**liegen**, wenn im Zuge der Folgeumgründung die Kapitalgesellschaft, hinsichtlich deren Anteile vormals ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wurde, als übertragende Gesellschaft up-stream verschmolzen wird **und insoweit untergeht**. Dies gilt unabhängig davon, ob die Folgeumgründung steuerneutral erfolgt oder nicht.

### Beispiel 1:

A hält 50% an der B-GmbH. Zum 31.12.X0 bringt A die Beteiligung an der B-GmbH in die deutsche C-GmbH nach Art. III UmgrStG ein (Einbringung bis 31.12.2019). A erhält eine Gegenleistung in Höhe von 30% an der C-GmbH. Aufgrund von [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) kommt es zu einer (gänzlichen) Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im eingebrachten Vermögen, weshalb A einen Antrag auf Ratenzahlung stellt.

### Folgeumgründungen Beispiel 1:

#### Variante 1:

Zum 31.12.X1 wird die B-GmbH auf ihre deutsche Schwesterngesellschaft D-GmbH nach Art. I UmgrStG steuerneutral verschmolzen (side-stream-Verschmelzung). **Der Vorgang erfolgt steuerneutral**. Es liegt kein sonstiges Ausscheiden des mit Ratenzahlung behafteten Vermögens vor, weil dieses nach wie vor (ersatzweise in der Beteiligung der C an der D) innerhalb der EU steuerhängig bleibt. Folglich laufen die noch offenen Raten bei A unverändert weiter.

#### Variante 2:

Zum 31.12.X1 bringt A seine Gegenleistungsanteile an der deutschen C-GmbH in die im Drittstaat ansässige X-GmbH ein. Es liegt **unabhängig von der steuerlichen Behandlung dieses Vorgangs** ein sonstiges Ausscheiden der Gegenleistungsanteile vor, **das dazu führt, dass** die noch offenen Raten ~~werden~~ bei A vorzeitig fällig gestellt **werden**.

#### Variante 3:

Zum 31.12.X1 wird die B-GmbH auf die C-GmbH nach Art. I UmgrStG verschmolzen (upstream-Verschmelzung). Es liegt **unabhängig von der steuerlichen Behandlung dieses Vorgangs** ein sonstiges Ausscheiden vor, weshalb es bei A zu einer vorzeitigen Fälligkeitstellung noch offener Raten kommt.

Beispiel 2:

Im Zuge einer Export-Einbringung des Kapitalanteils an der deutschen X-GmbH in die deutsche Y-GmbH wurde vom im Inland ansässigen A ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt (Einbringung bis 31.12.2019). In weiterer Folge wird die X-GmbH als übertragende Körperschaft auf ihre ebenfalls in Deutschland ansässige Tochtergesellschaft Z-GmbH unter Buchwertfortführung verschmolzen (down-stream-Verschmelzung). **Die Verschmelzung erfolgt nach deutschem Recht steuerneutral und könnte auch nach dem UmgrStG steuerneutral erfolgen.** Das mit Ratenzahlung behaftete Vermögen bleibt **daher** ersatzweise innerhalb ~~der~~ **des** EU/EWR weiterhin steuerhängig (Anteil der Y-GmbH an Z-GmbH), weshalb kein die Fälligkeitstellung offener Raten auslösendes Ereignis vorliegt.

In Rz 860gc wird der erste Bulletpoint wie folgt geändert:

#### 860gc

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

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

*Fortsetzung von Beispiel in Rz 860c:*

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

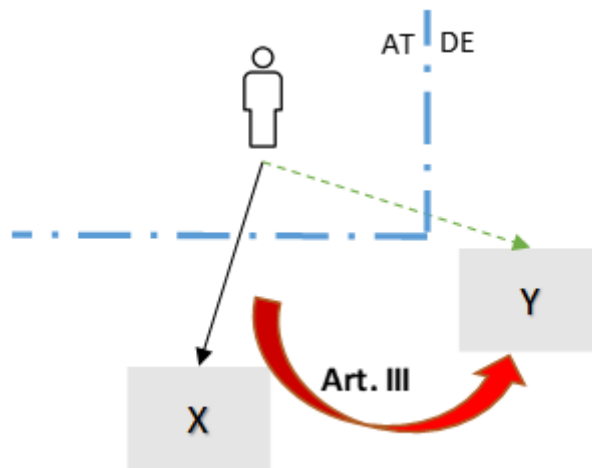
Auch eine bis zum 19.7.2022 ~~beantragte-beantragbare~~ vorzeitige Festsetzung der Steuerschuld ([3. Teil Z 30 UmgrStG](#) idF StRefG 2020; siehe Rz 44c) stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) dar und löst den Eintritt der daran geknüpften Rechtsfolgen aus.

Zu einer Steuerfestsetzung kommt es jedoch nicht nur anlässlich der tatsächlichen Veräußerung des eingebrachten Vermögens oder aufgrund ~~eines bis zum 19.7.2022 beantragbaren Antrages auf einer~~ vorzeitigen Festsetzung (**bis 19.7.2022 möglich**), sondern auch ~~bei~~ **im Falle** einer **steuerwirksamen (realisierenden) Folgeumgründung („sonstiges Ausscheiden“)**. Von einem die Festsetzung auslösenden sonstigen

**Ausscheiden aufgrund einer Folgeumgründung ist – ungeachtet der Steuerneutralität des Umgründungsvorganges nach ausländischem Abgabenrecht – auch dann auszugehen, wenn der Umgründungsvorgang nach dem UmgrStG nicht steuerneutral erfolgen könnte (siehe dazu Rz 44a, zB weil kein vom UmgrStG vorausgesetztes begünstigtes Vermögen vorliegt).** ~~steuerwirksamen (realisierenden) Umgründung oder bei einer (auch steuerneutralen) Folgeumgründungen~~ in einen Drittstaat **führen ungeachtet der Steuerneutralität des Vorgangs nach in- oder ausländischem Recht zu einem sonstigen Ausscheiden.** Bleibt hingegen das betreffende Vermögen im Zuge einer ~~weiteren steuerneutralen Folgeumgründung Umgründung~~ innerhalb des EU/EWR-Raumes (ersatzweise) erhalten und weiter steuerhängig, **bleibt die Nichtfestsetzung weiterhin aufrecht** ~~ist die nicht festgesetzte Steuerschuld weiterhin nicht festzusetzen.~~ Ein sonstiges Ausscheiden mit vorzeitiger Festsetzung der Steuerschuld ~~kann~~ **liegt** dabei aber ~~vorliegen~~, wenn im Zuge der Folgeumgründung die Kapitalgesellschaft, hinsichtlich deren Anteile vormals ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt wurde, als übertragende Gesellschaft up-stream verschmolzen wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Folgeumgründung steuerneutral erfolgt, oder nicht (siehe sinngemäß die Ausführungen zur Ratenzahlung in Rz 860ga).

*Beispiel:*

*Im Zuge einer grenzüberschreitenden Umgründung wurde hinsichtlich des Kapitalanteils an der in Deutschland ansässigen X-GmbH ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt; die den Kapitalanteil an der X-GmbH übernehmende Körperschaft Y-GmbH ist ebenfalls in Deutschland ansässig.*



*Folgeumgründungen:*

*Variante 1:*

*Die X-GmbH wird auf ihre ebenfalls in Deutschland ansässige Schwesterngesellschaft Z-GmbH steuerneutral verschmolzen (side-stream-Verschmelzung); **der Vorgang wäre auch nach dem UmgrStG steuerneutral.***

*Das mit Nichtfestsetzung behaftete Vermögen bleibt ersatzweise innerhalb der EU weiterhin steuerhängig (Anteil der Y-GmbH an der Z-GmbH), weshalb kein die Festsetzung der Steuerschuld auslösendes Ereignis vorliegt.*

Variante 2:

*Die X-GmbH wird auf ihre ebenfalls in Deutschland ansässige Tochtergesellschaft Z-GmbH steuerneutral verschmolzen (down-stream-Verschmelzung); **der Vorgang wäre auch nach dem UmgrStG steuerneutral.***

*Das mit Nichtfestsetzung behaftete Vermögen bleibt ersatzweise innerhalb der EU weiterhin steuerhängig (Anteil der Y-GmbH an der Z-GmbH), weshalb kein die Festsetzung der Steuerschuld auslösendes Ereignis vorliegt.*

Variante 3:

*Die X-GmbH wird steuerneutral auf ihre **ebenfalls in Deutschland ansässige Muttergesellschaft** ~~die~~ Y-GmbH verschmolzen (up-stream-Verschmelzung). Es liegt **ungeachtet der Steuerneutralität des Vorgangs** ein sonstiges Ausscheiden des mit Nichtfestsetzung behafteten Anteils an der X-GmbH vor und es kommt zur Festsetzung der Steuerschuld.*

- [...]

Rz 928 wird wie folgt geändert:

### 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 **Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#)** (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](#)).

**Im Falle der Einbringung von Mitunternehmeranteilen ([§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#)) kann [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) hinsichtlich eines im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Grund und Bodens angewendet werden, sofern dieser nicht gemäß [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) (siehe Rz 722) zurückbehalten wird. [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) kann bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils aber auch hinsichtlich des zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörenden Grund und Bodens in Anspruch genommen werden, weil ein dem (Teil-)Betrieb einer Mitunternehmerschaft zuzurechnender Grund und Boden ertragsteuerlich anteilig den dahinterstehenden Mitunternehmern zuzurechnen ist.**

Diesfalls kann das Aufwertungswahlrecht vom jeweilig einbringenden Mitunternehmer im Ausmaß der jeweiligen Beteiligungsquote angewendet werden, wenn § 30 Abs. 4 EStG 1988 bei Veräußerung des Grund und Bodens am Einbringungsstichtag (ganz oder eingeschränkt) für den einbringenden Mitunternehmer anwendbar wäre.

Wird [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) bei der Einbringung von Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 1 und Z 2 UmgrStG](#) angewendet, erhöht dieser der 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.

Die Anwendung des [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) setzt voraus, dass [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) beim Einbringenden im Falle der Veräußerung des Grund und Bodens am Einbringungsstichtag ganz oder eingeschränkt anwendbar wäre. 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 zum Teilwert in das Betriebsvermögen vor dem 1.4.2012 ergeben (siehe Rz 970a). Darüber hinaus kann auch im Falle einer der Einbringung vorangehenden Einlage in das Umlaufvermögen hinsichtlich des zum Einlagezeitpunkt in Evidenz genommenen Teilwerts ([§ 30a Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#)) eine eingeschränkte Anwendbarkeit von [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) am Einbringungsstichtag vorliegen (siehe Rz 970a). Die Aufwertungsoption des [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) kann auch grundstücksbezogen ausgeübt werden, wobei von einer eingeschränkten Anwendbarkeit des [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) auch auszugehen ist, wenn aufgrund einer Grundstückszusammenlegung nur ein Teil der Grundstücksfläche „Altvermögen“ darstellt. Diesfalls ist die Aufwertungsoption auf das gesamte (vereinigte) Grundstück zu beziehen, soweit es sich dabei um ein einheitliches Wirtschaftsgut handelt.

Die Ausübung der Aufwertungsoption ist ~~im Einbringungsvertrag in nach dem 31.12.2014 geschlossenen Einbringungsverträgen~~ ersichtlich zu machen ([§ 16 Abs. 6 letzter Satz](#) iVm 3. Teil Z 26 [UmgrStG](#)). Dabei handelt es sich um eine Ordnungsvorschrift.

[...]

*Rz 973b wird wie folgt geändert:*

#### **973b**

Die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum setzt voraus, dass spätestens am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages (bei Spaltungen spätestens am Tag der letzten Beschlussfassung) nachweislich eine – dem allgemeinen ertragsteuerlichen Fremdvergleichsgrundsatz standhaltende – Entgeltvereinbarung zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft getroffen wird-, **die sich für Zwecke des [§ 18 Abs. 3 UmgrStG](#) ausdrücklich auch auf den Rückwirkungszeitraum bezieht.** Für diese Zwecke wird eine ausdrückliche schriftliche Dokumentation der Rechtsbeziehung und der damit im Zusammenhang stehenden Vergütungen sowie ein diesbezüglicher Hinweis im Einbringungsvertrag zweckmäßig sein. Wird eine Entgeltvereinbarung nicht nachweislich (rechtzeitig) getroffen, treten die Rechtsfolgen des [§ 18 Abs. 3 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2023 nicht ein. Folglich können die Rechtsbeziehungen nicht mit steuerlicher Wirkung rückbezogen werden; es können hinsichtlich des nicht entrichteten bzw. des fremdunüblich entrichteten Entgelts eine verdeckte Ausschüttung gemäß [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#), eine Nutzungseinlage oder eine verdeckte Einlage gemäß [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) für den Rückwirkungszeitraum vorliegen.

*Rz 973c wird wie folgt geändert:*

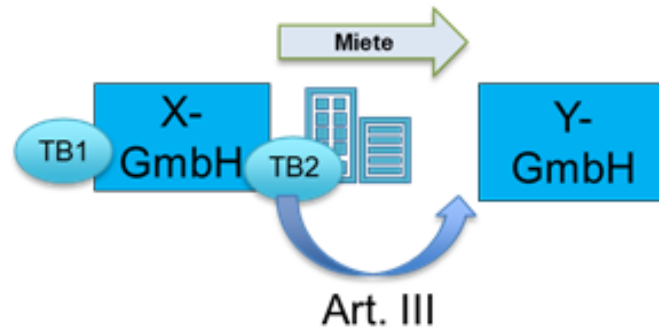
#### **973c**

Aus der Rückbeziehung von Rechtsbeziehungen resultierende Vergütungen führen unter den Voraussetzungen des [§ 18 Abs. 3 UmgrStG](#) auch bereits für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages, also im Rückwirkungszeitraum, zu Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft bzw. des Einbringenden; **in zeitlicher Hinsicht richtet sich die Erfassung der Betriebsausgaben/Betriebseinnahmen nach der jeweiligen Gewinnermittlungsart (zB erst bei tatsächlicher Zahlung im Rahmen des Zufluss-/Abflussprinzips).**

**Da umsatzsteuerlich keine Rückwirkung vorgesehen ist und die Vergütungen somit für einen Zeitraum geleistet werden, in dem aus umsatzsteuerlicher Sicht nur ein Steuersubjekt besteht, liegt mangels Leistungsaustausch kein umsatzsteuerbarer Vorgang vor.**

*Beispiel:*

*Die X-GmbH hat zwei Teilbetriebe (TB1 und TB2). Zum 31.12.X1 wird TB2 in die neu gegründete Y-GmbH nach Art. III UmgrStG eingebracht. Eine Betriebsliegenschaft, die von beiden Teilbetrieben verwendet wird, geht einbringungsbedingt auf die Y-GmbH über und wird dieser rückwirkend ab 1.1.X2 steuerlich zugerechnet.*



*Variante 1: Der X-GmbH werden Mietzinszahlungen für die Nutzung der Betriebsliegenschaft bereits im Rückwirkungszeitraum verrechnet. Es wird rechtzeitig eine Entgeltvereinbarung zwischen der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft abgeschlossen. Die der X-GmbH verrechneten Mietzinszahlungen für die Betriebsliegenschaft können steuerlich der übernehmenden Y-GmbH bereits ab 1.1.X2 zugerechnet werden und bei dieser zu Betriebseinnahmen führen; korrespondierend liegen bei der X-GmbH Betriebsausgaben im Rückwirkungszeitraum vor.*

*Variante 2: Der X-GmbH werden keine Mietzinszahlungen für die Nutzung der Betriebsliegenschaft verrechnet. In Höhe der fremdüblichen Miete liegt eine verdeckte Ausschüttung **bei der Y-GmbH ab dem Einbringungsstichtag** vor.*

*Rz 1031 wird wie folgt geändert:*

### 1031

Als Anteile im Sinne des [§ 19 Abs. 1 UmgrStG](#) gelten Anteile am Nennkapital, also Aktien, GmbH/**FlexKap**-Geschäftsanteile, **Unternehmenswertanteile an FlexKap** und Genossenschaftsanteile, die durch eine Kapitalerhöhung oder eine Sachgründung neu entstanden sind.

*Rz 1042 wird wie folgt geändert:*

### 1042

Nach [§ 19 Abs. 2 Z 1 UmgrStG](#) kann der Einbringende als Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen mit eigenen Anteilen der übernehmenden Körperschaft abgefunden werden.

~~Die Bestimmung ist grundsätzlich nur auf eine übernehmende AG anwendbar.~~ [§ 65 AktG](#)

regelt Konstellationen, in denen der Erwerb eigener Aktien durch eine AG möglich ist.

**Darüber hinaus regelt auch [§ 15 FlexKapGG](#) Konstellationen, in denen der Erwerb eigener Anteile durch eine FlexKap möglich ist, wobei sowohl „normale“ Anteile als auch Unternehmenswertanteile an FlexKap als eigene Anteile erworben werden können.**

Rz 1090a wird wie folgt geändert:

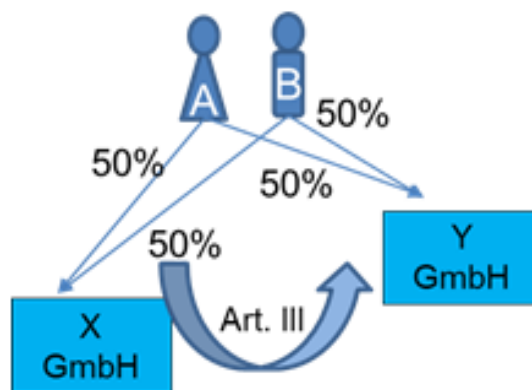
### 1090a

Bei Einbringungen mit Einbringungsstichtagen nach dem 30.6.2023 besteht neben den in [§ 19 Abs. 2 Z 1 bis 5 UmgrStG](#) genannten Ausnahmeregelungen eine weitere Möglichkeit, auf die Gewährung neuer Anteile anlässlich der Einbringung zu verzichten: Gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) kann die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben, wenn alle an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 2 oder 3 UmgrStG](#) (Mitunternehmer- oder Kapitalanteile) einbringen, an dem sie insgesamt im Verhältnis zueinander im selben Ausmaß substanzbeteiligt sind wie an der übernehmenden Körperschaft.

Aufgrund von [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) kann somit auch in Konstellationen, in denen kein Einbringender Alleingesellschafter an der übernehmenden Körperschaft ist, sondern mehrere Einbringende im selben Verhältnis am einzubringenden Vermögen und an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind, auf eine Gewährung neuer Anteile verzichtet werden, ohne dass eine wechselseitige Anteilsabtretung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) (siehe Rz 1046) zur Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen von Art. III UmgrStG erforderlich ist.

#### Beispiel:

Die natürlichen Personen A und B sind zu je 50% an der inländischen X-GmbH und an der inländischen Y-GmbH beteiligt. Zum 31.12.X1 bringen A und B ihre Anteile an der X-GmbH gemäß Art. III UmgrStG in die Y-GmbH ein.



Da die an der übernehmenden Körperschaft Y-GmbH unmittelbar beteiligten Personen A und B begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG](#) einbringen, an dem sie insgesamt im Verhältnis zueinander im selben Ausmaß wie an der übernehmenden Y-GmbH substanzbeteiligt sind (zu je 50%), kann die Gewährung neuer Anteile anlässlich der Einbringung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) unterbleiben.

