

Lösungen zur Beispielsammlung

Wahl der Rechtsform

WS 2010/11

Univ.-Ass. Mag Martin Lehner

Inhaltsverzeichnis

I.	Unternehmensbesteuerung	3
1.	Steuerbelastungsvergleich	3
2.	Veräußerung KG-Anteil	9
3.	Veräußerung OG-Anteil als Sachwertabfindung und an einen lästigen Gesellschafter 12	
4.	Liquidation GmbH	16
5.	Übertragung stiller Reserven.....	18
6.	Betriebsaufgabe	19
7.	Betriebsveräußerung.....	21
8.	Veräußerung Beteiligung	22
9.	Ergänzungsbilanz	23
II.	Umgründungen.....	24
1.	Einbringung ohne Gewährung neuer Anteile.....	24
2.	Einbringung in eine neu gegründete GmbH.....	27
3.	Verschmelzung up-stream.....	29
4.	Konzentrationsverschmelzung	30
5.	Abspaltung zur Neugründung	32
6.	Verschmelzende Umwandlung	34
7.	Errichtende Umwandlung	36
8.	Einbringung ohne Gewährung neuer Anteile.....	38
9.	Spaltung zur Aufnahme (nicht verhältnismäßig)	41
10.	Verkehrswertzusammenschluss	43
11.	Kapitalkontenzusammenschluss.....	47

I. Unternehmensbesteuerung

1. Steuerbelastungsvergleich

OG

Die OG ist rechnungslegungspflichtig gem § 189 UGB, weil die Umsätze schon im Vorjahr mehr als 1.000.000,-- EUR betragen.
Die OG erwirtschaftet Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG.
Der Gewinn ist folglich nach § 5 EStG zu ermitteln.

Unternehmensrecht

Vorläufiger Gewinn 2010	1.100.000,00
Ausschüttung A-GmbH	10.000,00
Verkauf A-GmbH	25.000,00
Ausschüttung D-AG	30.000,00
Verkauf D-AG	-20.000,00
Geschäftsführervergütung X	-70.000,00
Geschäftsführervergütung Y	-70.000,00
<u>Unternehmensrechtlicher Gewinn</u>	<u>1.005.000,00</u>

Steuerliche MWR

Ausschüttung A-GmbH	-10.000,00	Die nationale Ausschüttung ist endbesteuert gem § 97 Abs 1 EStG und reduziert den zu verteilenden steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft.
<u>Ausschüttung D-AG</u>	<u>-30.000,00</u>	Die internationale Ausschüttung unterliegt dem Besonderen Steuersatz gem § 37 Abs 8 EStG und reduziert den zu verteilenden steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft.
<u>Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft (erste Stufe)</u>	<u>965.000,00</u>	Der steuerliche Gewinn der Mitunternehmerschaft ist auf die Gesellschafter aufzuteilen.

Steuerpflichtiges Einkommen der Gesellschafter (zweite Stufe)	X	Y	
Gewinnvorab gem § 23 Z 2 EStG (Geschäftsführervergütung)	70.000,00	70.000,00	Die Geschäftsführerbezüge gelten als Teil der Einkünfte gem § 23 Z 2 EStG
Gewinnverteilung der Mitunternehmerschaft	193.000,00	772.000,00	Die Gewinnverteilung erfolgt im Ausmaß der Beteiligung (20:80) von 965.000,- - EUR
<i>Sonderbetriebsausgaben Gebäude</i>			
Betriebskosten	-10.000,00		Das Grundstück stellt Sonderbetriebsvermögen dar.
AfA (3%) gem § 8 Abs 1 EStG	-9.000,00		
<i>Sonderbetriebsausgaben Sozialversicherung</i>			
Sozialversicherung (§ 4 Abs 4 Z 1 EStG)	-14.728,78	-14.728,78	Die Gesellschafter sind nach dem GSVG versichert: Höchstbeitragsgrundlage x 25,43% + UV (57.540,--*25,43% + 96,36 = 14.728,78 EUR)
Vorläufiger Gewinn aus § 23 EStG	229.271,22	827.271,22	
GFB	-846,31	-3.053,69	Der Grundfreibetrag (3.900 EUR) ist nach dem Teilbetrag am Gewinn aufzuteilen (§ 10 Abs 2 EStG): 229.271,22 EUR zu 827.271,22 EUR. Investitionen wurden nicht getätigt.
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)	228.424,91	824.217,52	
Sonderausgaben	-7.000,00	-7.000,00	
Einkommen gem § 2 EStG	221.424,91	817.217,52	
Steuer nach § 33 EStG	100.947,46	398.843,76	
<i>Durchschnittssteuerbelastung</i>	45,59%	48,81%	(Steuer nach § 33 EStG / Einkommen gem § 2 EStG)
<i>Halber Durchschnittssteuersatz</i>	22,79%	24,40%	(Durchschnittssteuersatz / 2)
Steuerbelastung			
<i>Verkauf Beteiligungen</i>			
Begünstigter Veräußerungsgewinn gem § 37 Abs 4 Z 2 lit a EStG	227,95	976,10	Verkauf der Beteiligungen begünstigt. Verkauf A-GmbH = +25.000,-- EUR. Verkauf D-AG = -20.000,-- EUR. Begünstigter Veräußerungsgewinn daher 5.000,-- EUR. Halber Durchschnittssteuersatz ist anzuwenden.
Einkommen (ohne begünstigten Veräußerungsgewinn)	100.491,56	396.891,56	(Einkommen gem § 2 EStG x Durchschnittssteuersatz)
<i>Ausschüttungen</i>			
A-GmbH	500,00	2.000,00	Anteilige KESt (25%) an der nationalen Ausschüttung. Gem § 97 Abs 1 endbesteuert.
D-AG	1.500,00	6.000,00	Anteiliger Sondersteuersatz gem § 37 Abs 8 EStG (25%).
Steuerlast gesamt	102.719,51	405.867,66	
Nettoeinkommen	134.551,71	453.403,56	(Einkommen gem § 2 EStG + anteilige Ausschüttungen – Steuerbelastung gesamt + GFB + Sonderausgaben). Sonderausgaben stellen eigentlich Einkommensverwendung dar.

GmbH

- Gewinnermittlung:
 - Die GmbH ist rechnungslegungspflichtig gem § 189 UGB kraft Rechtsform.
 - Die GmbH erwirtschaftet Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG (wegen § 7 Abs 3 KStG).
 - Der Gewinn ist folglich nach § 5 EStG zu ermitteln.

- Die Nutzungseinlage des Grundstücks durch X ist steuerlich unbeachtlich.

- X ist als Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung unter 25% ASVG versichert. Er erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 EStG.
- Y ist als Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von mehr als 50% GSVG versichert. Er erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 Z 2 EStG. Y wird die Pauschalierung gem § 17 EStG in Anspruch nehmen, weil er laut Angabe sonst keine Ausgaben hat.

Unternehmensrecht

Vorläufiger Gewinn 2010	1.100.000,00	
Ausschüttung A-GmbH	10.000,00	
Verkauf A-GmbH	25.000,00	
Ausschüttung D-AG	30.000,00	
Verkauf D-AG	-20.000,00	
Geschäftsführervergütung X	-70.000,00	
Geschäftsführervergütung Y	-59.684,72	(ohne die DN-Anteile an der SV) Annahme: keine Verbuchung der Lohnsteuer.
Lohnnebenkosten X	-5.502,00	(70.000,-- EUR x 7,86 %)
Lohnnebenkosten Y	-4.691,22	(70.000,-- EUR x 7,86 %) auch für Personen, die EK gem § 22 Z 2 EStG erzielen.
ASVG für X		
DG-Anteil laufende Bezüge	-10.766,56	(12 x 4110,-- EUR x 21,83%)
DG-Anteil Sonderzahlungen	-1.708,12	(8.220,-- EUR x 20,78%)
MVK	-306,00	(70.000,-- EUR x 1,53 %)
DN-Anteil laufende Bezüge	-8.912,12	(8.220,-- EUR x 17,07%)
DN-Anteil Sonderzahlungen	-1.403,15	(12 x 4110,-- EUR x 18,07%)
<u>Unternehmensrechtlicher Gewinn</u>	<u>982.026,11</u>	

Steuerliche MWR

Ausschüttung A-GmbH	-10.000,00	Steuerfrei gem § 10 Abs 1 Z 1 KStG
Ausschüttung D-AG	-30.000,00	Steuerfrei gem § 10 Abs 1 Z 1 iVm Abs 2 KStG (1 Jahr gehalten und 20% Beteiligung)
Verkauf D-AG	20.000,00	Steuerfrei gem § 10 Abs 3 iVm Abs 2 KStG (1 Jahr gehalten und 20% Beteiligung). In der Angabe wird die mögliche Ausübung der Option nicht erwähnt.
Steuerlicher Gewinn der GmbH	962.026,11	

Körperschaftsteuer (25%)	240.506,53	
<u>Ausschüttbarer Gewinn</u>	<u>741.519,58</u>	(Unternehmensrechtlicher Gewinn – Körperschaftsteuer)
Kapitalertragsteuer (25%)	185.379,90	
<u>Ausschüttung nach Steuern</u>	<u>556.139,69</u>	

Steuerpflichtiges Einkommen der Gesellschafter

	<u>X</u>	<u>Y</u>	
<u>Ausschüttungen (endbesteuert)</u>	111.227,94	444.911,75	
Geschäftsführervergütung			
Laufende Bezüge	60.000,00	60.000,00	
Sonderzahlungen		10.000,00	
DN-Anteil laufende Bezüge	-8.912,12		(12 x 4.110,-- EUR x 18,07%)
Betriebsausgabe gem § 4 Abs 4 Z 1 lit a EStG - GSVG (25,43% +96,36)		-14.536,06	Trotz Pauschalierung erlaubt (§ 17 Abs 1 EStG). Zur Berechnung siehe oben.
Werbungskostenpauschale gem § 16 Abs 3 EStG	-132,00		
<u>Betriebsausgabenpauschalierung gem § 17 Abs 1 EStG</u>		<u>-4.200,00</u>	6% der Einnahmen (iHv 70.000,-- EUR)
Vorläufiger Gewinn bei Y		51.263,94	
<u>GFB</u>		<u>-3.900,00</u>	§ 10 Abs 1 Z 4 EStG
Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG) bei Y		47.363,94	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 EStG bei X	50.955,88		
<u>Sonderausgaben</u>	<u>-7.000,00</u>	<u>-7.000,00</u>	
<u>Einkommen gem § 2 EStG</u>	<u>43.955,88</u>	<u>40.363,94</u>	

Einkommensteuer gem § 33 EStG	13.301,65	11.749,42
<i>Sonderzahlungen X</i>		
Einnahmen	10.000,00	
DN-Anteil Sonderzahlungen	-1.403,15	(8.220,-- EUR x 17,07%)
Sonderzahlungen X	8.596,85	
Freibetrag gem § 67 Abs 1 EStG	-620,00	
Bemessungsgrundlage Sonderzahlungen X	7.976,85	
Einkommensteuer 13. und 14. Gehalt (6%)	478,61	§ 67 Abs 1 EStG
<u>Steuerbelastung</u>		
Körperschaftsteuer anteilig	48.101,31	192.405,22
Kapitalertragsteuer	37.075,98	148.303,92
Einkommensteuer § 33 EStG	13.301,65	11.749,42
Einkommensteuer 13. und 14. Gehalt (6%)	478,61	
Steuerlast gesamt	98.957,54	352.458,55
Nettoeinkommen	170.780,66	492.275,69

Vergleich OG zu GmbH

GmbH		X	Y	
Steuerlast gesamt		98.957,54	352.458,55	
Nettoeinkommen		170.780,66	492.275,69	
Sozialversicherung+LNK gesamt		28.597,95	19.227,28	
OG		X	Y	
Steuerlast gesamt		102.719,51	405.867,66	
Nettoeinkommen		134.551,71	453.403,56	
Sozialversicherung+LNK gesamt		14.728,78	14.728,78	
Die GmbH ist vorteilhafter.				
		X	Y	
Differenz Steuerlast gesamt		-3.761,96	-3,66%	-53.409,11 -13,16%
Differenz Nettoeinkommen		36.228,95	26,93%	38.872,13 8,57%
Differenz Sozialversicherung+LNK gesamt		13.869,17	94,16%	4.498,50 30,54%

Relativ ist die GmbH für X vorteilhafter (26,93%) als für Y (8,57%).

