Skriptum

Wahl der Rechtsform

WS 2010/11

Univ.-Ass. Mag. Martin Lehner

Inhaltsverzeichnis

Teil I: Ertragsbesteuerung von Unternehmen 5
A. Einzelunternehmen 5
I. Laufende Besteuerung 5
1. Subjektive Steuerpflicht (§ 1 EStG) 5
2. Steuergegenstand Einkommen (§ 2 EStG) 5
3. Gewinnermittlung (§§ 4 bis 14 EStG) 6
4. Begünstigungen bei der Gewinnermittlung 9
5. Steuersatz 11
II. Erwerb des Unternehmens 12
1. Gründung 12
2. Kauf 12
3. Schenkung oder Erbschaft 12
4. Anzeigepflicht 12
III. Verfügungen über das Unternehmen 13
1. Schenkung oder Erbschaft 13
2. Verkauf 13
3. Aufgabe 15
B. Personengesellschaften – Mitunternehmerschaften 17
I. Laufende Besteuerung 17
1. Subjektive Steuerpflicht (§ 1 EStG) 17
2. Steuergegenstand 17
3. Gewinnermittlung 18
4. Begünstigungen bei der Gewinnermittlung 20
5. Steuersatz 20
6. Verfahrensrecht 20
II. Erwerbe 21
1. Gründungen 21
2. Kauf oder Schenkung 21
III. Verfügungen 21
C. Kapitalgesellschaften 22
I. Laufende Besteuerung 22
1. Steuersubjekt 22
2. Steuergegenstand 22
3. Gewinnermittlung 22
4. Steuersatz 23
5. Besonderheiten im Kaptialgesellschafts-Konzern 23
II. Besteuerung der Anteilsinhaber 27
1. Steuersubjekt 27
2. Steuergegenstand 27
3. Rechtsbeziehungen 27
III. Erwerb und Verkauf einer Kapitalgesellschaft 28
1. Gründung 28
2. Kauf oder Schenkung 28
3. Verkauf des Unternehmens – Verkauf der Anteile 28
D. Sonstige Steuern 30
I. Umsatzsteuer 30
II. Schenkungsmeldung 30
III. Grunderwerbsteuer 30
IV. Gesellschaftsteuer 31

Teil II: Besteuerung von Umgründungen ... 32
A. Allgemeines ... 32
I. Grundsätze des UmgrStG ... 32
1. Rechtsformänderung ... 32
2. Vermögensübertragung ... 32
3. Gesellschaftsrecht ... 33
4. Ertragsteuerneutralität ... 33
5. Gegenleistung ... 33
6. Rückwirkungsfiktion ... 34
7. Übertragung von Verlusten ... 34
8. Verkehrssteuern und sonstige Abgaben ... 34
9. Formalitäten ... 35
10. Missbrauch ... 36
II. Durch das UmgrStG erfasste Umgründungen ... 37
III. Allgemeines Vorgehen bei einer Umgründung ... 39
B. Umgründungen iZm Kapitalgesellschaften ... 41
I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft ... 41
1. Gesellschaftsrecht ... 41
2. Anwendungsvoraussetzungen (§§ 12 und 19 UmgrStG) ... 42
3. Einbringungsstichtag und Rückwirkung ... 45
4. Ertragsteuerneutralität ... 45
5. Bewertung der Anteile der übernehmenden Körperschaft (Gegenleistung) beim Einbringenden ... 48
6. Auswirkungen auf die übernehmende Körperschaft ... 49
7. Sonstige Rechtsfolgen ... 51
8. Verkehrssteuern ... 52
II. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften ... 53
1. Gesellschaftsrecht ... 53
2. Verschmelzungsvarianten ... 54
3. Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinem Steuerrecht ... 54
4. Anwendungsvoraussetzungen ... 54
5. Auswirkungen der Verschmelzung auf die übertragende Körperschaft ... 55
6. Auswirkungen der Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft ... 55
7. Auswirkungen der Verschmelzung auf die Anteilsinhaber ... 57
8. Verkehrssteuern ... 58
III. Spaltung nach dem Spaltungsgesetz ... 59
1. Gesellschaftsrecht ... 59
2. Anwendungsvoraussetzungen ... 60
3. Auswirkungen der Spaltung auf die spaltende Körperschaft ... 61
4. Auswirkungen der Spaltung auf die übernehmende Körperschaft ... 61
5. Behandlung der Anteilsinhaber ... 62
6. Verkehrssteuern ... 64
C. Umwandlungen von Kapitalgesellschaften ... 65
1. Gesellschaftsrecht (UmwG) ... 65
2. Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinem Steuerrecht ... 65
3. Anwendungsvoraussetzungen (§ 7 UmgrStG) ... 66
4. Auswirkungen der Umwandlung auf die übertragende Körperschaft ... 66
5. Auswirkungen der Umwandlung auf den Rechtsnachfolger ... 66
6. Auswirkungen der Umwandlung auf den ausscheidenden Minderheitsgesellschafter ... 69
7. Verkehrssteuern ... 69

D. Umgründungen iZm Personengesellschaften 70
I. Zusammenschluss zu Mitunternehmerschaften 70
1. Gesellschaftsrecht 70
2. Der Zusammenschluss nach allgemeinem Steuerrecht 71
3. Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG 71
4. Ertragsteuerneutrale Übertragung 72
5. Vorsorgemaßnahmen zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen 74
8. Verkehrssteuern 77

Teil I: Ertragsbesteuerung von Unternehmen

A.Einzelunternehmen

I. Laufende Besteuerung

1. Subjektive Steuerpflicht (§ 1 EStG)

- **Unbeschränkt steuerpflichtig** ist ein Einzelunternehmer gem § 1 Abs 2 EStG, wenn im er im Inland einen Wohnsitz begründet oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 26 BAO).
- **Beschränkt Steuerpflichtig** ist ein Einzelunternehmer gem § 1 Abs 3 EStG, wenn er im Inland weder einen Wohnsitz begründet noch oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat nur mit den in § 98 EStG aufgezählten Einkünften.
- Rechtsbeziehungen zwischen dem „Unternehmen" und der natürlichen Person sind weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich möglich. Die Steuerpflicht begründet der Einzelunternehmer als Person selbst.

2. Steuergegenstand Einkommen (§ 2 EStG)

- Für Einzelunternehmer sind die **betrieblichen Einkünfte** relevant (§ 2 Abs 3 EStG):

Betriebliche Einkunftsarten

„Gewinn" gem § 2 Abs 4 Z 1 EStG	1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG) 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)	Einkünfte aus Betriebsveräußerung oder –aufgabe (§ 24 EStG)

Außerbetriebliche Einkunftsarten

Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten" gem § 2 Abs 4 Z 2 EStG	4. Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (§ 25 EStG) 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) 7. Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG)

- **Verluste**

  - Verlustausgleich
    - Voller Verlustausgleich gem § 2 Abs 2 EStG.
    - Verlustausgleich mit Verlusten aus ausländischen Betriebstätten (§ 2 Abs 8 EStG).
    - Ausnahmen vom vollen Verlustausgleich:
      - Verlustbeteiligungsmodelle gem § 2 Abs 2a EStG – nur innerhalb dieser Modelle ist ein Verlustausgleich möglich.
      - Verluste aus Einkünften gem §§ 30 und 31 EStG sind nur innerhalb dieser Einkunftsart ausgleichsfähig.

  - Verlustvortrag
    - Verlustabzug aus Vorjahren ist eine Sonderausgabe gem § 18 EStG

      - Bilanzierer (§§ 4 Abs 1 oder 5 EStG): Voller Verlustvortrag gem § 18 Abs 6 EStG ohne zeitliche Einschränkungen.

      - Einnahmen-Ausgaben-Rechner (§ 4 Abs 3 EStG): Voller Verlustvortrag gem § 18 Abs 7 für drei Jahre.

  - Verlustvortragsgrenze und Verlustverrechnungsgrenze von 75% gem § 2 Abs 2b EStG.

  - Verluste, die ein beschränkt Steuerpflichtiger im Ausland erwirtschaftet hat, können nach einem Zuzug ins Inland nicht geltend gemacht werden (Territorialitätsprinzip).

  - Übertragung von Verlusten ist nur durch Erbschaft oder das UmgrStG möglich (höchstpersönliches Recht).

3. Gewinnermittlung (§§ 4 bis 14 EStG)

3.1. Unternehmens- und steuerrechtlicher Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung gem § 5 EStG)

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG).
- Rechnungslegungspflicht gem § 189 UGB.
  - § 189 Abs 2 UGB:
    - Umsätze in 2 Jahren iHv 700.000,-- EUR
    - Umsätze in 1 Jahr iHv 1.000.000,-- EUR

- Entfällt die Rechnungslegungspflicht kann ein Prolongationsantrag gem § 5 Abs 2 EStG gestellt werden.

- Abweichendes Wirtschaftsjahr möglich (§ 2 Abs 5 EStG).

3.2. Nur steuerlicher Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung gem § 4 Abs 1 EStG)

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) gem § 125 BAO
  - Umsatz > 400.000,-- EUR, oder
  - Einheitswert > 150.000.-- EUR
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG) gem § 124 BAO
  - Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB; zB Journalisten oder Dolmetscher. Die meisten Einkunftstatbestände werden von angehörigen freier Berufe erfüllt, für die eine Ausnahme von der Rechnungslegungspflicht gilt (§ 189 Abs 4 UGB).
- Freiwillig

3.3. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG

- Anwendbar, wenn keine Pflicht zur Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG oder § 5 EStG besteht.

- Vereinfachte Form der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist die **Pauschalierung** gem § 17 EStG.
  - Die Betriebsausgaben werden vom Gesetzgeber nach bestimmten Durchschnittssätzen bestimmt.

3.4. Wechsel der Gewinnermittlungsart

- Übergangsgewinne und -verluste (§ 4 Abs 10 Z 1 EStG)
  - Zu- und Abschläge
    - Veränderungen des Betriebsvermögens (Einnahmen oder Ausgaben) sollen nicht doppelt berücksichtigt werden oder unberücksichtigt bleiben.
  - Übergangsgewinn
    - Im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel zu berücksichtigen.
    - Im Falle der Veräußerung oder Aufgabe im letzten Gewinnermittlungszeitraum zu berücksichtigen.
  - Übergangsverlust
    - Verteilt auf 7 Jahre anzusetzen.
    - Im Falle der Veräußerung oder Aufgabe ist der noch nicht geltend gemachte Verlust im letzten Gewinnermittlungszeitraum berücksichtigen.

- Gewinnermittlungsgrundsätze (§ 4 Abs 10 Z 2 EStG)
  - Besonderheiten der Gewinnermittlungsgrundsätze sind zB durch Teilwertabschreibungen, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten sicherzustellen.

- Grund und Boden
  - Wertänderungen bei der Gewinnermittlung gem § 5 EStG beachtlich; bei § 4 Abs 1 oder 3 EStG unbeachtlich.

  - Übergang auf § 5 EStG
    - Steuerneutrale Auf- oder Abwertung auf den Teilwert (§ 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG).

- Übergang von § 5 EStG (§ 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG)
  - Stille Reserven sind aufzudecken und zu versteuern.
  - Bei **notwendigem Betriebsvermögen** ist auf Antrag bis zum Ausscheiden des GuB möglich:
    - eine Rücklage (§ 4 Abs 1 EStG)
    - eine steuerfreier Betrag (§ 4 Abs 3 EStG)

3.5. Unterschiede

	§ 5 EStG	**§ 4 Abs 1 EStG**	**§ 4 Abs 3 EStG**
Gewinnrealisierung	Veräußerung oder Entnahme	Veräußerung oder Entnahme	Zufluss oder Entnahme
Verlustvortrag	unbegrenzt	unbegrenzt	3 Jahre
Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz	Ja	Nein	Nein
Abweichendes WJ möglich	Ja	Nein	Nein
Grund und Boden Steuerhängig	JA	Nein	Nein
Rückstellungen	Ja	Ja	Nein, aber steuerfreier Betrag gem § 14 Abs 5 EStG möglich.

3.6. Einlagen und Entnahmen

- Einlage ist die Zuführung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen
  - Bewertung gem § 6 Z 5 EStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage
- Entnahme ist eine nicht betrieblich veranlasster Abgang von Werten
  - Bewertung gem § 6 Z 4 EStG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme
- Nutzungseinlage und Nutzungsentnahme
  - Mit den auf die Nutzungseinlage bzw –entnahme entfallenden Aufwendungen zu bewerten (zB anteilige AfA bei Gebäuden).
  - (Arbeits-)Leistungen des Betriebsinhabers selbst sind nicht relevant (kein Ansatz eines kalkulatorischen Unternehmerlohnes).

Exkurs

- Teilwert (§ 12 BewG)
  - Dem Begriff des Teilwertes liegen mehrere Fiktionen zu Grunde:
    - Erwerb des gesamten Betriebes,
    - Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises,
    - Betriebsfortführung.
  - Wert des Wirtschaftsgutes im Hinblick auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Betrieb. Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb hat, wobei die Fortführung des Unternehmens zu unterstellen ist (Going-Concern-Prinzip).
  - Der Teilwert schließt die Anschaffungsnebenkosten mit ein (VwGH 29.4.1992, 90/13/0031).
  - Objektiver Wert, der nicht von der persönlichen Auffassung des Steuerpflichtigen bestimmt wird (Verkehrsauffassung).
- Gemeiner Wert (§ 10 BewG)
  - Sicht des Veräußerers: Gewöhnlicher Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.
  - Marktwert, ohne Zusammenhang mit dem Betrieb (entspricht dem Liquidationswert).
- Fiktive Anschaffungskosten
  - Käufersicht: Kosten, die der Erwerber aufwenden hätte müssen (Gegensatz zum gemeinen Wert). Der Unterschied zB unterschiedlichen Ankaufs- und Verkaufspreise am Wertpapier- oder Gebrauchtwagenmarkt.

4. Begünstigungen bei der Gewinnermittlung

4.1. Forschungsfreibetrag

- Fiktive Betriebsausgaben für Bilanzierer und EAR (nicht für Pauschalierer)
  - Frascati-Freibetrag (§ 4 Abs 4 Z 4 EStG)
    - Experimentelle Forschung
      - Freibetrag: 25% der begünstigten Aufwendungen (Ausgaben).
      - Alternative: 8% Forschungsprämie gem § 108c Abs 2 Z 1 EStG (Steuergutschrift).
  - Erfingungs-Freibetrag (§ 4 Abs 4 Z 4a EStG)
    - Entwicklung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen
      - Freibetrag: grundsätzlich 25%, bei gesondertem Nachweis bis zu 35% der begünstigten Aufwendungen (Ausgaben).
  - Auftragsforschungs-Freibetrag (§ 4 Abs 4 Z 4b EStG)
    - Aufträge zur experimentellen Forschung – steht dem Auftraggeber zu
      - Freibetrag: 25% der begünstigten Aufwendungen (Ausgaben); limitiert mit 100.000,-- EUR.
      - Alternative: 8% Forschungsprämie gem § 108c Abs 2 Z 1 EStG (Steuergutschrift).