**[§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) erfordert nicht, dass die Beteiligungsquoten der Einbringenden an jener Körperschaft, deren Kapitalanteile eingebracht werden sollen, ident mit deren**

**Beteiligungsquoten an der übernehmenden Körperschaft sind. Vielmehr setzt die Regelung nur voraus, dass die Einbringenden im Verhältnis zueinander am einzubringenden Vermögen und an der übernehmenden Körperschaft im selben Ausmaß substanzbeteiligt sind (siehe dazu auch Rz 1090d Beispiel 3).**

*Variante Beispiel:*

*A und B sind an der X-GmbH zu je 30% beteiligt und an der übernehmenden Y-GmbH (wie im Ausgangsverhalt) zu je 50%.*

*Auf die Gewährung neuer Anteile kann gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) verzichtet werden, weil A und B auch diesfalls im Verhältnis zueinander im selben Ausmaß (1:1) an der X-GmbH wie an der übernehmenden Y-GmbH substanzbeteiligt sind.*

Unabhängig davon, ob die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) erfüllt sind, kann von den Einbringenden nach wie vor eine wechselseitige Anteilsabtretung gemäß [§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG](#) vorgenommen werden (siehe diesfalls Rz 1046).

*Rz 1090f wird wie folgt geändert:*

#### **1090f**

In zeitlicher Hinsicht müssen sämtliche Einbringungen für Zwecke des [§ 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG](#) zum selben Umgründungstichtag erfolgen und die Einbringungen müssen – **bei Vorliegen gesonderter Einbringungsverträge** – im **jeweiligen** Einbringungsvertrag aufeinander Bezug nehmen (**siehe Rz 785e zur strukturierten Meldung bei nach dem 30.6.2025 beschlossenen Einbringungen**).

[...]

*Rz 1092 wird wie folgt geändert:*

#### **1092**

Als Anschaffungszeitpunkt von gewährten Anteilen gilt der Beginn des dem Einbringungstichtag 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. **Zum Zeitpunkt von Folgeumgründungen von Anteilen an der erst im Rückwirkungszeitraum neu gegründeten Körperschaft siehe Rz 749.**

Der Anschaffungszeitpunkt hat Bedeutung für:

[...]

*Rz 1239 wird wie folgt geändert:*

## **1239**

Bei Einbringungen, die nicht unter das UmgrStG fallen, ist – **bei Vornahme einer Kapitalerhöhung** – die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung (**die ausgegebenen Kapitalanteile und sonstigen Leistungen**), mindestens **aber** vom Grundstückswert zu berechnen ([§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#)). **Erfolgt keine Kapitalerhöhung und liegt auch keine sonstige Gegenleistung vor, ist die Grunderwerbsteuer diesfalls vom Grundstückswert unter Anwendung des Stufentarifs zu bemessen.**

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. Für die zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages angeschafften Grundstücke kommt es zur einbringungsbedingten Grunderwerbsteuerpflicht. Für Grundstücke, die in der Einbringungsbilanz noch aufscheinen, jedoch zwischen Einbringungstichtag 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 1299 wird wie folgt geändert:*

## **1299**

Ein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG liegt auch vor, wenn es zu einer übertragenden Umwandlung einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaftsstruktur kommt, ohne dass es dabei zu einer inhaltlichen Änderung der Beteiligungen oder der Beteiligten kommt. Die steuerliche Wirkung beschränkt sich in diesem Fall auf die Rückwirkung dieses Vorgangs und auf den Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern. Ein strukturändernder Zusammenschluss ist etwa in folgenden Fällen anzunehmen:

- Eine GesBR wird in eine Personengesellschaft des Unternehmensrechts (OG, KG) umgegründet (**zum Vorliegen eines gemeinschaftlichen „Betriebsvermögens“ der GesBR für ertragsteuerliche Zwecke siehe Rz 1445**). Wenn sich dabei die Gesellschafter- oder Beteiligungsstruktur nicht ändert, kann es – **auch im Anwendungsbereich des [§ 32](#)**

[Abs. 3 EStG 1988](#) – zu keiner Steuerlastverschiebung kommen (**siehe Rz 1445**). Bleibt bisheriges Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters Sonderbetriebsvermögen desselben, hat dies keine ertragsteuerlichen Auswirkungen. Dies gilt auch für den Fall, dass eine GesBR infolge des Überschreitens der Umsatzgrenzen des [§ 189 UGB](#) zur Protokollierung als OG oder KG verpflichtet ist und die Eintragung samt Übertragung des Vermögens tatsächlich vornimmt.

- [...]

*Rz 1316 wird wie folgt geändert (Verweisanpassung):*

### 1316

[...]

- [...] Auch bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das gemeinschaftliche Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft erfolgt lediglich eine quotale Tauschrealisierung hinsichtlich der „Fremdquote“; hinsichtlich der „Eigenquote“ liegt ein steuerneutraler Vorgang vor, soweit es insgesamt zu einer Verschiebung stiller Reserven zwischen den Gesellschaftern kommt; hinsichtlich der Eigenquote ist bei Vorhandensein stiller Reserven eine Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung der Steuerbelastung zu treffen (vgl. § 32 Abs. 3 ~~Z 1 letzter Satz~~ EStG 1988).
- [...]

*Rz 1321 wird wie folgt geändert*

### 1321

Ob die **Berechnung der Höhe** des Gewinnvorab vor oder nach der dem Beteiligungsverhältnis entsprechenden Gewinnaufteilung erfolgt und damit langsamer oder rascher abgewickelt wird, ist Sache der Vereinbarung der Zusammenschlusspartner.

*Fortsetzung des Beispiels in Rz 1319:*

*Gewinnvorab nach Gewinnaufteilung:*

*Im ersten Wirtschaftsjahr der Mitunternehmerschaft ergibt sich ein Gewinn von 800. Dieser Gewinn wird zunächst dem A mit 600 und dem B mit 200 zugewiesen. In der Folge verzichtet B auf 10% von 200 (= 20) zugunsten des A, sodass sich eine Gewinnzuteilung von 620 für A und 180 für B ergibt. Der restliche Vorab beträgt 980.*

*Gewinnvorab vor Gewinnaufteilung:*

*Im ersten Wirtschaftsjahr der Mitunternehmerschaft ergibt sich ein Gewinn von 800. B verzichtet ~~zunächst~~ auf 10% von 800 (= 80) zugunsten des A. **Der Gewinn wird zunächst dem A mit 600 und dem B mit 200 zugewiesen.** In der Folge **verzichtet B auf 80** ~~wird der Restgewinn von 720 nach den Beteiligungsquoten zugerechnet~~, sodass sich ~~wie bei der anderen~~ **dieser** Variante eine Gewinnzuteilung von ~~620 (540 + 80)~~ **620** für A und **180** für B ergibt. Der restliche Vorab beträgt 920.*

*Rz 1337 wird wie folgt geändert:*

#### **4.1.8.3.1. Anmeldung beim Firmenbuchgericht**

##### **1337**

Das Firmenbuchgericht am Sitz der Personengesellschaft ist zuständig, wenn:

- durch den Zusammenschluss eine in das Firmenbuch einzutragende Personengesellschaft neu entsteht (Sachgründung) oder
- ein neuer Gesellschafter in eine im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaft eintritt.

Dies gilt unabhängig von einer vor oder nach dem Zusammenschluss nicht bestehenden oder bestehenden oder in der Folge entstehenden Rechnungslegungspflicht. Ausgenommen von der Firmenbuchzuständigkeit ist der Zusammenschluss zu einer Innengesellschaft (atypisch stille Beteiligung an einem rechnungslegungspflichtigen Unternehmen).

Unabhängig von der Eintragung ins Firmenbuch muss innerhalb von neun Monaten ab dem Umgründungstichtag eine (ab 2024 standardisierte und in der Regel elektronische) Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) beim zuständigen Finanzamt erfolgen (~~siehe Rz 1902§ 43 Abs. 1 UmgrStG~~). Die Verletzung dieser Frist kann eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß [§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) darstellen (siehe Rz 1900).

*Rz 1338 wird die neue Unterüberschrift „4.1.8.3.2.1. Allgemeines“ vorangestellt und wie folgt geändert:*

#### **4.1.8.3.2. Meldung beim Finanzamt**

##### **4.1.8.3.2.1. Allgemeines**

##### **1338**

Der Zusammenschluss ist dem nach [§§ 60 f BAO](#) für die Gewinnfeststellung der übernehmenden Mitunternehmerschaft zuständigen FA in folgenden Fällen zu melden:

- Sachgründung einer nicht in das Firmenbuch einzutragenden Mitunternehmerschaft (zB GesBR, stille Mitunternehmerschaft)
- Vermögensübertragung in eine in das Firmenbuch eingetragene von den Zusammenschlusspartnern bar gegründete Personengesellschaft durch einen, mehrere oder sämtliche Gründergesellschafter
- Erhöhung des Gesellschaftsanteils durch einen, mehrere oder alle Mitunternehmer einer bestehenden protokollierten oder nicht protokollierten Mitunternehmerschaft. Im Falle einer Erhöhung von Gesellschaftsanteilen bestehender Gesellschafter im Zusammenhang mit dem Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine im Firmenbuch eingetragene

Gesellschaft erübrigt sich auf Grund der maßgeblichen Firmenbuchanmeldung eine eigenständige Meldung der Anteilserhöhung beim zuständigen FA

- Beitritt eines Gesellschafters in eine bestehende nicht im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaft.

Als für die Meldung zuständiges FA gilt in Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft als Inhaber des Unternehmens einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft auftritt, das für die Kapitalgesellschaft nach [§§ 60 f BAO](#) zuständige Finanzamt. **Bei strukturierten Meldungen von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Zusammenschlüssen (siehe dazu Rz 1339a) ist dies im Falle der Übermittlung einer schriftlichen Meldung mittels Umgr 1 zu beachten; im Falle von elektronischen strukturierten Meldungen gilt die Meldung mit der Übermittlung über FinanzOnline stets als bei der zuständigen Abgabenbehörde eingereicht.**

*Rz 1339 wird wie folgt geändert:*

#### **1339**

**Bei Zusammenschlüssen mit Auslandsbezug ist hinsichtlich des für die Meldung zuständigen Finanzamtes zu unterscheiden:**

- Fehlt es bei der Übertragung von Vermögen im Wege eines Zusammenschlusses auf eine ausländische übernehmende Personengesellschaft an einem zuständigen inländischen Firmenbuchgericht bzw. FA, ist auf Grund der Maßgeblichkeit des [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) die Meldung des Zusammenschlusses bei dem für den Übertragenden zuständigen inländischen FA vorzunehmen.
- Ist bei einem Zusammenschluss im Ausland nur inländisches Vermögen oder ein inländischer Mitunternehmer betroffen, ist die Meldung bei dem für das übertragene Vermögen oder den Mitunternehmer zuständigen FA zu erstatten.

**Die obigen Ausführungen gelten ebenso bei strukturierten schriftlichen Meldungen mittels Umgr 1 von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Zusammenschlüssen; im Falle von elektronischen strukturierten Meldungen gilt die Meldung mit der Übermittlung über FinanzOnline stets als bei der zuständigen Abgabenbehörde eingereicht (siehe auch Rz 1338).**

*Vor Rz 1339a wird die Überschrift „4.1.8.3.2.2. Strukturierte Meldung von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Zusammenschlüssen“ eingefügt und Rz 1339a lautet (der bisherige Inhalt von Rz 1339a wird in aktualisierter Form in Rz 1339b verschoben):*

#### **4.1.8.3.2.2. Strukturierte Meldung von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Zusammenschlüssen**

##### **1339a**

Für die strukturierte Meldung von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Zusammenschlüssen ist die UmgrMV zu beachten (siehe dazu bereits Rz 785a ff). Für diese Meldungen gelten die Aussagen in Rz 785a ff sinngemäß.

Bei Zusammenschlüssen sind gemäß [§ 3 Abs. 2 Z 2 UmgrMV](#) neben den allgemeinen Inhalten (Rz 785f) zusätzlich folgende meldespezifische Inhalte und Angaben im Rahmen der strukturierten Meldung zu übermitteln:

- Angaben dazu, ob Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung der Steuerbelastung gemäß [§ 24 Abs. 2 UmgrStG](#) vereinbart wurde, wobei auch Angaben zur Vorsorgemethode zu machen sind (Kapitalkontenzusammenschluss mit Gewinnvorab, Liquidationsvorab oder Reservenvorbehalt; Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung oder Verkehrswertübernahme; sonstige Vorsorgemethode wie zB „lock step“). Gehen die Umgründungspartner davon aus, dass es im Rahmen des Zusammenschlusses zu keiner endgültigen Verschiebung von Steuerbelastungen kommt (zB bei ausschließlichen Beitritt eines Arbeitsgesellschafters) und vereinbaren auch keine Vorsorge „in eventu“, ist die Vornahme einer Vorsorge in der Eingabemaske bzw. im Umgr 1 zu verneinen („nein“). Gehen die Umgründungspartner hingegen zwar davon aus, dass es im Rahmen des Zusammenschlusses zu keiner endgültigen Verschiebung von Steuerbelastungen kommt, vereinbaren aber eine Vorsorge „in eventu“, sind in der Eingabemaske bzw. im Umgr 1 die Vereinbarung einer („in-eventu“) Vorsorge („ja“) sowie die diesfalls vereinbarte Vorsorgemethode anzugeben.
- Angaben zur Gewinnermittlungsart der Übertragenden sowie der übernehmenden Personengesellschaft hinsichtlich des übertragenen und übernommenen Vermögens im Hinblick auf einen (rein rechnerischen) Wechsel der Gewinnermittlungsart.
- Ob im Rahmen des Zusammenschlusses von einem Umgründungspartner Grundstücke im Sinne des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) übertragen werden. Dies ist insbesondere relevant im Hinblick auf die Inanspruchnahme des Aufwertungswahlrechts gemäß [§ 24 Abs. 3 UmgrStG](#) zum Zusammenschlussstichtag (siehe dazu Rz 1425a) bzw. die alternativ zur Anwendung gelangende „gespaltene Betrachtungsweise“ gemäß [§ 25 Abs. 5 UmgrStG](#) und der damit einhergehenden Evidenzierung des Teilwertes zum Zusammenschlussstichtag (siehe dazu Rz 1457a). Ungeachtet der Angabe zur

Übertragung von Grundstücken im Rahmen der Meldung ist die Ausübung des Aufwertungswahlrechtes gemäß [§ 24 Abs. 3 vorletzter Satz UmgrStG](#) im Zusammenschlussvertrag festzuhalten.

- Ob im Zuge des Zusammenschlusses von einem Umgründungspartner nicht begünstigtes Vermögen (zB Grundstück) übertragen wird, für das aufgrund von [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) die Buchwertfortführung nur anteilig hinsichtlich der „Eigenquote“ (siehe Rz 1370 sowie EStR 2000 Rz 5926a ff) möglich ist.
- Ob von einem Umgründungspartner rückwirkende Maßnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) im Rahmen des Zusammenschlusses vorgenommen werden.

Zur Vollständigkeit der Meldung siehe Rz 785i und Rz 785j.

~~Die Aussagen in Rz 785 bis Rz 791 zur Form und zum Inhalt der Meldung gelten auch für Zusammenschlüsse:~~

*Nach Rz 1339a werden die neue Überschrift „4.1.8.3.2.3. Meldung von bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Zusammenschlüssen“ sowie die neue Rz 1339b eingefügt:*

#### **4.1.8.3.2.3. Meldung von bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Zusammenschlüssen** **1339b**

Bei der Meldung von bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Zusammenschlüssen gelten hinsichtlich der Form sowie der Inhalte die Aussagen in Rz 786 bis Rz 791 (Meldung von Einbringungen bis zum 30.6.2025) gleichermaßen.

*Rz 1344 wird wie folgt geändert:*

#### **1344**

[...]

- Der (die) Übertragende(n) nimmt (nehmen) die Sanierungsmöglichkeit des [§ 13 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht wahr oder kann (können) sie auf Grund eines verspäteten Erkennens des Fehlens des Zurechnungserfordernisses nicht mehr wahrnehmen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG vor. Es kommt zu einer (**nach 30.6.2024: anteiligen**) Realisierung stiller Reserven gemäß [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) bzw. [§ 20 KStG 1988](#) auf den ursprünglich gewählten Zusammenschlussstichtag (siehe dazu bereits näher Rz 1506 ff).

[...]

Rz 1370 wird wie folgt geändert:

#### 4.1.10. Übertragung von nicht unter [§ 23 Abs. 2 UmgrStG](#) fallendem Vermögen

##### 1370

[...]

Die steuerliche Beurteilung im Falle der Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen richtet sich nach dem allgemeinen Ertragsteuerrecht; es ist § 32 Abs. 3 **Z 1** EStG 1988 anzuwenden (siehe Rz 1417 ff).

*Beispiel 2:*

*A überträgt im Zuge eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG zum 31.12.X1 sein Grundstück des Privatvermögens (Neuvermögen) mit stillen Reserven auf die BC-KG, an der B und C zu je 50% beteiligt sind. Nach dem Zusammenschluss sollen A, B und C zu je 1/3 an der ABC-KG beteiligt sein. Da es ausreichend ist, wenn ein Zusammenschlusspartner begünstigtes Vermögen überträgt (Betrieb der BC-KG), ist Art. IV UmgrStG bei Erfüllung der sonstigen Anwendungsvoraussetzungen anwendbar. Obwohl A kein begünstigtes Vermögen überträgt, kann er rückwirkend der Mitunternehmerschaft beitreten.*

*Für die Beurteilung der Grundstücksübertragung ist § 32 Abs. 3 **Z 1** EStG 1988 einschlägig. Insoweit das Grundstück künftig nicht mehr A, sondern B und C zuzurechnen ist („Fremdquote“; 2/3), liegen bei A Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung vor. Insoweit das Grundstück dem A auch nach dem Zusammenschluss noch zuzurechnen ist, liegt eine Einlage gemäß [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) vor („Eigenquote“; 1/3). Hinsichtlich der auf die Eigenquote entfallenden stillen Reserven ist, soweit sie ansonsten auf B und C entfallen würden, Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen durch A zu treffen.*

[...]

Rz 1416 wird wie folgt geändert:

##### 1416

Die Übertragung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes ohne Übertragung eines (Teil)Betriebes oder Mitunternehmeranteiles in das Betriebsvermögen der übernehmenden Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten und der damit verbundenen Begründung oder Erhöhung des starren (fixen) Kapitalkontos des Übertragenden ist ein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG, ~~da~~ **weil** die zivilrechtlich übernehmende Personengesellschaft steuerrechtlich auch ein Übertragender (ihres Betriebes) ist (siehe Rz 1298). **Hinsichtlich der Rechtsfolgen ist je nach Rechtslage zu unterscheiden:**

**Übertragungen nach 30.6.2024 (Rechtslage AbgÄG 2024):**

**Gehört das übertragene Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen eines Betriebes, dem auch die Beteiligung an der übernehmenden Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist, ist [§ 32](#)**

[Abs. 3 Schlussteil EStG 1988](#) zu beachten. Danach ist [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) sinngemäß auch auf die Übertragung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft (und umgekehrt) anzuwenden, sodass die Übertragung nur insoweit zu einer Realisierung stiller Reserven im übertragenen Wirtschaftsgut führt, als dieses dem Übertragenden in weiterer Folge nicht mehr zuzurechnen ist („Fremdquote“). Soweit das übertragene Wirtschaftsgut dem Übertragenden hingegen weiterhin (über die Mitunternehmerschaft) zuzurechnen ist („Eigenquote“), liegt ein steuerneutraler Vorgang vor und die Buchwerte sind fortzuführen (siehe auch EStR 2000 Rz 5928); hinsichtlich der „Eigenquote“ ist Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen.