Absolut ist die GmbH für beide Gesellschafter etwa gleich vorteilhaft (ca +36.000,-- EUR).

2. Veräußerung KG-Anteil

a) Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn

- Gewinnermittlung bei der GmbH & CoKG gem § 5 EStG
- Veräußerungsgewinn gem § 24 Abs 2 EStG

- Nettomethode:

+ Veräußerungserlös	450.000,-- EUR
- Wert des BV laut Steuerbilanz	200.000,-- EUR

Veräußerungsgewinn	250.000,-- EUR

b) Optimierungsmöglichkeiten

- **Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG** zu 50% → $7.300 : 2 = 3650,--$
- **Verteilung auf 3 Jahre** (§ 37 Abs 2 Z 1 EStG)
 - 7 Jahre Frist erfüllt
- **Halber Einkommensteuersatz** (§ 37 Abs 5 EStG)
 - 7 Jahre Frist erfüllt
 - Einstellung der aktiven Erwerbstätigkeit erfüllt

c) Bilanzen

Stille Reserven gesamt = 440.000,-- EUR

Übernommene Stille Reserven Frau Y = 220.000,-- EUR (Zugeordnet den Wirtschaftsgütern gem § 6 Z 8 lit b EStG)

Firmenwert = 250.000,-- EUR - 220.000,-- EUR = 30.000,-- EUR.

Barzahlung:

XY GmbH & CoKG
Bilanz zum 1.1.2010

	Buchwert	Teilwert		Buchwert
<i>Anlagevermögen</i>			<i>Kapital</i>	
Grund und Boden	50.000	150.000	X	400.000
Gebäude	200.000	300.000	Z	0
BGA	100.000	150.000		
Beteiligungen	150.000	300.000		
<i>Umlaufvermögen</i>			<i>Verbindlichkeiten</i>	700.000
Vorräte	200.000	240.000		
Lieferforderungen	300.000	300.000		
Kassa/Bank	100.000	100.000		
	1.100.000	1.540.000		1.100.000

Ergänzungsbilanz Herr X
Bilanz zum 1.1.2010

	Buchwert		Buchwert
<i>Anlagevermögen</i>			
Grund und Boden	50.000	Ergänzungskapital X	250.000
Gebäude	50.000		
BGA	25.000		
Beteiligungen	75.000		
<i>Umlaufvermögen</i>			
Vorräte	20.000		
Firmenwert	30.000		
	250.000		250.000

Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen

XY GmbH & CoKG
Bilanz zum 1.1.2010

	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert
<i>Anlagevermögen</i>			<i>Kapital</i>		
Grund und Boden	100.000	150.000	X	200.000	450.000
Gebäude	250.000	300.000	Z	0	0
BGA	125.000	150.000			
Beteiligungen	225.000	300.000			
<i>Umlaufvermögen</i>					
Vorräte	220.000	240.000	Verbindlichkeiten	700.000	700.000
Lieferforderungen	300.000	300.000	Verbindlichkeit Y	450.000	450.000
Kassa/Bank	100.000	100.000			
Firmenwert	30.000				
	1.350.000	1.600.000		1.350.000	1.600.000

Firmenwert ist auf 15 Jahre abzuschreiben gem § 8 Abs 3 EStG.
Keine Ergänzungsbilanz erforderlich.

3. Veräußerung OG-Anteil als Sachwertabfindung und an einen lästigen Gesellschafter

a) Sachwertabfindung

❖ Abfindungsanspruch des Gesellschafters C:

Stille Reserven:

○ Grundstücke =	10.000,-- EUR (anteilig 30% = 3.000,-- EUR)
○ Vorräte =	- 1.000,-- EUR (anteilig 30% = - 300,-- EUR)
○ Firmenwert =	60.000,-- EUR (anteilig 30% = 18.000,-- EUR)

Summe stille Reserven = 69.000,-- EUR (anteilig 30% = 20.700,-- EUR)

Abfindungsanspruch C:

Buchkapital =	10.000,-- EUR
Anteilige ÜRL (30%) =	3.000,-- EUR
Anteilige stille Reserven =	20.700,-- EUR

Abfindungsanspruch = 33.700,-- EUR (Verkaufspreis für die anteile an der OG)

❖ Sachwertabfindung:

Abfindungsanspruch =	33.700,-- EUR
- Gemeiner Sachwert =	26.000,-- EUR

In Bar zu leistender Restbetrag = 7.700,-- EUR (= Abgang vom Konto Kassa/Bank der Gesellschaft)

❖ Abgang des Grundstückes:

Durch den Abgang des Grundstückes werden auch die stillen Reserven von A und B an diesem aufgedeckt. Es liegen laufende Betriebseinnahmen vor. Die Kapitalkonten erhöhen sich um die aufgedeckten stillen Reserven.

Stille Reserven des abgegangen Grundstückes: 26.000,-- EUR – 20.000,-- EUR = 6.000,-- EUR.

Die stillen Reserven sind aufzuteilen:

- | | |
|--------------------------|--|
| • A (40%) = 2.400,-- EUR | <u>Kapitalkonto A = 50.000 + 2.400 = 52.400,-- EUR</u> |
| • B (30%) = 1.800,-- EUR | <u>Kapitalkonto B = 30.000 + 1.800 = 31.800,-- EUR</u> |
| • C (30%) = 1.800,-- EUR | im Veräußerungsgewinn enthalten (Sachwertabfindung) |

❖ **Buchwert der verbleibenden Grundstücke und der Vorräte:**

Die entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgüter sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 6 Z 8 lit b EStG). Die anteilig erworbenen stillen Reserven (30%) und der Firmenwert sind daher in der Bilanz auszuweisen. Das abgegangene Wirtschaftsgut ist nicht mehr anzusetzen.¹ Die ÜRL muss entsprechend gemindert werden.

Buchwert Grundstücke laut Bilanz	70.000,-- EUR
+ von A und B erworbene stille Reserven aus der ÜRL (30% von C)	3.000,-- EUR

Buchwert + stille Reserven	73.000,-- EUR
- Buchwert des abgegangenen Grundstücks	20.000,-- EUR
- anteilige stille Reserven des abgegangenen Grundstücks	1.800,-- EUR

<u>Buchwert Grundstücke in der Eröffnungsbilanz</u>	<u>51.200,-- EUR</u>
---	----------------------

Buchwert Vorräte	20.000,-- EUR
- anteilige stille Reserven	300,-- EUR

<u>Buchwert Vorräte in der Eröffnungsbilanz</u>	<u>19.700,-- EUR</u>
---	----------------------

❖ **Bilanz zum 1.1.2010:**

Bilanz zum 1.1.2010

<i>Anlagevermögen</i>		<i>Kapital</i>	
Grundstücke	51.200	A	52.400
Beteiligungen	10.000	B	31.800
Sachanlagevermögen	50.000		
<i>Umlaufvermögen</i>		Übertragungsrücklage	7.000
Vorräte	19.700	Rückstellungen	20.000
Lieferforderungen	35.000	Verbindlichkeiten	80.000
Kassa/Bank	7.300		
Firmenwert	18.000		
	<u>191.200</u>		<u>191.200</u>

❖ **Veräußerungsgewinn:**

Der Veräußerungsgewinn von C bestimmt sich nach § 24 Abs 2 EStG. Veräußerungserlös ist der Abfindungsanspruch.

Veräußerungserlös	33.700,-- EUR
- Kapitalkonto C	10.000,-- EUR
- Auflösung ÜRL	3.000,-- EUR

Veräußerungsgewinn	20.700,-- EUR (<i>de facto also die stillen Reserven!</i>)
--------------------	--

Als Begünstigung steht nur der anteilig Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG zur Verfügung (30% von 7.300,-- EUR = 2.190,-- EUR). Die 7 Jahresfrist wird für die Begünstigungen gem § 37 EStG nicht erfüllt.

¹ Siehe EStR 2000, Rz 5975.

b) „Lästiger Gesellschafter“

EStR 2000, Rz 5998 f

Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters

Rz 5998

Als lästiger Gesellschafter wird ein Mitunternehmer bezeichnet, der durch sein Verhalten den Betrieb wesentlich schädigt, sodass es im betrieblichen Interesse liegt, ihn zu entfernen. Entscheidend ist, dass nicht persönliche Motive ausschlaggebend sind, sondern dass ein objektiver Dritter das Verhalten als das eines lästigen Gesellschafters empfinden würde (VwGH 18.11.1987, 84/13/0083).

Beispiel

Ein Gesellschafter passt seine Privatentnahmen nicht den betrieblichen Verhältnissen an, verwendet Gelder vereinbarungswidrig, ist gegenüber Kunden unfreundlich und arbeitet nur in unzulänglicher Weise mit. Zur Abwehr weiterer betrieblicher Störungen wird beschlossen, den Gesellschafter mit einer höheren Summe, als es dem Wert seines Anteiles entsprechen würde, abzufinden.

Rz 5999

Der lästige Gesellschafter erzielt auch mit dem Mehrbetrag einen Veräußerungsgewinn. Die ihn auszahlenden verbleibenden Gesellschafter haben im Ausmaß des Mehrbetrages (gegenüber den anteiligen Teilwerten und Firmenwertanteil) eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe (VwGH 15.3.1961, 1590/58).