4.2. Bildungsfreibetrag

- Fiktive Betriebsausgaben für Bilanzierer und EAR (nicht für Pauschalierer).
  - „Externer" Bildungsfreibetrag
    - Aufwendungen, die an eine Aus- und Fortbildungseinrichtung geleistet werden
      - Freibetrag: bis 20% der begünstigten Aufwendungen (Ausgaben).
      - Alternativ: 6% Bildungsprämie gem § 108c Abs 2 Z 2 EStG (Steuergutschrift).
  - „Interner" Bildungsfreibetrag
    - Aufwendungen für eine interne Aus- oder Fortbildungseinrichtung (mind einem Teilbetrieb vergleichbar)
      - Freibetrag: bis 20% der begünstigten Aufwendungen (Ausgaben); limitiert mit 2.000,-- EUR pro Kalendertag je Aus- oder Fortbildungsleistung (unabhängig von der Teilnehmerzahl).

4.3. Vorzeitige AfA (§ 7a EStG)

- Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Anschaffung oder Herstellung zwischen 31.12.2008 und 1.1.2011.
- Vorzeitige AfA iHv 30%
  - Vorzeitige AfA und laufende AfA sind mit den AHK begrenzt.
  - Diverse Ausnahmen (zB Mieterinvestitionen, PKW, Luftfahrzeuge etc).

4.4. Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG)

- Fiktive Betriebsausgabe für Bilanzierer und EAR (Pauschalierern steht nur der Grundfreibetrag zu).
- 13% des Jahresgewinnes; GFB insgesamt maximal 100.000,-- EUR (Gewinn bis ca 769.290,-- EUR).
  - Grundfreibetrag: 13% von 30.000,-- EUR = 3.900,-- EUR.
  - Investitionsbedingter Freibetrag: 13% von bis zu ca 739.290 EUR = 96.100,-- EUR:
    - Abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter
      - Ausnahme: Gebäude, PKW, Flugfahrzeuge etc
    - Wertpapiere in EURO (Anleihen und Anleihen-Fonds)
    - 4 Jahre Behaltefrist (Frist läuft gem § 10 Abs 6 EStG bei einem Kauf des Betriebes weiter)

4.5. Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG)

- Nur natürliche Personen.
- Aufgedeckte stille Reserven des Anlagevermögens.
  - Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.
  - 7 Jahre Zugehörigkeit zum AV (verlängert auf 15 Jahre unter bestimmten Voraussetzungen bei Grundstücken); unbefristet bei höherer Gewalt oder behördlichem Eingriff.
- Anschaffung oder Herstellung von Anlagevermögen.
  - Verwendung in inländischer Betriebstätte.
    - Stille Reserven aus körperlichen WG können nur auf körperliche WG übertragen werden.
    - Stille Reserven aus unkörperlichen WG können nur auf unkörperliche WG übertragen werden.
    - Stille Reserven aus Grund und Boden können nur auf Grund und Boden übertragen werden, wenn der Gewinn nach § 5 EStG ermittelt wird.
- Übertragung nicht zulässig bei
  - Finanzanlagen
  - Beteiligungen an Personengesellschaften
  - Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben
- Übertragungsrücklage (steuerfreier Betrag bei EAR)
  - Übertragung innerhalb von 12 Monaten ab dem Ausscheiden des WG.
  - Übertragung innerhalb von 24 Monaten:
    - bei höherer Gewalt.
    - bei Übertragung auf Gebäude mit Baubeginn innerhalb von 12 Monaten ab dem Ausscheiden des WG.
  - Auflösen der Rücklage (des steuerfreien Betrages):

- Ablauf der 12 Monate (Verwendungsfrist).
- Umgründung und (teilweiser) Zurechnung zu einer Körperschaft.

5. Steuersatz

- Der Steuertarif der Einkommensteuer bestimmt sich nach § 33 EStG.
- Besteuerung von Kapitalvermögen
  - Kapitalerträge
    - Inländische Kapitaleinkünfte gem § 93 Abs 2 bis 4 EStG; zB Gewinnausschüttungen, Zinserträge etc.
    - Ausländische Kapitaleinkünfte gem § 37 Abs 8 EStG.
  - Bruttobesteuerung (§ 93 Abs 5 EStG)
  - Steuersatz
    - Kapitalertragsteuer iHv 25% (§ 95 Abs 1 EStG).
    - Sondersteuersatz iHv 25% (§ 37 Abs 8 EStG).
  - Endbesteuerung (§ 97 Abs 1 EStG)
    - Bei natürlichen Personen auch für betriebliches Kapitalvermögen.
    - Antrag auf Regelbesteuerung möglich (§ 97 Abs 4 EStG).

II. Erwerb des Unternehmens

1. Gründung

- *Ertragsteuerliche Konsequenzen*
  - Bewertung des Betriebsvermögens gem § 6 Z 8 lit a iVm Z 5 EStG mit dem Teilwert.
  - Betriebsausgaben sind schon vor „Eröffnung" des Betriebes möglich (zB für Werbung, Planung, Beratung, Akquisition von Lieferanten etc).
- *Begünstigungen*
  - NeuFöG
    - Stempelgebühren, GrESt, Gerichtsgebühren, 12 Monate DB + DZ + UV + Kammerumlage

Problem Betriebseröffnung (Begriff) – Exkurs

- Zeitraumbezogener Begriff = lässt sich nicht eindeutig bestimmen
  - zB erste Planungen; Anschaffungen; erstmaliges Anbieten von Leistungen, etc.
- Zeitpunktbezogene Anknüpfungen im Gesetz
  - § 37 Abs 2 Z 1 EStG (Begünstigung, wenn Frist von sieben Jahren erfüllt ist).
  - § 18 Abs 7 EStG (Verlustvortrag bei EAR innerhalb von 3 Jahren ab „Betriebseröffnung").
  - § 3 NeuFöG (Begünstigungen bei Neugründung)
    - VwGH (29.7.2004, 2003/16/0134) zum NeuFöG: Betriebseröffnung zu dem Zeitpunkt, in dem der Unternehmer erstmals nach außen in Erscheinung tritt, also typische Leistungen am Markt anbietet.
    - Ob das für die Bestimmungen des EStG gilt, ist offen, weil § 3 NeuFöG den Zeitpunkt der Betriebseröffnung definiert. Gleiches gilt für die Anzeigepflicht gem § 120 BAO.
    - Frage ist (zu § 18 Abs 7 EStG) anhängig beim VwGH (2008/15/0298).

2. Kauf

- *Ertragsteuerliche Konsequenzen*
  - Bewertung des Betriebsvermögens gem § 6 Z 8 lit b EStG mit den Anschaffungskosten (Aufteilung auf die WG).
    - Bei Veräußerung gegen Leibrente stellt diese die AK dar.
    - Bei Veräußerung eines real überschuldeten Betriebs liegt eine Schenkung an den Veräußerer vor.

3. Schenkung oder Erbschaft

- *Ertragsteuerliche Konsequenzen*
  - Buchwertfortführung gem § 6 Z 9 lit a EStG.

4. Anzeigepflicht

- Anzeigepflicht innerhalb eines Monats nach „Eröffnung" des Betriebes gem § 120 Abs 2 iVm § 121 BAO.

III. Verfügungen über das Unternehmen

1. Schenkung oder Erbschaft

- *Ertragsteuerliche Konsequenzen*
  - Buchwertfortführung gem § 6 Z 9 lit a EStG.

2. Verkauf

- *Ertragsteuerliche Konsequenzen*
  - <u>Veräußerungsgewinn (§ 24 EStG)</u>
    - Veräußerung eines
      - Betriebes
      - Teilbetriebes
      - Mitunternehmeranteils
    - Ermittlung
      - Bei EAR muss gem § 24 Abs 2 zweiter Satz EStG der Übergang auf den BV-Vergleich erfolgen (§ 4 Abs 10 EStG).
      - Für die Ermittlung stehen die **Nettomethode** und die Bruttomethode zur Verfügung (§ 24 Abs 2 erster Satz EStG).[1]

<u>Nettomethode:</u>

	Veräußerungserlös
+	ins Privatvermögen übernommene Aktiva (gemeiner Wert)
+	vom Erwerber übernommene private Schulden (gemeiner Wert)
-	Wert des Betriebsvermögens laut Steuerbilanz (= steuerliches Eigenkapital inkl aufzulösende Rücklagen zB gem § 12 EStG)
-	vom Erwerber nicht übernommene Betriebsschulden (Buchwert)
-	stille Reserven von Grund und Boden (bei § 4 Abs 1-Ermittlern)
-	Veräußerungskosten
	Veräußerungsgewinn oder –verlust gem § 24 EStG

[1] Siehe auch EStR 2000, Rz 5690.

- Begünstigungen

  - **Halber Einkommensteuersatz** (§ 37 Abs 5 EStG) für Veräußerungs- und Übergangsgewinne gem § 24 EStG.
    - Über einen Antrag geltend zu machen.
    - 7 Jahre Behaltefrist seit Eröffnung oder Erwerb des Betriebes.
    - Veräußerung (alternativ) wegen:
      - ✓ Tod,
      - ✓ Erwerbstunfähigkeit,
      - ✓ Nach Vollendung des 60. Lebensjahres anlässlich der Einstellung der aktiven Erwerbstätigkeit (jährlicher Nebenverdienst max 730,-- EUR).

  - **Verteilung auf 3 Jahre** (§ 37 Abs 2 Z 1 EStG) bei Veräußerungs- und Übergangsgewinnen gem § 24 EStG.
    - Über einen Antrag geltend zu machen.
    - 7 Jahre Behaltefrist seit Eröffnung oder Erwerb des Betriebes.

  - **Sachliche Steuerbefreiung gem § 24 Abs 4 EStG**
    - Freibetrag iHv 7.300,-- EUR, bei Veräußerung des „ganzen Betriebes".
    - Bei Teilbetrieben und MU-Anteilen steht der Freibetrag entsprechend anteilig zu.
    - Kein Freibetrag möglich, wenn
      - ✓ von der Verteilung auf 3 Jahre gebrach gemacht wird,
      - ✓ der halbe Steuersatz gem § 37 Abs 5 EStG zusteht,
      - ✓ die Progressionsbegünstigungen gem § 37 Abs 7 EStG ausgeschlossen sind.
    - Kommt von Amts wegen zur Anwendung, wenn kein Antrag auf den halben Einkommensteuersatz (§ 37 Abs 5 EStG) oder auf die Verteilung gem § 37 Abs 2 Z 1 EStG gestellt wird.

  - **Anrechnung gem § 24 Abs 5 EStG**
    - Betrieb oder Teilbetrieb wurde vor 3 Jahren unentgeltlich erworben (Erbschaft oder Schenkung).
    - Anrechenbar sind die
      - ✓ ErbSt
      - ✓ GrESt
      - ✓ StiftESt

  - Veräußerung gegen **Leibrente oder Umsatz- oder Gewinnbeteiligung**
    - Veräußerungsgewinn nach Maßgabe des Zufließens
    - Begünstigungen stehen nicht zu, weil der Veräußerungsgewinn nicht in einem Veranlagungszeitraum anfällt.

  - **Verlustverrechnung und Verlustvortrag**
    - Veräußerungs- und Aufgabegewinne können mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.
      - ✓ 75%ige Verlustvortrags- und Verlustverrechnungsgrenze ist nicht anzuwenden (§ 2 Abs 2b Z 3 TS 3 EStG).
    - Veräußerungs- und Aufgabeverluste
      - ✓ Verlustvortrag gem § 18 Abs 6 und 7 EStG möglich.

3. Aufgabe

- Ertragsteuerliche Konsequenzen

  - <u>Betriebsaufgabe</u>[2]

    - Alle wesentlichen Betriebsgrundlagen.
    - In einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang.
    - In einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit.
    - Übertragung entgeltlich oder unentgeltlich an verschiedene Erwerber oder Übernahme in das Privatvermögen.

    - Angemessener Zeitraum der Aufgabehandlungen (Einzelfallbetrachtungen):[3]
      - Umlaufvermögen ca 3 Monate.
      - Anlagevermögen bis ca 8 Monate.

  - <u>Aufgabegewinn</u>

    - Ermittlung grundsätzlich wie bei Veräußerung (siehe oben)
    - Unterschiede bei der Nettomethode:
      - Bestehender Firmenwert geht unter und ist gewinnmindernd abziehbar.

  - <u>Begünstigungen</u>

    - Begünstigungen wie bei Veräußerung (siehe oben).

    - Zusätzlich**: Hauptwohnsitzbefreiung** gem § 24 Abs 6 EStG

      - Voraussetzungen:
        - ✓ Entnahme eines Gebäudes oder von Gebäudeteilen ins Privatvermögen.
        - ✓ „Echter“ Beendigungsfall:
          1. Tod.
          2. Erwerbstunfähigkeit.
          3. Nach Vollendung des 60. Lebensjahres anlässlich der Einstellung der aktiven Erwerbstätigkeit (jährlicher Nebenverdienst max 730,-- EUR).
        - ✓ Gebäude war Hauptwohnsitz des Betriebsinhabers bis zur Aufgabe.
        - ✓ Keine Übertragung von stillen Reserven auf das Gebäude (zB gem § 12 EStG).

[2] Siehe EStR 2000, Rz 5631.
[3] Siehe EStR 2000, Rz 5632.

- Rechtsfolgen
  - ✓ Steuerbefreiung der stillen Reserven im Gebäude (inkl GuB).[4]
  - ✓ Befreiung bleibt erhalten, soweit innerhalb von 5 Jahren kein begünstigungsschädlicher Verwendungstatbestand verwirklicht wird:
    - Nur Veräußerung des Gebäudes (ab VA 2005) ist begünstigungsschädlich.
      - ❖ Bis 2005 waren auch Vermietung, Überlassung für betriebliche Zwecke etc begünstigungsschädlich.
    - Nachversteuerung:
      - ❖ Wird das Gebäude innerhalb von 5 Jahren veräußert, kommt es zu einem rückwirkenden Ereignis gem § 295a BAO → die stillen Reserven werden nachträglich als Aufgabegewinn erfasst.
  - ✓ Verwendung zur Einkünfteerzielung beim Rechtsnachfolger (zB Vermietung):
    - Steuerlicher Wertansatz ist um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen (zB für die Berechnung der AfA bei der Vermietung).

[4] VwGH 28.10.2009, 2009/15/0168.

B.Personengesellschaften – Mitunternehmerschaften

Gesellschaftsrechtlicher Begriff „Personengesellschaft“:

- OG
- KG
- GesBR
- Stille Gesellschaft
- etc

Steuerrechtlicher Begriff „Mitunternehmerschaft“ (Betriebliche Einkünfte):

- Unternehmerinitative
- Unternehmerrisiko
    - Beispiele:
        - OG
        - KG
        - GesBR
        - Atypisch stille Gesellschaft
    - Keine Mitunternehmerschaft
        - Stille Gesellschaft (Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27 Abs 1 Z 2 EStG)

I. Laufende Besteuerung

1. Subjektive Steuerpflicht (§ 1 EStG)

- **Steuerpflichtig** sind die Teilnehmer der Mitunternehmerschaft, die Gesellschafter selbst (sog „Durchgriffsprinzip“):
    - Natürliche Person als Mitunternehmer
    - Juristische Person als Mitunternehmer (zB GmbH & CoKG)
- Die Personengesellschaft selbst ist kein Steuersubjekt. Sie unterliegt auch nicht dem Körperschaftsteuerrecht (siehe §§ 1 und 3 KStG).