Gehört das übertragene Wirtschaftsgut hingegen zu einem Betriebsvermögen eines anderen Betriebes als jenem, dem die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist, liegt zunächst eine Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) (bei Grundstücken grundsätzlich zum Buchwert) mit nachfolgender Einlage aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft vor; auf diese Einlage ist [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) anwendbar (siehe auch EStR 2000 Rz 5931 und Rz 436).

§ 32 Abs. 3 Schlussteil EStG 1988 gilt auch für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen einer unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaft.

Zu einer (anteiligen) Realisierung kommt es nicht, wenn es anlässlich der Übertragung zu keiner Verschiebung stiller Reserven auf andere kommt (Übertragung bei 100-prozentiger Mitunternehmerstellung).

#### **Übertragungen bis 30.6.2024 (Rechtslage vor AbgÄG 2024):**

~~Das ändert nichts daran, dass~~ Es liegt eine rückwirkende Entnahme aus dem Betriebsvermögen gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) mit nachfolgender Einlage gemäß [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) in die übernehmende Mitunternehmerschaft vor~~liegt~~. Dabei erfolgt die Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen grundsätzlich steuerwirksam mit dem Teilwert. Die Entnahme von Grund und Boden erfolgt grundsätzlich zum Buchwert; die Entnahme von Gebäuden erfolgt

- aufgrund von [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2023 ebenfalls grundsätzlich zum Buchwert
- aufgrund von [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2023 mit dem Teilwert.

Gleiches gilt sinngemäß für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen einer unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaft. Ein steuerwirksamer Entnahme-Einlage-Tatbestand ist im Falle der Übertragung auf eine Personengesellschaft nicht gegeben, wenn es zu keiner Verschiebung der stillen Reserven auf andere kommt (Übertragung bei 100-prozentiger Mitunternehmerstellung).

Zum Dividendenvorbehalt einer übertragenden Körperschaft hinsichtlich eines im übertragenen Betriebsvermögen enthaltenen Kapitalanteiles siehe Rz 881.

*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 jedoch 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](#)). Die steuerlichen Folgen für die Bewertung eines aus dem Privatvermögen auf die Personengesellschaft übertragenen Wirtschaftsgutes ergeben sich aus § 32 Abs. 3 **Z 1** EStG 1988 (siehe dazu EStR 2000 Rz 5926a ff). Danach ist das zu übertragende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses wie folgt zu bewerten:

[...]

*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 Betriebsräume. 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 („Fremdquote“) 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 („Eigenquote“). 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). Gegen die Verschiebung von Steuerlasten im Hinblick auf die Eigenquote ist vorzusorgen (§ 32 Abs. 3 **Z 1** letzter Satz EStG 1988).

Rz 1422 wird wie folgt geändert:

#### **1422**

Wird neben dem Vermögen einer Mitunternehmerschaft auch Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer in das Gesellschaftsvermögen übertragen, ist das Sonderbetriebsvermögen in die Zusammenschlussbilanz oder eine Zusammenschlusssonderbilanz aufzunehmen. Das Überführen vom Sonderbetriebsvermögen ins Gesellschaftsvermögen ist im Rahmen des Art. IV UmgrStG steuerneutral. Außerhalb des Art. IV UmgrStG führt die Überführung von Sonderbetriebsvermögen ins Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft

- ab dem 22.7.2023 gemäß [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) zu einer Realisierung hinsichtlich der „Fremdquote“ und zu einem steuerneutralen Vorgang hinsichtlich der „Eigenquote“ (EStR 2000 Rz 5929) und
- vor dem 22.7.2023 unter Umständen zu einer Entnahme und Einlage (EStR 2000 Rz 5923 und 5931a bzw. 5931 in der Fassung vor EStR 2000 - Wartungserlass 2024).

**Wird im Rahmen eines Zusammenschlusses ein Mitunternehmeranteil übertragen, gehört dazu auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen (siehe Rz 1309 und 1367); die Übertragung in das Gesellschaftsvermögen erfolgt – bei Erfüllung der allgemeinen Anwendungsvoraussetzungen – auch hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens steuerneutral zu Buchwerten im Rahmen des Art. IV UmgrStG; [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) hat diesfalls hinsichtlich der Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens keinen Anwendungsbereich.**

Zum Überführen vom Gesellschaftsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen siehe Rz 1444 f.

Rz 1427 wird wie folgt geändert:

#### **4.2.4.4. Anteilige Zwangsaufwertung (Vorsorgeverletzung)**

#### **1427**

Gemäß [§ 24 Abs. 2 UmgrStG](#) ist die Buchwertfortführung (**gesamthaft**) nur zulässig, wenn es durch den Zusammenschluss zu keiner endgültigen Verschiebung von Steuerlasten zwischen den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen kommt.

*Rz 1429 wird wie folgt geändert:*

#### **1429**

Im Falle der Nichtbeachtung einer Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung der Steuerbelastung nach [§ 24 Abs. 2 UmgrStG](#) wird nicht die Anwendbarkeit von Art. IV UmgrStG versagt, sondern es tritt lediglich eine (anteilige) Gewinnverwirklichung beim übertragenen Vermögen hinsichtlich der „Fremdquote“ ein (siehe bereits Rz 1305 sowie zu den Rechtsfolgen Rz 1428; hinsichtlich der „Eigenquote“ ist auch diesfalls Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerlasten gemäß § 32 Abs. 3 **Z 1 EStG 1988** zu treffen, siehe EStR 2000 Rz 5926c). [...]

*Rz 1444 wird wie folgt geändert:*

#### **1444**

Ein Sonderfall des Zurückbehaltens liegt vor, wenn zurückbehaltene aktive oder passive Wirtschaftsgüter in das Sonderbetriebsvermögen wechseln:

- Ein Einzelunternehmer behält sich ein betrieblich genutztes und damit zum notwendigen Betriebsvermögen zählendes Grundstück zurück, stellt dieses aber der Mitunternehmerschaft zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung. Das Grundstück wechselt zusammenschlussbedingt in das Sonderbetriebsvermögen, die steuerlichen Buchwerte sind fortzuführen (VwGH 19.5.2005, [2000/15/0179](#)). Eine Vorsteuerkorrektur ist im Falle der umsatzsteuerpflichtigen entgeltlichen Überlassung nicht vorzunehmen. Die Entgelte für die Nutzungsüberlassung sind Sonderbetriebseinnahmen. Wird das Grundstück unentgeltlich zur Verfügung gestellt, ergeben sich ertragsteuerlich dieselben Konsequenzen, umsatzsteuerlich kommt es jedoch infolge des steuerfreien Eigenverbrauchs des Grundstücks zur Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#).
- Bei Übertragung des Betriebes durch eine Mitunternehmerschaft ist die gleichzeitige steuerneutrale Überführung von betrieblichen Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthand- oder Gemeinschaftsvermögen **der Mitunternehmerschaft** in das Sonderbetriebsvermögen der beteiligten Mitunternehmerschaft nur möglich, wenn die Eigenschaft von notwendigem oder gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen weiterhin vorliegt und es im Zuge der Überführung zu ~~keiner Änderung Verschiebungen bezüglich der Zurechnung~~**Zuordnung** (Substanzbeteiligung) ~~hinsichtlich der betroffenen überführten~~ Wirtschaftsgüter zu den beteiligten Mitunternehmern kommt (VwGH 17.1.1995, [94/14/0077](#)). **Dies gilt auch für Übertragungen nach dem 30.6.2024, weil diesfalls keine „Fremdquote“ (§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988) vorliegt und die Übertragung folglich gesamthaft steuerneutral erfolgen kann.** Siehe dazu auch Rz 1445.

- Bei Übertragung des Betriebes durch eine Mitunternehmerschaft stellt **sind an die Überführung von betrieblichen Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft** in das Sonderbetriebsvermögen unter Änderung der Zuordnungsverhältnisse zu den beteiligten Mitunternehmern **die folgenden Rechtsfolgen geknüpft**: ~~einen Entnahme-/Einlage-Vorgang dar (siehe dazu EStR 2000 Rz 5931).~~

Es liegt ein Anwendungsfall des [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) vor: Insoweit das Wirtschaftsgut den übrigen Mitunternehmern nicht mehr zuzurechnen ist, liegt eine Veräußerung außerhalb des Art. IV UmgrStG vor (Realisierung hinsichtlich der „Fremdquote“); insoweit das Wirtschaftsgut jenem Gesellschafter, in dessen Sonderbetriebsvermögen das Wirtschaftsgut überführt wird, bereits bisher zuzurechnen war, liegt ein steuerneutraler Vorgang vor („Eigenquote“).

**Beispiel 1:**

*Die AB-OG schließt sich mit C zur ABC-KG gemäß Art. IV UmgrStG zusammen. Im durch die AB-OG übertragenen Betrieb befindet sich auch ein bebautes Grundstück, das im Zuge des Zusammenschlusses zur Gänze in das Sonderbetriebsvermögen des A überführt werden soll. Durch die Überführung in das Sonderbetriebsvermögen des A verliert B seine bisherige 50-prozentige Substanzbeteiligung am Grundstück. Im Gegenzug erhält B eine höhere Beteiligung an der Mitunternehmerschaft. [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) ist hinsichtlich des in das Sonderbetriebsvermögen des A überführten Grundstücks anwendbar und es kommt insoweit zur Veräußerungsgewinnbesteuerung, als dieses dem anderen Mitunternehmer (B) nicht mehr zuzurechnen ist (= zur Hälfte); soweit das Grundstück dem A auch weiterhin zuzurechnen ist (= zur Hälfte), liegt ein steuerneutraler Vorgang vor. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen im Zusammenhang mit der Mitunternehmeranteilsaufgabe siehe Rz 1566.*

**Beispiel 1:**

*Die AB-OG schließt sich mit C zur ABC-KG zusammen. Im durch die AB-OG übertragenen Betrieb befindet sich auch ein bebautes Grundstück, das im Zuge des Zusammenschlusses zur Gänze in das Sonderbetriebsvermögen des A überführt werden soll. Durch die Überführung in das Sonderbetriebsvermögen des A verliert B seine bisherige 50-prozentige Substanzbeteiligung am Grundstück. Es kommt zu einer Entnahme durch B und in weiterer Folge zu einer Zuwendung an A mit nachfolgender Einlage durch A. Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt zum Buchwert. Die Entnahme des Gebäudes erfolgt*

- *bei Entnahmen nach dem 30.6.2023 grundsätzlich zum Buchwert (Rechtslage [§ 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023](#));*
- *bei Entnahmen vor dem 1.7.2023 zum Teilwert (Rechtslage [§ 6 Z 4 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2023](#)).*

Erfolgt die Überführung von betrieblichen Wirtschaftsgütern unter nahen Angehörigen, kann eine vorgelagerte „lineare“ Entnahme mit nachfolgender anteiliger Schenkung vorliegen (siehe dazu näher EStR 2000 Rz 5927c).

### Beispiel 2:

Die AB-OG schließt sich mit C zur ABC-KG zusammen. Im durch die AB-OG übertragenen Betrieb befindet sich auch ein bebautes Grundstück, das im Zuge des Zusammenschlusses zur Gänze in das Sonderbetriebsvermögen des A überführt werden soll. **A und B sind nahe Angehörige.** Durch die Überführung in das Sonderbetriebsvermögen des A ~~verliert~~ **verzichtet B auf seine bisherige 50-prozentige Substanzbeteiligung am Grundstück. Die variablen Kapitalkonten von A und B werden im Ausmaß ihrer jeweiligen Substanzbeteiligung gleichmäßig abgesenkt. Bei nahen Angehörigen kann davon ausgegangen werden, dass in einem ersten Schritt eine „lineare“ Entnahme des Grundstücks durch und A und B vorliegt, die für A einen steuerneutralen Vorgang (Überführung aus dem Betriebsvermögen ins Sonderbetriebsvermögen des A aufgrund von [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#)) und hinsichtlich des Anteils von B eine Entnahme im Sinne des [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) (in der Regel zum Buchwert) darstellt und in einem zweiten Schritt eine Schenkung von B an A (siehe ausführlich EStR 2000 Rz 5927c). Im Gegenzug erhält B eine höhere Beteiligung an der Mitunternehmerschaft. Es liegt ein Tausch vor.**

Die Erfassung ~~der allfälliger durch die Entnahme aufgedeckter~~ stiller Reserven (**inklusive „Fremdquote“**) erfolgt im Rahmen der letzten Ergebnisfeststellung der übertragenden Mitunternehmerschaft und ist den Gesellschaftern entsprechend der Gewinnverteilung zuzurechnen.

~~Erfolgt die Änderung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschafterrechten, stellt dies einen Tausch außerhalb des Anwendungsbereiches des Art. IV UmgrStG dar.~~

Rz 1445 wird wie folgt geändert:

### 1445

~~Die~~Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschafts- bzw. Gemeinschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft (zB Betriebsgrundstück) in individuelles Quoteneigentum der Mitunternehmer **ist hinsichtlich der Rechtsfolgen danach zu unterscheiden, ob es im Zuge der Überführung in das Sonderbetriebsvermögen hinsichtlich des Wirtschaftsgutes zu einer Änderung in der Zurechnung kommt: kann eine Entnahme mit nachfolgender Einlage in das Sonderbetriebsvermögen darstellen:**

- **Kommt es zu keiner Zurechnungsänderung, weil das bisher im Gesellschaftsvermögen befindliche Wirtschaftsgut in das Sonderbetriebsvermögen überführt wird und die Miteigentumsquoten am nunmehrigen Sonderbetriebsvermögen mit den Beteiligungsquoten an der Mitunternehmerschaft vor dem Zusammenschluss übereinstimmen, liegt ein steuerneutraler Vorgang gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) vor (siehe zur Rechtslage vor AbgÄG 2024 auch bereits VwGH 19.5.2005, [2000/15/0179](#)).**

- Kommt es hingegen zu einer Zurechnungsänderung, weil das bisher im Gesellschaftsvermögen befindliche Wirtschaftsgut in das Sonderbetriebsvermögen überführt wird und die Miteigentumsquoten am nunmehrigen Sonderbetriebsvermögen nicht mit den Beteiligungsquoten an der Mitunternehmerschaft vor dem Zusammenschluss übereinstimmen, gilt Folgendes:
  - Bei Übertragungen (Stichtagen) nach dem 30.6.2024 liegt insoweit eine Veräußerung vor, als die bisherigen Mitunternehmer nicht mehr an dem ins Sonderbetriebsvermögen überführten Wirtschaftsgut beteiligt sind („Fremdquote“); hinsichtlich der „Eigenquote“ liegt ein steuerneutraler Vorgang vor ([§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#)). Dies gilt auch, wenn der Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen eines Betriebes des Mitunternehmers gehalten wird.
  - Bei Übertragungen (Stichtagen) bis zum 30.6.2024 liegt eine Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen mit anschließender Einlage in das Sonderbetriebsvermögen vor. Handelt es sich bei dem in das Sonderbetriebsvermögen übertragenen Wirtschaftsgut um ein Grundstück, erfolgt die Entnahme (nach 30.6.2023 auch hinsichtlich des Gebäudes) in der Regel zum Buchwert. Siehe dazu näher EStR 2000 Rz 2635. Keine Entnahme liegt vor, wenn der Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen eines Betriebes des Mitunternehmers gehalten wird.

Umsatzsteuerlich kann eine Lieferung des Grundstücks von der Gesellschaft an die (neue) Miteigentümergeinschaft angenommen werden. Es kann daher bei Option zur Steuerpflicht eine Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) vermieden werden, falls eine anschließende entgeltliche Überlassung durch die Miteigentümergeinschaft erfolgt.

Die Ausführungen gelten auch für GesbR bei Überführung eines Wirtschaftsgutes vom Gesellschaftsvermögen der (alten) GesbR in das Sonderbetriebsvermögen der bisherigen Gesellschafter (siehe auch Rz 1299). Obwohl die GesbR kein zivilrechtliches Eigentum haben kann (wie eine OG/KG), besitzt sie aus ertragsteuerlicher Sicht ein diesem gleichwertiges, gemeinschaftliches Betriebsvermögen (Gesellschafts-, Gemeinschaftsvermögen).

- ~~In eine unternehmensrechtliche Personengesellschaft (zB KG) tritt ein neuer Gesellschafter (zB Kommanditist) ein. Das bisher im Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft stehende Grundstück wird in das Sonderbetriebsvermögen (individuelles Quoteneigentum) der bisherigen Gesellschafter überführt und der Gesellschaft zur Nutzung überlassen. Das rückwirkende Überführen ist eine Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen mit anschließender Einlage ins Sonderbetriebsvermögen. Eine steuerneutrale Überführung ins individuelle Quoteneigentum erfolgt dann, wenn die Beteiligungsquoten an der Mitunternehmerschaft vor dem Zusammenschluss mit den~~

~~nachfolgenden Miteigentumsquoten am Grundstück übereinstimmen (VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179). Stimmen die Miteigentumsquoten am nunmehrigen Sonderbetriebsvermögen nicht mit den Beteiligungsquoten an der Mitunternehmerschaft überein, ist der Grund und Boden grundsätzlich zum Buchwert zu entnehmen. Entnahmen des Gebäudes erfolgen~~

- ~~— nach dem 30.6.2023 grundsätzlich zum Buchwert;~~
- ~~— vor dem 1.7.2023 zum Teilwert, wobei hinsichtlich des Gebäudes eine vereinfachte Teilwertermittlung erfolgt; (EStR 2000 Rz 5926).~~

~~Eine allenfalls auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übertragene Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 ist steuerpflichtig aufzulösen; da diesfalls der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 EStG 1988 nicht anwendbar ist, erfolgt die Entnahme des Grundstücks auch nach dem 30.6.2023 zum Teilwert (vgl. EStR 2000 Rz 2635). Eine steuerneutrale Überführung des Grundstücks ist auch dann zulässig, wenn der Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen des Mitunternehmers gehört (KStR 2013 Rz 406). Umsatzsteuerlich kann eine Lieferung des Grundstücks von der Gesellschaft an die (neue) Miteigentümergeinschaft angenommen werden. Es kann daher bei Option zur Steuerpflicht eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vermieden werden, falls eine anschließende entgeltliche Überlassung durch die Miteigentümergeinschaft erfolgt.~~

- ~~• Zu einer GesbR tritt ein weiterer Gesellschafter hinzu. Ein Grundstück wird vom Gesellschaftsvermögen der (alten) GesbR ins Sonderbetriebsvermögen (individuelles Quoteneigentum) der bisherigen Gesellschafter überführt und der erweiterten (neuen) GesbR zur Nutzung überlassen. Es liegt ein Entnahme-Einlagetatbestand vor, es sei denn, es liegt die im Vorpunkt erwähnte Übereinstimmung der Beteiligungsverhältnisse vor dem Zusammenschluss mit den nachfolgenden Miteigentumsverhältnissen am Grundstück vor. Obwohl die GesbR kein zivilrechtliches Gesamthandeigentum haben kann (wie eine OG/KG), besitzt sie aus ertragsteuerlicher Sicht ein diesem gleichwertiges gemeinschaftliches Betriebsvermögen (Gesellschafts-, Gemeinschaftsvermögen). Zum Ansatz der Entnahme von Grund und Boden und Gebäude sowie zu den Folgen aufgrund einer übertragenen Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 siehe bereits den obigen Bulletpoint.~~

*Rz 1457a wird im letzten Absatz wie folgt geändert:*

#### **4.3.1.3.1.2. Übernahme von Grundstücken**

##### **1457a**

[...]

