

**Autor: Mag. Ulrich Petrag,  
Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr**

# **Thema: Bemerkenswertes zur Einbringung und zum Zusammenschluss**

Datum/Ort: 26. April 2012, JKU

## **A. Einbringung**

### **1. Einbringung oder Anteilsabtretung?**

- Sachverhalt: X-GmbH ist Alleingesellschafterin der holländ. C-Ges. Zum 31.12.1995 (Bilanzstichtag) erfolgt eine Einlage von 99,99% der Beteiligung an der deutschen D-Ges. in die C-Ges.
- Aufwertung der Beteiligung an der C-Ges infolge Einlage 1995 u. 1996; in der MWR Ertrag daraus abgerechnet (Grund: § 10 Abs. 2 KStG)
- 2001: Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der C-Ges. um € 63 Mio (Siebentelung)
- Betriebsprüfung: Einlage fällt unter Art. III UmgrStG → daher Aufwertung 1995 u. 1996 rückgängig gemacht und entsprechende Reduktion der TWA 1996
- Argumente der Berufung: Kein Fall des Art. III UmgrStG, weil (I) Abtretung (Veräußerung) beabsichtigt, (II) kein vollständiger Einbringungsvertrag (Gegenleistung nicht fixiert bzw. Verzicht darauf), (III) Fehlen einer Einbringungsbilanz u. (IV) keine Meldung an FA

### 1. Einbringung oder Anteilsabtretung?

UFS (RV/0472-W/06 vom 13.3.2012 - *Stattgabe*)

- Einbringungsbilanz keine Anwendungsvoraussetzung bis zum Inkrafttreten des AbgÄG 2005 (Anmeldung/Meldung nach dem 31.1.2006)
- Anführung des steuerlichen Buchwertes ist erforderlich (§ 14 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG; tatsächlich nur Anführung des Nominales bzw. des Teilwertes im Gesellschafterbeschluss betr. die Einlage)
- Nicht erfolgte Meldung der Einbringung beim FA, das für die übertragende X-GmbH zuständig ist, hindert die Anwendung des Art. III nicht (Problem: Bis zum AbgÄG 2005 war eine solche Meldeverpflichtung bei übernehmenden ausl. Kö. nicht gesetzlich geregelt, sondern nur in Rz 784 UmgrStR 2002 bzw. Punkt 2.3 des Erlasses AÖF 1999/136 vorgesehen)
- Gegenleistung: Ausnahmebestimmung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG (Identität der Beteiligungsverhältnisse) gegeben (Anmerkung: Tatsächlich ist Gegenleistung wg. Alleingeschafterstellung nicht erforderlich)

### 2. Konsequenzen einer vorbehaltenen Entnahme, die zu einem negativen Verkehrswert führt

Sachverhalt: Einbringung des Einzelunternehmens von Ing. A in die per 29.6.2005 gegründete X-GmbH mit Vertrag vom 29.6.2005 zum Stichtag 31.12.2004 (Meldung an FA am 14.9.2005)

Lt. dem FA vorgelegter unternehmensrechtlicher Einbringungsbilanz betragen Aktiva € 168.117,07, wobei ein Firmenwert von € 120.200 ausgewiesen ist. Auf Passivseite Ansatz einer vorbeh. Entnahme gem. § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG iHv € 117.400

Vorhalt FA betreffend Ermittlung des angesetzten Firmenwertes

Beantwortung: Ansatz Verkehrswert mit € 156.392,87; vorbeh. Entnahme iHv 75%

FA: Verkehrswert beträgt nur € 30.000

## A. Einbringung

### 2. Konsequenzen einer vorbehaltenen Entnahme, die zu einem negativen Verkehrswert führt

Erlassung KÖSt-B. 2005: Erklärungsgemäß, aber in Begründung hingewiesen, dass handelsrechtl. Bilanz zu berichtigen ist

KEST-Haftungsbescheid 2006 auf Basis € 25.500 (Differenz zw. im Jahr 2006 ausgezahlten vorbeh. Entnahmen von € 48.000 und 75%-Grenze von € 22.500)