2. Steuergegenstand

- Einkommen gem § 2 EStG
    - Gewinnanteile der Personengesellschaft
        - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem § 21 Abs 2 Z 2 EStG
        - Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 Z 3 EStG
        - Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 Z 2 EStG

- Verluste
  - Verlustanteile mit Verlustausgleich iSv § 2 Abs 2, 2a und 2b EStG.
  - Nachversteuerung nicht aufzufüllender Verluste bei Veräußerung oder Aufgabe (§ 24 Abs 2 EStG) – betrifft idR das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten.

3. Gewinnermittlung

- Gewinnermittlungsart
  - § 5 EStG – Bilanzierung
    - Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG.
    - Rechnungslegungspflichtig:
      - § 189 Abs 2 UGB
        - Umsätze in 2 Jahre iHv 700.000,-- EUR
        - Umsätze in 1 Jahr iHv 1.000.000,-- EUR
      - § 189 Abs 1 Z 1 UGB
        - GmbH & CoKG
      - Wenn die Voraussetzungen des § 189 UGB nicht mehr vorliegen, kann gem § 5 Abs 2 EStG zur Fortsetzung der Gewinnermittlung gem § 5 EStG optiert werden (Prolongationsantrag).
  - Einnahmen-Ausgaben Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG oder (freiwillige) Bilanzierung gem § 4 Abs 1 EStG.
- Leistungsbeziehungen
  - Fremdübliche Leistungsbeziehungen der Gesellschaft mit der Privatsphäre des Gesellschafters führen in den gesetzlich genannten Fällen zu betrieblichen Einkünften (zB § 23 Z 2 EStG) = **Vorweggewinn**.
    - Vergütungen, die die Gesellschafter für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft erhalten (zB Gehalt).
    - Hingabe von Darlehen (Zinsen).
    - Überlassung von Wirtschaftsgütern (zB Miete).
  - Fremdübliche Leistungsbeziehungen zwischen einem Betrieb des Gesellschafters (zB Einzelunternehmen) und der Gesellschaft werden anerkannt (zwischenbetrieblicher Leistungstausch).[5]
  - Leistungsbeziehungen zwischen dem außerbetrieblichen Bereich des Gesellschafters und der Gesellschaft stellen eine Einlage bzw Entnahme dar.[6]
- Gewinnverteilung
  - Nach vertraglicher Vereinbarung.
  - Angemessenheitsprüfung bei nahen Angehörigen notwendig.
- Direkte Zurechnung des Gewinnes/Verlustes an die Gesellschafter im Zeitpunkt, in dem das Wirtschaftsjahr der Gesellschaft endet.

[5] VwGH 19.3.2002, 99/14/0134.
[6] VwGH 21.2.2001, 95/14/0007.

Ergänzungsbilanz-Sonderbilanz (Begriff) – Exkurs

- EStR 2000, Rz 5857:

  „**Ergänzungsbilanzen** beinhalten den einzelnen Gesellschafter betreffende Wertkorrekturen zu den Ansätzen in der Gesellschaftsbilanz. Sie sind insbesondere erforderlich bei von der Gesellschaftsbilanz abweichenden Anschaffungskosten wegen späterem Erwerb eines Gesellschaftsanteiles, bei Übertragung stiller Rücklagen (siehe Rz 5955 ff) bzw Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen (siehe Rz 5946 ff).“

- EStR 2000, Rz 5858:

  „In **Sonderbilanzen** werden jene Umstände dargestellt, die den Gesellschafter nicht in Bezug auf die Gesellschaftsbilanz betreffen. Demnach sind in Sonderbilanzen insbesondere vom einzelnen Gesellschafter der Gesellschaft zur Verfügung gestellte private Wirtschaftsgüter, die als Sonderbetriebsvermögen auszuweisen und die daraus resultierenden Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, die in die Gewinnermittlung miteinzubeziehen sind, sowie besondere Vergütungen, die aus Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschafter resultieren, aufzunehmen.“

- Sonderbetriebsvermögen

  - Sonderbetriebsvermögen:
    - Durch die Gesellschaft genutzte Wirtschaftsgüter, die dem Gesellschafter gehören.
    - Sonderbetriebsvermögen ist ebenso steuerhängig wie reguläres Betriebsvermögen (keine Steuerhängigkeit daher bei Grund und Boden wenn die Gewinnermittlung nicht nach § 5 EStG erfolgt).

  - Sonderbetriebsausgaben (bei der gesonderten Gewinnermittlung des Gesellschafters zu berücksichtigen).
    - Abschreibungen des Sonderbetriebsvermögens
    - Fremdkapitalzinsen der Einlage in die Gesellschaft
    - Fortbildungskosten
    - PKW-Kosten
    - etc

  - Sonderbetriebseinnahme (bei der gesonderten Gewinnermittlung des Gesellschafters zu berücksichtigen).
    - zB Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens

  - Überführung von Sonderbetriebsvermögen:
    - Überführung von SBV ins BV und umgekehrt → es liegt eine Entnahme mit folgender Einlage vor (§ 6 Z 4 und 5 EStG), wenn die quotenmäßige Beteiligung verändert wird. Ansonsten erfolgt die Überführung zu Buchwerten.[7]
    - Überführung von SBV in den eigenen Betrieb eines Gesellschafters → steuerneutral zu Buchwerten, wenn die die Beteiligung an der Gesellschaft BV des eigenen Betriebs darstellt.[8]
    - Überführung des SBV eines Gesellschafters in das SBV eines anderen Gesellschafters → Entnahme und Einlage.[9]
    - Übertragung des Gesellschaftsanteils mitsamt dem SBV → Veräußerungsgewinnermittlung erstreckt sich auch auf das SBV. Zurückbehaltung des SBV führt zur Entnahme.[10]
      - Wird ein geringer Anteil an der Gesellschaft behalten, kann das SBV ohne Gewinnrealisierung zurückbehalten werden.

[7] Siehe EStR 2000, Rz 5931.
[8] Siehe EStR 2000, Rz 5933.
[9] Siehe EStR 2000, Rz 5932.
[10] Siehe EStR 2000, Rz 5932 und 5984.

4. Begünstigungen bei der Gewinnermittlung

- Grundsätzlich wie bei der Gewinnermittlung des Einzelunternehmers (siehe oben).

- Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG

    - Nur natürliche Personen; sind Kapitalgesellschaften beteiligt, gilt der GFB insoweit nicht.
    - Subjektbezogen; der GFB gilt für jede natürliche Person als solche.
    - Anteile der Gesellschaft werden im Betriebsvermögen einer natürlichen Person gehalten:
        - GFB nur auf Ebene des Betriebes (Vermeidung von Kaskadeneffekten) – es muss sich insgesamt ein Gewinn ergeben
            - Gewinn der Mitunternehmerschaft wird anteilig berücksichtigt.
            - Investitionen in der Mitunternehmerschaft (und auch in dessen SBV) werden anteilig berücksichtigt.
    - Mehrere Betriebe und/oder Beteiligungen an Gesellschaften eines Steuerpflichtigen
        - GFB steht nur einmal zu.
        - Grundfreibetrag:
            - Grundfreibetrag (3.900,-- EUR) steht bei Mitunternehmerschaften entsprechend dem Gewinnanteil zu. Es besteht daher eine Begrenzung des Grundfreibetrages pro Mitunternehmerschaft in Höhe des Grundfreibetrages.
            - Gewinne aus Mitunternehmerschaften und Betrieben werden zusammengerechnet, Verluste bleiben unberücksichtigt.
            - Grundfreibetrag ist nach Wahl des Steuerpflichtigen aufzuteilen; höchstens 13% des Gewinnes eines Betriebes oder dem maximal möglichen Anteil des Grundfreibetrages bei einer Mitunternehmerschaft.
                - Grundfreibetrag sollte jenen Betrieben oder Mitunternehmerschaften zugeordnet werden, die keine begünstigten Investitionen getätigt haben, um den investitionsabhängigen Gewinnfreibetrag optimal nutzen zu können.
                - Erfolgt keine Aufteilung durch den Steuerpflichtigen, kommt es ex lege zur Aufteilung im Verhältnis der Gewinne.

        - Investitionsabhängiger Gewinnfreibetrag
            - Nur insoweit zuordenbar als der Gewinn den zugeordneten Grundfreibetrag übersteigt.
            - Die Zurechnung der begünstigten Investitionen erfolgt nach der Vermögensbeteiligung.

- Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG

    - Anteilig im Umfang der Beteiligung natürlicher Personen.

5. Steuersatz

- Der Tarif gem § 33 EStG ist auf das festgestellte Einkommen des Gesellschafters anzuwenden.

6. Verfahrensrecht

- Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO
    - Gewinnfeststellungsbescheid
        - Gewinn

- Überschuss der Einnahmen-Ausgaben Rechnung

- Bindungswirkung der Feststellung für die daraus abgeleiteten Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheide gem § 192 BAO.

II. Erwerbe

1. Gründungen

- *Ertragsteuerliche Konsequenzen*

  - Bewertung des Betriebsvermögens gem § 6 Z 8 lit a iVm Z 5 EStG mit dem Teilwert.
  - Verschiebt sich durch eine Einlage die Beteiligungsquote liegt ein Tausch vor.

2. Kauf oder Schenkung

- *Ertragsteuerliche Konsequenzen*

  - Grundsätzlich wie Betriebserwerb (siehe oben) – anteilig
  - Ergänzungsbilanz für den Firmenwert

III. Verfügungen

- Wie bei einem Einzelunternehmen – anteilig.

C.Kapitalgesellschaften

Werden Unternehmen durch eine Körperschaft im ertragsteuerlichen Verständnis betrieben, handelt es sich idR um Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, SE).

I. Laufende Besteuerung

1. Steuersubjekt

- Steuersubjekt die die Kapitalgesellschaft. Die Körperschaftsteuer wird auch als „die Einkommensteuer für Körperschaften“ bezeichnet.
    - Unbeschränkte Steuerpflicht gem § 1 Abs 2 KStG.
    - Beschränkte Steuerpflicht gem § 1 Abs 3 KStG iVm § 21 KStG.

2. Steuergegenstand

- Steuergegenstand ist das Einkommen (§ 7 Abs 2 KStG).
    - Kraft Rechtsform ergeben sich gem § 7 Abs 3 KStG bei Kapitalgesellschaften stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG).
- Verluste
    - Grundsätzlich voller Verlustausgleich (§ 2 Abs 2, 2a und 2b EStG).
    - Verlustvortrag als Sonderausgabe gem § 8 Abs 4 Z 2 KStG.
        - Sonderregelung des Tatbestandes des Mantelkaufs (§ 8 Abs 4 Z 2 EStG).
- Sonderausgaben
    - Sonderausgaben gem § 8 Abs 4 Z 1 KStG iVm § 18 Abs 1 Z 1, 6, 7 und 8 EStG.

3. Gewinnermittlung

- Kapitalgesellschaften ermitteln den Gewinn nach § 5 EStG:
    - Einkünfte aus Gewerbebetrieb (wegen § 7 Abs 3 KStG).
    - Rechnungslegungspflichtig gem § 189 Abs 1 Z 1 UGB.
- Abweichendes Wirtschaftsjahr möglich (§ 7 Abs 5 KStG).
- Besonderheiten:
    - Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung (§ 8 Abs 1 bis 3 KStG)
        - Nutzungseinlagen sind unbeachtlich.[11]

[11] Siehe dazu KStR 2001, Rz 679.

- Begünstigungen (siehe oben):
  - Forschungsfreibetrag
  - Bildungsfreibetrag
  - Vorzeitige AfA

4. Steuersatz

- Tarif der Körperschaftsteuer gem § 22 Abs 1 KStG beträgt 25% („Flat-Tax“).
  - Der Tarif bei einer Ausschüttung an eine natürliche Person beträgt idR auch 25%, sodass sich insgesamt (auf beiden Ebenen) eine Besteuerung iHv 43,75% ergibt.

- Mindest-Körperschaftsteuer:

  - 5% des gesetzlichen Stammkapitals (§ 24 Abs 4 Z 1 KStG)
    - GmbH → mindestens 1.750,-- EUR
    - AG → mindestens 3.500,-- EUR
    - SE → mindestens 6.000,-- EUR

  - Für jedes volle Kalendervierteljahr zu je einem Viertel abzuführen.

  - Begünstigung:
    - 1. Jahr (4 volle Kalendervierteljahre) → Fixe Mindest-KöSt 1.092,-- EUR (§ 24 Abs 4 Z 3 KStG).

  - Mindest-KöSt fällt auch in Jahren an, in denen steuerlich ein Verlust erwirtschaftet wurde.

  - Die Mindest-KöSt gilt als Vorauszahlung und wird in folgenden Veranlagungszeiträumen auf eine entstehende Körperschaftsteuerschuld angerechnet (§ 24 Abs 4 Z 4 KStG iVm § 45 EStG).

5. Besonderheiten im Kaptialgesellschafts-Konzern

5.1. Beteiligungsertragsbefreiung – Schachtelprivileg

- Nationales Schachtelprivileg
  - Sachliche Steuerbefreiung → Nationale Beteiligungserträge fließen nicht in die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ein (erhöhen nicht den Gewinn).
  - Voraussetzungen:
    - Beteiligung an einer inländischen Körperschaft (§ 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG).
    - Keine Relevanz der Beteiligungshöhe oder der Beteiligungsdauer.
  - Beteiligungserträge:
    - Befreit sind Gewinnausschüttungen.
    - Nicht befreit sind Substanzgewinne („capital gains“).

- Schachtelprivileg für EU/EWR-Gesellschaften
  - Sachliche Steuerbefreiung
  - Voraussetzungen
    - Beteiligung an einer EU/EWR-Körperschaft (§ 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG).
    - Grundsätzlich keine Relevanz der Beteiligungshöhe oder der Beteiligungsdauer.

- Werden die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung erfüllt, gelten die dafür vorgesehenen Regelungen (siehe sogleich)

- Beteiligungserträge:
  - Befreit sind Gewinnausschüttungen.
  - Nicht befreit sind Substanzgewinne („capital gains").

- Internationales Schachtelprivileg
  - Sachliche Steuerbefreiung
  - Voraussetzungen
    - Beteiligung an einer vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaft (§ 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG)
    - Beteiligungsdauer mindestens 1 Jahr
  - Beteiligungserträge:
    - Befreit sind Gewinnausschüttungen.
    - Nicht befreit sind Substanzgewinne („capital gains").[12]
  - Optionsmöglichkeit:
    - Gem § 10 Abs 3 KStG kann auf die Steuerneutralität der Substanzgewinne und -verluste der internationalen Schachtelbeteiligung verzichtet werden.