❖ **Abfindungsanspruch des Gesellschafters C:**

Abfindungsanspruch =	33.700,-- EUR (siehe oben)
Tatsächlich erhalten =	40.000,-- EUR

Überzahlung =	6.300,-- EUR

❖ **Überzahlung ist als Betriebsausgabe abziehbar, weil im betrieblichen Interesse:**

Beteiligungsverhältnis vorher = A (40%) und B (30%)
Beteiligungsverhältnis nachher = A (57,14%)² und B (42,86%)

Überzahlung gesamt	6.300,-- EUR
Überzahlung A (57,14%)	3.600,-- EUR
Überzahlung B (42,86%)	2.700,-- EUR

Die Überzahlung kann als Betriebsausgabe abgezogen werden. Es vermindern sich die Kapitalkonten der Gesellschafter A und B.

Kapitalkonto A (57,14%)	50.000 – 3.600 = 46.400,-- EUR
Kapitalkonto B (42,86%)	30.000 – 2.700 = 27.300,-- EUR

² Rechne 40% : 70% = 57,14 %.

❖ **Bilanz der OG zum 1.1.2010:**

Die erworbenen stillen Reserven (ÜRL und Vorräte) sind in der Bilanz anzusetzen. Der Rest gilt als Firmenwert und entspricht dem Firmenwertanteil von C (18.000).

Bilanz zum 1.1.2010

<i>Anlagevermögen</i>		<i>Kapital</i>	
Grundstücke	73.000	A	46.400
Beteiligungen	10.000	B	27.300
Sachanlagevermögen	50.000		
<i>Umlaufvermögen</i>		Übertragungsrücklage	7.000
Vorräte	19.700	Rückstellungen	20.000
Lieferforderungen	35.000	Verbindlichkeiten	80.000
Kassa/Bank	15.000	Verbindlichkeit C	40.000
Firmenwert	18.000		
	<hr/>		<hr/>
	220.700		220.700

❖ **Veräußerungsgewinn von C:**

Der Veräußerungsgewinn von C bestimmt sich nach § 24 Abs 2 EStG. Veräußerungserlös ist der Abfindungsanspruch.

Veräußerungserlös	40.000,-- EUR
- Kapitalkonto C	10.000,-- EUR
- Auflösung ÜRL	3.000,-- EUR

Veräußerungsgewinn	27.000,-- EUR

Als Begünstigung steht nur der anteilig Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG zur Verfügung (30% von 7.300,-- EUR = 2.190,-- EUR). Die 7 Jahresfrist wird für die Begünstigungen gem § 37 EStG nicht erfüllt.

4. Liquidation GmbH

❖ Voraussetzungen:

§ 19 Abs 1 KStG → GmbH fällt unter § 7 Abs 3 KStG und hat seine Auflösung beschlossen.

§19 Abs 3 KStG → Der Besteuerungszeitraum ist innerhalb der 3 Jahresfrist.

❖ Liquidationsanfangsvermögen nach § 19 Abs 5 KStG:

Stammkapital	50.000,-- EUR
- Verlustvortrag	100.000,-- EUR

Liquidationsanfangsvermögen - 50.000,-- EUR

❖ Liquidationsendvermögen nach § 19 Abs 4 KStG:

Anlagevermögen	160.000,-- EUR
Vorräte	35.000,-- EUR
Forderungen	30.000,-- EUR
Kassa/Bank	25.000,-- EUR

- Verbindlichkeiten	125.000,-- EUR
- Körperschaftsteuer Vorauszahlung	10.000,-- EUR
- Liquidationskosten	5.000,-- EUR

Liquidationsendvermögen vor KSt 110.000,-- EUR

❖ Liquidationsgewinn nach § 19 Abs 2 KStG (Liquidationsendvermögen minus Liquidationsanfangsvermögen):

Liquidationsendvermögen vor KSt	110.000,-- EUR
- Liquidationsanfangsvermögen -	- 50.000,-- EUR

Liquidationsgewinn - 160.000,-- EUR

❖ Steuerlicher Gewinn der Liquidation

Der Verlustvortrag kann gem § 2 Abs 2b Z 3 TS 5 EStG ohne Verrechnungsgrenze geltend gemacht werden.

Liquidationsgewinn	160.000,-- EUR
Körperschaftsteuervorauszahlungen-	10.000,-- EUR

Steuerlicher Gewinn der Liquidation- 170.000,-- EUR

- Verlustvortrag	100.000,-- EUR
------------------	----------------

Bemessungsgrundlage KSt 70.000,-- EUR

- Körperschaftsteuer (25%)	17.500,-- EUR
- Vorauszahlung Körperschaftsteuer	10.000,-- EUR

Nachzahlung 7.500,-- EUR

❖ **Liquidationsendvermögen nach Steuern**

Liquidationsendvermögen vor KSt	110.000,-- EUR
- Nachzahlung KSt	7.500,-- EUR

Liquidationsendvermögen nach KSt 102.500,-- EUR

❖ **Proberechnung für den steuerlichen Gewinn der Liquidation**

Stille Reserven Anlagevermögen	110.000,-- EUR
Stille Reserven Vorräte	15.000,-- EUR
Stille Lasten Forderungen	- 5.000,-- EUR

Verbindlichkeiten Nachlass 55.000,-- EUR

Liquidationskosten - 5.000,-- EUR

Steuerlicher Gewinn der Liquidation- 170.000,-- EUR

❖ **Gesellschafter A**

Die Liquidation zählt zu den sonstigen Einkünften gem § 29 Z 2 EStG iVm § 31 Abs 2 Z 1 EStG).

Auskehrung an A (30% von 102.500,-- EUR)	30.750,-- EUR
- Anschaffungskosten 2003	100.000,-- EUR

Veräußerungsverlust gem § 31 EStG 69.250,-- EUR

Nur mit Überschüssen aus Veräußerungsgewinnen gem § 31 EStG ausgleichsfähig gem § 31 Abs 5 EStG.

❖ **Gesellschafter B**

Die Liquidation zählt zu den sonstigen Einkünften gem § 29 Z 2 EStG iVm § 31 Abs 2 Z 1 EStG).

Auskehrung an B (70% von 102.500,-- EUR)	71.750,-- EUR
- Anschaffungskosten 1998 (70% des Stammkapitals)	35.000,-- EUR

Veräußerungsgewinn gem § 31 EStG 36.750,-- EUR

Der Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 4 Z 2 EStG ist anwendbar.

5. Übertragung stiller Reserven

❖ Gewinnermittlung

Die GmbH & CoKG ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG. Es liegt kraft Rechtsform gem § 189 UGB Rechnungslegungspflicht vor. Es liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG vor.

❖ Veräußerung Grundstück

Die Veräußerung des Grundstücks ist steuerbar wegen § 5 EStG (§ 4 Abs 1 letzter Satz EStG gilt nicht).

Weil an der KG eine natürliche Person zu 100% beteiligt ist, besteht die Möglichkeit einer Übertragungsrücklage gem § 12 Abs 8 EStG. Die Haltefrist von 7 Jahren gem § 12 Abs 3 Z 1 EStG ist erfüllt (auf das Grundstück wurden laut Angabe auch keine stillen Reserven übertragen weil seit Gesellschaftsgründung im AV).

Die steuerfreie Übertragungsrücklage beträgt 150.000,-- EUR.

❖ Kauf Grundstück

Auf das im April 2010 erworbene Grundstück können die stillen Reserven aus der Übertragungsrücklage übertragen werden gem § 12 Abs 9 EStG.

Das neu erworbene Grundstück ist mit 250.000,-- EUR in der Steuerbilanz anzusetzen.

❖ Veräußerung Wertpapiere

Die Veräußerung der Wertpapiere führt zu einem steuerlichen Gewinn von 200.000,-- EUR.

Weil an der KG eine natürliche Person zu 100% beteiligt ist, besteht die Möglichkeit einer Übertragungsrücklage gem § 12 Abs 8 EStG. Die Haltefrist von 7 Jahren gem § 12 Abs 3 Z 1 EStG ist jedoch nicht erfüllt. Die Übertragung auf die Abbaurechte (unkörperlich auf unkörperlich) wäre aber möglich gewesen.

Die Abbaurechte sind unverändert mit 700.000,-- EUR anzusetzen.

Die Veräußerung der Wertpapiere unterliegt dem Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 4 Z 2 EStG.

6. Betriebsaufgabe

❖ Gewinnermittlung

G ermittelt 2010 seinen Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG, weil er freiwillig Bücher führt.

Der laufende Gewinn beträgt 50.000,-- EUR.

❖ Aufgabegewinn

Veräußerungserlöse der WG:	
Sachanlagevermögen	50.000,-- EUR
Vorräte	30.000,-- EUR
Ins PV übernommene Aktiva (gemeiner Wert)	
Gebäude	150.000,-- EUR
Grund und Boden	40.000,-- EUR
PKW	10.000,-- EUR
Forderungen	35.000,-- EUR
Kassa/Bank	5.000,-- EUR

Veräußerungserlös	320.000,-- EUR
- Wert des Betriebsvermögens laut Bilanz	
- Kapitalkonto	100.000,-- EUR
- Ins PV übernommene Passiva	
- Verbindlichkeiten	143.000,-- EUR
- Stille Reserven GuB (§ 4 Abs 1 EStG)	
- Stille Reserven GuB	15.000,-- EUR
- Stille Reserven Gebäude gem § 24 Abs 6 EStG	
- Gebäude	50.000,-- EUR

<u>Aufgabegewinn</u>	<u>12.000,-- EUR</u>

Die Veräußerung des Sachanlagevermögens und des Umlaufvermögens geht in einer angemessenen Zeit vor sich, sodass von einer Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG auszugehen ist.

Die Begünstigung des Hauptwohnsitzes steht G auf Antrag zu, weil er den Betrieb aus einem qualifizierten Grund aufgibt (§ 24 Abs 6 Z 3 EStG).³ Das betreffende Gebäude war und ist der Hauptwohnsitz von G.

Die Befreiung gem § 24 Abs 6 EStG bleibt erhalten, wenn nicht innerhalb von 5 Jahren das Gebäude veräußert wird.

❖ Begünstigungen Aufgabegewinn

- **Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG** zu 100% → 7.300,-- EUR
- **Verteilung auf 3 Jahre** (§ 37 Abs 2 Z 1 EStG)
 - 7 Jahre Frist erfüllt
- **Halber Einkommensteuersatz** (§ 37 Abs 5 EStG)
 - 7 Jahre Frist erfüllt
 - Einstellung der aktiven Erwerbstätigkeit erfüllt

³ Nach einem Jahr könnte er wieder eine Erwerbstätigkeit aufnehmen, siehe EStR 2000, Rz 7322.

❖ **Variante1: Vermietung**

G vermietet und erzielt EK aus VuV. Für die außerbetriebliche Vermietung ist für die AfA-Bemessungsgrundlage mangels Anschaffungskosten grundsätzlich der Entnahmewert maßgeblich. Dieser beträgt 150.000,-- EUR.