Werden im Rahmen eines Zusammenschlusses außerhalb eines begünstigten Vermögens Grundstücke des Privatvermögens zu Buchwerten übertragen (zur Ausübung der Aufwertungsoption siehe Rz 1425a) und wäre [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) am Zusammenschlussstichtag gesamthaft oder eingeschränkt beim Übertragenden anwendbar, kommt [§ 25 Abs. 5 UmgrStG](#) sinngemäß zur Anwendung (vgl. [§ 25 Abs. 5 letzter Satz UmgrStG](#)), soweit auf diese [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) angewendet wird. Die Beurteilung, inwieweit für das übertragene Grundstück [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) anzuwenden ist, bestimmt sich vorab nach dem allgemeinen Ertragsteuerrecht; gemäß § 32 Abs. 3 **Z 1** EStG 1988 liegt nur insoweit eine Einlage vor, als das übertragene Wirtschaftsgut dem Übertragenden auch nach dem Zusammenschluss nach wie vor zuzurechnen ist („Eigenquote“; siehe Rz 1417).

*Rz 1458 wird wie folgt geändert:*

#### **1458**

[...] Die diesbezügliche Bewertung erfolgt aufgrund von § 32 Abs. 3 **Z 1** EStG 1988; siehe Rz 1417. [...]

*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 zu berechnen. Dies gilt auch, wenn in Folge eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG eine Anwachsung nach [§ 142 UGB](#) eintritt.

**Werden im Zuge eines Zusammenschlusses gemäß Art. IV UmgrStG bei einer bestehenden Mitunternehmerschaft Grundstücke nach Maßgabe von [§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG](#) zurückbehalten und ins Sonderbetriebsvermögen übertragen, liegt ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang außerhalb des UmgrStG vor, sodass die Begünstigung des [§ 4 Abs. 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987](#) nicht zur Anwendung kommt (siehe auch Rz 1242 zur Einbringung).**

*Rz 1508a wird wie folgt geändert:*

#### **1508a**

[...]

*Zusammenfassendes Beispiel zur Rechtslage ~~idF~~ nach AbgÄG 2023:*

*An der BC-KG sind B und C zu je 50% beteiligt. A möchte sich zu einem Drittel an der BC-KG beteiligen und dafür sein Grundstück (die Anschaffungskosten betragen 90; der gemeine*

Wert entspricht dem Verkehrswert und beträgt 120) in die Mitunternehmerschaft BC-KG (Buchwert beträgt 150; der gemeine Wert entspricht dem Verkehrswert und beträgt 240) einlegen.

Es liegt grundsätzlich ein Zusammenschluss im Sinne Art. IV UmgrStG vor, weil es ausreichend ist, wenn ein Zusammenschlusspartner begünstigtes Vermögen überträgt. Die Einlage von nicht begünstigtem Vermögen durch A (Grundstück) kann ebenfalls rückwirkend erfolgen, ansonsten erfolgt die Beurteilung aber nach allgemeinem Ertragsteuerrecht.

- Die Übertragung des Grundstücks durch A ist nach § 32 Abs. 3 **Z 1 EStG 1988** zu beurteilen; daraus ergibt sich Folgendes:
  - A hat sein Grundstück zu 2/3 an B und C veräußert (Fremdquote). Dem Veräußerungserlös in Höhe von 80 (2/3 von 120 als gemeiner Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes) sind Anschaffungskosten von 60 (2/3 von Anschaffungskosten von 90) gegenüberzustellen. Dies führt bei A zu Einkünften aus privater Grundstücksveräußerung in Höhe von 20 (80 - 60, das sind 2/3 von den stillen Reserven in Höhe von 30).
  - Hinsichtlich 1/3 liegt eine Einlage gemäß [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) vor (Eigenquote). Hinsichtlich der auf die Eigenquote entfallenden stillen Reserven in Höhe von 10 (1/3 von 30) muss A, insoweit diese auf B und C entfallen würden, im Rahmen der Gewinnermittlung Vorsorge treffen, dass diese weiterhin durch ihn zu versteuern sind (also für 2/3 von 10, das sind 6,66).
- Hinsichtlich der Übertragung des Betriebs der BC-KG ist zu unterscheiden:
  - Werden die Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG erfüllt, kann die Übertragung zu Buchwerten erfolgen. Dies setzt gemäß [§ 24 Abs. 2 UmgrStG](#) eine Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerlasten (hinsichtlich 30 = 1/3 von 90) voraus.
  - Wird keine Vorsorge getroffen, kommt kraft Verweises in [§ 24 Abs. 2 UmgrStG](#) die Regelung des [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) zur Anwendung, die wiederum auf [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) verweist. Dies führt **aufgrund von § 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988** zu einer Realisierung der stillen Reserven im übertragenen Vermögen hinsichtlich der auf A übergehenden Quote („Fremdquote“) in Höhe von 30 (= 1/3 von 90).
  - Hinsichtlich der weiterhin auf die Quoten von B und C entfallenden stillen Reserven („Eigenquote“) in Höhe von 60 (= 2/3 von 90) ist sicherzustellen, dass diese, insoweit sie sonst auf A entfallen würden, auch weiterhin bei B und C besteuert werden (20).

Dieselben ertragsteuerlichen Rechtsfolgen treten ein, wenn der Zusammenschluss wegen Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung nicht unter Art. IV UmgrStG fällt (§ 24 Abs. 7 iVm § 32 Abs. 3 **Z 1 EStG 1988**).

Rz 1515 wird wie folgt geändert:

**1515**

[...]

Wie ~~beim~~ allen anderen Umgründungstatbeständen gilt auch ~~im Bereich der~~ für Realteilungen, dass bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 27 UmgrStG](#)

sämtliche Bestimmungen des Art. V UmgrStG und damit auch die neben der Ertragsbesteuerung bestehenden **Bestimmungen** zwingend anzuwenden sind. Zu den Folgen außerhalb der Ertragsbesteuerung siehe Rz 1628 ff.

Liegen die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 27 UmgrStG](#) nicht vor, sind die allgemeinen Vorschriften des Abgabenrechts zwingend anzuwenden. Für den ertragsteuerlichen Bereich ist [§ 24 EStG 1988](#) maßgebend, nach dem die Realteilung zu einem **(nach 30.6.2024: anteiligen)** Veräußerungsgewinn führt (siehe Rz 1640 ff). Es besteht somit kein Wahlrecht für die Anwendung oder den Verzicht auf Art. V UmgrStG bzw. des [§ 24 EStG 1988](#).

*Rz 1530 wird wie folgt geändert (Verweisanpassung):*

#### **1530**

Ausgleichszahlungen zwischen den am Teilungsvorgang beteiligten Steuerpflichtigen dürfen nach [§ 29 Abs. 2 UmgrStG](#) ein Drittel des Verkehrswertes des empfangenen Vermögens des benachteiligten Gesellschafters nicht übersteigen, andernfalls ist insgesamt ein entgeltlicher Vorgang anzunehmen, der die Anwendung des Art. V UmgrStG zur Gänze ausschließt (vgl. zur verunglückten Realteilung Rz 1640 ff).

[...]

*Rz 1534 wird wie folgt geändert:*

#### **1534**

Die gesetzte Vorsorgemaßnahme muss erkennbar vom Bestreben getragen sein, die Verschiebung stiller Reserven einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwertes zu vermeiden. Bloße Ungenauigkeiten in der Schätzung der stillen Reserven führen **aber** nicht zum **(nach 30.6.2024: gesamthaften)** Versagen der Buchwertfortführung, sondern lediglich zu einer entsprechenden Berichtigung.

[...]

*Rz 1535 wird wie folgt geändert:*

#### **5.1.8.2.3. Fehlen einer Vorsorge**

#### **1535**

Wird **bei der Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen die Aufgabe von Gesellschafterrechten an einer Personengesellschaft** die erforderliche Vorsorge **gegen die endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen** nicht getroffen, ~~ist~~ **erfolgt** nach [§ 29 Abs. 1 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 24 Abs. 2 letzter Satz UmgrStG](#) bei der auf- oder abteilenden Mitunternehmerschaft

- bei Stichtagen nach 30.6.2024 eine realisierende Aufwertung des übertragenen Vermögens insoweit, als dieses den übrigen Gesellschaftern nicht mehr zuzurechnen ist („Fremdquote“) und eine Buchwertfortführung insoweit, als dieses dem Übernehmenden weiterhin zuzurechnen ist („Eigenquote“);
- bei Stichtagen bis zum 30.6.2024 eine realisierende Aufwertung ~~der Teilwert des gesamten übertragenen Vermögens auf den Teilwert der übertragenen Wirtschaftsgüter einschließlich selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen~~ (vgl. Rz 1643).<sup>7</sup>

~~ohne dass~~ Die darüberhinausgehende Geltung des Art. V UmgrStG im Übrigen ist von der (anteiligen) Realisierung nicht beeinträchtigt.

**Zu den Rechtsfolgen einer fehlenden bzw. unzureichenden Vorsorge siehe auch Rz 1603a sowie 1643 f.**

Ergibt sich aus dem Teilungsvertrag, dass wegen den vorliegenden Verkehrs- bzw. Buchwerten eine Vorsorge **in Ermangelung einer Zurechnungsänderung** nicht erforderlich erscheint, ist bei nachträglicher Berichtigung dieser Werte eine Korrektur dahingehend vorzunehmen, dass eine richtige, **den Anforderungen des [§ 29 Abs. 1 UmgrStG](#) entsprechende** Vorsorge getroffen wird.

~~Auch~~ Eine Vorsorge im Wege einer Vereinbarung von Zahlungen zum Ausgleich von Mehr- bzw. Minderbelastungen an Einkommen- oder Körperschaftsteuer entspricht **ebenfalls** nicht den Voraussetzungen des [§ 29 Abs. 1 UmgrStG](#).

*Rz 1538 wird wie folgt geändert:*

#### **5.1.9.2. Rückwirkungsfrist**

##### **5.1.9.2.1. Fälle der Anmeldung beim Firmenbuch**

#### **1538**

Beim zuständigen Firmenbuchgericht ist eine fristgerechte Anmeldung einer Realteilung nach § 28 in Verbindung mit [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) in folgenden Fällen erforderlich:

- Bei Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaft (Aufteilung).
- Beim Ausscheiden eines eingetragenen Gesellschafters aus einer im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaft (Abteilung).

Unabhängig von der umgründungssteuerrechtlichen Zuständigkeit und von einer Neunmonatsfrist besteht bei Übertragung von (Teil-)Betrieben von im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaften eine Eintragungspflicht in das Firmenbuch gemäß [§ 3 Z 15 FBG](#); diese Verpflichtung hat allerdings keine umgründungssteuerrechtliche Bedeutung.

Die Anmeldung beim Firmenbuchgericht muss vollständig erfolgen, klar abgefasst sein und jeden Zweifel ausschließen (siehe Rz 1540).

Unabhängig von der Eintragung ins Firmenbuch, muss innerhalb von neun Monaten ab dem Umgründungstichtag eine Anzeige beim zuständigen Finanzamt erfolgen ([§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#)), wobei diese bei nach dem 31.12.2023 vertraglich unterfertigten Realteilungen in strukturierter (und idR elektronischer) Form zu erfolgen hat (siehe dazu näher Rz 1902). Die Verletzung dieser Frist kann eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß [§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) darstellen (siehe Rz ~~1900~~1899 f.).

*Vor Rz 1539 werden die Überschrift 5.1.9.2.2. geändert und die Unterüberschrift „5.1.9.2.2.1. Allgemeines“ eingefügt; Rz 1539 wird wie folgt geändert:*

#### **5.1.9.2.2. Fälle der Meldung beim Finanzamt**

##### **5.1.9.2.2.1. Allgemeines**

##### **1539**

In allen nicht von der Firmenbuchzuständigkeit erfassten Fällen ist eine Realteilung nach [§ 28 UmgrStG](#) in Verbindung mit [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) bei dem für die teilende Personengesellschaft nach [§§ 60 f BAO](#) zuständigen FA fristgerecht im Sinne des [§ 108 BAO](#) zu melden. **Bei strukturierten Meldungen von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Realteilungen (siehe dazu Rz 1540) gilt dies auch im Falle einer schriftlichen Meldung mittels Umgr 1; im Falle von elektronischen strukturierten Meldungen gilt die Meldung mit der Übermittlung über FinanzOnline stets als bei der zuständigen Abgabenbehörde eingereicht (siehe auch Rz 1539c).**

**Finanzamtszuständigkeit** ~~Darunter fallen insb. die~~ **besteht insbesondere bei den** folgenden Realteilungsvorgängen:

- Aufteilung einer nicht im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaft
- Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer nicht im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaft (Abteilung)
- (Teil-)Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragungen einer nicht im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaft auf eine im Firmenbuch eingetragene übernehmende Gesellschaft (bspw. bei Realteilung einer Kapitalgesellschaft und atypisch stille Gesellschaft)
- (Teil-)Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragungen einer im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaft auf nicht zur Gänze aus der Personengesellschaft ausscheidende Gesellschafter

- Änderungen der Beteiligungsverhältnisse bei bestehend bleibenden Personengesellschaften, an denen die gleichen Personen (gleich oder ungleich) beteiligt sind.

Bei einer Mehrheit von Übernehmenden müssen alle Meldungen rechtzeitig bei dem zuständigen FA bzw. den zuständigen FÄ eintreffen. **Dies gilt auch für strukturierte schriftliche Meldungen mittels Umgr 1 von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Realteilungen; im Falle von elektronischen strukturierten Meldungen gelten diese mit der Übermittlung über FinanzOnline stets als bei der zuständigen Abgabenbehörde eingereicht (siehe auch Rz 1539c).**

*Rz 1539a wird wie folgt geändert:*

#### **1539a**

**Bei Realteilungen mit Auslandsbezug ist hinsichtlich des für die Meldung zuständigen Finanzamtes zu unterscheiden:**

- Fehlt es bei der Übertragung von Vermögen im Wege einer Realteilung einer ausländischen übertragenden Personengesellschaft an einem zuständigen inländischen Firmenbuchgericht bzw. FA, ist die Meldung der Realteilung bei dem für den Rechtsnachfolger zuständigen inländischen FA maßgeblich.
- Ist bei einer Realteilung im Ausland nur inländisches Vermögen eines ausländischen Nachfolgeunternehmers betroffen, ist die Meldung bei dem für das übertragene Vermögen zuständigen FA zu erstatten.

**Die obigen Ausführungen gelten auch für strukturierte schriftliche Meldungen mittels Umgr 1 für nach dem 30.6.2025 unterfertigte Realteilungen; im Falle von elektronischen strukturierten Meldungen gilt die Meldung mit der Übermittlung über FinanzOnline stets als bei der zuständigen Abgabenbehörde eingereicht (siehe auch Rz 1539c).**

*Rz 1539b wird wie folgt geändert:*

#### **1539b**

**Das System der Meldung ist dem System der Anmeldung beim Firmenbuch nachempfunden.** Im Gegensatz zu den Fällen der Anmeldung beim Firmenbuch erfolgt auf Grund der Meldung beim zuständigen FA **jedoch** keine mit Konstitutivwirkung verbundene Bestätigung oder Zurückweisung. Die steuerliche Wirksamkeit einer alle Voraussetzungen des [§ 27 UmgrStG](#) erfüllenden Realteilung ist daher mit dem Tag des rechtzeitigen Einlangens der vollständigen Meldung selbst gegeben (Rz 1540 **bzw. Rz 1540a**). Damit kommt der Meldung eine über eine bloße Formvorschrift hinausgehende Bedeutung zu. Ein

Zurückziehen der erfolgten Meldung ~~seitens der teilenden Personengesellschaft~~ hebt die Wirkung einer nach Art. V UmgrStG vollzogenen Realteilung nicht auf.

*Nach Rz 1539b wird die neue Rz 1539c eingefügt:*

#### **1539c**

**Im Falle einer elektronischen strukturierten Meldung für nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigte Realteilungen gemäß der UmgrMV (siehe dazu Rz 1540) gilt mit der fristgerechten Übermittlung der Meldung in der dafür vorgesehenen Eingabemaske in FinanzOnline durch den meldenden Steuerpflichtigen die Meldung stets als beim zuständigen Finanzamt eingetroffen. Dies gilt unabhängig davon, ob das für den meldenden Steuerpflichtigen zuständige Finanzamt dem für die teilende Personengesellschaft zuständigen Finanzamt entspricht.**

*Rz 1540 wird die Überschrift „5.1.9.2.2.2. Strukturierte Meldung von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Realteilungen“ vorangestellt und wie folgt geändert:*

#### **5.1.9.2.2.2. Strukturierte Meldung von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Realteilungen**

#### **1540**

**Für die strukturierte Meldung von nach dem 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Realteilungen ist die UmgrMV zu beachten. Die Aussagen in Rz 785a bis 785d, Rz 785f sowie Rz 785h ff zu Form, Inhalt und Vollständigkeit der Meldung gelten sinngemäß auch für Realteilungen.**

**Bei Realteilungen sind gemäß [§ 3 Abs. 2 Z 3 UmgrMV](#) neben den allgemeinen Inhalten (Rz 785f) folgende meldespezifische Inhalte und Angaben im Rahmen der strukturierten Meldung zu übermitteln:**

- **Angaben dazu, ob gemäß [§ 29 Abs. 1 Z 2 bzw. Z 2a UmgrStG](#) Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung der Steuerbelastung getroffen wurde. Nähere Angaben zur Art der Vorsorge sind nicht vorzunehmen, weil diese durch [§ 29 Abs. 1 UmgrStG](#) ohnedies vorgegeben ist.**
- **Angaben dazu, ob Ausgleichszahlungen vereinbart werden; dies ist für Zwecke der Ermittlung der „Drittelgrenze“ relevant.**
- **Angaben zur Gewinnermittlungsart der übertragenden Mitunternehmerschaft sowie der Nachfolgeunternehmer im Hinblick auf einen (rein rechnerischen) Wechsel der Gewinnermittlung hinsichtlich des übertragenen bzw. übernommenen Vermögens.**
- **Ob im Rahmen der Realteilung von einem Umgründungspartner Grundstücke im Sinne des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) übertragen werden. Dies ist insbesondere relevant im**

Hinblick auf die Inanspruchnahme des Aufwertungswahlrechts gemäß [§ 29 Abs. 1 Z 2a vorletzter Satz UmgrStG](#) zum Teilungsstichtag (siehe dazu Rz 1601a) bzw. die alternativ zur Anwendung gelangende „gespaltene Betrachtungsweise“ gemäß [§ 30 Abs. 4 UmgrStG](#) (siehe dazu Rz 1532a). Ungeachtet der Angabe zur Übertragung von Grundstücken im Rahmen der Meldung ist die Ausübung des Aufwertungswahlrechtes gemäß [§ 29 Abs. 1 Z 2a letzter Satz UmgrStG](#) im Teilungsvertrag festzuhalten.

- Ob von einem Umgründungspartner rückwirkende Maßnahmen gemäß [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) im Rahmen der Realteilung vorgenommen werden.

Zur Vollständigkeit der Meldung siehe Rz 785i und Rz 785j.