- Switch over
  - Grundsätzlich gilt bei der Beteiligungsertragsbefreiung die „Befreiungsmethode" – die Erträge aus einer nationalen oder internationalen Schachtel stellen eine sachliche Befreiung dar
  - Ausnahme: Anrechnungsmethode (Verhinderung von Missbrauch)
    - Internationale Schachtelbeteiligung
      - Passive Einkünfte und
      - Niedrigbesteuerung (< 15%)
    - EU/EWR-Körperschaft gem § 10 Abs 1 Z 5 oder 6 KStG
      - Niedrigbesteuerung (< 15%)
    - Bei der Anrechnungsmethode unterliegen die Erträge der nationalen Besteuerung (keine Befreiung) → die im Ausland zu entrichtende Steuer wird angerechnet.
    - Gilt auch für Substanzgewinne von internationalen Schachtelbeteiligungen.
    - Anrechnungsmethode nach Ansicht des VwGH zulässig;[13] derzeit anhängig beim EuGH (Rs *Haribo* und *Salinen*).

5.2. KESt-Befreiung der Ausschüttung

- Grundsätzlich wird bei einer Gewinnausschüttung durch eine Kapitalgesellschaft Kapitalertragsteuer (KESt) iHv 25% einbehalten und abgeführt. Von dieser Pflicht bestehen ua Ausnahmen, wenn der Empfänger der Beteiligungserträge wiederum eine Kapitalgesellschaft ist:
  - Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (§ 94 Z 2 EStG).
    - 25% Beteiligung.
  - Inländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften (§ 95 Z 6 EStG iVm § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG).
  - EU/EWR-Körperschaften (Anlage 2 zum EStG) gem § 94a EStG.
    - 10% Beteiligung.
    - 1 Jahr Beteiligungsdauer.
  - Körperschaften in Drittstatten abhängig von einer DBA-Regelung.
    - ZB Art 10 Abs 2 DBA Österreich – Schweiz oder Art 10 Abs 2 DBA Österreich – Georgien unter den dort genannten Voraussetzungen.

[12] Ausnahme: Liquidations- und Insolvenzverluste.
[13] VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064.

5.3. Abzugsfähige Aufwendungen

- Gem § 11 Abs 1 Z 1 KStG Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit Einlagen und Beiträgen bei Kapitalgesellschaften (zB Kosten der Gründung, Emissionskosten, Druckkosten, Gesellschaftssteuer, Verwaltungskosten, rechtliche oder wirtschaftliche Beratung etc).

- Gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG Zinsen für die Finanzierung des Erwerbs von Kapitalanteilen gem § 10 KStG (zB Aktien, GmbH-Anteile etc), wenn diese einem Betriebsvermögen zuzurechnen sind (ist idR der Fall).

5.4. Gruppenbesteuerung

- Steuerliche Ergebniszurechnung (ohne Ausschüttung) gem § 9 KStG = Durchbrechung des Trennungsprinzips.

- Gruppenbildung:

    - Ausreichende finanzielle Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft (§ 9 Abs 4 KStG); ausländische Kapitalgesellschaften nur bei unmittelbarer Beteiligung (1. Auslandsebene).
    - Alleine oder gemeinsam mit anderen Körperschaften möglich (Beteiligungsgemeinschaft).
    - Steuerausgleichsvereinbarung zwischen den Gruppenteilnehmern
    - Mindestdauer der Gruppe 3 Jahre (§ 9 Abs 9 KStG).

- Vorteile der Gruppe:

    - Steuerlicher Ergebnisausgleich – saldierte Besteuerung beim Gruppenträger.
        - Verluste und Gewinne in verschiedenen Kapitalgesellschaften der Gruppe werden zusammengerechnet.
        - Auslandsverluste werden berücksichtigt; Nachversteuerung, wenn im Ausland Gewinne erzielt werden oder bei Ausscheiden aus der Gruppe.
    - Firmenwertabschreibung auf 15 Jahre gem § 9 Abs 7 KStG bei einem Share-Deal.
    - Verlustvortrag in Gruppenmitgliedern ohne 75%-Grenze (§ 9 Abs 6 Z 4 KStG).

- Nachteile der Gruppe:

    - Teilwertabschreibungsverbot auf Beteiligungen (§ 9 Abs 7 KStG).
    - Außergruppenverluste und Vorgruppenverluste nur mit eigenen Gewinnen des Gruppenmitglieds verrechenbar (§ 9 Abs 6 Z 4 KStG).
    - Eingeschränkte Flexibilität der Konzernstruktur wegen der Abschreibung des Firmenwertes über 15 Jahre oder die Nachversteuerung von Auslandsverlusten bei Veräußerung oder Liquidation.

5.5. Teilwertabschreibung von Beteiligungen

- Unternehmensrecht
  - § 204 Abs 2 UGB → Abschreibung Anlagevermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung; bei Finanzanlagen ist auch bei nur vorübergehender Wertminderung möglich.
  - § 207 UGB → Abschreibung Umlaufvermögen.

- Steuerrecht allgemein
  - § 6 Z 2 lit a EStG → niedrigerer Teilwert kann angesetzt werden:
    - Gewinnermittlung § 4 Abs 1 EStG = Wahlrecht
    - Gewinnermittlung § 5 Abs 1 EStG = Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz nach dem UGB.

- Teilwertabschreibungen von Beteiligungen im Körperschaftsteuerrecht
  - Teilwertabschreibung und Verluste sind auf sieben Jahre zu verteilen (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG):
    - Beteiligungen des Anlagevermögens.
      - Im Umlaufvermögen ist eine sofortige Abschreibung möglich.
    - Aufzuteilen auf das betreffende Wirtschaftsjahr und die nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahre (= 7 Jahre).
    - Sofortige Gegenverrechnung der offenen 7tel auf Antrag, bei
      - späteren Zuschreibungen derselben Beteiligung.
      - späteren Veräußerungsgewinne derselben Beteiligung.
      - Zuschreibungen oder Veräußerungsgewinne von anderen Beteiligungen des AV, die im Jahr der Teilwertabschreibung erfolgen.

  - Abzugsverbote von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten bei Beteiligungen
    - Internationale Schachtelbeteiligungen ohne Option gem § 10 Abs 3 KStG
    - Gruppenbeteiligungen gem § 9 Abs 7 KStG
    - Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen bzw Verluste gem § 12 Abs 3 Z 1 KStG
    - Abschreibungen oder Verluste von im Zusammenhang mit Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften gem § 12 Abs 3 Z 3 KStG.

5.6. Zuschreibung von Beteiligungen

- Unternehmensrecht:
  - § 208 Abs 1 UGB → Zuschreibung, bis zur Höhe der ursprünglichen AK/HK.
  - § 208 Abs 2 UGB → Beibehaltungswahlrecht, wenn auch steuerlich der Wert beibehalten wird („umgekehrte Maßgeblichkeit“).

- Steuerrecht allgemein:
  - § 6 Z 2 lit a EStG → Zuschreibung oder Beibehaltung des niedrigeren Teilwertes.

- Zwingende Zuschreibung (§ 6 Z 13 EStG)
  - Beteiligung iSd § 228 Abs 1 UGB → dauernde Verbindung (im Zweifel ab 20%).
  - Anlagevermögen.
  - Vorhergehende Teilwertabschreibung.
  - Zulässigkeit der Zuschreibung nach dem UGB.

  - Begrenzt ist die Zuschreibung mit den ursprünglichen Anschaffungskosten.

II. Besteuerung der Anteilsinhaber

1. Steuersubjekt

- Steuersubjekt ist der Anteilsinhaber
  - § 1 EStG → natürliche Personen
  - § 1 KStG → juristische Personen

2. Steuergegenstand

- Steuergegenstand ist das Einkommen (§ 2 EStG; §7 Abs 2 KStG).
- Die Besteuerung der Anteilsinhaber betrifft im Besonderen:
  - Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27 EStG.
  - Betriebliche Einkünfte, wenn einem BV zuzurechnen.

- Gewinnausschüttungen
  - Natürliche Personen
    - Steuerpflichtig
    - KESt (25%) und Endbesteuerung
      - Regelbesteuerung gem § 97 Abs 4 EStG möglich.
  - Juristische Personen
    - Sachliche Steuerbefreiung gem § 10 KStG.

- Einlagenrückzahlungen gem § 4 Abs 12 EStG
  - Besteuerung wie Veräußerungsgewinn

- Verluste der Körperschaft
  - Nicht zu berücksichtigen (Trennungsprinzip); eventuell Teilwertabschreibung gem § 6 EStG.
  - In einer Gruppe gem § 9 KStG können Verluste den Anteilsinhabern zugerechnet werden.

3. Rechtsbeziehungen

- Rechtsbeziehungen sind zivilrechtlich und steuerrechtlich anzuerkennen (Trennungsprinzip).
- Bei nicht fremdüblichen Gestaltungen kann es zu verdeckten Ausschüttungen kommen (§ 8 Abs 2 KStG).
- Gesellschaftergeschäftsführung nur bei Beteiligungen bis 25% als Dienstverhältnis möglich (Einkünfte gem § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG iVm § 47 Abs 2 EStG). Ansonsten selbständige Einkünfte gem § 22 Z 2 EStG.

III. Erwerb und Verkauf einer Kapitalgesellschaft

1. Gründung

- Einlagen gelten als Tausch (§ 6 Z 14 EStG).
- Beginn der Körperschaftsteuerpflicht gem § 4 KStG.
  - Feststellung der Rechtsgrundlage (zB Gesellschaftsvertrag, Stiftungsurkunde etc).
  - Erstmaliges nach außen in Erscheinung Treten (zB Eröffnung eines Bankkontos oder der Abschluss von Verträgen).

2. Kauf oder Schenkung

- Erwerb des Wirtschaftsgutes „Beteiligung“:
  - Kauf = Anschaffungskosten.
  - Schenkung
    - Schenkung von einem Betriebsvermögen in ein anders Betriebsvermögen aus betrieblichem Anlass = Fiktive Anschaffungskosten gem § 6 Z 9 lit b EStG.
    - Schenkung von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen aus privatem Anlass = Entnahme zum Teilwert gem § 6 Z 4 EStG (Gewinnrealisierung) und anschließender Einlage zum Teilwert gem § 6 Z 5 EStG.
    - Schenkung aus Privatvermögen an einen Betrieb = Einlage zum Teilwert gem § 6 Z 5 EStG, wenn der Teilwert niedriger ist als die Anschaffungskosten. Ist der Teilwert höher als die AK, gelten die AK als Buchwert damit die Steuerhängigkeit der stillen Reserven gewahrt bleibt (§ 6 Z 5 zweiter Satz EStG).
    - Schenkung zwischen Privaten = Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers sind steuerlich maßgeblich (zB für Einkünfte gem § 31 EStG).
- Steuerliche Behandlung des Wirtschaftsgutes hängt bei betrieblichen Einkünften von der Gewinnermittlung ab:
  - Bilanzierung = die Beteiligung ist mit den Anschaffungskosten oder dem Teilwert anzusetzen (§ 6 Z 2 lit a EStG). Im Falle einer Schenkung iSd § 6 Z 9 lit b EStG sind die fiktiven Anschaffungskosten maßgeblich.
  - Einnahmen-Ausgaben-Rechnung = die Ausgabe für die betriebsnotwendige Beteiligung ist eine Betriebsausgabe.

3. Verkauf des Unternehmens – Verkauf der Anteile

3.1. Verkauf des Unternehmens durch die Kapitalgesellschaft

- Betriebsveräußerung (siehe oben)
  - Die Begünstigungen der Betriebsveräußerungen stehen idR nur natürlichen Personen zu.
- Liquidation gem § 19 KStG.

3.2. Verkauf der Anteile

- Privatvermögen
  - Spekulationseinkünfte gem § 30 EStG, wenn kürzer als 1 Jahr gehalten.
  - Einkünfte aus der Veräußerung von bestimmten Beteiligungen gem § 31 EStG.
    - Mindestens 1% Beteiligung in den letzten fünf Jahren.
  - Als Veräußerung gelten auch:
    - Liquidation einer Körperschaft gem § 31 Abs 2 Z 1 EStG.
    - Verlust des Besteuerungsrechtes Österreichs durch Wegzug (§ 31 Abs 2 Z 2 EStG).

- Betriebsvermögen
  - Betriebliche Einkünfte (§§ 21 bis 24 EStG).

- Veräußerungsgewinne
  - Voller Tarif bei Spekulationsgewinnen.
  - Halber Durchschnittssteuersatz gem § 37 Abs 4 Z 2 EStG.

  - Verluste nicht ausgleichsfähig, nicht Vortragsfähig.

  - Werbungskosten oder Betriebsausgaben iZm endbesteuerten Kapitalanlagen sind nur insoweit abzugsfähig als diese die endbesteuerten Kapitalerträge übersteigen (§ 20 Abs 2 EStG und § 12 Abs 2 KStG).

D.Sonstige Steuern

I. Umsatzsteuer

- Für die Unternehmereigenschaft iSd UStG ist der Auftritt nach außen entscheidend. Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften gelten idR als selbständige Unternehmer.
  - Umsätze zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft sind möglich.

- Einzelunternehmer gelten als Unternehmer iSd UStG. Das Unternehmen umfasst auch ertragsteuerlich außerbetriebliche Einkünfte (zB Vermietung).

- Die Veräußerung von Betrieben erfüllt idR einen steuerbaren Tatbestand (Lieferung oder Entnahme). Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist idR § 4 Abs 7 UStG einschlägig.

II. Schenkungsmeldung

- Schenkungsmeldung gem § 121a BAO für
  - Schenkungen > 50.000,-- in 1 Jahr zwischen nahen Angehörigen
  - Schenkungen > 10.000,-- in 5 Jahren zwischen sonstigen Personen

    - Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 121a Abs 1 Z 1 lit a BAO)
    - Gesellschaftsanteile an Personengesellschaften (§ 121a Abs 1 Z 1 lit a BAO)
    - Betriebe (§ 121a Abs 1 Z 1 lit b BAO)

III. Grunderwerbsteuer

- Steuergegenstand
  - Übertragung von Grundstücken (§ 1 Abs 1 und 2 GrEStG).
  - Erwerb aller Anteile an grundstücksbesitzender Gesellschaft (§ 1 Abs 3 GrEStG) = Anteilsvereinigung.
- Bemessungsgrundlage (§§ 4 bis 6 GrEStG)
  - 3facher EHW, oder
  - höhere Gegenleistung.
- Steuersatz (§ 7 GrEStG)
  - 3,5%
  - 2 % für nahe Angehörige
- Ausnahmen
  - Betriebsnachfolge bis zu einer Bemessungsgrundlage von 365.000,-- EUR gem § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG.
- Begünstigungen
  - Betriebsübertragung bis zu einer Bemessungsgrundlage von 75.000,-- EUR gem § 5a Abs 2 Z 2 NeuFÖG.