Berufung gegen beide Bescheide erhoben (Verkehrswertermittlung des FA bekämpft)

UFS (RV/3319-W/08 vom 4.2.2011)

KÖSt 2005: Zurückweisung, weil erklärungs-gemäße Veranlagung; nur die Begründung für sich ist nicht anfechtbar

## A. Einbringung

### 2. Konsequenzen einer vorbehaltenen Entnahme, die zu einem negativen Verkehrswert führt

UFS zur KEST 2006:

- Überschreiten der 75%-Grenze führt **steuerlich** dazu, dass übersteigender Betrag als versteuerte Rücklage (Eigenkapital) gilt
- Unternehmensrechtlich** besteht aber eine Verbindlichkeit in voller Höhe der vorbehaltenen Entnahme
- Wenn daher vorbehalt. Entnahmen mehr als 100% des VKW erreichen, liegt kein positiver VKW vor und ist eine Anwendungsvoraussetzung verletzt (unklar Rz 916 UmgrStR 2002)
- Abweisung der Berufung in diesem Punkt
- VwGH-Beschwerde zu 2011/13/0034
- Anmerkung:** ME hätte der UFS eine Verböserung durchführen müssen; wenn Voraussetzungen d. Art. III UmgrStG nicht erfüllt sind, ist auch § 16 Abs. 5 UmgrStG nicht anwendbar, dh. die gesamten Zahlungen des Jahres 2006 auf die vorbehaltene Entnahme stellen verdeckte Ausschüttungen dar

# A. Einbringung

## 3. Einbringung einer Fertigungsstraße

**Sachverhalt:** X-GmbH ist zu 98,39% an der slowakischen Y-s.r.o. beteiligt. Mit Einlagevertrag vom 9. Juni 2000 (Hauptversammlungsbeschluss der Y-s.r.o. samt Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 16.8.2000) wurde eine Fertigungsstraße (bestehend aus 14 Maschinen) zur Erzeugung von Müllsäcken aus der X-GmbH zum Buchwert entnommen und zum Verkehrswert in die Y-s.r.o. eingelegt. Zum gleichen Zeitpunkt wurden die 98,39% Anteile an der Y-s.r.o. an die X-GmbH abgetreten.

Eine Einbringungsbilanz wurde nicht erstellt. Lt. Vorbringen der X-GmbH (nicht bewiesen) sei auch ein Auftrag betr. Abnahme der produzierten Müllsäcke auf die Y-s.r.o. übertragen worden.

**Betriebsprüfung:** Kein Art. III UmgrStG, weil kein Teilbetrieb übertragen (Begründung dafür: Es ist kein Personal mitübertragen worden.)

**Berufung:** Bedienung der Fertigungsstraße sei „outgesourct“ gewesen (Bedienung vor und nach der Einlage durch MA der Y-s.r.o.); Produkt u. Kundenstock sei auch übergeben worden

# A. Einbringung

## 3. Einbringung einer Fertigungsstraße

**UFS:** Abweisung der Berufung (RV/0478-W/07 vom 24.10.2011)

- Definition und Abgrenzung des eingebrachten Vermögens im Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 16.8.2000 nicht ausreichend und zwar auch deswegen weil keine Einbringungsbilanz erstellt wurde
- Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag ist kein Vertrag zw. einbringender und übernehmender Gesellschaft
- Begriff Teilbetrieb iS des § 12 Abs. 2 UmgrStG ist iS der Judikatur des VwGH zu § 24 EStG auszulegen: bloß betriebsinterne Selbständigkeit reicht nicht
- Kein Nachweis, dass Abnahmevertrag betr. die produzierten Müllsäcke auf die Y-s.r.o. übertragen wurde
- Kein Nachweis über weitere Umstände, die für einen TB sprechen (selbständige Organisation, selbständige Verwaltung, eigene Buchführung und Kostenrechnung,...)
- X-GmbH bietet auch nach der Einlage weiterhin selbst Müllsäcke an