Wegen § 24 Abs 6 EStG ist die AfA-BMG um die stillen Reserven zu kürzen. Die AfA-BMG beträgt 100.000,-- EUR. Die AfA gem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG daher 1500,-- EUR.

❖ **Variante2: Veräußerung**

- a) Buchwert des Gebäudes bei Aufgabe = 100.000,-- EUR
Veräußerungserlös 2012 = 250.000,-- EUR

Nacherfassung der stillen Reserven gem § 24 Abs 6 EStG 50.000,-- EUR.

Die Nacherfassung gilt als rückwirkendes Ereignis → die gewählte Begünstigung der Betriebsaufgabe (§ 24 Abs 4, § 37 Abs 2 oder 5 EStG) gilt auch für die Nacherfassung.

- b) Buchwert des Gebäudes bei Aufgabe = 100.000,-- EUR
Veräußerungserlös 2012 = 90.000,-- EUR

Nacherfassung der stillen Reserven gem § 24 Abs 6 EStG 50.000,-- EUR.

Die Nacherfassung ist den EStR zufolge unabhängig von der Höhe des Veräußerungserlöses (EStR 2000, Rz 5714). Die Nacherfassung gilt als rückwirkendes Ereignis → die gewählte Begünstigung der Betriebsaufgabe (§ 24 Abs 4, § 37 Abs 2 oder 5 EStG) gilt auch für die Nacherfassung.

7. Betriebsveräußerung

- Veräußerungsgewinn
 - Nettomethode

Veräußerungserlös	200.000,-- EUR (100.000,-- + 2 x 50.000,--)
- Eigenkapital Huber	60.000,-- EUR
- § 12 Rücklage	10.000,-- EUR

<u>Steuerlicher Gewinn</u>	<u>130.000,-- EUR</u>

- Besteuerungsalternativen

- ❖ Begünstigungen Veräußerungsgewinn

- Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG zu 100% → 7.300,-- EUR
- Verteilung auf 3 Jahre (§ 37 Abs 2 Z 1 EStG)
 - 7 Jahre Frist erfüllt
- Halber Einkommensteuersatz (§ 37 Abs 5 EStG)
 - 7 Jahre Frist erfüllt
 - Einstellung der aktiven Erwerbstätigkeit erfüllt

- Zinsen der Ratenzahlungen

- 2010: $50.000,-- \times 10\% \times 0,5 = 2.500,--$
- 2011: $50.000,-- \times 10\% = 5.000,--$
- Bei Huber stellen die Zinsen nachträgliche Betriebseinnahmen dar (§ 32 Z 2 iVm § 23 EStG)

- Eröffnungsbilanz Käufer

Eröffnungsbilanz zum 1.7.2010

Anlagevermögen	100.000	<i>Kapital</i>	
		Käufer	200.000
Vorräte	30.000		
Lieferforderungen	20.000		
Kassa/Bank	10.000	Verbindlichkeiten	90.000
Firmenwert	130.000		
<hr/>		<hr/>	
	290.000		290.000

8. Veräußerung Beteiligung

- Veräußerung
 - Die Veräußerung unterliegt § 31 Abs 1 EStG.
 - Veräußerungsgewinn = 180.000,-- EUR – 100.000,-- EUR = 80.000,-- EUR.
 - Es liegt kein Spekulationsgeschäft vor, weil die Beteiligung unentgeltliche erworben wurde (kein Anschaffung). Siehe auch § 30 Abs 1 letzter Satz EStG.
 - Begünstigung gem § 37 Abs 1 iVm Abs 4 Z 2 lit b EStG mit dem Hälftesteuersatz

- Variante1:
 - Es handelt sich um ein Spekulationsgeschäft gem § 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG, weil der Anschaffungszeitpunkt Ende 2009 innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist liegt.
 - Spekulationsgewinn = 180.000,-- EUR – 100.000,-- EUR = 80.000,-- EUR.
 - Keine Begünstigung.

- Variante2:
 - Es handelt sich um ein Spekulationsgeschäft gem § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG, weil der Anschaffungszeitpunkt innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist liegt.
 - Spekulationsgewinn = 180.000,-- EUR – 100.000,-- EUR = 80.000,-- EUR.
 - Der Spekulationsgewinn reduziert sich gem § 30 Abs 4 EStG um 20%, weil die Veräußerung nach Ablauf von 6 Jahren seit der Anschaffung stattfindet. → Spekulationsgewinn = 64.000,-- EUR.
 - Hat A bei der Erbschaft des Grundstücks Grunderwerbsteuer entrichten müssen, kann die Einkommensteuer auf Antrag in diesem Ausmaß ermäßigt oder erlassen werden (§ 30 Abs 7 EStG).

9. Ergänzungsbilanz

Schlussbilanz A-C OG zum 1.1.2010

Anlagevermögen	30.000	<i>Kapital</i>	
		A	10.000
		C	10.000
Vorräte	30.000	Rückstellungen	5.000
		Verbindlichkeiten	35.000
	<hr/> 60.000		<hr/> 60.000

Ergänzungsbilanz C zum 1.1.2010

Anlagevermögen	10.000	<i>Kapital</i>	
		Mehrkapital C	40.000
Vorräte	10.000		
Firmenwert	20.000		
	<hr/> 40.000		<hr/> 40.000

Abschreibung 2010:

- Firmenwert = 15 Jahre gem § 8 Abs 3 EStG = $20.000/15 = 1.333,33$
- Anlagevermögen = $10.000/4$ (RND) = 2.500
- Umlaufvermögen = 10.000 (zur Gänze verbraucht)

Ergänzungsbilanz C zum 1.1.2011

Anlagevermögen	7.500	<i>Kapital</i>	
		Mehrkapital C	26.667
Vorräte	0		
Firmenwert	18.667		
	<hr/> 26.667		<hr/> 26.667

II. Umgründungen

1. Einbringung ohne Gewährung neuer Anteile

1. Einbringungsbilanz und Übernahmebilanz

- *Awendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG sind erfüllt:*
 - Vermögen gem § 12 Abs 2 UmgrStG → Betrieb
 - Schriftlicher Einbringungsvertrag
 - Einbringungsbilanz
 - Übernehmende Körperschaft → neue GmbH
 - Gegenleistung → Anteile an der neuen GmbH an X
 - Rechtzeitige Anmeldung/Meldung → 9-Monatsfrist eingehalten

- *Rückwirkende Vermögensänderungen:*

- bare Entnahme (§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG)	- 100
+ zurückbehaltene Verbindlichkeit (§ 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG)	+150
= Saldo rückwirkender Maßnahmen gem § 16 Abs 5 Z 1, 3 und 4 UmgrStG	50
 Verkehrswert vor rückwirkenden Maßnahmen	 1.000
+/- Saldo rückwirkender Maßnahmen gem § 16 Abs 5 Z 1, 3 und 4 UmgrStG	+50
Vorbehaltene Entnahme	-450
= Verkehrswert Betrieb A zum Einbringungsstichtag	600

Einbringungsbilanz A zum 31.12.2009

<i>Anlagevermögen</i>		<i>Kapital</i>	
Grund und Boden	500	Einbringungskapital	-650
Gebäude	200		
Sachanlagevermögen	100		
<i>Umlaufvermögen</i>			
Vorräte	100	Verbindlichkeiten	1.100
		Bare Entnahme	100
Kassa/Bank	100	Unbare Entnahme	450
	1.000		1.000

- *Erläuterungen zur Einbringungsbilanz:*
 - Buchwert zum Einbringungsstichtag = - 650
 - Verkehrswert zum Einbringungsstichtag = 600 (nach den rückwirkenden Maßnahmen) → Positiver Verkehrswert trotz rückwirkender Maßnahmen → Anwendung des Art III UmgrStG gem § 12 Abs 1 UmgrStG.
 - Nach § 16 Abs 5 UmgrStG sind die bare und die unbare Entnahme als Passivpost auszuweisen, die zurückbehaltene Verbindlichkeit nicht in die Bilanz aufzunehmen.
 - Der Saldo ist als „Einbringungskapital“ zu bezeichnen.

Steuerliche Übernahmebilanz der B-GmbH zum 1.1.2010

<i>Anlagevermögen</i>		<i>Kapital</i>	
Grund und Boden	700	Stammkapital	300
Gebäude	200	Bilanzgewinn	100
Sachanlagevermögen	700	Buchverlust	-450
<i>Umlaufvermögen</i>			
Vorräte	300	Fremdkapital	1.600
		Bare Entnahme	100
Kassa/Bank	200	Unbare Entnahme	450
	2.100		2.100

- *Erläuterungen zur Übernahmebilanz:*

- Buchwert zum Einbringungsstichtag = -50
- Verkehrswert zum Einbringungsstichtag = 1.200 (600 + 600)
- Wechsel der Gewinnermittlungsart bei der B-GmbH auf § 5 EStG. Steuerneutrale Aufwertung des Grund und Bodens gem § 4 Abs 10 Z 3 EStG → Bilanzansatz des Grund und Bodens daher 700.
- Negatives Einbringungskapital (-650) + Aufwertung Grund und Boden (+200) führen zum Buchverlust von 450 → dieser ist steuerlich unbeachtlich gem § 18 Abs 5 UmgrStG.
- Unternehmensrechtlich besteht gem § 202 UGB ein Wahlrecht zur Buchwertfortführung oder zum Ansatz mit dem „beizulegenden Wert“. Der Buchverlust gilt als ao Aufwand (ergibt sich aus § 202 Abs 2 Z 2 UGB).

2. Zulässigkeit der unbaren Entnahme

Verkehrswert	1.000
- negativ Saldo rückwirkender Maßnahmen	0
= Verkehrswert abzüglich rückwirkender Maßnahmen	1.000
50% gem § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG	500
Maximal zulässige unbare Entnahme	500

Die unbare Entnahme in Höhe von 450 ist zulässig.

3. Rechtsfolgen der rückwirkenden Maßnahmen

- Die Summe der baren und unbaren Entnahmen (550) erhöht das negative Einbringungskapital um 400 (- 250 – (-650)). In diesem Ausmaß gelten die Entnahmen als ausgeschüttet gem § 18 Abs 2 Z 1 Satz 1 UmgrStG.
- Die Verpflichtung zur KEST-Abfuhr entsteht erst eine Woche nach einer Tilgung (§ 18 Abs 2 Z 1 Satz 2 UmgrStG). Zuerst gelten jedoch jene Entnahmen als getilgt, die nicht der Ausschüttungsfiktion unterliegen → Die Tilgung der baren Entnahme (100) und die Tilgung der unbaren Entnahmen iHv 50 unterliegen nicht der Ausschüttungsfiktion.
- Die Tilgung der unbaren Entnahme iHv 400 unterliegt der Ausschüttungsfiktion. KEST iHv 25% ist eine Woche nach der Tilgung (oder dem Beschluss zur Auflösung, Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung) abzuführen.