IV. Gesellschaftsteuer

- Steuergegenstand (§ 2 KVG)
  - Gründung (Zuschüsse zu) einer
    - Kapitalgesellschaft oder einer
    - GmbH & CoKG
- Bemessungsgrundlage (§ 7 KVG)
  - Wert der Leistung, oder
  - Wert der Gesellschaftsrechte
- Steuersatz (§ 8 KVG)
  - 1%

Teil II: Besteuerung von Umgründungen

A.Allgemeines

I. Grundsätze des UmgrStG

1. Rechtsformänderung

- Formwechselnde Umgründungen:
  - Nicht vom UmgrStG erfasst weil idR keine steuerlichen Auswirkungen.
  - Gesellschaftsrechtliche Grundlage.
  - Keine Änderung der Identität des Rechtsträgers.
    - GmbH – AG; AG – SE
    - OG – KG

- Vermögensübertragende Umgründungen
  - Übertragung von Vermögen auf einen anderen Rechtsträger durch einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang.

  - Allgemeines Steuerrecht:
    - Übertragung von Vermögen ist nach allgemeinem Steuerrecht:
      - ✓ Veräußerung
      - ✓ Entnahme
      - ✓ Liquidation
    - Folgen:
      - ✓ Ertragsteuerliche Gewinnrealisierung der stillen Reserven
      - ✓ Untergang von Verlusten
      - ✓ Verkehrssteuern

  - Umgündungssteuergesetz:
    - Begünstigungen:
      - ✓ Keine Gewinnrealisierung
      - ✓ Übergang des Verlustvortrages
      - ✓ Verkehrssteuerliche Begünstigungen

2. Vermögensübertragung

- Ziel des UmgrStG ist die begünstigte steuerliche Behandlung von Vermögensübertragungen.
- Art des begünstigten Vermögens ist unterschiedlich:
  - Beliebiges Vermögen (zB Liegenschaften, Betriebe, Bargeld, Kapitalanteile etc).
    - Im Rahmen eines Rechtssubjektes (zB bei der Verschmelzung).
  - Bestimmter Vermögenstypus (zB Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, qualifizierter Kapitalanteil).
    - ZB Anwendungsvoraussetzung bei der Einbringung oder Spaltung.

3. Gesellschaftsrecht

- Grundlage ist die ordnungsgemäße Beachtung des Gesellschaftsrechts:
  - Verschmelzung (zB AktG [§§ 219 ff], GmbHG, EU-Verschmelzungsgesetz, Eintragung ins Firmenbuch [§ 225 AktG iVm § 5 Z 4 FBG]).
  - Umwandlung (zB Umwandlungsgesetz).
  - Spaltung (zB Spaltgesetz).
  - Einbringungen (zB AktG, GmbHG zur Sachgründung und Sacheinlage).
  - Realteilungen (zB UGB zur Auflösung von Personengesellschaften).
  - Zusammenschlüsse (zB UGB zur Gründung von oder Einlage in Personengesellschaften).

- Rechtsnachfolge
  - Gesamtrechtsnachfolge (Vermögen und Schulden gehen insgesamt über)
    - Verschmelzung
    - Umwandlung
    - Spaltung (Partielle Gesamtrechtsnachfolge nach dem SpaltG)
    - Anwachsung gem § 142 UGB
  - Einzelrechtsnachfolge (Vorab zu klären, welche Rechtsverhältnisse übertragen werden)
    - Einbringung
    - Realteilung
    - Zusammenschluss

4. Ertragsteuerneutralität

- Buchwertfortführung
  - Keine Aufdeckung der stillen Reserven durch Fortführung der Buchwerte durch den Rechtsnachfolger.
  - Besteuerung entfällt nicht, sondern wird durch das UmgrStG auf einen späteren Zeitpunkt verschoben.

5. Gegenleistung

- Für die Übertragung des Vermögens muss grundsätzlich eine gesellschaftsrechtliche Gegenleistung durch den Übernehmer erbracht werden.
  - Gewährung oder Ausgabe von Anteilen.
  - Kapitalerhöhung.
  - Ausnahmen bestehen etwa für 100% Beteiligungen.

- Der Umgründungsvorgang ist ein Tauschvorgang, der in einem wertäquivalentem Verhältnis stehen muss.
  - Verglichen werden idR die Verkehrswerte des übertragenen Vermögens und der Gegenleistung (Anteile).
  - Für die Vermögensbewertung können Gutachten eingeholt werden.

6. Rückwirkungsfiktion

- Umgründungsstichtag kann zu einem beliebigen Zeitpunkt gewählt werden.[14] – meist wird ein Stichtag in der Vergangenheit gewählt.
  - Rückwirkungsfristen:
    - 9-Monatsfrist aus dem Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (zB § 202 Abs 2 Z 1 UGB).
    - 9-Monatsrist gem § 13 UmgrStG.
  - Ab dem Umgründungsstichtag sind die Rechtsverhältnisse dem übernehmenden Rechtsnachfolger zuzurechnen.
  - Bei Umgründungen sind idR Bilanzen zu erstellen → als Umgründungsstichtag ist ein Bilanzstichtag von Vorteil.

- Zurechnung
  - Rückwirkend übertragen kann nur Vermögen werden, das am Umgründungsstichtag dem Übertragenden zuzurechnen war.

7. Übertragung von Verlusten

- Verluste sind höchstpersönlich und nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen nicht übertragbar.[15]
- Mit dem UmgrStG ist die Übertragung eines Verlustes möglich (Objektbezogenheit des Verlustes).
  - Die Übertragbarkeit von Verlusten ist an bestimmte Voraussetzungen gebunden (zB § 4 UmgrStG).

8. Verkehrssteuern und sonstige Abgaben

8.1. Umsatzsteuer

- Umgründung sind nach dem UmgrStG nicht steuerbar.
- Keine Rückwirkungsfiktion.

8.2. Gesellschaftsteuer

- Befreiung von der Gesellschaftsteuer durch das UmgrStG:
  - Das übertragene Vermögen muss schon 2 Jahre bestehen.
- Befreiung von der Gesellschaftsteuer im KVG (§ 6 Abs 1 Z 3 KVG):
  - Vermögensübertragung von zwei Kapitalgesellschaften.

[14] Zum Vertragsabschluss vor dem Umgründungsstichtag siehe UmgrStR 2002, Rz 763.
[15] Vgl *Doralt/Ruppe* I[9], Rz 627 f.

8.3. Gebühren

- Befreiung von der Zessionsgebühr durch das UmgrStG bei Einbringungen (§ 22 Abs 4 UmgrStG).
  - Das übertragene Vermögen muss schon 2 Jahre bestehen.

- Befreiung von den Stempel- und Rechtsgebühren durch das UmgrStG bei der Übertragung einer Vertragstellung (Vertragsübernahme) gem § 42 UmgrStG.
  - Gebühren- oder kapitalverkehrssteuerlich begünstigter Vorgang nach Art III bis VI UmgrStG.
    - Die Art der Begünstigung ist nicht relevant (zB UmgrStG oder § 6 Abs 1 Z 3 KVG)

8.4. Grunderwerbsteuer

- Begünstigung der Grunderwerbsteuer durch das UmgrStG
  - Berechnung der Grunderwerbsteuer vom 2fachen Einheitswert in den Fällen des § 1 Abs 1 und 2 GrEStG.
  - Eine Anteilsvereinigung iSv § 1 Abs 3 GrEStG ist nicht begünstigt und wird mit dem 3fachen Einheitswert berechnet.

9. Formalitäten

- (An)Meldung gem § 13 UmgrStG bei Einbringungen:
  - Anmeldung beim Firmenbuchgericht innerhalb von 9 Monaten (bei der Einbringung im Wege einer Sachgründung oder Kapitalerhöhung).
  - Meldung beim zuständigen Finanzamt des Übernehmers (bei den übrigen Fällen der Einbringung).

- Anzeige
  - Allen beteiligten Finanzbehörden ist innerhalb von 9 Monaten Anzeige zu erstatten (§ 43 Abs 1 UmgrStG).

- Evidenzhaltung (§ 43 Abs 2 UmgrStG)
  - Buchwerte.
  - Anschaffungskosten von Anteilen.

- Folgen von Formmängeln:
  - Fehlende (unvollständige) Anmeldung beim Firmenbuchgericht → keine Anwendung des UmgrStG.

  - Fehlende (unvollständige) Meldung beim Finanzamt → keine Anwendung des UmgrStG (aber eventuell Möglichkeit zur Inanspruchnahme eines Ersatzstichtages mit Heilung der Fehl- oder Nichtanzeige).

  - Versäumnis der rechtzeitigen Anzeige → Finanzordnungswidrigkeit ohne Versagung der Anwendung des UmgrStG.

10.Missbrauch

- Die Begünstigungen des UmgrStG stehen nur zu, wenn keine missbräuchliche Umgehung oder Minderung der Abgabenpflicht vorliegt (§ 44 UmgrStG)
  - Das Gesetz verweist auf die Missbrauchsbestimmungen des § 22 BAO und Art 15 FRL.[16]

Beispiel zu Missbrauch

A und B wollen ihre Betriebe tauschen. Um eine Gewinnrealisierung zu vermeiden schließen sie sich in einem ersten Schritt zu einer OG zusammen (steuerneutraler Zusammenschluss iSd UmgrStG). In einem zweiten Schritt erfolgt eine steuerneutrale Realteilung mit dem Ergebnis, dass die Betriebe dem jeweils Andern zukommen. Auf derartige Konstruktionen ist das UmgrStG gem § 44 UmgrStG iVm § 22 BAO nicht anzuwenden.

[16] Die Fusionsrichtlinie wurde 2009 in einer kodifizierten Fassung neu veröffentlicht: RL 2009/133/EG vom 19. 10. 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat.

II. Durch das UmgrStG erfasste Umgründungen

- Art I Verschmelzung
  - Verschmelzung zweier Körperschaften.
- Art II Umwandlung
  - Errichtende Umwandlung
    - Kapitalgesellschaft wird auf mehrere Gesellschafter umgewandelt, wodurch eine neue Personengesellschaft entsteht.
  - Verschmelzende Umwandlung
    - Kapitalgesellschaft wird auf den Hauptgesellschafter (90% Beteiligung) umgewandelt.
      - Seit dem GesRÄG 2007 gilt dies nicht für inländische und EU/EWR-Kapitalgesellschaften (weil diesen ohnehin die Verschmelzung offensteht) - § 2 Abs 1 UmwG.
- Art III Einbringung
  - Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft (§ 12 Abs 3 UmgrStG)
    - Betrieb
    - Teilbetrieb
    - Mitunternehmeranteil
    - Wesentliche Kapitalbeteiligung (mindestens 25%)
- Art IV Zusammenschluss
  - Einbringung in eine Personengesellschaft
    - Betrieb
    - Teilbetrieb
    - Mitunternehmeranteil
- Art V Realteilung
  - Aufteilung einer Personengesellschaft
    - Betriebe
    - Teilbetriebe
    - Mitunternehmeranteile
- Art VI Spaltung
  - Spaltung einer Kapitalgesellschaft durch Übertragung von Vermögen auf eine oder mehrere andere Kapitalgesellschaften.
    - Betrieb
    - Teilbetrieb
    - Mitunternehmeranteil
    - Wesentliche Kapitalbeteiligung (mindestens 25%)
  - Rechtsgrundlagen:
    - Handelsspaltung nach dem Spaltungsgesetz.
    - Steuerpaltungen gem § 38a UmgrStG bis 31.12.2011 (3. Teil Z 6 lit h UmgrStG).
      - Hauptanwendungsfall sind Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die durch das Spaltungsgesetz nicht erfasst werden. Die Bestimmungen zur Steuerspaltung sollen solange gelten, bis ein zivilrechtliches Spaltungsgesetz für Genossenschaften in Kraft tritt.

❖ Anwachsung gem § 142 UGB

- Verbleibt nur ein Gesellschafter erlischt die OG oder KG ohne Liquidation. Das Vermögen der Gesellschaft geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über.
- Ertragsteuerneutral wegen dem Durchgriffsprinzip.
- Verkehrssteuerbegünstigung und Rückwirkungsfiktion gelten auch bei der Anwachsung, wenn diese durch eine Umgründung iSd UmgrStG ausgelöst wurde.

❖ Internationale Umgründung

- Das UmgrStG erfasst auch grenzüberschreitende Umgründungen, sofern diese gesellschaftsrechtlich möglich sind.
  - ZB Import-Verschmelzung oder Export-Verschmelzung auf der Grundlage des EU-Verschmelzungsgesetzes 2007.
- Das UmgrStG sieht spezielle Regelungen für grenzüberschreitende Umgründungen vor.
  - ZB § 1 Abs 2 UmgrStG bei Export-Verschmelzungen oder § 3 Abs 1 Z 2 und 3 UmgrStG bei Import-Verschmelzungen.

III. Allgemeines Vorgehen bei einer Umgründung

1. Gesellschafts- und zivilrechtliche Voraussetzungen

- Prüfung der gesellschaftsrechtlichen und zivilrechtlichen Voraussetzungen und der Zulässigkeit des Umgründungsvorganges.
- Prüfung einer Mietzinsanpassung gem § 12a MRG.
- Prüfung arbeitsrechtlicher Aspekte (zB § 3 AVRAG oder § 8 ArbVG).

2. Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG

- Allgemeine Voraussetzungen zur Anwendung des UmgrStG (im jeweils ersten § jedes Artikels).
- Übertragung von begünstigtem Vermögen.
- Gesellschaftsrechtliche Grundlage und gesellschaftsrechtliche Gegenleistung.
- Zulässigkeit des Umgründungsstichtages.
  - Regelmäßig stellt sich die Frage, ob die geplante Rückwirkung zulässig ist.
    - ✓ Bilanz
    - ✓ Verfügung über das Vermögen
- Steuerhängigkeit beim Rechtsnachfolger.

3. Nationale Ertragsteuerneutralität

- Buchwertfortführung:
  - Unternehmen selbst – Werte in der Bilanz werden grundsätzlich fortgeführt.
  - Gesellschaftsanteilen – Anschaffungskosten werden idR fortgeführt.
- Evidenzpflicht der fortgeführten Werte gem § 43 Abs 2 UmgrStG.

- Ausnahmen von der Buchwertfortführung:
  - Nach § 24 UmgrStG ist bei Zusammenschlüssen Voraussetzung für die Steuerneutralität, dass Vorsorge gegen eine Verschiebung der stillen Reserven getroffen wird.
  - Internationale Umgründungen – Bei ausländischem Vermögen kann es zu zwingenden Aufwertungen kommen (Territorialitätsprinzip).

4. Verlustverwertung

- Das verlusterzeugende Vermögen muss noch in vergleichbarem Umfang vorhanden sein.
- Es liegt kein Mantelkauf vor.
- Kein Übergang des Verlustvortrags bei Zusammenschlüssen oder Realteilungen.
- Zusätzliche Voraussetzungen bei verbundenen Körperschaften (im Konzern) gem § 4 Abs Z 1 lit d UmgrStG.