# A. Einbringung

## 3. Einbringung einer Fertigungsstraße

### Anmerkungen:

- Einbringungsbilanz war bis zum Inkrafttreten des AbgÄG 2005 keine Anwendungsvoraus.
- Jedenfalls wäre aber eine Bilanz des gesamten Betriebes der X-GmbH zum Stichtag aufzustellen gewesen
- Einbringungsvertrag kann auch in einem Gesellschaftsvertrag bzw. dessen Änderung enthalten sein (vgl. Rz 661 UmgrStR)
- Genaue Definition erforderlich (Rz 664 UmgrStR; im gegenständl. Fall wurde im Einlagevertrag nur auf Fakturen der einzelnen Maschinen Bezug genommen)
- Slowakei ist erst mit 2004 zur EU beigetreten: zu prüfen war daher auch das Vorliegen eines DBA mit der Slowakei (§ 12 Abs. 3 Z 2 1. HS UmgrStG; bloßer Notenwechsel; BGBl 1994/1046)
- Grenzüberschreitende Einbringung: Lt. Rz 714 UmgrStR ist für solche der Betriebsbegriff laut FusionsRL (Art. 2 lit. i) maßgebend, wenn Ges. von mind. 2 MS beteiligt
- Voraussetzung der Steuerhängigkeit des eingebr. Vermögens erst mit AbgG 2005 geschaffen

# A. Einbringung

## 4. Einbringung einer mit einem Wohnrecht belasteten Liegenschaft

- **Sachverhalt:** Herr A betreibt ein EU, in dessen BV sich eine bebaute Liegenschaft befindet (Alleineigentum des A). Nutzung zu 85% betrieblich und zu 15% privat (aufgrund eines 1999 abgeschlossenen Übergabvertrages, in dem vorgesehen ist, dass den Übergebern ein Wohnungsrecht an Teilen des Gebäudes eingeräumt wird). A bringt zum 31.12.2007 sein EU in die X-GmbH ein, wobei auch das Gebäude übertragen wird.
- **Frage:** Hindert das Wohnungsrecht, mit dem nunmehr die X-GmbH belastet ist, die Anwendung des Art. III?
- **Antwort bw. FB ESt:** Die Gewährung einer nicht durch § 19 Abs. 2 UmgrStG gedeckten Gegenleistung führt zur Unanwendbarkeit des Art. III. Das Wohnungsrecht ist nicht einbringungsveranlasst begründet worden (im Gegensatz zum SV lt. UmS 156/05/06 = SWK 2006, S 390). Art. III daher nicht verletzt
- Bei (weiterer) Privatnutzung durch Übergeber muss Tragung der Betriebskosten durch Einbringenden vereinbart werden (sonst vA).

## A. Einbringung

### 5. Beurteilung einer unklaren Vereinbarung über die Gegenleistung

- Sachverhalt:** Einbringung von 45% bzw. 15% durch X (75%) und Y (25%) an der B-GmbH in die A-GmbH per 31.12.2010. Im Sacheinlagevertrag (Notariatsakt) findet sich folgende Regelung:
  - „Die A-GmbH beabsichtigt im Zuge der E. der Anteile an der B-GmbH eine Erhöhung des Stammkapitals um € 200 durchzuführen...Die Stammeinlagen sollen in Hinblick auf die Bestimmung des § 6 Abs. 1 GmbHG durch X und Y zur Gänze bar aufgebracht werden.“
  - Problem:** Widerspruch im Vertrag; Art. III verletzt, wenn keine Gegenleistung eingeräumt, weil § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG nicht anwendbar (Rz 1067 UmgrStR)
  - Bw. FB ESt:** Sacheinlage ist nach den §§ 914 f ABGB auszulegen (Parteienabsicht); übrige Umstände der E. mitzuberücksichtigen: In der Generalversammlung vom 10.4.2011 wurde tatsächlich eine Kapitalerhöhung je zur Hälfte in Bar sowie in Form einer Sacheinlage beschlossen und auch durchgeführt.