4. Wie hoch sind die Beteiligungsquoten von A und B an der B-GmbH zum 1.1.2010 nach der Einbringung?

Verkehrswert des eingebrachten Vermögens = 600 → Beteiligungsquote A = 50%

Verkehrswert der B-GmbH vor Einbringung = 600 → Beteiligungsquote B = 50%

A erhält Anteile von B gem § 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG. A erhält 50% der Anteile von B, aufgrund der Verkehrswerte, die zusammen 1.200 betragen. Dieses Beteiligungsverhältnis entspricht den Wertverhältnissen vor der Einbringung, weshalb keine Äquivalenzverletzung iSv § 22 UmgrStG vorliegt.

5. Wie hoch sind die steuerlichen Anschaffungskosten der Anteile an der B-GmbH von A und B zum 1.1.2010?

Anschaffungskosten von A

Einbringungskapital	-650	(§ 20 Abs 2 UmgrStG)
Aufwertung Grund und Boden gem § 4 Abs 10 Z 3 EStG	200	(§ 20 Abs 8 UmgrStG)
= Anschaffungskosten A	-450	

Anschaffungskosten von B bleiben bei 400 (§ 20 Abs 3 UmgrStG).

6. Wie wirkt sich eine Tilgung der unbaren Entnahme iHv 100 auf die Anteile von A aus?

➤ Durch die Tilgung der unbaren Entnahme kann eine fiktive Ausschüttung gem § 18 Abs 2 UmgrStG bewirkt werden:

- Die ersten 50 der Tilgung zählen noch zu jenen Entnahmen außerhalb der Ausschüttungsfiktion (siehe oben Frage 3).
- Die weiteren 50 der Tilgung unterliegen der Ausschüttungsfiktion gem § 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG. KESt iHv 12,5 (25% von 50) ist binnen einer Woche abzuführen.
- Die Anschaffungskosten von A erhöhen sich um den Betrag der fiktiven Ausschüttung iHv 50 (§ 20 Abs 2 Z 4 UmgrStG).

2. Einbringung in eine neu gegründete GmbH

- Awendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG sind erfüllt
 - Vermögen gem § 12 Abs 2 UmgrStG → Betrieb
 - Schriftlicher Einbringungsvertrag
 - Einbringungsbilanz
 - Übernehmende Körperschaft → neue GmbH
 - Gegenleistung → Anteile an der neuen GmbH an X
 - Rechtzeitige Anmeldung/Meldung → 9-Monatsfrist eingehalten

- Rückwirkende Maßnahmen
 - Bare Entnahme gem § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG = 25.000
 - Zurückbehaltung Grundstück gem § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG = 25.000
 - Unbare Entnahme gem § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG

Verkehrswert	150.000
- Entnahme (Minderung des Verkehrswertes)	- 25.000
- Zurückbehaltung Grundstück (Minderung des Verkehrswertes)	- 25.000
= Verkehrswert abzüglich rückwirkender Maßnahmen	100.000
50% gem § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG	50.000
Maximal zulässige unbare Entnahme	50.000

- Einbringungsbilanz

Einbringungsbilanz von X zum 31.12.2009

Anlagevermögen	140.000	Einbringungskapital	45.000
Umlaufvermögen	80.000	Unversteuerte RL	30.000
		Fremdkapital	70.000
		Bare Entnahme	25.000
		Unbare Entnahme	50.000
	220.000		220.000

- Das Anlagevermögen ist um den Buchwert des zurückbehaltenen Grund und Bodens anzusetzen. Bei X führt die Zurückbehaltung zu keinem Entnahmegewinn, weil er den Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt.

- Übernahmebilanz

Übernahmebilanz der GmbH zum 1.1.2010

Anlagevermögen	140.000	Stammkapital	35.000
Umlaufvermögen	80.000	Kapitalrücklage	10.000
		Unversteuerte RL	30.000
		Fremdkapital	70.000
		Bare Entnahme	25.000
		Unbare Entnahme	50.000
	220.000		220.000

- Behandlung der unbaren Entnahme
 - Die rückwirkenden Maßnahmen führen nicht zu einer Ausschüttungsfiktion gem § 18 Abs 2 UmgrStG, weil der Buchwert des Einbringungskapitals nicht negativ wird.
 - Die Zinszahlungen führen zu Betriebsausgaben auf Ebene der Körperschaft.
 - Auf Ebene des Gesellschafters führt die Tilgung der Verbindlichkeit zu keiner Steuerpflicht. Die erhaltenen Zinsen führen zu entsprechenden Einkünften aus Kapitalvermögen, je nachdem ob die Verbindlichkeit im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen gehalten wird.

3. Verschmelzung up-stream

- Verschmelzungsbilanz
 - Die Verschmelzungsbilanz ist gem § 2 Abs 5 UmgrStG mit den Buchwerten auszuweisen.

Verschmelzungsbilanz der Y-GmbH zum 31.12.2009

Anlagevermögen	250.000	Verschmelzungskapital	180.000
Umlaufvermögen	120.000	Rückstellungen	40.000
		Fremdkapital	150.000
	370.000		370.000

- Übernahmebilanz
 - Buchgewinn
 - Übernommenes Reinvermögen Y-GmbH 180.000
 - Wegfall der Beteiligung - 40.000
 -
 - Buchgewinn 140.000
 - Der Buchgewinn ist steuerneutral gem § 3 Abs 2 UmgrStG. Unternehmensrechtlich liegt ein ao Ertrag vor. Ein Ausweis als Kapitalrücklage ist nicht zulässig, weil keine neuen Anteile ausgegeben werden (§ 229 Abs 2 Z 1 UGB) und keine Einlage erfolgt (§ 229 Abs 2 Z 5 UGB). Wird unternehmensrechtlich im Bilanzgewinn ausgewiesen.

Übernahmebilanz der X-GmbH zum 1.1.2010

Anlagevermögen	360.000	Nennkapital	70.000
		Bilanzgewinn	200.000
Umlaufvermögen	200.000	Rückstellungen	70.000
		Fremdkapital	220.000
	560.000		560.000

- Verkehrssteuern
 - Gesellschaftsteuer
 - Keine Gesellschaftsteuer wegen § 6 Abs 5 UmgrStG.
 - Grunderwerbsteuer
 - Die Grunderwerbsteuer beträgt 3,5% des 2fachen EHW des Grundstücks = 700 (§ 6 Abs 6 UmgrStG)
- Verluste
 - Steuerlich gehen nur Verluste iHv 50.000 auf die X-GmbH über. Die Produktionslinie A wurde bereits 2008 verkauft. Verluste, die der Produktion A zuzuordnen sind, gehen unter (§ 4 Abs Z 1 lit a UmgrStG).

4. Konzentrationsverschmelzung

- Verschmelzungsbilanz gem § 2 Abs 5 UmgrStG
 - Die rückbezogene Gewinnausschüttung ist als Verbindlichkeit zu berücksichtigen und zählt nicht zum Verschmelzungskapital (§ 2 Abs 4 UmgrStG). (Die Gewinnausschüttung unterliegt der KEST und ist endbesteuert.)

Verschmelzungsbilanz der X-GmbH zum 31.12.2009

Grundstücke	950.000	Verschmelzungskapital	220.000
Sonstiges Anlagevermögen	350.000	Unversteuerte RL	100.000
		Rückstellungen	180.000
Forderungen	650.000	Verbindlichkeit § 2 Abs 4 UmgrStG	250.000
Umlaufvermögen	150.000	Verbindlichkeiten	1.350.000
	2.100.000		2.100.000

- Übernahmebilanz
 - Es ist eine Kapitalerhöhung von 75.000 vorzunehmen

$$\text{Nennkapital Y-GmbH} / \text{Verkehrswert Y-GmbH} \times \text{Verkehrswert X-GmbH} = 300.000 / 2.400.000 \times 600.000 = 75.000$$
 - Buchgewinn

Übernommenes Reinvermögen X-GmbH	220.000
Neue Anteile Y-GmbH	- 75.000
Buchgewinn	
	145.000

Der Buchgewinn ist nicht steuerbar gem § 3 Abs 2 UmgrStG. Er wird als Kapitalrücklage ausgewiesen.
 - Bilanzgewinn
 - Der Bilanzgewinn wird um die aufzulösende Rückstellung auch steuerlich um 40.000 erhöht = Confusio-Buchgewinn gem § 3 Abs 3 UmgrStG.

Übernahmebilanz der Y-GmbH zum 1.1.2010

Grundstücke	2.500.000	Nennkapital	375.000
Sonstiges Anlagevermögen	1.150.000	Kapitalrücklagen	145.000
		Gewinnrücklagen	1.200.000
Forderungen	1.950.000	Bilanzgewinn	910.000
Umlaufvermögen	2.550.000	Unversteuerte RL	300.000
		Rückstellungen	920.000
		Verbindlichkeit § 2 Abs 4 UmgrStG	250.000
		Verbindlichkeiten	4.050.000
	8.150.000		8.150.000

- Verluste
 - Die Y-GmbH kann ab der Veranlagung 2010 die Verluste der X-GmbH als Sonderausgaben abziehen iHv 100.000. Die Verluste des stillgelegten Teilbetriebs gehen unter gem § 4 Z 1 lit a UmgrStG.

- **Verkehrssteuern**
 - Gesellschaftsteuer
 - Keine Gesellschaftsteuer wegen § 6 Abs 5 UmgrStG und § 6 Abs 1 Z 3 KVG.
 - Grunderwerbsteuer
 - Die Grunderwerbsteuer beträgt 3,5% des 2fachen EHW des Grundstücks (§ 6 Abs 6 UmgrStG), die Eintragungsgebühr beträgt 1% des 2fachen EHW. Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr sind bei der Y-GmbH als Betriebsausgaben abziehbar.

- **Bewertung der Anteile von A und B**
 - Die steuerlichen Anschaffungskosten von A und B bleiben gleich (§ 5 UmgrStG)
 - A hält Anteile am Nennkapital iHv 75.000 = 20 % von 375.000
 - B hält Anteile am Nennkapital iHv 300.000 = 80% von 375.000
 - Für A gelten die neuen Anteile mit dem Verschmelzungstichtag 31.12.2009 als erworben. Die Anteile treten bezüglich der Fristen gem §§ 30 und 31 EStG an die Stelle der Anteile an der übertragenden X-GmbH (§ 5 Abs 2 UmgrStG).

5. Abspaltung zur Neugründung

- ❖ Steuerliche Übertragungsbilanz (§ 33 Abs 6 TS 1 UmgrStG)
 - Das Anlagevermögen ist abzüglich des Buchwertes der KFZ anzusetzen (50.000 – 20.000 = 30.000) gem § 33 Abs 4 iVm § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG.