5. Begünstigungen bei Verkehrssteuern und sonstigen Abgaben

- Umsatzsteuer
  - Umgründungen sind kein steuerbarer Umsatz.
- Gesellschaftsteuer
  - Befreiung, wenn die 2 Jahresfrist erfüllt ist.
  - Befreiung zwischen Kapitalgesellschaften gem § 6 Abs 1 Z 3 KVG.
  - Nicht steuerbar → Up-stream-Umgründungen.
- Gebühren
  - Befreiung, wenn die 2 Jahresfrist erfüllt ist.
  - Nicht steuerbar → Vertragsübernahmen (Gesamtrechtsnachfolge oder ex-lege-Vertragsübernahmen gem § 38 UGB).
- Grunderwerbsteuer
  - Ermäßigung auf den 2fachen Einheitswert.
  - Keine Ermäßigung für Anteilsvereinigungen.
  - Realteilungen → 3 Jahresfrist gem § 31 Abs 3 UmgrStG.

6. Rückwirkungsfiktion

- Rückwirkung der steuerlichen Folgen auf den Umgründungsstichtag.
- Keine Rückwirkung für Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Sozialversicherung.
- Frist von neun Monaten
  - Im Falle einer Firmenbuchmeldung gilt das Einlangen bei Gericht.
  - Im Falle einer Anmeldung beim Finanzamt gilt das Absenden.
    - Bei Unvollständigkeit eventuell Nachfristsetzung.

7. Umgründungsplan (§ 39 UmgrStG)

- Ein Umgründungsstichtag für mehrere Umgründungen, die gleichzeitig stattfinden sollen.
- Nachweisbar vor der Beschlussfassung der ersten Umgründung zu erstellen, wenn dasselbe Vermögen mehrfach auf den denselben Stichtag übertragen wird.
- Verweis in allen Umgründungsverträgen auf den Umgründungsplan.

B.Umgründungen iZm Kapitalgesellschaften

I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

1. Gesellschaftsrecht

- Begriff:
  - Übertragung von Vermögen auf eine Körperschaft.

- Spezielle gesellschaftsrechtliche Bestimmungen fehlen; es gelten die Bestimmungen über die Sacheinlage (Sachzuwendung) und die Sachgründung:
  - §§ 20 und 150 AktG
  - § 6 ff und 52 GmbHG
  - § 202 UGB

- Übertragung erfolgt grundsätzlich durch Einzelrechtsnachfolge
  - Keine Übertragung von Vertragsverhältnissen ohne Zustimmung der Gläubiger (Widerspruchsrecht gem § 38 UGB).
  - Ausnahmen:
    - Gesamtrechtsnachfolge:
      - Anwachsung gem § 142 UGB
      - § 92 BWG
      - § 61a VAG
    - Arbeitsverhältnisse gehen grundsätzlich kraft Gesetz über (§ 3 AVRAG).

- Sacheinlagevertrag (Einbringungsvertrag):
  - Zu übertragendes Vermögen.
  - Gesellschaftsrechtliche Gegenleistung.
  - Einbringungsstichtag.

- Arten der Einbringung:

  - Einbringung in neu gegründete Gesellschaft:
    - Sachgründung mit Gründungsprüfung (ev Verzicht auf Gründungsprüfung gem § 6a GmbHG).
    - Bar und Sachgründung → Hälfte des Gesamtkapitals bar (keine Gründungsprüfung) und die zweite Hälfte im Wege der Einbringung.
    - Bargründung mit anschließender Einbringung gegen Verzicht auf Anteilsgewährung (Sacheinlage als Kapitalrücklage).

  - Einbringung in bestehende Gesellschaft:
    - Kapitalerhöhung.
      - Verzicht auf Kapitalerhöhung (Sachzuwendung) nur als Ausnahmefall für die Anwendung des UmgrStG möglich (§ 19 Abs 2 Z 5).
    - Anteilsabtretung durch übrige Gesellschafter.
    - Anteilsabfindung mit eigenen Anteilen durch die Gesellschaft.

- Vermeidung der verbotenen Einlagenrückgewähr:
  - Betroffen sind side-stream und up-stream Einbringungen (im Konzern) → §§ 52, 54, 56 und 224 AktG; §§ 82 f GmbHG.

- Die Anwendung des Art III UmgrStG wird durch eine verbotene Einlagenrückgewähr grundsätzlich nicht gehemmt.

2. Anwendungsvoraussetzungen (§§ 12 und 19 UmgrStG)

2.1. Übersicht

Das UmgrStG ist bei Vorliegen der Voraussetzungen (§ 12 Abs 1 UmgrStG) zwingend anzuwenden (§ 12 Abs 4 UmgrStG):

- Einbringungsfähiges Vermögen (§ 12 Abs 2 UmgrStG) mit positivem Verkehrswert wird tatsächlich übertragen.
  - Tatsächlich übertragen meint die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums iSv § 24 BAO.
  - Das übertragene Vermögen muss dem Einbringenden im Übertragungszeitpunkt zuzurechnen sein.
    - Ausnahme: Erwerb im Erbweg oder bei mehreren Umgründungen im Rahmen eines Umgründungsplanes.
- Einbrinungsvertrag.
- Einbrinungsbilanz (§ 15 UmgrStG).
- Zulässige übernehmende Körperschaft (§ 12 Abs 3 UmgrStG).
- Gegenleistung gem § 19 UmgrStG.

2.2. Einbringungsfähiges Vermögen (§ 12 Abs 2 UmgrStG)

- Betrieb (§ 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG)[17]
  - Einkunftsquelle im Sinne des EStG (§ 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG).
  - Zumindest wesentliche Betriebsgrundlagen werden übertragen (UmgrStR 2002, Rz 688).
  - Stichtagsbilanz muss vorliegen (§ 4 Abs 1 EStG oder § 5 EStG).

- Teilbetrieb
  - Organisatorisch in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Betriebes.
  - Muss bereits am Einbringungsstichtag bestehen.[18]
  - Stichtagsbilanz muss vorliegen für den gesamten Betrieb (§ 4 Abs 1 EStG oder § 5 EStG).

- Mitunternehmeranteil (§ 12 Abs 2 Z 2 UmgrStG)[19]
  - Anteil an einer Mitunternehmerschaft iSd EStG mit betrieblichen Einkünften. In den Mitunternehmeranteil einzubeziehen sind:
    - Anteiliges Eigenkapital
    - Sonderbetriebsvermögen
    - Ergänzungskapital
  - Beteiligung an der Substanz erforderlich.
  - Ausmaß des Anteils ist nicht relevant.
  - Es können auch nur Teile der Mitunternehmerschaftsanteile übertragen werden.

[17] Siehe UmgrStR 2002, Rz 587 ff.
[18] Siehe UmgrStR 2002, Rz 715.
[19] Siehe UmgrStR 2002, Rz 717 ff.

- Das Eigenkapital, SonderBV und Ergänzungskapital sind quotenmäßig aufzuteilen (UmgrStR 2002, Rz 719).

- Stichtagsbilanz muss vorliegen für die gesamte Mitunternehmerschaft (§ 4 Abs 1 EStG oder § 5 EStG).

- Qualifizierter Kapitalanteil (§ 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG)
  - Inländische oder ausländische vergleichbare Kapitalgesellschaften, sowie Gesellschaften eines EU-Staates iSd Anlage zum UmgrStG.
  - Höhe der Beteiligung:
    - 25% Mindestbeteiligung am Nennkapital
    - Mehrheit der Stimmrechte wird durch die Einbringung unmittelbar
      - erreicht, oder
      - erweitert
  - Ausschließlich zur Finanzierung des Kapitalanteils aufgenommenes Fremdkapital kann vertraglich auch einbezogen und übertragen werden.

- Positiver Wert des Vermögens
  - „Stand alone"-Bewertung des Vermögens muss positiv sein (positiver Verkehrswert).[20]
  - Zeitpunkt (§ 12 Abs 1 Satz 2 UmgrStG):
    - Zum Einbringungsstichtag
    - Ist der Verkehrswert nicht positiv zum Einbringungsstichtag, kann dies bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages verbessert werden
      - Verbesserung der Ertragslage.
      - Zuführen von Vermögen oder Zurückbehalten von Verbindlichkeiten (§ 16 Abs 5 UmgrStG) = Rückwirkende Maßnahmen:
        - Entnahme
        - Vorbehaltene Entnahme
        - Zurückbehaltung oder Verschiebung von Vermögen oder Verbindlichkeiten
  - Der positive Verkehrswert ist bei Zweifeln der Behörden (zB buchmäßige Überschuldung) durch Gutachten nachzuweisen (§ 12 Abs 1 UmgrStG).

2.3. Schriftlicher Einbringungsvertrag (Sacheinlagevertrag) gem § 12 Abs 1 UmgrStG

- Zweck des Einbringungsvertrages ist die Definition und Abgrenzung des eingebrachten Vermögens sowie der Festlegung der Gegenleistung und den übrigen Bedingungen (zB rückwirkende Änderungen gem § 16 Abs 5 UmgrStG oder der Verweis auf einen Umgründungsplan gem § 39 UmgrStG).
- Einbringender
- Übernehmende Körperschaft
- Einbrinungsstichtag (§ 13 UmgrStG)
  - Rückwirkung bis zu 9 Monate möglich.
- Einbringungsvermögen (Hinweis auf Stichtags- und Einbrinungsbilanz)
  - Aufzählung von übertragenen, aber nicht bilanzierten Wirtschaftsgütern (insbesondere bei Teilbetriebseinbringungen)
    - Unkörperliche Wirtschaftsgüter (zB Patente)
    - Haftungen
    - Geringwertige Wirtschaftsgüter
    - Sonderbetriebsvermögen (Liegenschaften, PKW, Kredite der Gesellschafter etc)
    - Private Kapitalanteile (die nicht bilanziert sind)

[20] Ergibt sich bereits aus dem Verbot der Unter-pari-Emission bzw dem Verbot der Einlagenrückgewähr.

- Gesamteinbringung eines Betriebes (mit allen Aktiven und Passiven) möglich (Generalklausel)
  - Aufzählung der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter notwendig (zB PKW).

- Gegenleistung

2.4. Einbringungsbilanz und Stichtagsbilanz

- Stichtagsbilanz (§ 12 Abs 2 Z 1 und 2 UmgrStG)
  - Notwendige Steuerbilanz (gem § 4 Abs 1 EStG oder § 5 EStG).
  - Für den ganzen Betrieb zu erstellen, auch wenn nur Teilbetrieb übertragen wird.

- Einbringungsbilanz (§ 15 UmgrStG)
  - Zu erstellen bei der Einbringung von:
    - Betrieben
    - Teilbetrieben
    - Mitunternehmeranteilen
    - Kapitalanteil in einem Betriebsvermögen
  - Nicht zu erstellen:
    - Einbringung eines Kapitalanteils aus dem Privatvermögen

  - Regelmäßig wird die notwendige Steuerbilanz gem § 12 Abs 1 UmgrStG zur Erstellung herangezogen.
    - Kann entfallen, wenn die maßgeblichen Wert im Einbrinungsvertrag beschrieben werden (§ 15 Satz 3 UmgrStG).

  - Inhalt der Bilanz:
    - Vermögenswerte zu Buchwerten (idR aus Steuerbilanz zum Stichtag übernommen)
      - Vermögenswerte können nach § 16 Abs 5 UmgrStG auch verändert werden (siehe unten).
    - Saldo bezeichnet als „Einbrinungskapital".

  - Einbringungsbilanz ist dem zuständigen Finanzamt der übernehmenden Körperschaft vorzulegen (§ 15 Satz 2 UmgrStG).

2.5. Übernehmende Körperschaft (§ 12 Abs 3 UmgrStG)

- Übernehmende Körperschaften können sein:
  - Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
  - Gesellschaften eines EU-Staates.
  - Vergleichbare ausländische Gesellschaften, wenn ein DBA besteht.
- Die Körperschaft muss im Falle eines rückbezogenen Einbringungsstichtages noch nicht existieren. Mit Abschluss des Einbringungsvertrages muss der Rechtsakt (idR Gesellschaftsvertrag) über die Errichtung erfolgt sein. Eine Firmenbucheintragung muss noch nicht vollzogen sein.[21]

2.6. Gegenleistung (§ 19 UmgrStG)

[21] Vgl *Rabel* in Helbich/Wiesner/Bruckner (Hrsg), Handbuch der Umgründungen, § 12 Rz 132.

- Dem Einbringenden sind grundsätzlich neue Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu gewähren (§ 19 Abs 1 und 3 UmgrStG):
  - Gründung
  - Kapitalerhöhung

- Ausnahmen – Anteilsgewährung kann unterbleiben:
  - Die Zuzahlung von maximal 10% des Gesamtnennbetrages (§ 19 Abs 2 Z 3 UmgrStG) bei einer Kapitalerhöhung.
  - Anteilsabtretung:
    - Anteilsabtretung durch bestehende Anteilsinhaber (§ 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG).
    - Abtretung von Anteilen, die die Köperschaft selbst hält (§ 19 Abs 2 Z 1 UmgrStG).
  - Verzicht auf Anteilsgewährung (§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG):
    - Einbringender ist Alleingesellschafter.
    - Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft sind gleich (Konzern).
  - Soweit die übernehmende Körperschaft Anteile an der übertragenen Mitunternehmerschaft aufgibt (§ 19 Abs 2 Z 4 UmgrStG).

- Äquivalenz (§ 22 Abs 1 UmgrStG)
  - Die gewährten Anteile müssen grundsätzlich äquivalent sein (bezogen auf die Verkehrswerte), ansonsten liegt insoweit eine Zuwendung vor.
    - Durch eine Zuwendung reduzieren sich die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung beim Zuwendenden. Die Anschaffungskosten des Begünstigten werden im selben Ausmaß erhöht.
    - Liegt ein subjektiver Bereicherungswille vor, liegt Schenkungsmeldepflicht vor (§ 121a BAO).
  - Äquivalenz kann durch Sondergesellschaftsrechte hergestellt werden:
    - Alineare Ausschüttungs- oder Liquidationsansprüche.
    - Alineare Zuschusspflichten.

3. Einbringungsstichtag und Rückwirkung

- Einbringungsstichtag ist grundsätzlich frei wählbar
- Rückwirkung ist möglich
  - Innerhalb von neun Monaten
    - Anmeldung Firmenbuch (Sachgründung, Kapitalerhöhung)
    - Finanzamt melden (übrige Fälle)

- Mit Ablauf des Einbringungsstichtags geht das Vermögen aus ertragsteuerlicher Sicht auf die Körperschaft über (§ 13 UmgrStG).

4. Ertragsteuerneutralität

4.1. Keine Gewinnrealisierung und doppelte Buchwertfortführung

- Keine Aufdeckung der stillen Reserven auf Ebene der übernehmenden Körperschaft (§ 16 Abs 1 UmgrStG) = Buchwertfortführung.
  - Voraussetzung ist die Steuerhängigkeit der stillen Reserven in Österreich.
  - Ausnahmen gem § 16 Abs 1 bis 3 UmgrStG.