## A. Einbringung

### 6. Schenkung von Anteilen, die infolge einer Einbringung negative Anschaffungskosten aufweisen

- Sachverhalt:** An der X-KG sind M und ihre drei Kinder zu je 25% als Kommanditisten beteiligt. Komplementär ist die X-GmbH, die reine Arbeitsgesellschafterin ist. Zum 31.12.2007 werden die Anteile der Kommanditisten in die X-GmbH eingebracht (gegen Kapitalerhöhung an der X-GmbH). Der Buchwert (Einbringungskapital) des Anteils von M ist negativ (VKW allerdings positiv). Mit Schenkungsvertrag vom 4.8.2008 tritt M die Anteile an der X-GmbH an ihre drei Kinder ab (je zu 1/3).
- Frage:** Liegt ertragsteuerlich eine Schenkung oder eine Anteilsveräußerung gem. § 31 EStG (nunmehr: § 27 Abs. 3 EStG) vor?
- BMF:** Bei der Beurteilung, ob ertragsteuerlich ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Rechtsvorgang vorliegt (bei einer gemischten Schenkung ist maßgeblich, ob die Übertragung überwiegend unentgeltlich erfolgt [Rz 6621 EStR 2000], ist die **latente Ertragsteuerbelastung** der Anteile zu berücksichtigen.

# A. Einbringung

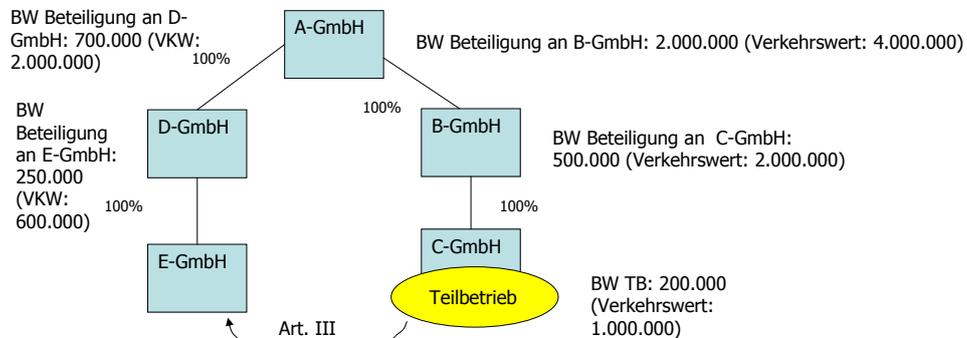
## 6. Schenkung von Anteilen, die infolge einer Einbringung negative Anschaffungskosten aufweisen

- Beispiel: Neg. AK € 2.000.000; darauf latente Steuer von € 500.000 (Hälftesteuersatz bzw. 25% Steuersatz gem. § 27a Abs. 1 EStG)
- (A) VKW der Anteile: € 800.000
- (B) VKW der Anteile: € 1.200.000
- Zu (A): Veräußerung: Latente Steuern betragen mehr als 50% des Wertes
- Zu (B): Gemischte Schenkung samt Evidenhaltungspflichtung der neg. AK durch die Rechtsnachfolger gem. § 43 Abs. 2 UmgrStG

# A. Einbringung

## 7. Auswirkung einer mehrstöckigen Einbringung auf den Buchwert der Beteiligungen (Rz 1133 UmgrStR)

- Beispiel (entspricht der Rz 1133 UmgrStR mit einer Änderung bei den Buchwerten der Beteiligung bei der A-GmbH sowie Einbringung in die Tochter der D-GmbH)



### 7. Auswirkung einer mehrstöckigen Einbringung auf den Buchwert der Beteiligungen (Rz 1133 UmgrStR)

- „... Entsprechendes gilt für die Zuschreibung bei der von der Zwischengesellschaft als Muttergesellschaft unmittelbar gehaltenen Beteiligung an der übernehmenden Schwestergesellschaft“
- Bei Obergesellschaft: Ab- und Aufstockung nach Verkehrswertverhältnis
- Dh. bei A-GmbH: Bw. Beteiligung an B-GmbH NEU: 1.500.000  
Bw. Beteiligung an D-GmbH NEU: 1.200.000
- Bei Zwischengesellschaft im „abgebenden Ast“: Abstockung im Verkehrswertverhältnis:
- Dh. bei B-GmbH: Bw. Beteiligung an C-GmbH NEU: 500.000
- **BMF:** Bei Zwischengesellschaft im „übernehmenden Ast“: Erhöhung um den Buchwert des eingebrachten Vermögens (NICHT im Verkehrswertverhältnis)
- Dh. bei D-GmbH: Bw. Beteiligung an E-GmbH NEU: 450.000