Übertragungsbilanz der A-GmbH zum 31.12.2009

Anlagevermögen	30.000	Übertragungskapital	-40.000
		Rückstellungen	40.000
Umlaufvermögen	60.000	Verbindlichkeiten	90.000
	90.000		90.000

- ❖ Steuerliche Restbilanz (§ 33 Abs 6 TS 2 UmgrStG)

Restbilanz der A-GmbH zum 31.12.2009

Anlagevermögen	520.000	Eigenkapital	
		Nennkapital	70.000
		Kapitalrücklagen	100.000
		Bilanzgewinn	50.000
		Buchgewinn aus Spaltung	40.000
		Rückstellungen	60.000
Umlaufvermögen	270.000	Verbindlichkeiten	470.000
	790.000		790.000

Der Buchgewinn aus der Spaltung iHv 40.000 ist steuerneutral gem § 33 Abs 7 UmgrStG.

- ❖ Steuerliche Eröffnungsbilanz

Eröffnungsbilanz der B-GmbH zum 1.1.2010

Anlagevermögen	30.000	Übertragungskapital	50.000
Umlaufvermögen	60.000	Rückstellungen	40.000
Buchverlust aus Spaltung	90.000	Verbindlichkeiten	90.000
	90.000		90.000

Der Buchverlust aus der Spaltung iHv 90.000 (-40.000 Übertragungskapital und -50.000 neue Anteile als Gegenleistung) ist steuerneutral gem § 33 Abs 7 UmgrStG.

- ❖ Aufteilung der Anschaffungskosten der Anteilsinhaber im Verhältnis der Verkehrswerte

- Aufteilung Verkehrswerte

Verkehrswert abgespaltenes Vermögen = Betrieb 1 – Verschiebung KFZ = 300.000 – 50.000 = 250.000 = 25% von 1.000.000

Verkehrswert verbleibenden Vermögen = Betrieb 2 + Verschiebung KFZ = 700.000 + 50.000 = 750.000 = 75% von 1.000.000

- Die Anschaffungskosten sind fortzuführen und gem § 36 Abs 2 Z 2 UmgrStG iVm § 20 Abs 4 Z 3 UmgrStG im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen

Anschaffungskosten X von der 30%-Beteiligung an der A-GmbH vor der Spaltung = 51.000

2010:

Anschaffungskosten X von der 30%-Beteiligung an der A-GmbH nach der Spaltung = 38.250 (75% von 51.000)

Anschaffungskosten X von der 30%-Beteiligung an der der B-GmbH = 12.750 (25% von 51.000)

Anschaffungskosten Y von der 70%-Beteiligung an der A-GmbH vor der Spaltung = 119.000

2010:

Anschaffungskosten Y von der 70%-Beteiligung an der A-GmbH nach der Spaltung = 89.250 (75% von 119.000)

Anschaffungskosten Y von der 70%-Beteiligung an der der B-GmbH = 29.750 (25% von 119.000)

6. Verschmelzende Umwandlung

- Anwendungsvoraussetzungen gem § 7 UmgrStG erfüllt
 - Umwandlung nach dem UmwG
 - Steuerhängigkeit beim Rechtsnachfolger (AB-OG)
 - Betrieb ist vorhanden

- Umwandlungsbilanz (§ 8 Abs 5 UmgrStG)
 - Es ist das Umwandlungskapital darzustellen
 - Die Ausschüttung ist als Verbindlichkeit darzustellen (§ 8 Abs 4 UmgrStG)

Umwandlungsbilanz der A-GmbH zum 31.12.2009

Bebautes Grundstück		Umwandlungskapital	12.000
Grund und Boden	2.000		
Gebäude	1.500		
Unbebautes Grundstück	1.000	Ausschüttungsverbindlichkeit	
Sonstiges Anlagevermögen	9.000	iSd § 8 Abs 4 UmgrStG	500
		Rückstellungen	1.000
Umlaufvermögen	3.000	Verbindlichkeiten	3.000
	16.500		16.500

- Eröffnungsbilanz (§ 9 Abs 1 UmgrStG)
 - Es kommt zum Wechsel der Gewinnermittlungsart gem § 4 Abs 10 Z 3 EStG iVm § 9 Abs 3 UmgrStG
 - Bilanzansätze
 - Der Grund und Boden ist mit dem Teilwert zu bewerten (4.000). Die stillen Reserven (2.000) können in eine Rücklage gem § 4 Abs 10 EStG eingestellt werden.
 - Das unbebaute Grundstück scheidet aus dem Betriebsvermögen aus, weil es bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG nur notwendiges Betriebsvermögen gibt. Abgang des Grundstücks iHv 1.000 (Buchwert).
 - Auswirkungen auf die Gesellschafter
 - Die Kapitalkonten reduzieren sich um den abgegangenen Buchwert des unbebauten Grundstücks (1.000 = 750 bei A und 250 bei B). Die stillen Reserven iHv 1.000 (Teilwert = 2.000) sind zu versteuern. Auf Antrag kann der Gewinn auf 3 Jahre verteilt werden (§ 9 Abs 3 UmgrStG).
 - Buchgewinn/-verlust
 - Die Beteiligung an der A-GmbH fällt weg (4.000). Dafür wird das Umwandlungskapital übernommen (12.000). Der Buchgewinn iHv 8.000 ist steuerneutral (§ 9 Abs 2 UmgrStG).
 - Auswirkungen auf die Gesellschafter
 - Der Buchgewinn erhöht die Kapitalkonten der Gesellschafter um 8.000 im Verhältnis 75 : 25 (6.000 bei A und 2.000 bei B).
 - Kapitalkonten von A und B

Eigenkapital laut Schlussbilanz	7.500	2.500
+ Buchwert	6.000	2.000
- Abgang unbebautes Gebäude	-750	-250
Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz	12.750	4.250

Eröffnungsbilanz der AB-OG zum 1.1.2010

Bebautes Grundstück Grund und Boden 4.000 Gebäude 1.500 Sonstiges Anlagevermögen 14.000		Eigenkapital A 12.750 Eigenkapital B 4.250 Rücklage gem § 4 Abs 10 EStG 2.000 Ausschüttungsverbindlichkeit iSd § 8 Abs 4 UmgrStG 500 Rückstellungen 1.000 Verbindlichkeiten 5.000
Umlaufvermögen 6.000		25.500
25.500		25.500

- Ausschüttungsfiktion gem § 9 Abs 6 UmgrStG

Eigenkapital laut Schlussbilanz		12.500
- rückbezogene Ausschüttung		-500
- Stammkapital		-3.000
- sonstige Einlagen		-7.000
= fiktiver Ausschüttungsbetrag		2.000

Binnen einer Woche nach Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch ist die KEST iHv 500 (=25% von 2.000) an das Finanzamt abzuführen.

7. Errichtende Umwandlung

- Anwendungsvoraussetzungen gem § 7 UmgrStG erfüllt
 - Umwandlung nach dem UmwG
 - Steuerhängigkeit beim Rechtsnachfolger (AB-OG)
 - Betrieb ist vorhanden

- Umwandlungsbilanz (§ 8 Abs 5 UmgrStG)
 - Es ist das Umwandlungskapital darzustellen
 - Die Ausschüttung ist als Verbindlichkeit darzustellen (§ 8 Abs 4 UmgrStG)

Umwandlungsbilanz der E-GmbH zum 31.12.2009

Anlagevermögen	2.000.000	Umwandlungskapital	1.600.000
		Rückstellungen	700.000
Umlaufvermögen	2.000.000	Verbindlichkeit gegen G	300.000
		Verbindlichkeit gem § 8 Abs 4 UmgrStG	400.000
		Sonstige Verbindlichkeiten	1.000.000
	4.000.000		4.000.000

- Eröffnungsbilanz
 - Die Kapitalkonten sind nach den Beteiligungsverhältnissen aufzuteilen (75% für G und 25% für F)
 - Die Verbindlichkeit gegen G gilt diesem mit der Anmeldung zum Firmenbuch als zugeflossen (§ 9 Abs 5 UmgrStG). In der Eröffnungsbilanz wird dies als variables Kapital dargestellt.

Eröffnungsbilanz der F & G-OG zum 1.1.2010

Anlagevermögen	2.000.000	Starres Kapitalkonto F	400.000
		Starres Kapitalkonto G	1.200.000
		Variables Kapitalkonto G	300.000
Umlaufvermögen	2.000.000	Rückstellungen	700.000
		Verbindlichkeit gem § 8 Abs 4 UmgrStG	400.000
		Sonstige Verbindlichkeiten	1.000.000
	4.000.000		4.000.000

- Sonderbilanz
 - Für G ist eine Sonderbilanz zu erstellen, weil das Grundstück auch nach der Umwandlung genutzt wird. Es wird zu Sonderbetriebsvermögen.

Sonderbilanz von G zum 1.1.2010

Grund und Boden	1.000.000	Sonderbilanzkapital G	1.500.000
Gebäude	500.000		
	1.500.000		1.500.000

- Verlustabzug
 - Die Verluste sind vergleichbar und objektbezogen gem § 10 Z 1 lit a iVm § 4 Z 1 lit a UmgrStG und gehen daher grundsätzlich über.
 - Zurechnung nach Quoten gem § 10 Z 1 lit b UmgrStG
 - $G = 75\% = 150.000$ Verlustabzug
 - F kann keinen Verlustabzug nach der Umwandlung geltend machen, weil er die Beteiligung erst nach dem Entstehen der Verluste erworben hat (§ 10 Z 1 lit c UmgrStG).

- Ausschüttungsfiktion gem § 9 Abs 6 UmgrStG

Eigenkapital laut Schlussbilanz	2.000.000
- rückbezogene Ausschüttung	-400.000
- Stammkapital	-500.000
= fiktiver Ausschüttungsbetrag	1.100.000

Binnen einer Woche nach Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch ist die KEST iHv 275.000 (=25% von 1.000.000) an das Finanzamt abzuführen.