~~Das System der Meldung ist dem System der Anmeldung beim Firmenbuch gleichgestellt bzw. ihm nachempfunden. Die Meldung muss daher, um die Eigenschaft einer die Steuerwirksamkeit einer Realteilung auslösenden Handlung zu besitzen, vollständig sein und alle Mindestelemente des Teilungsvertrages einschließlich erforderlicher Beilagen in exakter und jeden Zweifel ausschließenden Form enthalten oder sich auf den unterfertigten Teilungsvertrag beziehen.~~

~~Zum Inhalt der Meldung bei rückbezogenen und vorbezogenen Realteilungen siehe die entsprechend anzuwendenden Rz 786 bis Rz 788, zu sonstigen Rechtsfolgen Rz 789 bis Rz 791.~~

~~Siehe in diesem Zusammenhang auch Rz 791a betreffend die Verordnungsermächtigung gemäß § 13 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG zur Spezifikation der Struktur der Meldung sowie der im Rahmen der Meldung zu übermittelnden Daten.~~

*Nach Rz 1540 werden die Überschrift „5.1.9.2.2.3. Meldung von bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Realteilungen“ sowie die neue Rz 1540a eingefügt (Überführung und Aktualisierung von Textbausteinen aus Rz 1540):*

#### **5.1.9.2.2.3. Meldung von bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigten Realteilungen**

##### **1540a**

**Für bis zum 30.6.2025 vertraglich unterfertigte Realteilungen gelten die Rz 786 bis Rz 791 (Meldung bei vertraglicher Unterfertigung bis zum 30.6.2025) gleichermaßen.**

**Damit die Realteilung steuerliche Wirkung entfalten kann, muss die Meldung der Realteilung vollständig sein und alle Mindestelemente des Teilungsvertrages einschließlich erforderlicher Beilagen enthalten oder sich auf den unterfertigten Teilungsvertrag beziehen. Siehe dazu bereits Rz 786 bis 788; zu den sonstigen Rechtsfolgen Rz 789 bis 791.**

*Rz 1541 wird wie folgt geändert:*

#### **5.1.9.2.3. Folgen der Fristverletzung**

##### **5.1.9.2.3.1. Zurückweisung der Anmeldung durch das Firmenbuchgericht**

#### **1541**

Weist das Firmenbuchgericht die Anmeldung der Realteilung in Form einer Aufteilung einer im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaft zurück, kommt die Realteilung nicht zustande.

Wird trotz steuerlich verspäteter Anmeldung die Realteilung im Firmenbuch eingetragen und sind die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 27 UmgrStG](#) im Übrigen gegeben, ist die Realteilung als solche im Sinne des Art. V UmgrStG zu werten, auf die die Rechtsfolgen einer verspäteten Anmeldung anzuwenden sind.

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

- Die Personengesellschaft kann die Sanierungsmöglichkeit des [§ 13 Abs. 1 fünfter Satz UmgrStG](#) wahrnehmen (siehe Rz 765), dh. bezogen auf den Vertragstag innerhalb von neun Monaten jene Maßnahmen setzen, die der Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 27 UmgrStG](#) dienen; in diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. V UmgrStG - bezogen auf den Ersatzstichtag - erhalten.
- Die Personengesellschaft nimmt die Sanierungsmöglichkeit des [§ 13 Abs. 1 fünfter Satz UmgrStG](#) nicht wahr oder kann sie auf Grund eines verspäteten Erkennens einer Fristverletzung nicht mehr wahrnehmen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. V UmgrStG vor („verunglückte Realteilung“) und ~~es~~–Es kommt zum Veräußerungstatbestand gemäß [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) bzw. [§ 20 KStG 1988](#) auf den ursprünglich gewählten Teilungsstichtag (siehe Rz 1640 ff).

**Hinsichtlich der Rechtsfolgen ist diesfalls zu unterscheiden:**

- Bei Stichtagen nach dem 30.6.2024 kommt es dabei zu einer Realisierung der im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven samt Firmenwert, soweit das Vermögen den übrigen Gesellschaftern infolge der Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist („Fremdquote“) und zu einer Buchwertfortführung insoweit, als das Vermögen dem Übernehmenden auch nach der Übertragung weiterhin zuzurechnen („Eigenquote“) ist („Teilrealisierung“; [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) iVm [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2024). Siehe auch EStR 2000 Rz 5926i.

- Bei Stichtagen bis zum 30.6.2024 werden hingegen sämtliche stille Reserven im übertragenen Vermögen samt Firmenwert realisiert („Vollrealisierung“; [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2024).

*Rz 1544 wird wie folgt geändert:*

### 5.1.9.3. Erfordernis der Zurechnung des Vermögens

#### 1544

[...]

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

- Die Personengesellschaft nimmt die Sanierungsmöglichkeit des [§ 13 Abs. 2 UmgrStG](#) wahr (siehe Rz 765), in diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. V UmgrStG - bezogen auf den Ersatzstichtag - erhalten.
- Die Personengesellschaft nimmt die Sanierungsmöglichkeit des [§ 13 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht wahr oder kann sie auf Grund eines verspäteten Erkennens des Fehlens des Zurechnungserfordernisses nicht mehr wahrnehmen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. V UmgrStG vor. Es kommt zum **(nach 30.6.2024: anteiligen)** Veräußerungstatbestand gemäß [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) bzw. [§ 20 KStG 1988](#) auf den ursprünglich gewählten Teilungsstichtag (siehe Rz 1640 ff).

Unschädlich ist der Wechsel eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Vermögensbeteiligung.

*Rz 1545 wird wie folgt geändert:*

### 5.1.10. Erfordernis eines teilungsfähigen Vermögens

#### 5.1.10.1. Allgemeines

#### 1545

Die Vornahme einer nach Art. V UmgrStG begünstigten Realteilung setzt voraus, dass das zu übertragende Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 (**bzw. Abs. 3**) UmgrStG am Teilungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt, und tatsächlich auf Nachfolgeunternehmer übertragen wird ([§ 27 Abs. 1 UmgrStG](#)).

Bei der Aufteilung muss jeder Mitunternehmer Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 (**bzw. Abs. 3**) UmgrStG erhalten, bei der Abteilung muss jeder abzufindende Mitunternehmer Vermögen im Sinne des [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) erhalten und die verbleibende

Mitunternehmerschaft Vermögen im Sinne des [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) behalten. **Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, liegt keine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG vor („verunglückte Realteilung“, siehe Rz 1640 ff); auf die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern ist [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) anzuwenden (Realisierung hinsichtlich der „Fremdquote“; Entnahme hinsichtlich der „Eigenquote“; siehe dazu auch EStR 2000 Rz 5926i).**

*Rz 1547 wird wie folgt geändert:*

#### **1547**

[...]

Kommt bis zum Abschluss des Teilungsvertrages ein positiver Verkehrswert nicht zu Stande, kann auf die vollzogene Realteilung Art. V UmgrStG nicht Anwendung finden, was zur Ermittlung eines **(nach 30.6.2024: anteiligen)** Veräußerungsgewinnes führt ([§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#), siehe Rz 1640 ff). ~~Es bestehen keine Bedenken, von einer Gewinnverwirklichung abzusehen, wenn Vorsorgemaßnahmen nicht zu treffen sind und damit ein Übergang von allfälligen Reserven auf andere Personen nicht stattfindet.~~

*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~~ **nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen** ein in sich organisch geschlossener Komplex von Wirtschaftsgütern, der die wesentliche Grundlage einer im wirtschaftlichen Verkehr stehenden Tätigkeit bildet und dem Übernehmer 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 694 bis Rz 698 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~~ **(nach 30.6.2024: anteiligen)** Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) (siehe dazu näher Rz

~~1640a), die auch für den anderen einen Betrieb übernehmenden Teilungspartner maßgebend ist.~~

*Rz 1549 wird wie folgt geändert:*

#### **5.1.10.4. Teilbetrieb**

##### **1549**

Der Teilbetrieb als Übertragungsobjekt im Sinne des [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) ist nach dem hier maßgebenden EStG 1988 als organisch in sich geschlossener Betriebsteil zu sehen, der mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattet ist und durch seine organische Geschlossenheit es ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen (vgl. EStR 2000 Rz 5579 ff).

Der Teilbetriebsbegriff muss aus der Sicht der teilenden Personengesellschaft gegeben sein. Entscheidend ist, dass der zu übertragende Teilbetrieb am Teilungsstichtag bereits als solcher existiert und nicht erst in der Zeit zwischen Teilungsstichtag und Vertragstag geschaffen wird. Die Teilbetriebseigenschaft darf durch Teilungsmaßnahmen nicht verloren gehen.

Es können sowohl in- als auch ausländische Teilbetriebe übertragen werden, soweit die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind. ~~Auch v~~ Verpachtete oder ruhende (noch nicht aufgegeben) Teilbetriebe können im Rahmen der Realteilung übertragen werden. Erfüllt einer der Teilbetriebe die Kriterien nicht, kommt es nach allgemeinem Steuerrecht ~~bei der zu teilenden Mitunternehmerschaft zur~~ **(nach 30.6.2024: anteiligen)**

Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) **(siehe dazu näher Rz 1640a), die auch für den anderen einen Teilbetrieb übernehmenden Teilungspartner maßgebend ist.**

*Rz 1551 wird wie folgt geändert:*

#### **5.1.10.5.2. Teilbetriebsfiktion bei Forstbetrieben**

##### **5.1.10.5.2.1. Allgemeines**

##### **1551**

Die Teilbetriebsfiktion ermöglicht die Aufteilung von Flächen des dem Grunde nach unteilbaren Forstbetriebes. Zur Vermeidung unerwünschter Gestaltungen wird die erweiterte Teilungsmöglichkeit dadurch abgesichert, dass die forstbetriebliche Teilung auf einen gesetzlichen Teilungsanspruch und eine gesonderte Lebensfähigkeit ([§ 15 Forstgesetz 1975](#), BGBl. Nr. 440/1975 idgF) der geteilten Flächen bezogen wird. Demgemäß ist Voraussetzung für die Anwendung der Teilbetriebsfiktion, dass die geteilten Flächen vom

Nachfolgeunternehmer für sich (gesondert und daher auch unabhängig von einem allenfalls schon bestehenden Forstbetrieb des Teilungspartners) als Forstbetrieb (im Sinne der Begriffsbestimmung der Rz 1552 f) geführt werden können.

Abgesehen von der Teilbetriebsfiktion sind auf die Realteilung die allgemeinen Grundsätze des Art. V UmgrStG anzuwenden. Es ist daher auf den Teilungsstichtag ein Jahres- oder Zwischenabschluss der teilenden Mitunternehmerschaft aufzustellen und die Teilungsmasse in einer Teilungsbilanz darzustellen. Dabei ist das Vermögen in erster Linie nach objektiven Kriterien der Teilungsmasse zuzuordnen (Rz 1575). Nach [§ 29 Abs. 1 UmgrStG](#) können rückwirkende Korrekturen des zu teilenden Vermögens im Sinne des [§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#) vorgenommen werden.

**Werden anlässlich der Übertragung eines fiktiven Teilbetriebes Gesellschafterrechte (Gesellschaftsanteile) zum Ausgleich aufgegeben und sind die Anwendungsvoraussetzungen des Art. V UmgrStG nicht erfüllt („verunglückte Realteilung“), kommt für dessen Aufgabe [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2024 nicht zur Anwendung, weil fiktive Teilbetriebe zwar für Zwecke des Art. V UmgrStG als begünstigtes Vermögen qualifizieren, jedoch – außerhalb des UmgrStG – nicht vom Anwendungsbereich des [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) umfasst sind. Folglich kommen die Begünstigungen für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei dem den fiktiven Teilbetrieb aufgebenden Teilungspartner nicht zur Anwendung (siehe dazu auch Rz 1640a). Erstarkt bei jenem Teilungspartner, der den fiktiven Teilbetrieb übernimmt, dieser jedoch zu einem eigenständigen Betrieb (siehe Rz 1621c), kann die Entnahmebesteuerung aufgrund von [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) bei diesem Teilungspartner hinsichtlich der Eigenquote unterbleiben.**

*Rz 1566 wird wie folgt geändert:*

#### **5.1.12.3. Verminderung der Gesellschafterrechte**

##### **1566**

Nach allgemeinem Einkommensteuerrecht führt die entgeltliche Aufgabe eines Teiles der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft zur Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des [§ 24 EStG 1988](#) auf den vereinbarten Auflösungsstichtag. Sollte der Abfindungsanspruch durch die Herausgabe eines Wirtschaftsgutes der Mitunternehmerschaft befriedigt werden (**zB Grundstück**), liegt darin neben dem Veräußerungs- ein Entnahmetatbestand ([§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#)), der für die verbleibenden Mitunternehmer idR insoweit **zur Aufdeckung** ~~zum Aufdecken~~ ihrer steuerhängigen stillen Reserven **führen kann** ~~führt~~ (Sachabfindung, EStR 2000 Rz 5975).

*Rz 1568 wird wie folgt geändert:*

#### **1568**

Die gesellschaftsvertragliche Veränderung der Beteiligungsverhältnisse in einer Mitunternehmerschaft bei gleich-bleibender Mitunternehmerzahl ist dem Grunde nach ein Realteilungstatbestand, wenn die Anwendungsvoraussetzungen des [§ 27 UmgrStG](#) erfüllt sind. Beschließen die Mitunternehmer eine "Kapitalherabsetzung" dahin gehend, dass die Beteiligungen (verkörpert durch die starren Kapitalkonten) gleichmäßig herabgesetzt werden und der Herabsetzungsbetrag entnommen wird, ergibt sich vor und nach diesem Vorgang keine Änderung der Beteiligungsverhältnisse. Eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG liegt nicht vor, ~~weil~~ die Mitunternehmer für den anteiligen Anteilsverzicht kein begünstigtes Vermögen im Sinne des [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) erhalten; es kann darin aber auch keine verunglückte, unter [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) fallende Realteilung erblickt werden, ~~weil~~ sich gesamthaft keine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse und der Steuerlastverhältnisse ergibt. Sollte die gleichmäßige Herabsetzung der starren Kapitalkonten gegen Übertragung eines Wirtschaftsgutes der Mitunternehmerschaft erfolgen, **fällt der Vorgang unter [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) („Teilrealisierung“ hinsichtlich einer allfälligen „Fremdquote“).** ~~ohne eine Steuerlastverschiebung zu bewirken, liegt für alle Mitunternehmer nur insoweit ein Entnahmetatbestand im Sinne des [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) vor.~~

*Rz 1576a wird wie folgt geändert:*

#### **1576a**

Kommt es im Zuge einer Realteilung zur Übertragung von bestehendem Sonderbetriebsvermögen (SBV) auf ein Nachfolgeunternehmen oder eine Nachfolgemitunternehmerschaft, umfasst die realteilungsbedingte, dem Grunde nach zwingend zu Buchwerten erfolgende Vermögensübertragung auch das Sonderbetriebsvermögen ~~(kein Entnahme-Einlagen-Tatbestand)~~, vorausgesetzt, es tritt in der persönlichen Zurechnung **hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens** keine Änderung ein; **daran ändert auch die Regelung des [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) nichts.**

Insbesondere bei folgenden Konstellationen kommt es zu keiner Zurechnungsänderung:

- Bisheriges SBV eines Mitunternehmers der teilenden Personengesellschaft wird zum SBV desselben Mitunternehmers einer Nachfolge-Mitunternehmerschaft.
- Bisheriges SBV mehrerer Mitunternehmer wird SBV derselben Mitunternehmer bei einer Nachfolge-Mitunternehmerschaft.
- Bisheriges SBV eines Mitunternehmers wird Betriebsvermögen des Nachfolge-Einzelunternehmens.

- Bisheriges SBV mehrerer Mitunternehmer wird hinsichtlich der Quote anteiliges Betriebsvermögen eines Nachfolge-Einzelunternehmens. Inwieweit dabei ein Entnahmetatbestand verwirklicht wird siehe EStR 2000 Rz 574.

*Rz 1599 wird wie folgt geändert:*

## 1599

Gemäß § 28 in Verbindung mit [§ 15 UmgrStG](#) ist für die Realteilung eine Teilungsbilanz erforderlich. Sie stellt einen Teil des Teilungsvertrages dar (siehe Rz 1526). Die Aufstellung einer (steuerlichen) Teilungsbilanz auf den Teilungsstichtag ist Anwendungsvoraussetzung des Art. V UmgrStG.

Wird jedoch die Teilungsbilanz in Fällen der Firmenbuchzuständigkeit nicht rechtzeitig mit der Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) vorgelegt bzw. kommt es zum gänzlichen Unterbleiben der Anzeige, wird Art. V UmgrStG nicht verletzt. Art. V UmgrStG ist in diesen Fällen dann erfüllt, wenn innerhalb der Neunmonatsfrist die steuerliche Teilungsbilanz tatsächlich erstellt wurde. **Bei nach dem 30.6.2025 unterfertigten Realteilungen kann für die Übermittlung der Teilungsbilanz im Falle der Firmenbuchzuständigkeit die Möglichkeit der Upload-Funktion im Rahmen der elektronischen Anzeige in FinanzOnline genutzt werden (siehe auch Rz 838).** Außerhalb der Firmenbuchzuständigkeit **(Finanzamtszuständigkeit)** hat bei Nichtvorlegen der Teilungsbilanz **der Steuerpflichtige diese nachzureichen bzw.** die Abgabenbehörden **den Steuerpflichtigen** zur Vorlage der fehlenden Unterlagen aufzufordern **(unvollständige Meldung, siehe Rz 785i).** Wird ~~dieser~~ **der Aufforderung durch den Steuerpflichtigen** innerhalb von zwei Wochen nachgekommen, ist der rückwirkende Stichtag anzuerkennen **(siehe Rz 791 bzw. im Falle von strukturierten Meldungen Rz 785h ff).**

Die Bilanzform ist dann nicht zwingend, wenn die Abweichungen in beschreibender Form in einer dem Finanzamt vorgelegten Mehr-Weniger-Rechnung oder im Teilungsvertrag dargestellt werden. Nicht darstellbare Wirtschaftsgüter, welche ebenfalls mitübertragen werden (bspw. ein originärer Firmenwert), müssen im Teilungsvertrag umschrieben werden.

Erfolgt weder die Aufstellung einer Teilungsbilanz noch eine eindeutige Beschreibung der steuerlich relevanten Daten und Umstände, liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 27 Abs. 1 UmgrStG](#) vor.

*Rz 1601 wird wie folgt geändert:*

### **5.3.2. Zwingende Buchwertübertragung**

#### **1601**

Soweit das UmgrStG Buchwertfortführung vorsieht, ist diese - abgesehen von den dort normierten Ausnahmen - zwingend vorzunehmen.

Zu einem **(anteiligen)** Veräußerungsgewinn kommt es nur dann, wenn die Buchwertfortführung entweder auf Grund der Bestimmungen des UmgrStG nicht möglich ist oder das UmgrStG ein Wahlrecht einräumt und im Rahmen dessen auf die Buchwertfortführung verzichtet wird (EStR 2000 Rz 5718 unter Hinweis auf VwGH 29.1.1998, [97/15/0197](#)).

*Rz 1601a wird wie folgt geändert (Textstraffung):*

### **5.3.2a. Aufwertungsoption für Grund und Boden**

#### **1601a**

Alternativ zur Übertragung von Grundstücken zu Buchwerten kann ~~für Realteilungen, die ab dem 30.12.2014 vertraglich unterfertigt werden,~~ für Grund und Boden die Aufwertungsoption gemäß [§ 29 Abs. 1 Z 2a vorletzter Satz UmgrStG](#) ausgeübt werden (siehe Rz 1532a), wenn zum Teilungsstichtag [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) gesamthaft oder eingeschränkt anwendbar wäre. Dabei kommt es zur sofortigen Realisierung der stillen Reserven des Grund und Bodens; die Nachfolgeunternehmer übernehmen den Grund und Boden zu den nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) maßgebenden Werten. Die Aufwertungsoption kann grundstücksbezogen ausgeübt werden und ist ~~im Teilungsvertrag in nach dem 29.12.2014 geschlossenen Teilungsverträgen~~ ersichtlich zu machen (§ 29 Abs. 1 Z 2a letzter Satz iVm 3. Teil Z 27 lit. a UmgrStG ~~idF 2. AbgÄG 2014~~). Dabei handelt es sich um eine Ordnungsvorschrift.