### 8. Einbringung einer Beteiligung an ausländ. Gesellschaft in eine ausländ. Gesellschaft durch Inländer

- Sachverhalt: Der in Österr. unbeschr. Steuerpflichtige A bringt eine 25%-ige Beteiligung an einer tschech. Sro in eine tschech. Gesellschaft zum 30.6.2010 ein.
- Frage: Kann diese Einbringung steuerneutral erfolgen?
- **BMF**: Es kommt zu einer sofortigen bzw. aufgeschobenen Grenzbesteuerung (Ausführungen in der Rz 938 UmgrStR gelten; Rz 937 UmgrStR entspricht nicht der geltenden Rechtslage)
- Begründung: Verlust des Besteuerungsrechts an den eingebrachten Anteilen (bei Veräußerung durch A bestand gem. Art. 13 Abs. 4 DBA-Tschechien ein Besteuerungsrecht) → Fall des § 16 Abs. 1 2. Satz UmgrStG  
Nichtfestsetzungsantrag ist in der Est-Erkl. 2010 zu stellen (Kz 805)

## 9. Einbringung eines gewerblichen Grundstückshandels unter Zurückbehaltung eines Teiles der Grundstücke

•**Sachverhalt:** Die X-GmbH betreibt einen gewerblichen Grundstückshandel und besteht das Liegenschaftsvermögen aus Liegenschaften in A (ca. 45 ha), in B (ca. 0,75 ha) und C (viele EZ, insgesamt ca. 50 ha). Es soll dieser Betrieb gewerblicher Grundstückshandel in eine Tochtergesellschaft gem. Art. III UmgrStG eingebracht werden, wobei die Liegenschaften in A und B sowie eine kleine Liegenschaft in C gem. § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG zurückbehalten werden sollen.

•In concreto werden folgende Vermögenswerte/Rechtsverhältnisse übertragen:

- ✓ gewerbliche Vermietung auf den Liegenschaften in C
- ✓ sämtliche Dienstnehmer der X-GmbH
- ✓ Büro (Sitz der X-GmbH) samt aller Infrastruktur
- ✓ alle wesentlichen Verbindlichkeiten (ca. EUR 75 Mio.)
- ✓ alle Gewerbeberechtigungen
- ✓ jedwedes immaterielle Vermögen im Zusammenhang mit der Entwicklung des Stadtteiles C
- ✓ städtebauliche Entwicklungstätigkeit

## 9. Einbringung eines gewerblichen Grundstückshandels unter Zurückbehaltung eines Teiles der Grundstücke

•**Frage:** Liegt trotz der Zurückbehaltung der Liegenschaften die Übertragung eines Betriebes vor?

•**BMF:** Zurückbehaltung der Liegenschaften ändert grundsätzlich nichts am Vorliegen eines Betriebes, wenn zumindest 50% der Liegenschaften übertragen werden. Bei derartigen Fällen ist aber bei der Beurteilung der Frage, ob tatsächlich ein Betrieb oder nur Vermögen übertragen wird, auch darauf zu achten, wie **in der Folge** der Umgründung mit dem Vermögen umgegangen wird; wird der "Betrieb" zerschlagen (dh werden in Folge der Einbringung die Dienstnehmer abgebaut, die Betriebsanlagen aufgegeben usw) wird dies als Indiz zu werten sein, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von vornherein kein Betrieb übertragen wurde.