- Kapitalanteile aus dem Privatvermögen werden mit den Anschaffungskosten angesetzt (§ 17 Abs 1 UmgrStG).
  - Ausnahmen gem § 16 Abs 1 bis 3 UmgrStG sinngemäß.
  - Weitere Ausnahmen gem § 17 Abs 2 UmgrStG.

- Verdopplung stiller Reserven
  - Der Buchwert des eingebrachten Vermögens (Einbringungskapital) gilt als:
    - Anschaffungskosten der Gegenleistung (der Anteile) gem § 20 UmgrStG.
    - Zuschreibung zu den Anschaffungskosten bei Unterbleiben einer Gegenleistung gem § 20 Abs 4 Z 1 UmgrStG.
  - Die stillen Reserven bestehen im Vermögen der übernehmenden Körperschaft und in den Anteilen des Einbringenden (daher doppelt).

4.2. Auswirkungen auf den Einbringenden

- Einbringungsbilanz mit steuerlichen Buchwerten (§ 14 UmgrStG) = Stichtagsbilanz.
  - Notwendige Steuerbilanz (gem § 4 Abs 1 EStG oder § 5 EStG).
    - Wurde der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, ist zum Stichtag ein Übergangsgewinn/-verlust zu ermitteln (§ 4 Abs 10 EStG). Ein Übergangsverlust ist zu siebenteln, wobei das erste 7tel dem Einbringenden zusteht. Die übrigen 7tel stehen idR der übernehmenden Körperschaft zu.[22]
    - Wird bei E/A-Rechnern ein Teilbetrieb übertragen, kann es zum doppelten Wechsel der Gewinnermittlungsart kommen: Die Bilanz ist für den gesamten Betrieb zu erstellen → Teilbetrieb wird eingebracht → für den übrigen Betrieb erfolgt wieder ein Wechsel zur Einnahme-Ausgaben-Rechnung.
    - Bei einem Mitunternehmeranteil werden auch die Ergänzungsbilanzen übernommen.
  - Bei der Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben endet mit dem Einbringungsstichtag jedenfalls das Wirtschaftsjahr des Einbringenden (§ 14 Abs 1 Satz 1 UmgrStG).
    - Bei einer Abweichung des Regelbilanzstichtages vom Einbringungsstichtag entsteht für den Einbringenden ein Rumpfwirtschaftsjahr.
    - Das Wirtschaftsjahr einer Mitunternehmerschaft wird durch eine Einbringung von MU-Anteilen nicht beeinflusst.

- Grundsätzlich keine Gewinnrealisierung (§§ 16 Abs 1 und 17 Abs 1 UmgrStG)
  - Ausnahmen für Betriebe und Teilbetriebe bei:
    - Verstoß gegen die Anwendungsvoraussetzungen gem § 12 UmgrStG → keine Anwendung des UmgrStG = Gewinnrealisierung.
    - Einschränkung der nationalen Steuerhängigkeit durch:
      - Übernehmende Körperschaft (§ 16 Abs 1 UmgrStG) → Wegzug des eingebrachten Vermögens.
      - Gegenleistung (§ 16 Abs 2 UmgrStG) → Aufwertungszwang.
    - Entnahme von einzelnen Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen aus Anlass der Einbringung (Zurückbehaltung).
    - Nachteile im Ausland durch die Buchwertfortführung im Inland → Aufwertungsoption (§ 16 Abs 3 UmgrStG).
  - Ausnahmen für Kapitalanteile gem § 17 Abs 2 UmgrStG.
  - Ausnahmen für MU-Anteile gem § 17 Abs 4 UmgrStG.

[22] Siehe UmgrStR 2002, Rz 820.

- Einkünfteermittlung als ob das eingebrachte Vermögens mit dem Einbringungsstichtag übergegangen ist (§ 14 Abs 2 UmgrStG).

- Rückwirkende Vermögensänderung
  - Eingebrachtes Vermögen geht mit Ablauf des Einbringungsstichtages über (§ 13 UmgrStG).

  - Ausnahmen möglich, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil eingebracht wird (§ 16 Abs 5 UmgrStG) = rückwirkende Vermögensänderung:
    - Funktion
      - Rückwirkende Regulierung des Wertes des eingebrachten Vermögens.
      - Privatbedarf des Einbringenden.
      - Nicht möglich bei der Einbringung von Kapitalanteilen.

    - Bare Einlagen oder Entnahmen (§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG)
      - Forderung oder Verbindlichkeit in der Einbringungsbilanz.
      - Durch Entnahmen darf der Verkehrswert nicht negativ werden (Anwendungsvoraussetzung gem § 12 Abs 1 UmgrStG).
      - Bis zum Vertragschluss tatsächlich durchzuführen.[23]

    - Unbare Entnahmen (vorbehaltene Entnahmen) gem § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG
      - Passivpost (Verbindlichkeit) in der Einbringungsbilanz.
      - Berechnung (maximal 50% des positiven Verkehrswertes).[24]

Positiver Verkehrswert - insgesamt rückbezogene Vermögensänderungen nach § 16 Abs 5, sofern diese zur Verminderung des Verkehrswertes führen
Zwischenverkehrswert x 50%
Maximale unbare Entnahmen

    - Zurückbehalten von Anlagevermögen oder Verbindlichkeiten (§ 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG)
      - Nichtansatz in der Einbringungsbilanz (aber Beschreibung im Einbringungsvertrag).
      - Wird Anlagevermögen nicht in einem Betrieb zurückbehalten, kommt es zu einer steuerpflichtigen Entnahme (§ 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG geht vor).
      - Anlagevermögen ist mit unmittelbar zusammenhängendem Fremdkapital zu entnehmen.
        - Ab 7 Jahren ist jedenfalls ein unmittelbarer Zusammenhang von Anlagevermögen und Fremdkapital nicht mehr gegeben.
      - Schädliche Zurückhaltung
        - Wesentliches Betriebsvermögen (ohne gleichzeitige Nutzungsüberlassung), weil in diesem Fall kein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wurde und somit eine Anwendungsvoraussetzung fehlt.
      - Zurückbehaltung Verbindlichkeiten
        - Wird eine Verbindlichkeit zurückbehalten liegt eine Einlage vor.

    - Verschieben von Aktiva oder Passiva zwischen Teilbetrieben (§ 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG)[25]
      - Aufnahme oder Nichtaufnahme der Wirtschaftsgüter in die Einbringungsbilanz
      - Werden Aktiva nicht in einen Betrieb verschoben, kommt es zu einer steuerpflichtigen Entnahme (siehe § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG).
      - Verschieben in einen verbleibenden Betrieb → Anwendung meist bei der Einbringung von Teilbetrieben.
        - Ausnahme: Einbringender ist eine Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG → Verschieben auch möglich wenn kein Betrieb verbleibt weil betriebliche Einkünfte vorliegen.
      - Wirtschaftsgüter können nur mit dem unmittelbar zusammenhängenden Fremdkapital verschoben werden
        - Ab 7 Jahren ist jedenfalls ein unmittelbarer Zusammenhang von Anlagevermögen und Fremdkapital nicht mehr gegeben.

[23] Siehe UmgrStR 2002, Rz 891.
[24] Beispiele siehe UmgrStR 2002, Rz 914.
[25] Beispiele siehe UmgrStR 2002, Rz 926 ff.

- Schädliches Verschieben
  - Wesentliches Betriebsvermögen (ohne gleichzeitige Nutzungsüberlassung), weil in diesem Fall kein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wurde und somit eine Anwendungsvoraussetzung fehlt.

- Gewinnausschüttungen, Einlagen (§ 8 Abs 1 KStG), Einlagenrückzahlungen (§ 4 Abs 12 EStG) gem § 16 Abs 5 Z 5 UmgrStG
  - Nur wenn der Einbringende eine Körperschaft ist
  - Beschlussfassung der Maßnahmen zwischen Einbringungsstichtag und Abschluss des Einbringungsvertrages
  - Ausschüttungen und Einlagenrückzahlungen werden als Passivposten in der Einbringungsbilanz dargestellt

5. Bewertung der Anteile der übernehmenden Körperschaft (Gegenleistung) beim Einbringenden

- Neue Anteile (Gegenleistung) gelten mit dem Ablauf des Einbringungsstichtages als angeschafft (§ 20 Abs 1 UmgrStG) – Anschaffungsfiktion.
  - Zeitpunkt ua relevant für die Spekulationsfrist gem § 30 EStG.
  - Fiktive Steuerhängigkeit gem § 20 Abs 6 UmgrStG.
  - Soweit keine neuen Anteile ausgegeben werden gilt die Gegenleistung mit dem Ablauf des Einbringungsstichtages als bewirkt.
    - Gilt auch für die bloße Zuschreibung von Anteilen, wenn gem § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG keine Gegenleistung erbracht wird (sog „Zuschreibungsanteile“).

- Bewertung (§ 20 Abs 2 UmgrStG) der neuen Anteile mit dem Wert des Vermögens gem §§ 16 und 17 UmgrStG → *stille Reserven daher auch in den Anteilen (Verdopplung stiller Reserven).*
  - Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile mit dem Einbringungskapital laut Einbringungsbilanz.
  - Ist das Einbringungskapital negativ, führt dies zu negativen Anschaffungskosten.
  - Kapitalanteile, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören gem § 17 UmgrStG

- Bewertung bei Unterbleiben der Anteilsgewährung gem § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG.
  - Anschaffungskosten oder Buchwert sind gem § 20 Abs 4 Z 1 UmgrStG um das Einbringungsvermögen zu erhöhen (bei buchmäßig negativem Einbringungsvermögen zu reduzieren).
    - Gehört das eingebrachte Vermögen zum Betriebsvermögen des Einbringenden (zB Teilbetrieb), die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft jedoch zum Privatvermögen, kommt es zu einem steuerneutralen Buchverlust (§ 20 Abs 4 Z 1 zweiter Satz UmgrStG) im Betrieb des Einbringenden.

  - Konzerneinbringungen
    - Down-Stream-Einbringung (Mutter in Tochter)
      - Anschaffungskosten oder Buchwert sind gem § 20 Abs 4 Z 1 UmgrStG um das Einbringungsvermögen zu erhöhen (bei buchmäßig negativem Einbringungsvermögen zu reduzieren)
    - Up-Stream-Einbringung (Tochter in Mutter)
      - Mutter-Körperschaft hat den Buchwert der Tochter-Beteiligung um den gesunkenen Verkehrswert steuerneutral zu reduzieren (§ 20 Abs 4 Z 2 UmgrStG). Achtung: verbotene Einlagenrückgewähr bei der Tochter-Gesellschaft.
    - Side-Stream-Einbringung (Tochter in Tochter)

- Der Buchwert der einbringenden Tochter ist zu reduzieren, der Buchwert der übernehmenden Tochter entsprechend zu erhöhen (§ 20 Abs 4 Z 3 UmgrStG). Achtung: verbotene Einlagenrückgewähr bei der einbringenden Tochter-Gesellschaft.
- Die Wertänderung entspricht der prozentuellen Verkehrswertminderung der einbringenden Tochter bezogen auf den Wert vor der Einbringung
- Buchgewinn und Buchverlust innerhalb der übertragenden und der übernehmenden Tochter sind steuerneutral.

- Bewertung beim Wechsel der Gewinnermittlungsart:
  - Wird die Einbringungsbilanz gem § 4 Abs 1 EStG erstellt folgt dem auch die Bewertung der Anteile gem § 20 Abs 2 ff UmgrStG.
  - Wechselt die übernehmende Körperschaft die Gewinnermittlung auf § 5 EStG sind die stillen Reserven des Grund und Bodens steuerneutral (§ 4 Abs 10 Z 3 EStG) → die Anschaffungskosten oder Buchwerte der Anteile an der übernehmenden Körperschaft sind um diese steuerneutralen Beträge zu erhöhen oder zu vermindern (§ 20 Abs 8 UmgrStG).

- Die Anschaffungskosten bzw der Buchwert der neuen Anteile sind in Evidenz zu halten (§ 43 UmgrStG).

- § 20 Abs 7 UmgrStG regelt das Entstehen, Erweitern und Untergehen von internationalen Schachtelbeteiligungen auf Ebene der Anteilseigner.

6. Auswirkungen auf die übernehmende Körperschaft

- Einkünfteermittlung als ob das eingebrachte Vermögens mit dem Einbringungsstichtag übergegangen ist (§ 18 Abs 1 Z 5 UmgrStG iVm § 14 Abs 2 UmgrStG).

- Wertansätze
  - Unternehmesrecht
    - Wahlrecht gem § 202 UGB
      - Teilwert
      - Buchwertfortführung
  - Steuerrecht
    - Zwingende Buchwertfortführung gem § 18 Abs 1 Z 1, 2 und 3 UmgrStG – Grundsatz der Wertverknüpfung.
      - Bei betrieblichem Vermögen gelten die Werte aus der Einbringungsbilanz gem § 16 UmgrStG.
      - Bei Kapitalanteilen, die nicht aus einem inländischen Betriebsvermögen stammen (idR private Kapitalanteile) gelten die Werte gem § 17 UmgrStG.
      - Gewinnermittlung wie bei Gesamtrechtsnachfolge (§ 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG)[26] = Gesamtrechtsnachfolgefiktion.
        - Abschreibungsdauer
        - Behaltefristen
        - Etc

        - Bei der Einbringung von Kapitalanteilen durch eine Körperschaft gehen nach hA der Literatur offene Siebentel aus einer Abschreibung gem §12 Abs 3 Z 3 KStG über.[27]
    - Buchgewinne und –verluste sind steuerneutral gem § 18 Abs 5 UmgrStG (Ausnahme Confusiogewinne/verluste).

[26] Siehe UmgrStR 2002, Rz 952.
[27] Vgl *Rabel* in Helbich/Wiesner/Bruckner (Hrsg), Handbuch der Umgründungen, § 14 Rz 36; KStR 2001, Rz 1238.

- Fiktive Gewinnausschüttung
  - Entsteht (oder erweitert sich) durch rückwirkende (bare oder unbare) Entnahmen ein negatives Einbringungskapital, unterliegen diese einer fiktiven Gewinnausschüttung gem § 18 Abs 2 UmgrStG.

    - Berechnung:

Steuerlicher Buchwert des Eigenkapitals
– rückwirkende Vermögensänderungen gem § 16 Abs 5 Z 3 bis 5 UmgrStG
Adaptierter steuerlicher Buchwert des EK
– Entnahmen nach § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG
– Entnahmen nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG
Negativer steuerlicher Buchwert des EK

      Insoweit der negative steuerliche Buchwert durch die Entnahmen nach § 16 Abs 5 Z 1 und 2 UmgrStG entsteht, gelten diese als fiktive Gewinnausschüttungen.