Wird von der Aufwertungsoption Gebrauch gemacht, kann [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) für sämtliche künftige Wertsteigerungen des aufgewerteten Grundstückes nach dem Teilungsstichtag nicht angewendet werden.

*Rz 1603a wird wie folgt geändert:*

### **5.3.4.2. Fehlen einer Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung**

#### **1603a**

Mit der Realteilung gibt der Nachfolgeunternehmer die Beziehung zu allen bei der Aufteilung den anderen Mitunternehmern zukommenden oder bei der Abteilung in der verkleinerten Mitunternehmerschaft verbleibenden steuerhängigen stillen Reserven einschließlich eines

allfälligen Firmenwertes auf und erhält die in der ihm zugeteilten Teilungsmasse enthaltenen stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes. Es sind drei mögliche

**Konstellationen zu unterscheiden/Ergebnisse zu beurteilen:**

- Die quotenmäßig bestehenden steuerhängigen Gesamtreserven an der Mitunternehmerschaft (= Steuerlast in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem Verkehrswert des aufzugebenden Mitunternehmeranteiles) übersteigen die zu übernehmenden steuerhängigen Gesamtreserven der Teilungsmasse (= Steuerlast in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem Verkehrswert der zu übernehmenden wirtschaftlichen Einheit). Der ausscheidende Mitunternehmer hätte ohne Vorsorgemaßnahmen daher in der Folge zu Lasten der anderen Mitunternehmer weniger zu versteuern als bei Auflösung der Mitunternehmerschaft zum Teilungsstichtag.
- Die zu übernehmenden steuerhängigen Gesamtreserven der Teilungsmasse übersteigen die quotenmäßigen steuerhängigen Gesamtreserven an der Mitunternehmerschaft. Der Nachfolgeunternehmer hätte ohne Vorsorgemaßnahmen daher in der Folge zu Gunsten der anderen Mitunternehmer mehr zu versteuern als bei Auflösung der Mitunternehmerschaft zum Teilungsstichtag.
- Die quotenmäßig steuerhängigen Gesamtreserven an der Mitunternehmerschaft entsprechen den erhaltenen steuerhängigen Gesamtreserven an der Mitunternehmerschaft. Die Versteuerung der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes bleibt bei allen Mitunternehmern betragsmäßig gleich, es ist daher eine Vorsorge nicht erforderlich. Die stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes können allerdings in den fortgesetzten Unternehmen zu unterschiedlichen Zeitpunkten steuerwirksam werden.

Die Vorsorge ist nur dann erfüllt, wenn sich sämtliche Mitunternehmer im Teilungsvertrag ausdrücklich zur Vorsorge gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung durch Ansatz und Fortführung von betraglich festgelegten Ausgleichsposten verpflichten (zur späteren **tatsächlichen** Unterlassung des Ansatzes der Ausgleichsposten durch einen, mehrere oder alle Teilungspartner siehe Rz 1604). Sollte auch nur ein Mitunternehmer diese Voraussetzungen nicht erfüllen, liegt für alle Mitunternehmer eine Vorsorgeverletzung vor, **die zu einer (anteiligen) Realisierung stiller Reserven im Anwendungsbereich des Art. V UmgrStG führt.**

Da das System der Vorsorge bei Realteilungen davon ausgeht, dass jeder Mitunternehmer quotaal an sämtlichen Gesamtreserven der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, liegt durch die Vermögenszuteilung eine Entflechtung der Reserven vor, die sowohl bei der Aufteilung (Gesamtvermögensaufteilung) als auch bei der Abteilung (der Ausscheidende gibt die stillen

Reserven des Restvermögens auf, die verbleibenden Mitunternehmer geben die stillen Reserven des zu übertragenden Vermögens auf) relevant ist.

Wird in den oben genannten ersten beiden Fällen keine oder nur eine unzureichende Vorsorge gegen eine **endgültige** Steuerlastverschiebung mittels Ausgleichsposten getroffen, kommt es im Rahmen des Art. V UmgrStG zu einer (**anteiligen**) Gewinnrealisierung, wobei hinsichtlich der Rechtsfolgen je nach anwendbarer Rechtslage zu unterscheiden ist: ~~zum Gewinnrealisierungsfall.~~

- Bei Stichtagen nach dem 30.6.2024 (Rechtslage idF AbgÄG 2024) kommt es gemäß [§ 29 Abs. 1 iVm § 24 Abs. 2 letzter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 24 Abs. 7 letzter Satz iVm § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) insoweit zu einer Veräußerung, als das Vermögen den übrigen Gesellschaftern nicht mehr zuzurechnen ist („Fremdquote“). Es kommt somit lediglich zu einer anteiligen Realisierung stiller Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes der Mitunternehmerschaft samt Sonderbetriebsvermögen, wobei eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns bei jenen Steuerpflichtigen zu erfolgen hat, denen das Vermögen nicht mehr zuzurechnen ist. Soweit das Vermögen dem Übernehmenden vor wie nach der Realteilung zuzurechnen ist („Eigenquote“), sind die Buchwerte fortzuführen (siehe auch Rz 1643).
- ~~Dabei~~ Bei Stichtagen bis zum 30.6.2024 (Rechtslage idF vor AbgÄG 2024) sind sämtliche stille Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes der Mitunternehmerschaft samt Sonderbetriebsvermögen von allen Mitunternehmern zum Teilungsstichtag nach § 29 Abs. 1 in Verbindung mit [§ 24 Abs. 2 letzter Satz UmgrStG](#) im Sinne der [§§ 24](#) und [37 EStG 1988](#) als Veräußerungsgewinn quotenmäßig zu versteuern.

*Rz 1621c wird wie folgt geändert:*

#### **1621c**

Die Übernahme eines die Voraussetzungen des [§ 27 Abs. 3 UmgrStG](#) erfüllenden fiktiven Teilbetriebes begründet für den Nachfolgeunternehmer die Eigenschaft eines Betriebes im Sinne des [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) und kann folglich zum selben Stichtag bereits Gegenstand einer Folgeumgründung nach Maßgabe von [§ 39 UmgrStG](#) sein.

*Die Überschrift 5.10.1. wird geändert und Rz 1640 wird wie folgt angepasst, wobei Teile der derzeitigen Rz 1640 in die neue Rz 1640a überführt und dort überarbeitet werden:*

## **5.10. Rechtsfolgen einer nicht unter Art. V UmgrStG fallenden Realteilung**

### **5.10.1. Rückwirkende Ermittlung eines (anteiligen) Veräußerungsgewinnes**

#### **1640**

Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. V UmgrStG, weil

- hinsichtlich des übertragenen Vermögens die Eigenschaft eines begünstigten Vermögens im Sinne des [§ 27 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht vorliegt (Rz 1545)
- ein negativer Verkehrswert des übertragenen Vermögens am Teilungsstichtag bzw. jedenfalls am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages besteht (siehe Rz 1546 ff)
- Ausgleichszahlungen mehr als ein Drittel des Wertes des empfangenen Vermögens betragen (siehe Rz 1530)
- eine Fristverletzung ohne Sanierung vorliegt (siehe Rz 1541 ff)
- das zu teilende Vermögen den Mitunternehmern zum geplanten Teilungsstichtag noch nicht zuzurechnen ist (Rz 1544)
- ein fiktiver Teilbetrieb nicht vorliegt (siehe Rz 1553, Rz 1560, Rz 1561)
- eine missbräuchliche Umgründung im Sinne des [§ 44 UmgrStG](#) anzunehmen ist (siehe Rz 1907 ff),

**liegt eine „verunglückte Realteilung“ vor. ist ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 zu ermitteln.**

*Nach Rz 1640 wird die neue Rz 1640a eingefügt, wobei Teile aus Rz 1640 in diese Rz überführt und aktualisiert werden:*

#### **1640a**

**Hinsichtlich der Rechtsfolgen einer „verunglückten Realteilung“ ist zu unterscheiden:**

- Für Stichtage nach dem 30.6.2024 gilt (Rechtslage idF AbgÄG 2024):

Übernehmen beide Teilungspartner begünstigtes Vermögen, ist für diese ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln ([§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#); siehe auch EStR 2000 Rz 5926i). Aufgrund von [§ 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988](#) ist [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2024 sinngemäß anzuwenden, wobei die bisherigen Buchwerte fortzuführen sind, soweit das Vermögen dem Übernehmenden vor wie nach der Übertragung zuzurechnen ist („Eigenquote“). Insoweit das Vermögen den übrigen Gesellschaftern infolge der Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist, liegt eine Veräußerung vor („Fremdquote“). Der hinsichtlich der „Fremdquote“ realisierte Gewinn ist nur von den

übrigen Gesellschaftern zu versteuern. Es kommt folglich zu einer anteiligen Realisierung stiller Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes im übertragenen Vermögen.

**Beispiel 1:**

*A und B sind an der AB-OG zu jeweils 50% beteiligt, die den Teilbetrieb 1 (BW 100; gemeiner Wert 200; stille Reserven 100) und den Teilbetrieb 2 (BW 20; gemeiner Wert 200; stille Reserven 180) führt. A und B kommen überein, die Personengesellschaft zu liquidieren, wobei A den Teilbetrieb 1 und B den Teilbetrieb 2 übernimmt. Art. V UmgrStG kommt wegen einer Fristverletzung ohne Sanierung nicht zur Anwendung. Es liegt eine "verunglückte" Realteilung vor und [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) ist anzuwenden.*

- *Die stillen Reserven des Teilbetriebes 1 iHv 100 entfallen zu jeweils 50% auf A und B. Indem B seinen 50-prozentigen Anteil am Teilbetrieb 1 (= BW 50; gemeiner Wert 100) aufgibt, hat B im Sinne des [§ 24 Abs. 7 letzter Satz iVm \[§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988\]\(#\)](#) insoweit einen Veräußerungsgewinn iHv 50 zu versteuern ("Fremdquote"). Da im Ausmaß von 50% Teilbetrieb 1 dem A bereits zuzurechnen war, kommt es insoweit zur Buchwertfortführung iHv 50 ("Eigenquote"). Die Anschaffungskosten der erhaltenen 50-prozentigen Beteiligung des von B abgetretenen Anteils am Teilbetrieb 1 betragen daher 100. Die Anschaffungskosten des gesamten Teilbetriebes 1 betragen bei A folglich 150.*
- *Die stillen Reserven des Teilbetriebes 2 betragen 180 und fallen zu jeweils 50% (je 90) auf A und B: Indem A seinen 50-prozentigen Anteil an Teilbetrieb 2 (= BW 10; gemeiner Wert 100) aufgibt, hat er im Sinne des [§ 24 Abs. 7 letzter Satz iVm \[§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988\]\(#\)](#) einen Veräußerungsgewinn iHv 90 zu versteuern ("Fremdquote"). Da im Ausmaß von 50% Teilbetrieb 2 dem B bereits zuzurechnen war, kommt es insoweit zur Buchwertfortführung iHv 10 ("Eigenquote"). Die Anschaffungskosten der erhaltenen 50-prozentigen Beteiligung des von A abgetretenen Anteils am TB 2 betragen daher 100. Die Anschaffungskosten des gesamten Teilbetriebes 2 betragen bei B folglich 110.*

Übernehmen nicht beide Teilungspartner begünstigtes Vermögen, ist hinsichtlich der Rechtsfolgen bei den Teilungspartnern zu unterscheiden:

Gibt ein Teilungspartner ausschließlich Vermögen auf, das die Voraussetzungen des [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) nicht erfüllt, ist für diesen [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) anzuwenden.

Wird dafür begünstigtes Vermögen übernommen, kann dieses hinsichtlich der „Eigenquote“ gemäß [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) mit dem Buchwert angesetzt werden.

Gibt ein Teilungspartner Vermögen auf, das die Voraussetzungen des [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) erfüllt, ist für diesen ein Veräußerungsgewinn gemäß [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) zu ermitteln. Werden dafür Einzelwirtschaftsgüter übernommen, ist hinsichtlich der „Eigenquote“ [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) anzuwenden.

**Beispiel 2:**

*A und B sind an der freiberuflichen AB-OG zu jeweils 50% beteiligt. A und B kommen überein, die Personengesellschaft zu liquidieren. Dabei soll B den Betrieb übernehmen und A nur einzelne Klienten (kein dauerhaft von ihm betreuter Kundenstock). Da die*

**Voraussetzungen für einen fiktiven Teilbetrieb hinsichtlich A somit nicht erfüllt sind, liegt eine verunglückte Realteilung vor. Die Rechtsfolgen sind für die Teilungspartner unterschiedlich zu beurteilen.**

- **A gibt seinen Teil des Betriebes auf, sodass bei ihm die Voraussetzungen des [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) erfüllt sind. Für A kommt es daher zur Betriebsveräußerung gemäß [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) hinsichtlich seines aufgegebenen Mitunternehmeranteils; etwaige Veräußerungsbegünstigungen sind folglich anwendbar. Die Entnahme der einzelnen Klienten unterliegt bei A [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#): Hinsichtlich der „Fremdquote“ kommt es zur Aufdeckung stiller Reserven. Hinsichtlich der „Eigenquote“ ist [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) anzuwenden, wodurch sich im Falle der Entnahme zum Teilwert eine Entnahmebesteuerung ergibt. Im Anschluss erfolgt eine allfällige Einlage der Klienten in den neuen Betrieb des A.**
  - **B gibt seinen Anteil an einzelnen Klientenbeziehungen auf, sodass bei ihm die Voraussetzungen des [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) nicht erfüllt sind. Für B kommt es folglich zu keiner Betriebsveräußerung gemäß [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) hinsichtlich seines aufgegebenen Mitunternehmeranteils, weshalb die Anwendung von Veräußerungsbegünstigungen ausgeschlossen ist. Die Aufgabe der Klienten unterliegt bei B [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#); folglich kommt es bei B zur Aufdeckung der „Fremdquote“. Hinsichtlich der für die Aufgabe des Mitunternehmeranteils übernommenen Betriebes kann gemäß [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) hinsichtlich der „Eigenquote“ von B jedenfalls eine Übernahme zu Buchwerten erfolgen.**
- **Für Stichtage bis zum 30.6.2024 gilt für „verunglückte Realteilungen“ (Rechtslage idF vor AbgÄG 2024):**

**Es kommt es zu einer Realisierung sämtlicher im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven einschließlich eines Firmenwertes („Vollrealisierung“).**

**Der (anteilige) Veräußerungsgewinn** ~~Dieser Gewinn~~ ist rückwirkend zum gewählten Teilungsstichtag zu ermitteln ([§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#)), wenn die Realteilung bei der jeweils zuständigen Behörde (Firmenbuchgericht oder FA) innerhalb der Neunmonatsfrist (an-)gemeldet wurde; andernfalls ist der Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages maßgebend.

In gleicher Weise wie **auch** bei nicht unter Art. IV UmgrStG fallenden Zusammenschlüssen (siehe Rz 1353) **unterbleibt eine Gewinnrealisierung bei nicht unter Art. V UmgrStG fallenden Realteilungen, wenn es hinsichtlich des übertragenen Vermögens zu keiner Zurechnungsänderung an andere Personen kommt, also keine „Fremdquote“ vorliegt (siehe EStR 2000 Rz 5926e).** ~~bestehen keine Bedenken, von einer Gewinnverwirklichung abzusehen, wenn Vorsorgemaßnahmen nicht zu treffen sind und damit ein Übergang von allfälligen Reserven auf andere Personen nicht stattfindet.~~

Rz 1641 wird wie folgt geändert:

#### **1641**

Eine Vermögensübertragung, die nicht unter Art. V UmgrStG fällt, ist nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen (**siehe bereits Rz 1640**). Dabei liegt eine steuerwirksame Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils dann vor, wenn ein Mitunternehmer mit Gesellschaftsvermögen abgeschichtet ~~wird~~ oder ~~wenn~~ die Mitunternehmerschaft auf Grund der Vermögensübertragung liquidiert wird. Der Veräußerungsgewinn ist nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu ermitteln, wobei hinsichtlich der Rechtsfolgen je nach Rechtslage zu differenzieren ist (siehe auch EStR 2000 Rz 5964a).

Für Übertragungen nach dem 30.6.2024 gilt (Rechtslage idF AbgÄG 2024):

Erfolgt die Aufgabe des Mitunternehmeranteils gegen Bargeld, stellt dieses den Veräußerungserlös dar. Eine Veräußerung liegt auch vor, wenn in einem ersten Schritt eine Abfindungszahlung vereinbart wird und in weiterer Folge die Übertragung von Gesellschaftsvermögen (zB Grundstück, Teilbetrieb) als Leistung an Zahlungs statt erfolgt; diesfalls ist der Veräußerungserlös die getilgte Verbindlichkeit.

Steht hingegen bereits im Vorhinein fest, dass der ausscheidende Gesellschafter als Gegenleistung für die Aufgabe seines Mitunternehmeranteils Gesellschaftsvermögen (zB Grundstück, Teilbetrieb) bekommen soll, fällt die Entnahme des Gesellschaftsvermögens unter [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) und führt daher in Höhe der „Fremdquote“ zu einer Veräußerung. Hinsichtlich der „Eigenquote“ liegt eine Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) vor. Die gesellschaftsvertragliche Übertragung des Mitunternehmeranteils des ausscheidenden Gesellschafters an die übrigen Gesellschafter unterliegt [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#). Daher ist [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden, weshalb es im Hinblick auf das in der Mitunternehmerschaft verbleibende Vermögen in Höhe der „Fremdquote“ (Anteil des ausscheidenden Gesellschafters) zu einer Betriebsveräußerung kommt. In Höhe der „Eigenquote“ der übrigen Gesellschafter sind gemäß [§ 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988](#) die bisherigen Buchwerte fortzuführen (siehe EStR 2000 Rz 5964a).

#### **Beispiel 1:**

*A, B und C sind zu je einem Drittel an der ABC-OG beteiligt. In dieser Mitunternehmerschaft befinden sich seit der Gründung der OG durch A, B und C im Jahr X1 drei Teilbetriebe (Teilbetrieb 1 BW: 90, gemeiner Wert: 300; Teilbetrieb 2 BW: 180, gemeiner Wert: 420; Teilbetrieb 3 BW: 180, gemeiner Wert: 540).*

*A scheidet aus der OG aus und wird mit Teilbetrieb 2 von B und C abgeschichtet. Die Gesellschafter kommen überein, dass A unmittelbar durch Überlassung des Teilbetriebes 2 abgeschichtet werden soll. Art. V UmgrStG kommt wegen einer Fristverletzung ohne Sanierung nicht zur Anwendung.*

*Da die gesellschaftsvertragliche Übertragung des Teilbetriebs 2 nicht unter Art. V UmgrStG fällt, ist [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden, wobei die Buchwerte insoweit fortzuführen sind, als das Vermögen dem Übernehmenden bisher bereits zuzurechnen war ([§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#)). Dies hat folgende Konsequenzen:*

- *Soweit B und C bisher an den Teilbetrieben 1 und 3 bereits beteiligt waren (zu je einem Drittel), sind die Buchwerte fortzuführen. Für A kommt es insoweit zu einem Veräußerungsgewinn, als er nicht mehr an den Teilbetrieben 1 und 3 beteiligt ist (zu je einem Drittel), folglich hinsichtlich Teilbetrieb 1 in Höhe von 70 (100 - 30) und hinsichtlich Teilbetrieb 3 in Höhe von 120 (180 - 60).*
- *Da A bisher bereits zu einem Drittel an Teilbetrieb 2 beteiligt war, kommt es diesbezüglich nur zu einer anteiligen Realisierung eines Veräußerungsgewinns bei B und C in Höhe von 160 (jeweils 80; 140 - 60); A kann die Buchwerte in Höhe von 60 hinsichtlich seines Drittels weiterführen.*

*Im Ergebnis kommt es somit zu einer Teilrealisierung hinsichtlich jener Teilbetriebe, die nach der Aufteilung den jeweils anderen Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.*

Dies gilt auch, wenn die Mitunternehmerschaft untergeht, weil der vorletzte Mitunternehmer unmittelbar mit Vermögen aus der Gesellschaft abgeschichtet und der Betrieb der Mitunternehmerschaft vom letzten „verbleibenden“ Mitunternehmer als Einzelunternehmen weitergeführt wird.