8. Einbringung ohne Gewährung neuer Anteile

• Einbringungsbilanz und Übernahmebilanz

Rückwirkende Vermögensänderungen:

- bare Entnahme (§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG)	- 100
- zurückbehaltene Liegenschaft (§ 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG)	- 250
+ zurückbehaltene Verbindlichkeit (§ 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG)	+ 70
= Saldo rückwirkender Maßnahmen gem § 16 Abs 5 Z 1, 3 und 4 UmgrStG	- 280

Verkehrswert vor rückwirkenden Maßnahmen	1.200
+/- Saldo rückwirkender Maßnahmen gem § 16 Abs 5 Z 1, 3 und 4 UmgrStG	-280
= Zwischensumme für vorbehaltene Entnahme	920
- 50% (§ 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG)	-460
Maximale unbare Entnahme	460

Verkehrswert vor rückwirkenden Maßnahmen	1.200
+/- Saldo rückwirkender Maßnahmen gem § 16 Abs 5 Z 1, 3 und 4 UmgrStG	-280
- unbare Entnahme	-460
= Verkehrswert des Betriebes von T zum Einbringungstichtag	460

Einbringungsbilanz A zum 31.12.2009

Anlagevermögen	700	<i>Kapital</i>	
		Einbringungskapital	-90
		Rückstellungen	400
		Verbindlichkeiten	930
Umlaufvermögen	600	Bare Entnahme	100
Kassa/Bank	500	Unbare Entnahme	460
	1.800		1.800

Verkehrswert zum Einbringungstichtag = 460 (nach den rückwirkenden Maßnahmen)

- Nach § 16 Abs 5 UmgrStG sind die bare und die unbare Entnahme als Passivpost auszuweisen. Die zurückbehaltene Liegenschaft ist mit der zugehörigen Verbindlichkeit nicht in die Bilanz aufzunehmen.
- Der Verkehrswert ist trotz rückwirkender Maßnahmen positiv → Anwendung des Art III UmgrStG gem § 12 Abs 1 UmgrStG.

Steuerliche Übernahmebilanz der S-GmbH zum 1.1.2010

Anlagevermögen	1.400	Nennkapital	492
		Bilanzgewinn	100
		Buchverlust	-182
Umlaufvermögen	900	Rückstellungen	700
Kassa/Bank	1.000	Verbindlichkeiten	1.630
		Bare Entnahme	100
		Unbare Entnahme	460
	3.300		3.300

- Das Tauschverhältnis beträgt 0,2 = Stammkapital S-GmbH (400) zu Verkehrswert S-GmbH (2.000). Daraus ergibt sich eine Kapitalerhöhung von $92 = 0,2 * \text{Verkehrswert des eingebrachten Vermögens (460)}$.

- Der Kapitalerhöhung steht ein übernommenes Vermögen zu einem Buchwert von -90 gegenüber, sodass sich ein Buchverlust von insgesamt 182 ergibt (90 + 92). Der Buchverlust ist steuerlich gem § 18 Abs 5 iVm § 3 Abs 2 UmgrStG unbeachtlich.

- **Rückwirkende Vermögensänderungen**

- Die Liegenschaft ist mit der zugehörigen Verbindlichkeit zurückzubehalten (§ 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG). Es liegt eine Entnahme vor. Durch die Entnahme des Gebäudes entsteht ein Entnahmegewinn iHv 30 (Teilwert 150 – Buchwert 120). Bei der Entnahme des Grund und Bodens kommt § 4 Abs 1 letzter Satz EStG zur Anwendung und es entsteht kein Entnahmegewinn.
- Durch die rückwirkenden Maßnahmen entsteht ein negativer Buchwert des eingebrachten Vermögens iHv -90. In dieser Höhe kommt es zu einer Ausschüttungsfiktion gem § 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG. Die Tilgungen der baren und unbaren Entnahmen gelten zuerst außerhalb der Ausschüttungsfiktion als bewirkt (= gesamte bare Entnahme iHv 100 und die unbare Entnahme bis zum Betrag von 370). Es kommt erst bei den letzten Tilgungen der unbaren Entnahme zu einer Ausschüttungsfiktion. Gem § 18 Abs 2 Z 1 letzter Satz UmgrStG ist die KESt eine Woche nach Tilgung (oder einem Auflösungsbeschluss) abzuführen.

- **Rechtsfolgen der eingebrachten Beteiligung**

- Durch die Einbringung entsteht bei der S-GmbH eine internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG. Die Jahresfrist läuft ab dem Einbringungsstichtag.
- Mangels Anschaffungsvorgang ist nach der Verwaltungspraxis eine Option gem § 10 Abs 3 KStG nicht möglich.⁴

- **Beteiligungsquoten**

- Beteiligungsquote T = 92 von 492 = 18,69 % (Verkehrswert = 460)
- Beteiligungsquote R = 400 von 492 = 81,31 % (Verkehrswert = 2000)
- Die Wertverhältnisse der Beteiligungen entsprechen den Verkehrswerten vor der Einbringung → keine Äquivalenzverletzung gem § 22 Abs 1 UmgrStG.

- **Höhe der Anschaffungskosten**

- Anschaffungskosten T = -90 (gem § 20 Abs 2 UmgrStG)
- Anschaffungskosten R = 500
- Kommt es bei der Tilgung der unbaren Entnahme zur Ausschüttungsfiktion gem § 18 Abs 2 UmgrStG sind die Anschaffungskosten von T in diesem Ausmaß zu erhöhen (§ 20 Abs 2 Z 4 UmgrStG).

- **Meldung bzw Anmeldung**

- Wegen der Kapitalerhöhung ist die Einbringung gem § 13 Abs 1 UmgrStG innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages zur Eintragung ins Firmenbuch anzumelden. Zuständig ist das Firmenbuchgericht am Sitz der übernehmenden Körperschaft. Die Anmeldung muss gem § 902 Abs 2 ABGB bis zum letzten Tag der Frist beim Gericht eingelangt sein (30.9.2010).

⁴ Siehe UmgrStR 2002, Rz 988.

9. Spaltung zur Aufnahme (nicht verhältnismäßig)

- **Übertragungsbilanz, Restbilanz und Eröffnungsbilanz**

- Es muss eine Übertragungsbilanz und eine Restbilanz erstellt werden (§ 33 Abs 6 UmgrStG)

Übertragungsbilanz der X-GmbH zum 31.12.2009

Anlagevermögen	300	Übertragungskapital	-530
		Unversteuerte Rücklagen	100
Umlaufvermögen	800	Rückstellungen	180
		Verbindlichkeiten	1.350
	1.100		1.100

Restbilanz der X-GmbH zum 31.12.2009

Grundstücke	1.250	Nennkapital	70
		Gewinnrücklagen	450
		Bilanzgewinn	730
	1.250		1.250

- Auf Grund der Verkehrswerte kommt es bei der übernehmenden Y-GmbH zu einer Kapitalerhöhung von 75. Tauschverhältnis = Nennkapital Y-GmbH (50) zu Verkehrswert Y-GmbH (400) = 0,125. Kapitalerhöhung = Tauschverhältnis (0,125) * Verkehrswert übertragenes Vermögen (600) = 75.
- Spaltungsverlust = Buchwert des übertragenen Vermögens (-530) – Kapitalerhöhung (-75) = -605. Steuerlich bleibt der Spaltungsverlust außer Ansatz gem § 34 Abs 2 Z 1 UmgrStG.

Übernahmebilanz der Y-GmbH zum 1.1.2010

Anlagevermögen	1.040	Nennkapital	125
		Gewinnrücklagen	145
		Bilanzgewinn	-465
		Unversteuerte Rücklagen	150
Umlaufvermögen	1.600	Rückstellungen	345
		Verbindlichkeiten	2.340
	2.640		2.640

- **Zuzahlungen**

		A	B
Verkehrswerte vor der Spaltung	X-GmbH	1.680	720
		(70%)	(30%)
Verkehrswerte nach der Spaltung	X-GmbH	1.800	
	Y-GmbH		600
Wertverschiebung		+ 120	- 120

- A muss eine Zuzahlung von 120 an B leisten. Gesellschaftsrechtlich nicht begrenzt.

- Steuerlich entscheidet die Höhe der Zahlungen darüber, ob die Anteilsaufteilung steuerneutral ist oder nicht. Die Zuzahlung darf ein Drittel des gemeinen Wertes Anteile an der Y-GmbH (Gegenleistung = 600) nicht übersteigen (§ 37 Abs 2 UmgrStG). Die Drittelgrenze liegt bei 200. Der Anteilstausch erfolgt steuerneutral.
- Die Zuzahlung gilt beim Leistenden (A) als Anschaffung und beim Empfänger als Veräußerungsentgelt. B hat den Betrag gem § 31 EStG zu versteuern.

- **Bewertung Anteile**

- Erster Schritt: fiktive verhältnismäßige Spaltung gem § 37 Abs 1 UmgrStG. Anschaffungskosten sind im Verhältnis der Verkehrswerte des abgespaltenen Vermögens zum Restvermögen aufzuteilen (1.800 = 75% zu 600 = 25%).

	Verteilung	A	B
Anschaffungskosten vor der Spaltung	100%	49	50
Anschaffungskosten nach der Spaltung	75%	36,75	37,50
Anschaffungskosten fiktive neu gegründete Gesellschaft	25%	12,25	12,50

- A und B tauschen die Anteile. A überträgt die Anteile an der fiktiven Gesellschaft an B. B überträgt sämtliche Anteile der X-GmbH an A.
- A hat für die 30% an der X-GmbH die Anschaffungskosten der fiktiven Gesellschaft fortzuführen (12,25) zuzüglich der Zuzahlungen an B (120) = 132,25. Für die 100% an der X-GmbH liegen nun Anschaffungskosten von 132,25 + 36,75 = 169 vor.
- B setzt für die Anteile von A an der fiktiven Gesellschaft 12,50 an. Seine eigenen bleiben bei 37,50. Insgesamt daher 50. Im Rahmen der Verschmelzung der fiktiven Gesellschaft mit der Y-GmbH führt er diesen Wert fort (§ 37 Abs 1 iVm § 36 Abs 4 und iVm § 5 Abs 1 UmgrStG). Anschaffungskosten daher 50.
- Der Anteil von B an der Y-GmbH beträgt 60% (Verkehrswert des übertragenen Vermögens = 600 zu Verkehrswert der Y-GmbH = 400).
- B muss die Zuzahlung als Veräußerungsentgelt gem § 31 EStG versteuern.
- C hält nur mehr 40% an der Y-GmbH und führt seine Anschaffungskosten fort.

- **Verkehrssteuern**

- Keine Umsatzsteuer gem § 38 Abs 3 UmgrStG
- Keine Gesellschaftsteuer wegen § 38 Abs 5 UmgrStG (2 Jahre Bestand) + alternativ § 6 Abs 1 Z 3 KVG.
- Bei A kommt es zur Anteilsvereinigung. Er hat Grunderwerbsteuer iHv 3% vom 3fachen Einheitswert zu bezahlen. Die Begünstigung des UmgrStG ist nicht auf die Anteilsvereinigung anzuwenden.

10. Verkehrswertzusammenschluss

- Anwendungsvoraussetzungen
 - Vermögen wird tatsächlich übertragen → A und B bringen die AB-OG in die neue ABC-OG ein.
 - Zusammenschlussvertrag
 - Zusammenschlussstichtag → 9 Monate rückwirkend möglich.
 - Zusammenschlussbilanz
 - Positiver Verkehrswert ist vorhanden.
 - Aufnehmende Gesellschaft (ABC-OG) ist eine Mitunternehmerschaft (§ 23 Abs 3 UmgrStG).