•→ **dynamische** Betrachtungsweise

## B. Zusammenschluss

### 1. Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

- Sachverhalt: An der AB-KG sind A mit 80% und B mit 20% beteiligt. A ist Alleineigentümer einer Liegenschaft, die durch die AB-KG betrieblich genutzt wird (SBV). Zusammenschluss per 31.12.2009: AB-KG überträgt Betrieb, A die Liegenschaft und B leistet eine Geldeinlage (Beteiligungsverhältnisse ändern sich nicht).
- Frage: Stellt die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens durch A einen ertragsteuerneutralen Vorgang dar?
- BMF: Keine Entnahme und anschließende Einlage, wenn Vorsorge gegen Steuerlastverschiebung getroffen wurde (weitergehend als die Aussage in der Rz 1445 UmgrStR bzw. in Rz 5931 EStR 2000; vgl. auch VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179)

## B. Zusammenschluss

### 2. Konsequenzen des Einstellens einer vorbehaltenen Entnahme

- Sachverhalt: An der A KG ist die B KG als Kommanditistin zu 100% und die C-GmbH als Komplementärin (Arbeitsgesellschafterin) beteiligt. Zum Stichtag 30.6.2010 überträgt die D KG ihren gesamten Betrieb auf die A KG im Wege eines Verkehrswertzusammenschlusses mit Quotenverschiebung. Die D KG wird weitere Kommanditistin. Der VKW der A KG beträgt € 2 Mio, jener der D KG € 4 Mio. Daraus würde eine Substanzbeteiligung von 1/3 B-KG und 2/3 D-KG resultieren. Es ist aber eine Hälftebeteiligung erwünscht. Deswegen wurde eine vorbehaltene Entnahme zugunsten der D KG vereinbart.
- Frage: Ist eine vorbehaltene Entnahme bei Zusammenschlüssen zulässig?
- Bw. FB ESt: Einstellung einer vorbehaltenen Entnahme hat keine kapitalkontenmindernde Wirkung (Rz 1440 UmgrStR). Passivpost nimmt die Eigenschaft eines variablen Kapitalkontos des Gesellschafters an. VKW des übertragenen Vermögens ändert sich nicht. Vorbehaltene Entnahme ist zivilrechtlich wirksam und stellt deswegen eine **unzulässige** Gegenleistung dar. Die Anwendungsvoraus. des Art. IV liegen daher nicht vor.

### 3. Einlage von Wertpapieren des Privatvermögens, die seit der Anschaffung stark an Wert verloren haben

•**Sachverhalt:** Herr A hält im Privatvermögen Aktien, die im August 2008 einen Wert von € 2,4 Mio haben. Aufgrund der im Jahr 2008 voranschreitenden Finanzkrise sinkt der Wert auf € 600.000 zum 31.12.2008. Anfang 2009 wird ein Zusammenschlussvertrag geschlossen, mit dem die A GmbH & Co KG gegründet wird (Übertragung Betrieb der A GmbH sowie der Aktien durch A), wobei als Stichtag der 1.8.2008 festgelegt wird. Sodann wird in der A GmbH & Co KG im Jahr 2008 eine Teilwertabschreibung auf die Aktien iHv € 1,8 Mio. durchgeführt und steuerlich geltend gemacht.

•**Frage:** Ist diese Teilwertabschreibung anzuerkennen?

•**BME:** Art. IV UmgrStG verlangt, dass zumindest ein Zusammenschlusspartner begünstigtes Vermögen überträgt. Auch derjenige, der kein beg. Vermögen einlegt, nimmt an der rückwirkenden Einkünftezurechnung teil. Für die Bewertung des nicht begünstigten Vermögen enthält das UmgrStG keine Regelung. Dies gilt auch für den Zeitpunkt der Bewertung. Es kommen daher diesbezügl. die allg. ertragsteuerlichen Regelungen (§ 6 Z 5 EStG) zur Anwendung.

### 3. Einlage von Wertpapieren des Privatvermögens, die seit der Anschaffung stark an Wert verloren haben

•**BME:** Für die Bewertung ist der Zeitpunkt der Übertragung der Aktien (diese Übertragung ist 2009 erfolgt) auf die A GmbH & Co KG maßgebend und nicht der Stichtag 1.8.2008.