#### **Beispiel 2:**

*A und B sind je zur Hälfte an der AB-OG beteiligt. In dieser Mitunternehmerschaft befinden sich seit der Gründung der OG durch A und B im Jahr X1 ein Betrieb und ein Grundstück.*

*A scheidet aus der OG aus und wird unmittelbar mit dem Grundstück abgeschichtet; es kommt zur Anwachsung gemäß [§ 142 UGB](#) und B führt den Betrieb der Mitunternehmerschaft nun als Einzelunternehmen fort. [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) ist sinngemäß anzuwenden, daher hat*

- *B die Buchwerte des Betriebs fortzuführen, soweit ihm das Vermögen bereits bisher zuzurechnen war. Bei A liegt eine Betriebsveräußerung vor.*
- *A die Buchwerte für das Grundstück fortzuführen, soweit ihm das Vermögen bereits bisher zuzurechnen war (zur Hälfte). Insoweit B das Grundstück nicht mehr zuzurechnen ist, kommt es zu einer anteiligen Realisierung eines Veräußerungsgewinns für das Grundstück, der nur von B zu versteuern ist.*

#### **Für Übertragungen bis zum 30.6.2024 gilt (Rechtslage idF vor AbgÄG 2024):**

Erfolgt die Aufgabe des Mitunternehmeranteils gegen Bargeld, stellt dieses den Veräußerungserlös dar.

Erfolgt die Veräußerung des Mitunternehmeranteils gegen Sachvermögen aus der Mitunternehmerschaft, ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes in zwei Schritten vorzugehen (siehe EStR 2000 Rz 5964a): Im ersten Schritt erfolgt die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils. Veräußerungserlös ist dabei der gemeine Wert des Abfindungsvermögens. Im Rahmen der Betriebsveräußerung liegt hinsichtlich des im

Gesellschaftsvermögen befindlichen Sachwertes (steuerlich) eine (anteilige) Veräußerung vor, die zu einer Aufdeckung allfälliger stiller Reserven führt (siehe dazu EStR 2000 Rz 5975). In einem zweiten Schritt überträgt die Gesellschaft (steuerlich die Gesellschafter) das Abfindungsvermögen als Leistung an Zahlungs statt an den ausscheidenden Gesellschafter und tilgt damit die gegenüber diesem bestehende Verbindlichkeit. Eine Leistung an Zahlungs statt stellt einen Veräußerungsvorgang dar (siehe auch EStR 2000 Rz 6156). Veräußerungserlös ist die getilgte Verbindlichkeit.

**Beispiel 31:**

*A, B und C sind zu je einem Drittel an der ABC-OG beteiligt. In dieser Mitunternehmerschaft befinden sich seit der Gründung der OG durch A, B und C im Jahr X01 drei Teilbetriebe (Teilbetrieb 1 BW: 90, gemeiner Wert: 300; Teilbetrieb 2 BW: 180, gemeiner Wert: 420; Teilbetrieb 3 BW: 180, gemeiner Wert: 540).*

*A scheidet aus der OG aus und wird mit Teilbetrieb 2 von B und C abgeschiedet. Das Abschichtungsguthaben des A beträgt 420. Die Gesellschafter kommen überein, dass A das Abschichtungsguthaben durch Überlassung des Teilbetriebes 2 „ausbezahlt“ werden soll. Art. V UmgrStG kommt wegen einer Fristverletzung ohne Sanierung nicht zur Anwendung.*

*Die Kapitalkonten von A, B und C betragen jeweils 150; in der Differenz zum Abschichtungsbetrag in Höhe von 420 liegt bei A ein Gewinn aus einer Mitunternehmeranteilsveräußerung vor (270). Der Veräußerungserlös des A entfällt dabei im Verhältnis 10:14:18 auf Teilbetrieb 1, Teilbetrieb 2 und Teilbetrieb 3. Somit ergibt sich bei A*

- für Teilbetrieb 1 ein Veräußerungsgewinn von 70 (100 – 30),
- für Teilbetrieb 2 ein Veräußerungsgewinn von 80 (140 – 60) und
- für Teilbetrieb 3 ein Veräußerungserlös von 120 (180 – 60).

*In weiterer Folge wird der Anspruch des A auf Auszahlung des Abschichtungsguthabens durch die Übertragung des Teilbetriebes 2 entrichtet. Damit kommt es bei B und C zu einer Veräußerung dieses Teilbetriebes an A durch Überlassung an Zahlungs statt. Hinsichtlich des von B und C erworbenen Drittels am Teilbetrieb 2 decken sich Anschaffungskosten und Veräußerungserlös, weshalb der Veräußerungsgewinn für B und C hinsichtlich dieses Drittels bei 0 liegt.*

*Hinsichtlich der bisher B und C zuzurechnenden Drittelanteile am Teilbetrieb 2 werden durch die Überlassung an Zahlungs statt die stillen Reserven in Höhe von jeweils 80 aufgedeckt. Im Ergebnis kommt es somit zur vollständigen Aufdeckung und steuerlichen Erfassung der in Teilbetrieb 2 befindlichen stillen Reserven in Höhe von 240.*

Dies gilt auch, wenn die Mitunternehmerschaft untergeht, weil der vorletzte Mitunternehmer mit Vermögen aus der Gesellschaft abgeschiedet wird, und der Betrieb der Mitunternehmerschaft vom letzten "verbleibenden" Mitunternehmer als Einzelunternehmen weitergeführt wird.

**Beispiel 42:**

*A und B sind je zur Hälfte an der AB-OG beteiligt. In dieser Mitunternehmerschaft befinden sich seit der Gründung der OG durch A und B im Jahr 01 ein Betrieb und ein Grundstück.*

*A scheidet aus der OG aus und wird mit dem Grundstück von B abgeschichtet; es kommt zur Anwachsung gemäß [§ 142 UGB](#) und B führt den Betrieb der Mitunternehmerschaft nun als Einzelunternehmen fort.*

*Zunächst liegt bei A eine Veräußerung seines Mitunternehmeranteils vor. In einem zweiten Schritt wird A das Grundstück von B an Zahlungs statt übertragen, wodurch bei B eine Veräußerung des Grundstücks stattfindet (und nun auch die auf B entfallenden stillen Reserven im Grundstück aufgedeckt werden).*

*Bei B kommt es zu keiner (weiteren) Veräußerungsbesteuerung im Hinblick auf seinen MU-Anteil.*

#### **Ungeachtet der anzuwendenden Rechtslage gilt:**

Die Nachfolgeunternehmer können die Begünstigungen gemäß [§ 12 EStG 1988](#) nicht beanspruchen. Die übrigen Wirkungen des UmgrStG betreffend Arbeitsverhältnisse, Umsatzsteuer, Gebühren und Verkehrsteuern sind im Falle verunglückter Realteilungen nicht anwendbar (vgl. EStR 2000 Rz 5719).

*Rz 1643 wird wie folgt geändert:*

#### **5.10.3. Vorsorgeverletzung**

##### **1643**

Kommt es zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes, weil die nach [§ 29 Abs. 1 Z 2 und 2a UmgrStG](#) erforderliche Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung der Steuerbelastung nicht durch Ausgleichsposten vermieden wird (siehe Rz 1532 ff), ist Art. V UmgrStG weiterhin anzuwenden und **die Rückwirkung** bleibt bei rechtzeitiger (An)Meldung ~~die Rückwirkung~~ erhalten. Damit sind auch die übrigen Wirkungen des UmgrStG betreffend Arbeitsverhältnisse, Umsatzsteuer, Gebühren und Verkehrsteuern **aufrechtanzuwenden**.

**Ist aufgrund einer Vorsorgeverletzung eine Buchwertfortführung unzulässig (siehe auch Rz 1603a), ist hinsichtlich der Rechtsfolgen je nach Rechtslage zu unterscheiden:**

- Bei Stichtagen nach dem 30.6.2024 (Rechtslage idF AbgÄG 2024) kommt es aufgrund von [§ 29 Abs. 1 Z 2 letzter Satz iVm § 24 Abs. 2 letzter Satz UmgrStG](#) iVm [§ 24 Abs. 7 letzter Satz iVm § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) nur hinsichtlich der „Fremdquote“, soweit das übertragene Vermögen den übrigen Gesellschaftern infolge der Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist, zu einer Realisierung stiller Reserven samt Firmenwert („Teilrealisierung“). Hinsichtlich der „Eigenquote“, soweit das Vermögen dem Übernehmenden vor wie nach der Übertragung weiterhin steuerlich zuzurechnen ist, kommt es zur Buchwertfortführung.
- Bei Stichtagen bis zum 30.6.2024 (Rechtslage idF vor AbgÄG 2024) kommt zu einer Realisierung sämtlicher stiller Reserven im übertragenen Vermögen samt Firmenwert („Vollrealisierung“).

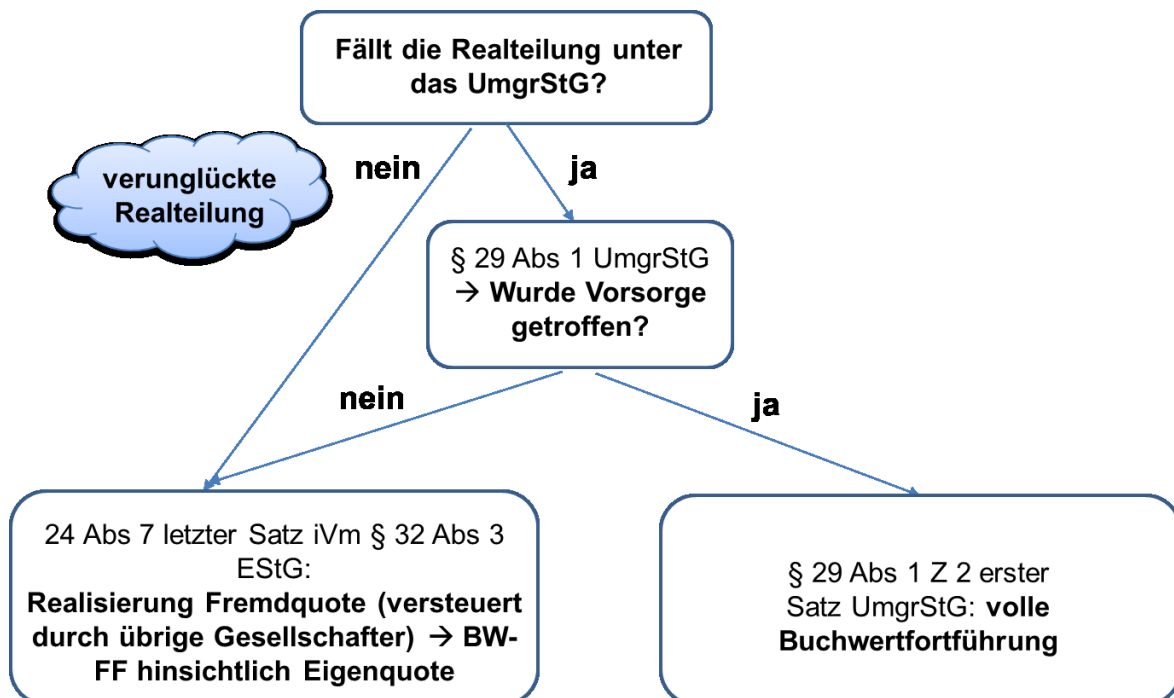
Nach Rz 1643 wird die neue Rz 1643a eingefügt:

#### 1643a

Die anwendbaren Rechtsgrundlagen und Rechtsfolgen für

- eine Realteilung im Sinne des UmgrStG ohne Vorsorge gemäß [§ 29 Abs. 1 Z 2 iVm 24 Abs. 2 UmgrStG](#) durch Ausgleichsposten (siehe Rz 1643) sowie
- eine Realteilung außerhalb des UmgrStG infolge der Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. V UmgrStG („verunglückte Realteilung“; siehe Rz 1640)

für Stichtage nach dem 30.6.2024 (Rechtslage idF AbgÄG 2024) lassen sich überblicksartig wie folgt darstellen:



Zur Übertragung von fiktiven Teilbetrieben siehe aber Rz 1551.

Zur Übersicht der Rechtsfolgen eines Zusammenschlusses ohne Vorsorge bzw. eines „verunglückten Zusammenschlusses“ siehe Rz 1508a.

Rz 1644 wird wie folgt geändert (Verweisanpassung):

#### 1644

[...]

Zu ~~Steuerspaltungen~~ (letztmalig möglich zu einem Stichtag vor dem 1.1.2023) siehe Rz 1810a ff.

*Rz 1733 wird wie folgt geändert:*

## **1733**

[...]

Gemäß [§ 36 Abs. 1 erster Satz UmgrStG](#) gilt auf Ebene der Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft der dem Spaltungsplan oder dem Spaltungs- und Übernahmevertrag entsprechende Anteilstausch nicht als ertragsteuerlicher Tauschvorgang (daher keine Veräußerung und Anschaffung nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#)). Der Erwerb dieser neuen Anteile an der übernehmenden Körperschaft erfolgt mit Beginn des dem Spaltungstichtag folgenden Tages (steuerliche Rückwirkungsfiktion gemäß [§ 36 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG](#)). Gemäß [§ 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG](#) sind jedoch für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich. Aufgrund dieser Bestimmung werden die im Zuge der Spaltung erworbenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft mit dem Status der untergegangenen Anteile an der spaltenden Gesellschaft fortgeführt (Identitätsfiktion, siehe auch Rz 265 sowie Rz 1151): Die Steuerhängigkeit der spaltungsbedingt erworbenen Anteile ergibt sich folglich aus den untergegangenen Anteilen (siehe im Detail Rz 265).

[...]

**Anteile an einer zivilrechtlich erst im Rückwirkungszeitraum neu gegründeten Körperschaft können erst mit Beginn des dem Spaltungstichtag folgenden Tages Gegenstand einer Folgeumgründung sein (zB Folgeeinbringung oder Folgeabsplattung des Kapitalanteils durch die Anteilsinhaber; siehe dazu auch Rz 749).**

*Der gesamte **Abschnitt 7** („7. Steuersplattungen (Art. VI UmgrStG)“) entfällt ersatzlos.*

**Randzahlen 1810a bis 1873: derzeit frei.**

*Der derzeitige **Abschnitt 8** samt Unterüberschriften wird inhaltsgleich zum neuen Abschnitt 7 umnummeriert.*

*Rz 1899 wird wie folgt geändert:*

### **87.5.1. Anzeigepflicht**

## **1899**

Die Anzeigeverpflichtung gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) betrifft ~~zunächst~~ alle jene, die Vermögen im Rahmen des UmgrStG übertragen (Übertragende) **oder übernehmen (Übernehmende)**, ~~wobei~~

Von der Anzeigepflicht **sind** auch Übertragende erfasst ~~sind~~, die allfälliges in Zusammenhang mit einer Umgründung nicht begünstigtes Vermögen übertragen (zB ein Grundstück des Privatvermögens im Zuge eines Zusammenschlusses gemäß Art. IV UmgrStG).

**Nimmt an einer Umgründung ein reiner Arbeitsgesellschafter teil (zB im Rahmen eines Zusammenschlusses gemäß Art. IV UmgrStG), ist dieser für sich genommen nicht anzeigepflichtig gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#), weil er kein „Vermögen“ überträgt, sondern seine Arbeitsleistung zur Verfügung stellt. Allerdings ist der an der Umgründung teilnehmende Arbeitsgesellschafter von den anderen (Vermögen übertragenden/übernehmenden und damit anzeigepflichtigen) Umgründungspartnern im Rahmen ihrer (gegebenenfalls kombinierten) Anzeige (siehe Rz 1902) dennoch als „Übertragender“ anzugeben. Unabhängig davon spricht jedoch aus verwaltungsökonomischen Gründen nichts dagegen, wenn der Arbeitsgesellschafter selbst die kombinierte Anzeige für die anderen anzeigepflichtigen, Vermögen übertragenden/übernehmenden Umgründungspartner vornimmt, wodurch deren Anzeigepflicht erfüllt wird.**

Übertragungen außerhalb des UmgrStG sind generell nicht von der Anzeigepflicht gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) betroffen. ~~Von der Anzeigepflicht gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG sind~~  
~~weitere auch all jene betroffen, die Vermögen im Rahmen einer Umgründung übernehmen (Übernehmende).~~

*Rz 1900 wird wie folgt geändert:*

## **1900**

Die Anzeige **gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#)** muss innerhalb von neun Monaten ab dem Umgründungstichtag beim zuständigen FA einlangen. Diese Frist ist gemäß [§ 110 Abs. 1 BAO](#) nicht verlängerbar; [§ 108 BAO](#) kommt zur Anwendung. ~~Zur Übermittlungsform der Anzeige sowie zur Möglichkeit der kombinierten (gemeinsamen) Anzeige durch die Übertragenden und Übernehmenden siehe Rz 1902.~~ Die rechtzeitige Anzeige stellt **zwar** ~~allerdings~~ keine Anwendungsvoraussetzung für das UmgrStG dar, **allerdings kann** ~~Das~~ **das** Unterbleiben einer rechtzeitigen Anzeige ~~kann jedoch~~ eine Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des [§ 51 Abs. 1 lit. a FinStrG](#) begründen.

*Rz 1901 wird wie folgt geändert:*

## **1901**

Die Anzeige ist bei dem für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer jeweils zuständigen Finanzamt der Übertragenden und Übernehmenden einzubringen.