• Zusammenschlussbilanz

Zusammenschlussbilanz der AB-OG zum 31.12.2009

Anlagevermögen	6.000	Zusammenschlusskapital A	3.000
		Zusammenschlusskapital B	1.000
Umlaufvermögen	3.000	Verbindlichkeiten	5.000
	9.000		9.000

Buchwert zum Zusammenschlussstichtag = 4.000.

Verkehrswert AB-OG = 8.000 → stille Reserven in Höhe von 4.000.

➤ Beteiligungsverhältnis vor Zusammenschluss

Beteiligung A = 75% (Kapital = 3.000) → Stille Reserven (75%) = 3.000

Beteiligung B = 25% (Kapital = 1.000) → Stille Reserven (25%) = 1.000

A → Buchwert 3.000 + stille Reserven 3.000 = 6.000 (75%)

B → Buchwert 1.000 + stille Reserven 1.000 = 2.000 (25%)

Gesamt 8.000 (100%)

• Eröffnungsbilanz

a) Aufwertung

Eröffnungsbilanz der ABC-OG zum 1.1.2010

Anlagevermögen	10.000	Kapital A	6.000
		Kapital B	2.000
		Kapital C	2.000
Umlaufvermögen	5.000	Verbindlichkeiten	5.000
	15.000		15.000

Buchwert zum Zusammenschlussstichtag = 10.000.

Verkehrswert ABC-OG = 10.000 → stille Reserven in Höhe von 4.000.

➤ Beteiligungsverhältnis nach dem Zusammenschluss

Aufgrund des Ansatzes der Verkehrswerte (Aufwertung) spiegeln die Kapitalkonten der Gesellschafter die Beteiligungsverhältnisse wider.

Übertragenes Vermögen in die ABC-OG:

A → Buchwert 3.000 + stille Reserven 3.000 =	6.000 (60%)
B → Buchwert 1.000 + stille Reserven 1.000 =	2.000 (20%)
C → liquide Mittel 2.000 =	2.000 (20%)

Gesamt	10.000 (100%)

- Der Verkehrswert der Anteile von A entspricht dem Wert vor dem Zusammenschluss. Die Beteiligungshöhe ist von 75% auf 60% gesunken.
- Der Verkehrswert der Anteile von B entspricht dem Wert vor dem Zusammenschluss. Die Beteiligungshöhe ist von 75% auf 60% gesunken.
- C ist zu 20% beteiligt. Der Wert seiner Anteile entspricht seiner Bareinlage.

➤ **Ergänzungsbilanzen**

Das UmgrStG sieht zwingend die Buchwertfortführung vor (§ 24 Abs 1 Z 1 iVm § 16 Abs 1 UmgrStG). Daher müssen die zum Verkehrswert angesetzten Kapitalkonten wieder abgestockt werden. Es kommt dadurch auch zu keiner Verschiebung von stillen Reserven (§ 24 Abs 2 UmgrStG).

Die Ergänzungsbilanzen sind entsprechend den Abschreibungen und Buchwertabgängen aufzulösen.

Ergänzungsbilanz A zum 1.1.2010

Minderkapital	3.000	Minderwert Aktiva	3.000
	3.000		3.000

Ergänzungsbilanz B zum 1.1.2010

Minderkapital	1.000	Minderwert Aktiva	1.000
	1.000		1.000

➤ **Probe**

Würden die Gesellschafter die ABC-OG zum 1.1.2010 verkaufen, entsprechen die Veräußerungsgewinne den stillen Reserven vor dem Zusammenschluss.

Veräußerung zum Verkehrswert = 10.000

	A	B	C
Anteil am Veräußerungserlös	6.000	2.000	2.000
- Kapitalkonto	-6.000	-2.000	-2.000
+ Auflösung Minderwert Aktiva aus Ergänzungsbilanz	+3.000	+3.000	0
Veräußerungsgewinn = stille Reserven vor Zusammenschluss	3.000	1.000	

b) Quotenregelung

➤ Beteiligungsverhältnis vor der Quotenverschiebung

Übertragenes Vermögen in die ABC-OG (→ diese Beteiligungsverhältnisse sollen sich ergeben aufgrund der eingebrachten Verkehrswerte):

A → Buchwert 3.000 + stille Reserven 3.000 =	6.000 (60%)
B → Buchwert 1.000 + stille Reserven 1.000 =	2.000 (20%)
C → liquide Mittel 2.000 =	2.000 (20%)

Gesamt Verkehrswert	10.000 (100%)

○ Buchwerte des Vermögens in der ABC-OG:

A → Buchwert 3.000 = 50%	
B → Buchwert 1.000 = 16,67%	
C → Buchwert 2.000 = 33,33%	

Gesamt Buchwert 6.000 = 100%	

Aufgrund des Ansatzes der Buchwerte würden die Kapitalkonten der Gesellschafter ohne Modifizierung die Beteiligungsverhältnisse nicht widerspiegeln.

Quotenverschiebung → Buchwerte der Kapitalkonten sollen das Beteiligungsverhältnis ausdrücken.

○ Buchwerte des Vermögens in der ABC-OG nach der Quotenverschiebung:

A → Buchwert 3.000 + 600 = 3.600 (60%)	
B → Buchwert 1.000 + 200 = 1.200 (20%)	
C → Buchwert 2.000 – 800 = 1.200 (20%)	

Gesamt Buchwert =	6.000 (100%)

➤ Eröffnungsbilanz der ABC-OG

Eröffnungsbilanz der ABC-OG zum 1.1.2010

Anlagevermögen	6.000	Kapital A	3.600
		Kapital B	1.200
		Kapital C	1.200
Umlaufvermögen	5.000	Verbindlichkeiten	5.000
-----		-----	
	11.000		11.000

Buchwert zum Zusammenschlussstichtag = 6.000.

Verkehrswert ABC-OG = 10.000 → stille Reserven in Höhe von 4.000.

➤ Ergänzungsbilanzen

Das UmgrStG sieht zwingend die Buchwertfortführung vor (§ 24 Abs 1 Z 1 iVm § 16 Abs 1 UmgrStG). Das Vermögen wurde mit den Buchwerten angesetzt. Die Kapitalkonten spiegeln die Beteiligungsverhältnisse wider, jedoch nicht den Anteil an den stillen Reserven. Die Kapitalkonten müssen jeweils wieder auf- und abgestockt werden um eine Verschiebung von Steuerlasten zu verhindern (§ 24 Abs 2 UmgrStG).

Die Ergänzungsbilanzen sind erst aufzulösen, wenn der MU-Anteil veräußert oder das Anlagevermögen ausscheidet, das die stillen Reserven beinhaltet.

Ergänzungsbilanz A zum 1.1.2010

Minderkapital	600	Minderwert Aktiva	600
	600		600

Ergänzungsbilanz B zum 1.1.2010

Minderkapital	200	Minderwert Aktiva	200
	200		200

Ergänzungsbilanz C zum 1.1.2010

Mehrwert Aktiva	800	Ergänzungskapital	800
	800		800

➤ Probe

Würden die Gesellschafter die ABC-OG zum 1.1.2010 verkaufen, entsprechen die Veräußerungsgewinne den stillen Reserven vor dem Zusammenschluss.

Veräußerung zum Verkehrswert = 10.000

	A	B	C
Anteil am Veräußerungserlös	6.000	2.000	2.000
- Kapitalkonto	-3.600	-1.200	-1.200
+ Auflösung Minderwert Aktiva aus Ergänzungsbilanz	+600	+200	0
- Abschreibung Mehrwert Aktiva aus Ergänzungsbilanz	0	0	-800
Veräußerungsgewinn = stille Reserven vor Zusammenschluss	3.000	1.000	0

11. Kapitalkontenzusammenschluss

- Anwendungsvoraussetzungen
 - Vermögen wird tatsächlich übertragen → A und B bringen je einen Betrieb ein.
 - Zusammenschlussvertrag
 - Zusammenschlussstichtag → 9 Monate rückwirkend möglich.
 - Zusammenschlussbilanz
 - Positiver Verkehrswert ist vorhanden.
 - Aufnehmende Gesellschaft (AB-OG) ist eine Mitunternehmerschaft (§ 23 Abs 3 UmgrStG).

- Zusammenschlussbilanz
 - Zwingende Buchwertfortführung (§ 24 Abs 1 iVm § 16 Abs 1 UmgrStG)
 - Keine rückwirkenden Änderungen → Zusammenschlussbilanz entspricht Schlussbilanz.
 - Stille Reserven
 - Stille Reserven A = 500
 - Stille Reserven B = 2.000

Zusammenschlussbilanz A zum 31.12.2009

Anlagevermögen	3.500	Zusammenschlusskapital	2.000
Umlaufvermögen	500	Verbindlichkeiten	2.000
	4.000		9.000

Zusammenschlussbilanz B zum 31.12.2009

Anlagevermögen	5.000	Zusammenschlusskapital	6.000
Umlaufvermögen	3.000	Verbindlichkeiten	2.000
	8.000		8.000

- Eröffnungsbilanz

Eröffnungsbilanzbilanz AB-OG zum 31.12.2009

Anlagevermögen	8.500	Kapital A	2.000
		Kapital B	6.000
Umlaufvermögen	3.500	Verbindlichkeiten	4.000
	12.000		12.000

- Beteiligungshöhe
 - Die Beteiligung von A beträgt 25% (2.000 von 8.000)
 - Die Beteiligung von B beträgt 75% (6.000 von 8.000)

- Verschiebung von Steuerlasten
 - Beteiligungshöhe nach Verkehrswerten → Gesamt 10.500
 - A → 8.000 von 10.500 = 76,19%
 - B → 2.500 von 10.500 = 23,81%

 - Durch den Kapitalkontenzusammenschluss ist A um 1,19% von 10.500 = 125 bereichert worden.

- Die Gesellschafter A und B haben zur Vermeidung der Verschiebung von Steuerlasten gem § 24 Abs 2 UmgrStG einen Gewinn- und/oder Liquidationsvorab zu vereinbaren.
 - Gesellschafter A
 - Vor dem Zusammenschluss besitzt er 100% der stille Reserven iHv 500.
 - Nach dem Zusammenschluss nur mehr zu 25% beteiligt = 125 → daher steht ihm ein Gewinn- und/oder Liquidationsvorab in Höhe von 325 zu.
 - Gesellschafter B
 - Vor dem Zusammenschluss besitzt er 100% der stille Reserven iHv 2.000.
 - Nach dem Zusammenschluss nur mehr zu 75% beteiligt = 1.500 → daher steht ihm ein Gewinn- und/oder Liquidationsvorab in Höhe von 500 zu.
 - Saldierte Betrachtung
 - Gesellschafter A steht ein Gewinn- und/oder Liquidationsvorab iHv 325 zu. Gesellschafter B 500. → Insgesamt kann daher ein Gewinn- und/oder Liquidationsvorab für B iHv 125 vereinbart werden.