•Weiters handelt es sich bei den Aktien um gewillkürtes BV (kein Bezug zum Betriebsgegenstand); der St.pfl. darf durch willkürliche Maßnahmen nicht Wirtschaftsgüter nur deswegen in die Bilanz aufnehmen, weil sich im Hinblick auf die bevorstehende Wertminderung ein steuerl. Vorteil ergibt (VwGH 21.11.1995, 92/14/0152; Rz 594 EStR 2000)

•UFS 30.11.2011, RV/0733-W/11: Ebenfalls keine Anerkennung der Teilwertabschreibung, weil

–Rz 1417 UmgrStR betont, dass für die Bewertung keine Rückwirkung eintritt

–Zweck der im UmgrStG angeordneten Rückwirkung ist nicht im Privatvermögen entstandenen Verluste Betriebsausgabencharakter zu verleihen

–Verweis auf VwGH 21.11.1995, 92/14/0152

•Beschwerde zu 2012/13/0013 beim VwGH erhoben

### **4. Notwendigkeit/Konsequenzen der Übergangsgewinnermittlung bei Übertragung von Vermögen iS des § 23 Abs. 2 bzw. § 27 Abs. 2 UmgrStG, für das Gewinn mittels EAR ermittelt werden, wenn MU/Nachfolgeunternehmer ebenfalls Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln**

Richtliniensicht: Bloßer Statuscharakter der Bilanz gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988, die auf den Zusammenschlussstichtag/Stichtag der Realteilung aufzustellen ist  
Trotzdem rechnerische Übergangsgewinnermittlung (von § 4/3 auf § 4/1 und zurück) zur Einhaltung der objektiv richtigen Gewinnermittlung nötig (Rz 1398-1400 bzw. 1579-1581 UmgrStR)

Zwei Varianten:

(A) Saldo wird im ersten Wirtschaftsjahr der neuen PG/des Nachfolgeunternehmens als Zuschlag zum Gewinn/Verlust(anteil) angesetzt

(B) Mitberücksichtigung bei der Vorsorge gg. Steuerlastverschiebung

### **4. Notwendigkeit/Konsequenzen der Übergangsgewinnermittlung bei Übertragung von Vermögen iS des § 23 Abs. 2 bzw. § 27 Abs. 2 UmgrStG, für das Gewinn mittels EAR ermittelt werden, wenn MU/Nachfolgeunternehmer ebenfalls Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln**

• **UFS** (zur Realteilung; 24.1.2011, RV/0638-I/07)

• Richtliniensicht hat keine gesetzl. Deckung, weil

✓ Kein Wechsel der Gewinnermittlung stattfindet

✓ Keine Gewinnrealisation bei Erfüllung der Vorausss. des Art. IV bzw. V

✓ Korrekturposten ist auch zu versteuern, wenn

Forderungen/Vermögensgegenstände in der Folge an Wert verlieren

✓ Korrekturposten mit dem Zufluss-/Abflussprinzip unvereinbar

## B. Zusammenschluss

### **4. Notwendigkeit/Konsequenzen der Übergangsgewinnermittlung bei Übertragung von Vermögen iS des § 23 Abs. 2 bzw. § 27 Abs. 2 UmgrStG, für das Gewinn mittels EAR ermittelt werden, wenn MU/Nachfolgeunternehmer ebenfalls Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln**

•Dagegen Amtsbeschwerde zu 2011/15/0046 erhoben

•**Begründung:**

✓Erfordernis der Bilanzaufstellung auf den ZS/RT-Stichtag führt zur Übergangsgewinnermittlung

✓Telos des § 4 Abs. 10 EStG (Zurechnung der Gewinne an den, der sie erwirtschaftet hat) gebietet keine doppelte Übergangsgewinnermittlung

✓Die im UmgrStG vorgesehene Buchwertfortführung führt nicht zu einem Verzicht auf die Besteuerung der st. Reserven sondern nur zu einem Aufschub

✓Nachträglicher möglicher Wertverlust: Strukturell liegt ein Realisierungsvorgang (Tausch) vor

# DANKE FÜR DIE AUFMERKSAMKEIT