~~Hinsichtlich der Übermittlungsform sowie der Inhalte, die an die Anzeige geknüpft sind, ist seit dem AbgÄG 2023 je nach Rechtslage zu unterscheiden (siehe dazu Rz 1902); dasselbe gilt hinsichtlich des Verhältnisses der Anzeige zur Meldung gemäß § 13 UmgrStG (siehe dazu Rz 1902a).~~

**Im Falle einer schriftlichen kombinierten Anzeige mittels Umgr 1 für nach dem 31.12.2023 beschlossene oder unterfertigte Umgründungen (siehe Rz 1902) ist die Anzeige an das für den initialen Anzeigenden zuständige Finanzamt zu richten. Die Anzeige gilt damit auch für den anderen (von der kombinierten Anzeige umfassten) Umgründungspartner als bei dem für ihn zuständigen Finanzamt eingebracht, und zwar unabhängig davon, ob für ihn dasselbe Finanzamt wie für den initialen Anzeigenden zuständig ist oder nicht. Im Falle einer elektronischen kombinierten Anzeige über FinanzOnline gilt diese für sämtliche von der kombinierten elektronischen Anzeige umfasste Umgründungspartner stets als beim jeweils zuständigen Finanzamt eingebracht.**

**Zum Verhältnis von Anzeige und Meldung gemäß [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) siehe Rz 1902a.**

*Rz 1902 wird wie folgt geändert:*

## **1902**

**Hinsichtlich der Übermittlungsform sowie der Inhalte, die an die Anzeige geknüpft sind, ist je nach Rechtslage zu unterscheiden.**

**Umgründungen, die nach dem 31.12.2023 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden (Rechtslage idF AbgÄG 2023):**

~~Die Anzeige hat für sämtliche Umgründungen im Sinne des UmgrStG einheitlich **und mittels** standardisiertem Formular („Umgründungs-Formular“) zu erfolgen (**strukturierte Anzeige**)., **das** Die **strukturierte Anzeige** enthält die wesentlichen Informationen zur jeweils angezeigten Umgründung ~~enthält~~, wie insbesondere Angaben zu den jeweiligen Umgründungspartnern, zur Art der Umgründung, zum Umgründungsstichtag, zum übertragenen/übernommenen Vermögen, zum Vorliegen eines Auskunftsbescides, zu etwaigen Auswirkungen auf die Unternehmer- oder Arbeitgeberbereignschaft oder die Gruppenstruktur einer Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 KStG 1988](#). Auf Basis **der strukturierten Anzeiges** ~~des „Umgründungs-Formulars“~~ erfolgt die Verarbeitung der jeweiligen angezeigten Umgründung in den Systemen der Finanzverwaltung.~~

**Bei der strukturierten Anzeige ist zu beachten, dass bestimmte Felder verpflichtend zu befüllen sind (Kennzeichnung der Pflichtangaben mit \* in der Eingabemaske FinanzOnline sowie im Umgr 1); diese Pflichtangaben sind auch im Falle einer Meldung bzw. kombinierten Meldung/Anzeige verpflichtend anzugeben (siehe Rz 785f). Angaben, bei denen es sich nicht um Pflichtangaben handelt, können auch frei bzw. unausgefüllt**

**bleiben, beispielweise weil die Information nicht einschlägig ist (zB Frage nach dem Bilanzstichtag bei Einbringung eines Kapitalanteils aus dem Privatvermögen) oder diese im Zeitpunkt der Eingabe noch nicht vorliegt (zB Datum der Löschung im Firmenbuch).**

~~Auch im~~ Im Falle von Mehrfachumgründungen auf denselben Umgründungsstichtag gemäß [§ 39 UmgrStG](#) (siehe Rz 1874 ff) hat die **strukturierte** Anzeige für jede einzelne Umgründung gesondert zu erfolgen, die Teil des Umgründungsplans ist, **wobei diesfalls in jeder Anzeige bei den Angaben zum Umgründungsplan die (identische) erste Umgründungsreferenznummer zu vergeben ist (= jene Umgründungsreferenznummer, die bei der als erstes angezeigten Umgründung vom initialen Anzeigenden vergeben wurde).**

Hinsichtlich der Übermittlungsform **der strukturierten Anzeigen** ~~des „Umgründungs-Formulars“~~ durch den Anzeigepflichtigen ist zu unterscheiden (vgl. [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2023):

- Übertragende bzw. Übernehmende, die (bereits) über eine inländische Steuernummer verfügen, haben die Anzeige verpflichtend über FinanzOnline in der ~~dafür vorgesehenen Eingabemaske zur Anzeige von Umgründungen~~ unter den „Weiteren Services“ **integrierten Eingabemaske „Anzeige/Meldung einer Umgründung“** vorzunehmen (elektronische Anzeige).
- Von einer Anzeige in elektronischer Form kann ausnahmsweise nur dann abgesehen werden, wenn der Übertragende bzw. Übernehmende im Zeitpunkt der Beschlussfassung oder der vertraglichen Unterfertigung der anzuzeigenden Umgründung (noch) keine inländische Steuernummer hat. Diesfalls kann die standardisierte Anzeige mittels Umgründungsformular in Form des Papierformulars „Umgr 1“ erfolgen.

Grundsätzlich unterliegen der Übertragende und Übernehmende jeweils einer (gesonderten) Anzeigepflicht. Im Rahmen der gesonderten Anzeige hat der Steuerpflichtige aber auch Angaben zum jeweils anderen Steuerpflichtigen (**Umgründungspartner**) zu machen. Es ist jedoch zu beachten, dass Übertragende bzw. Übernehmende aus Vereinfachungsgründen und zur Vermeidung der Mehrfachübermittlung derselben Inhalte auch eine einzige gemeinsame (~~„kombinierte“~~) Anzeige (**„kombinierte Anzeige“**) übermitteln können. Die Vornahme einer kombinierten Anzeige setzt voraus, dass jener Steuerpflichtige, dessen Anzeigepflicht im Rahmen der kombinierten Anzeige durch den jeweils anderen Umgründungspartner miterfüllt werden soll, zur Miterfüllung seiner Anzeigepflicht bevollmächtigt (**zur Bevollmächtigung siehe näher Rz 802**).

Eine kombinierte Anzeige auf elektronischem Wege in FinanzOnline ist auch ~~möglich, wenn ein~~ **im Hinblick auf einen Umgründungspartner möglich, der** (noch) nicht über eine inländische Steuernummer verfügt. Folglich kann bei Vorliegen einer entsprechenden Bevollmächtigung der Umgründungspartner mit inländischer Steuernummer die Anzeigeverpflichtung **auch** für Umgründungspartner ohne inländische Steuernummer im

Rahmen einer kombinierten elektronischen Anzeige miterfüllen; diesfalls kann die gesonderte Abgabe eines Papierformulars „Umgr 1“ durch den Steuerpflichtigen ohne inländische Steuernummer unterbleiben. Eine kombinierte Anzeige ist auch möglich, wenn an der Umgründung mehr als zwei Umgründungspartner beteiligt sind, **sodass auch diesfalls die bestehenden Anzeigepflichten im Rahmen einer einzigen kombinierten Anzeige erfüllt werden können.**

Zur elektronischen Anzeige über FinanzOnline gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2023 siehe die weiterführenden Informationen unter <https://www.bmf.gv.at/services/finanzonline/informationen-fuer-unternehmer-und-gemeinden/handbuecher-fuer-unternehmer.html>.

Eine kombinierte Anzeige ist nicht nur in FinanzOnline, sondern auch im Rahmen der schriftlichen Anzeige (Umgr 1) möglich. Allerdings kann bei der schriftlichen kombinierten Anzeige durch den initialen Anzeigenden ohne inländische Steuernummer lediglich die Anzeigepflicht für Umgründungspartner miterfüllt werden, die ebenfalls keine inländische Steuernummer haben, weil Umgründungspartner mit inländischer Steuernummer gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) vorrangig bereits verpflichtend der elektronischen Anzeigepflicht über FinanzOnline unterliegen (und daher nicht von einer schriftlichen kombinierten Anzeige erfasst sein können; zur kombinierten Meldung/Anzeige nach 30.6.2025 siehe hingegen Rz 785d).

Auch wenn im Rahmen einer (kombinierten) Anzeige gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) keine Pflicht zur Übermittlung von Unterlagen besteht, kann bei elektronischer Anzeige die in FinanzOnline integrierte Upload-Möglichkeit auch im Falle der Firmenbuchzuständigkeit zur Übermittlung von Unterlagen verwendet werden (zB zur Übermittlung der Einbringungsbilanz gemäß [§ 15 UmgrStG](#)).

**Umgründungen, die ~~bis zum 31.12.2023~~ vor dem 1.1.2024 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden (Rechtslage idF vor AbgÄG 2023):**

An die Anzeige von Umgründungen sind keine einheitlich strukturierten Vorgaben geknüpft. Mit der Anzeige ist aber jedenfalls auch die gesetzliche Rechtsgrundlage der Umgründung (bspw. Art. III UmgrStG) anzugeben.

*Rz 1902a wird wie folgt geändert:*

#### **1902a**

Hinsichtlich des Verhältnisses von Anzeige und Meldung **bei Umgründungen mit Finanzamtszuständigkeit** ([§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#)) ist je nach Rechtslage zu unterscheiden (siehe auch Rz 801):

- Nach dem 30.6.2025 beschlossene oder vertraglich unterfertigte Umgründungen (Rechtslage ab Inkrafttreten der UmgrMV):

Mit Vornahme einer strukturierten Meldung nach den Vorgaben der UmgrMV erfüllt der meldende Steuerpflichtige gleichzeitig auch seine Verpflichtung zur strukturierten Anzeige dieser Umgründung nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) ([§ 4 UmgrMV](#)). Der meldende Steuerpflichtige muss folglich keine gesonderte Anzeige mehr zur Erfüllung seiner eigenen Anzeigepflicht übermitteln. Die Verpflichtung des bzw. der anderen – nicht meldenden – Umgründungspartner(s) zur Anzeige einer Umgründung bleibt grundsätzlich aufrecht. Allerdings kann bei Vorliegen einer Bevollmächtigung auch dessen/deren Anzeigeverpflichtung im Rahmen derselben Meldung (= kombinierte Meldung/Anzeige) miterfüllt werden (siehe Rz 785d sowie Rz 801 f).

**Beispiel 1:**

*A bringt sein Einzelunternehmen nach Art. III UmgrStG in die A-GmbH ein, an der er zu 100% beteiligt ist. Auf die Gewährung neuer Anteile wird aufgrund der Alleingesellschafterstellung des A verzichtet. Eine Meldung der Einbringung hat nach [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) bei dem für die A-GmbH zuständigen Finanzamt zu erfolgen, wobei als meldende Steuerpflichtige die übernehmende A-GmbH festgelegt wird ([§ 2 Abs. 1 UmgrMV](#)). Für die A-GmbH als meldende Steuerpflichtige entfällt die Anzeigepflicht gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#); da die A-GmbH eine kombinierte Meldung/Anzeige in FinanzOnline vornimmt (Bevollmächtigung wurde erteilt), muss auch der Einbringende A seiner Anzeigepflicht nicht mehr gesondert nachkommen ([§ 4 UmgrMV](#)). Durch die kombinierte Meldung/Anzeige sind daher sowohl die im Zusammenhang mit der Einbringung bestehenden Melde- als auch Anzeigepflichten erfüllt.*

**Beispiel 2:**

*Die B-GmbH tritt der C-KG mit einer Geldeinlage als neuer Gesellschafter bei; es liegt ein Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG vor. Der Zusammenschluss ist bis zum Ablauf der Neunmonatsfrist bei dem für die KG zuständigen Firmenbuchgericht anzumelden (Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine eingetragene Personengesellschaft im Sinne des [§ 24 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#)). Da eine Umgründung mit Firmenbuchzuständigkeit vorliegt, ist die UmgrMV nicht anwendbar (kein Erfordernis einer strukturierten Meldung). Ungeachtet dessen haben sowohl die C-KG als auch die B-GmbH hinsichtlich der Geldeinlage innerhalb der Neunmonatsfrist den Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG ihrem zuständigen FA (gegebenenfalls gemeinsam im Wege einer kombinierten Anzeige; siehe Rz 1902) gemäß [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) anzuzeigen.*

- Ab 1.1.2024 und bis 30.6.2025 beschlossene oder vertragliche unterfertigte Umgründungen (Rechtslage idF AbgÄG 2023, jedoch vor Inkrafttreten der UmgrMV):

~~Erfolgt die standardisierte (idR elektronische) Anzeige aufgrund von [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF AbgÄG 2023, lässt diese~~ Eine strukturierte Anzeige lässt eine Meldeverpflichtung bei Umgründungen mit Finanzamtszuständigkeit gemäß [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) unberührt. Das bedeutet, dass die Anzeige nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) in dieser Übergangsphase(derzeit) zusätzlich zu einer etwaigen Meldung zu erfolgen hat.

~~Allerdings kann aufgrund der in § 13 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023 vorgesehenen Verordnungsermächtigung betreffend die Meldung von Umgründungen die noch zu erlassende Verordnung vorsehen, dass künftig auch die Meldung einheitlich und strukturiert sowie idR elektronisch zu erfolgen hat und im Falle einer solchen Meldung eine zusätzliche Anzeige der Umgründung unterbleiben kann (siehe dazu auch Rz 791a).~~ Hinsichtlich der Meldung (Übermittlung, Inhalte) treten daher bis zum Inkrafttreten der diesbezüglichen Verordnung keine Änderungen ein (zur Erfolgt zwar die strukturierte Anzeige fristgerecht, jedoch nicht die Meldung, ist in dieser Übergangphase bis zum Inkrafttreten der UmgrMV die „Toleranzregelung“ in Rz 791 zu beachten im Falle einer nicht fristgerecht erfolgten Meldung bei fristgerecht erfolgter Anzeige bis zum Inkrafttreten der Verordnung siehe Rz 791 und 791a). Auch die Pflicht zur Anmeldung der Umgründung beim Firmenbuchgericht befreit nicht von der Anzeigepflicht nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#).

*Beispiel 31:*

*A bringt sein Einzelunternehmen nach Art. III UmgrStG in die ihm zu 100% gehörende A-GmbH ein, an der er zu 100% beteiligt ist. Auf die Gewährung neuer Anteile wird aufgrund der Alleingesellschafterstellung verzichtet unter Verzicht auf die Gewährung von Anteilen ein. Eine Meldung der Einbringung hat nach [§ 13 Abs. 1 UmgrStG](#) bei dem für die A-GmbH zuständigen Finanzamt zu erfolgen. Zudem hat eine standardisierte Anzeige der Einbringung über FinanzOnline sowohl durch A als auch die A-GmbH (gegebenenfalls im Wege einer kombinierten Anzeige; siehe Rz 1902) zu erfolgen.*

*Beispiel 42:*

*Die B-GmbH tritt der C-KG mit einer Geldeinlage als neuer Gesellschafter bei; es liegt ein Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG vor. Der Zusammenschluss ist bis zum Ablauf der Neunmonatsfrist bei dem für die KG zuständigen Firmenbuchgericht anzumelden (Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine eingetragene Personengesellschaft im Sinne des [§ 24 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#)). Ungeachtet dessen haben sowohl die C-KG als auch die B-GmbH hinsichtlich der Geldeinlage innerhalb der Neunmonatsfrist den Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG ihrem für die Einkommensbesteuerung zuständigen FA (gegebenenfalls im Wege einer kombinierten Anzeige; siehe Rz 1902) anzuzeigen.*

- **Bis 31.12.2023 beschlossene oder vertraglich unterfertigte Umgründungen (Rechtslage idF vor AbgÄG 2023):**

Erfolgt die Anzeige aufgrund von [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#) idF vor AbgÄG 2023, erübrigt sich bei Umgründungen, für die bereits eine Meldung nach dem ersten Hauptstück des UmgrStG zu ergehen hat (Finanzamtszuständigkeit), für den jeweiligen meldenden Umgründungspartner eine gesonderte Anzeige der Umgründung. Die Pflicht zur Anmeldung der Umgründung beim Firmenbuchgericht befreit nicht von der Anzeigepflicht nach [§ 43 Abs. 1 UmgrStG](#).

*Beispiel 53:*

A bringt sein Einzelunternehmen nach Art. III UmgrStG in die **A-GmbH ein, an der er zu 100% beteiligt ist. Auf die Gewährung neuer Anteile wird aufgrund der Alleingesellschafterstellung verzichtet** ~~ihm gehörende A-GmbH unter Verzicht auf Gewährung neuer Anteile ein.~~ Mit der fristgerechten Meldung der Einbringung bei dem für die A-GmbH zuständigen FA erübrigt sich eine Anzeige. A hat die Einbringung und das damit verbundene Ende der Einkommensteuerverpflicht innerhalb der Neunmonatsfrist dem für die Einkommensteuer zuständigen FA anzuzeigen.

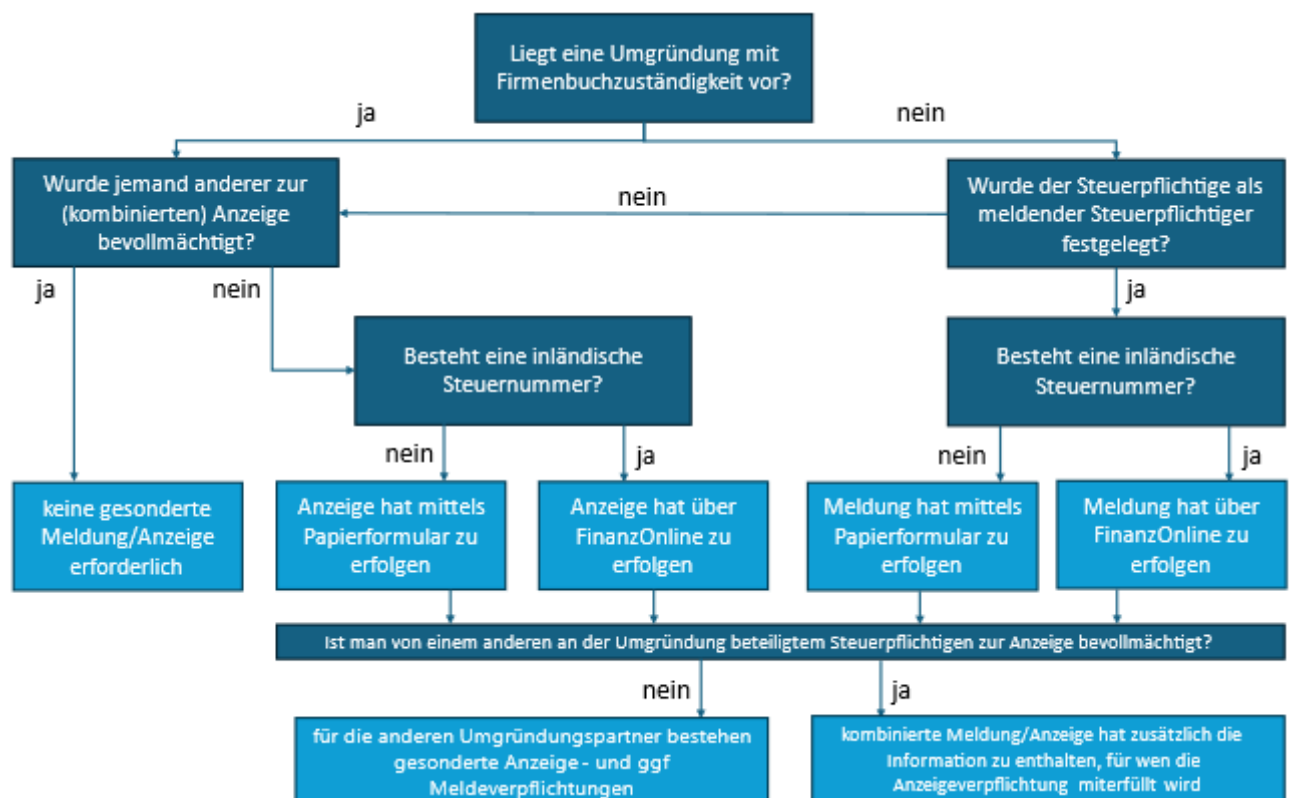
Beispiel 64:

Die B-GmbH tritt der C-KG mit einer Geldeinlage als neuer Gesellschafter bei. Der Zusammenschluss ist bis zum Ablauf der Neunmonatsfrist bei dem für die KG zuständigen Firmenbuchgericht anzumelden (Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine eingetragene Personengesellschaft iSd [§ 24 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#)). Die B-GmbH und die C-KG haben innerhalb der Neunmonatsfrist die Vermögenseinlage als Fall eines Zusammenschlusses ihrem für die Einkommensbesteuerung zuständigen FA anzuzeigen.

Nach Rz 1902a wird die folgende neue Rz 1902b eingefügt:

## 1902b

Überblicksartig lässt sich nach Inkrafttreten der UmgrMV für nach 30.6.2025 beschlossene oder vertraglich unterfertigte Umgründungen die Vorgehensweise im Hinblick auf die Erfüllung von Anzeige- und Meldepflichten – aus Sicht des jeweiligen Steuerpflichtigen – wie folgt darstellen (im Detail siehe auch Rz 785c, 785d, 801, 801a sowie 802).



Bundesministerium für Finanzen, 16. Dezember 2025