    - Durch die fiktive Ausschüttung werden die Anschaffungskosten bzw Buchwerte des Einbringenden erhöht (§ 20 Abs 2 Z 4 UmgrStG) um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

- Rechtsbeziehungen:
  - Grundsätzlich Rückwirkungsgrundsatz gem § 13 Abs 1 UmgrStG iVm § 14 Abs 2 UmgrStG.
  - Ausnahmen gem § 18 Abs 3 UmgrStG bei Rechtsgeschäften mit dem Einbringenden bezogen auf das eingebrachte Vermögen → Nur für Zeiträume nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages:
    - Beschäftigung
      - Zu Arbeitsverhältnissen und Lohnsteuer siehe § 41 UmgrStG.
    - Kreditgewährung
    - Nutzungsüberlassung
  - Gegenausnahme (§ 18 Abs 3 letzter Satz UmgrStG)
    - Entgelte für Maßnahmen gem § 16 Abs 5 Z 2 bis 4 UmgrStG, wenn gleichzeitig mit dem Einbringungsvertrag vereinbart.
      - zB Verzinsung einer unbaren Entnahme
        - Betriebsausgabe bei der Körperschaft
        - Einkünfte (aus Kapitalvermögen) beim Einbringenden
      - zB Entgelte für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, die im Zuge der Einbringung gem § 16 Abs 5 Z 3 oder 4 UmgrStG zurückbehalten wurden.

- Verlustabzug
  - Grundsätzlich keine Übertragung des Verlustabzuges möglich (weder bei Einzelrechtsnachfolge noch bei Gesamtrechtsnachfolge).
  - Übertragung von Verlusten des Einbringenden gem § 21 UmgrStG nach dem Grundsatz der zwingenden objektbezogenen Verlustvortragsübertragung:
    - Nur bei Buchwertübertragung – nicht bei Aufwertungseinbringung.
    - Übergang des Verlustes ab dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum.
      - Nur Verluste, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden sind.
      - Verluste sind soweit möglich noch beim Einbringenden zu verrechnen.
      - Nicht übergehende Verluste verbleiben beim Einbringenden.
    - Verluste müssen dem eingebrachten Vermögen zugerechnet werden können (§ 21 Z 1 UmgrStG).
    - Vorhandensein des verlusterzeugenden Vermögens in vergleichbarem Umfang (zumindest am Einbringungsstichtag) gem § 21 Z 1 UmgrStG iVm § 4 Z 1 lit c UmgrStG.
      - Kein Absinken um mehr als 75%.
    - Beschränkung bezüglich verbundener Gesellschaften gem § 21 Z 1 UmgrStG iVm § 4 Z 1 lit d UmgrStG.
    - Die Bestimmungen über den Mantelkauf iSv § 4 Z 2 UmgrStG sind zu beachten (§ 21 Z 3 UmgrStG).

- Eigene Verluste der übernehmenden Körperschaft bleiben unter den Voraussetzungen von § 4 Z 1 lit b bis d UmgrStG abzugsfähig (§ 21 Z 2 UmgrStG).
  - Die Bestimmungen über den Mantelkauf iSv § 4 Z 2 UmgrStG sind zu beachten (§ 21 Z 3 UmgrStG).

- Schwebeverluste gehen bereits aufgrund der Gesamtrechtsnachfolgefiktion über und unterliegen nicht den Anforderungen des § 21 UmgrStG.
  - Warteverluste gem § 2 Abs 2a EStG
  - Warteverluste gem § 4 Abs 10 Z 1 EStG (Wechsel der Gewinnermittlung)
  - etc

o Internationale Schachtelbeteiligungen
- Internationale Schachtelbeteiligung kann durch die Einbringung

  - entstehen:
    - Umgründung ist kein Anschaffungsvorgang, daher keine Optionsmöglichkeit gem § 10 Abs 3 KStG.
    - Die zuvor bestehende Beteiligung (unter 10%) bleibt steuerhängig mit den stillen Reserven (§ 18 Abs 4 Z 1 UmgrStG).
  - erweitert werden:
    - Bei der Einbringung einer Beteiligung unter 10% bleiben die stillen Reserven steuerhängig (§ 18 Abs 4 Z 1 UmgrStG).
    - Wurde bei der bestehenden internationalen Schachtel zur Steuerpflicht optiert (§ 10 Abs 3 KStG) ist die gesamte Beteiligung steuerhängig.
  - als bereits bestehende internationale Schachtel übergehen:
    - Wurde optiert zur Steuerpflicht (§ 10 Abs 3 KStG), ist diese für die übertragenen Anteile fortzusetzen.
    - Treffen eine steuerneutrale und eine steuerwirksame internationales Schachtel aufeinander, gilt die Beteiligung anteilig als steuerhängig (§ 18 Abs 4 Z 1 UmgrStG).

- Geht eine Internationale Schachtelbeteiligung auf Grund einer Einbringung unter, ist der anteilige höhere Teilwert anzusetzen um die bis dahin geltende Steuerneutralität zu erhalten (§ 18 Abs 4 Z 2 UmgrStG).
  - Gilt nicht wenn zur Steuerpflicht gem § 10 Abs 3 KStG optiert wurde.

7. Sonstige Rechtsfolgen

o Abfindung des Einbringenden durch Altgesellschafter (§ 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG)
- Die Altgesellschafter haben die Buchwerte (Anschaffungskosten) unverändert fortzuführen (§ 20 Abs 3 UmgrStG), es ändern sich lediglich die Beteiligungsverhältnisse.

o Bei der Einbringung durch einen Arbeitnehmer, der einen 25%ige Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft erhält, fällt die Arbeitnehmereigenschaft erst im Zeitpunkt der Anmeldung zum Firmenbuch (Meldung beim Finanzamt) weg (§ 22 Abs 2 UmgrStG) → Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 Z 2 EStG

o Bei Betriebs- oder Teilbetriebseinbringungen hat eine Anmeldung beim Firmenbuchgericht gem § 3 Z 15 Firmenbuchgesetz zu erfolgen.

8. Verkehrssteuern

- Gebühren – und Kapitalverkehrssteuerfrei, wenn der Einbringende das übertragene Vermögen länger als 2 Jahre (§ 22 Abs 4 UmgrStG) besitzt.
  - Zur Berechnung der Besitzfrist gilt der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages.
    - Zuerwerbe sind bei Betrieben und Teilbetrieben unbeachtlich für die Berechnung der Frist.
    - Für Zuerwerbe von Kapitalanteilen oder MU-Anteilen gilt die 2 Jahresfrist ab dem jeweiligen Erwerbszeitpunkt.
    - Bei Gesamtrechtsnachfolge werden die Besitzzeiten des Rechtsvorgängers eingerechnet.
    - Ist der Einbringende eine Personengesellschaften sind die Besitzzeiten der Gesellschaft relevant → ein Gesellschafterwechsel in dieser Zeit ist daher unbeachtlich
  - Befreiung gem § 6 Abs 1 Z 3 KVG bei der Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes durch eine Kapitalgesellschaft oder eine GmbH & CoKG.

- Grunderwerbsteuer (§ 22 Abs 5 UmgrStG)
  - Doppelter Einheitswert als Bemessungsgrundlage
    - Keine Begünstigung bei Anteilsvereinigungen (§ 1 Abs 3 GrEStG) – grundsätzlich 3facher EHW.
  - Grundbücherliche Eintragungsgebühr iHv 1% bemisst sich vom doppelten Einheitswert (§ 26 Abs 1 GGG iVm § 32 TP 9 lit b Z 1 GGG)

II. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften

1. Gesellschaftsrecht

- Begriff
  - Vollständige Übertragung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft. Die übertragende Gesellschaft geht dabei in der aufnehmenden Gesellschaft auf (Ausschluss der Abwicklung).
  - Verschmelzungsarten
    - Verschmelzung zur Aufnahme (durch eine bereits bestehende Gesellschaft)
    - Verschmelzung zur Neugründung

- Gesellschaftsrecht
  - GmbH auf GmbH → § 96 GmbHG
  - AG auf AG → § 219 AktG
  - GmbH auf AG → § 234 AktG
  - Genossenschaften → § 1 ff GenVG

  - Grenzüberschreitende Gründung einer SE → Art 17 SE-VO
  - Grenzüberschreitende Verschmelzungen → EU-Verschmelzungsgesetz

  - Verschmelzungen im Ausland aufgrund vergleichbarer Vorschriften

- Gesamtrechtsnachfolge
  - Gesamtrechtsnachfolge auf Gesellschaftsebene
  - Keine Gesamtrechtsnachfolge auf Gesellschafterebene

- Wirksamkeit der Verschmelzung ist erst ab dem Zeitpunkt der Firmenbucheintragung gegeben (§ 225a Abs 3 AktG).

- Verbot der Einlagenrückgewähr (Gläubigerschutz)
  - Bei einem Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr ist die Verschmelzung nichtig → keine Anwendung des UmgrStG.
  - Mögliche Maßnahmen
    - Kapitalherabsetzung
    - Gesellschafterzuschuss
    - Sachausschüttung

- Grundsätzlich darf keine real überschuldete Kapitalgesellschaft an der Verschmelzung teilnehmen = positiver Verkehrswert (Kapitalerhaltung zum Gläubigerschutz).
  - Mögliche Maßnahmen:
    - Mit einem eventuell bestehenden Bilanzgewinn Schulden tilgen.
    - Gesellschafterzuschuss.
    - Betriebswirtschaftliche Synergieeffekte durch die Verschmelzung werden nachgewiesen, die für die übernehmende Gesellschaft insgesamt einen positiven Verkehrswert bedeuten.

- Kein Kapitalherabsetzungseffekt
  - Kapital der übertragenden darf nicht höher sein als jenes der aufnehmenden Kapitalgesellschaften
  - Möglich Begleitmaßnahmen:
    - Kapitalherabsetzung.
    - Gebundene Rücklage bei der übernehmenden Körperschaft.
    - Nachweis der Befriedigung oder Sicherstellung der Gläubiger.

2. Verschmelzungsvarianten

- Konzernverschmelzung (= Verschmelzung von verbundenen Gesellschaften)
  - Up-stream-merger
    - Tochtergesellschaft auf Muttergesellschaft
  - Down-stream-merger
    - Muttergesellschaft auf Tochtergesellschaft
  - Side-stream-merger
    - Tochtergesellschaft auf andere Tochtergesellschaft
- Konzentrationsverschmelzung (=Verschmelzung von nicht verbundenen Gesellschaften)
- Gemischte Konzern- und Konzentrationsverschmelzung
  - Verschmelzung von einer verbundenen Gesellschaft (zB Tochtergesellschaft), an der auch andere (nicht verbundene) Gesellschafter beteiligt sind.

- Territorialität:
  - Inländische Verschmelzung.
  - Ausländische Verschmelzung.
  - Grenzüberschreitende Verschmelzung.

3. Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinem Steuerrecht

- Liquidationsbesteuerung der untergehenden Körperschaft gem § 20 iVm § 19 KStG
- Der Untergang der Anteile an der liquidierten Körperschaft führt zur Besteuerung beim Anteilsinhaber:
  - Beteiligung im Privatvermögen → Steuerpflicht gem § 30 oder § 31 Abs 2 Z 1 EStG.
  - Beteiligung im Betriebsvermögen → Steuerpflicht aufgrund des Betriebsvermögensvergleiches.

4. Anwendungsvoraussetzungen

- Bei vorliegen der Voraussetzungen ist das UmgrStG zwingend anzuwenden (§ 1 Abs 3 UmgrStG).

  - Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit (§ 1 Abs 1 UmgrStG) – Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts.
    - Voraussetzung ist die Eintragung in das Firmenbuch.

- Steuerhängigkeitserfordernis (§ 1 Abs 2 UmgrStG)
  - Einschränkung der nationalen Besteuerung bei Verschmelzungen auf
    - steuerbefreite Körperschaften.
    - ausländische Körperschaften.

5. Auswirkungen der Verschmelzung auf die übertragende Körperschaft

- Verschmelzungsstichtag
  - Schlussbilanz ist zu erstellen (§ 2 Abs 5 UmgrStG):
    - Schlussbilanz darf nicht älter als 9 Monate sein (§ 220 Abs 3 AktG, §96 Abs 2 GmbHG).
      - Entscheidend ist das Einlagen beim Firmenbuchgericht.
      - Regelmäßig wird aus Kostengründen als Verschmelzungsstichtag der Regelbilanzstichtag gewählt.
    - Ansatz der Buchwerte in der Bilanz (§ 2 Abs 1 UmgrStG) = Buchwertfortführung.
      - Ausnahme: Aufwertungsoptionen (§ 2 Abs 2 UmgrStG)
        - Wenn die Verschmelzung im Ausland zur Gewinnrealisierung führt und ein DBA mit Anrechnungsmethode besteht.
  - Verschmelzungsbilanz ist zu erstellen (§ 2 Abs 5 UmgrStG):
    - Ansatz mit den Werten der Schlussbilanz = Buchwertfortführung.
    - Darstellung der rückwirkenden Maßnahmen (§ 2 Abs 4 UmgrStG).
    - Saldo wird als „Verschmelzungskapital“ bezeichnet.
- Letztmalig laufendes Einkommen ermitteln
  - Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages (§ 2 Abs 3 UmgrStG) = Rückwirkungsfiktion.
  - Ausnahmen von der Rückwirkungsfiktion, wenn zwischen Verschmelzungsstichtag und Vertragsabschluss (§ 2 Abs 4 UmgrStG):
    - Gewinnausschüttungen
    - Einlagenrückzahlungen
    - Einlagen gem § 8 Abs 1 KStG

} Diese Ausnahmen wirken sich auf das Verschmelzungskapital aus.

6. Auswirkungen der Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft

- Übergang des Vermögens
  - Gesellschaftsrecht
    - Übergang mit Eintragung im Firmenbuch (§ 225a AktG).
    - Schuldrechtlicher Übergang ab dem Verschmelzungsstichtag folgenden Tag (§ 220 Abs 2 Z 5 AktG).
  - Ertragsteuerrecht
    - Übergang mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenen Tages (§ 3 Abs 1 Z 4 UmgrStG) = Rückwirkungsfiktion.
- Zwingende Buchwertfortführung im Steuerrecht:
  - Die übernehmende Körperschaft hat die Buchwerte aus der Verschmelzungsbilanz fortzuführen (§ 3 Abs 1 Z 1 UmgrStG) → stille Reserven und bestehender Firmenwert bleiben steuerhängig → keine Gewinnrealisierung.

- Fortführung der gewinnermittlungsrechtlichen Positionen:[28]
  - Abschreibungen, Schwebeverluste, Zuschreibungsverpflichtungen nach § 6 Z 13 EStG, Siebentelabschreibungen nach § 12 Abs 3 KStG etc

o Buchgewinne und Buchverluste sind steuerneutral zu behandeln (§ 3 Abs 2 UmgrStG).
- Ausnahme (§ 3 Abs 3 UmgrStG):
  - Gewinne oder Verluste, die aus der Vereinigung von Aktiva und Passiva entstehen (Confusioergebnisse).
    - Im folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen.

o Internationale Schachtelbeteiligung
- Übergehen:
  - Die übernehmende Körperschaft tritt an die Stelle der übertragenden Körperschaft.
  - Die Übertragung stellt keinen Anschaffungsvorgang dar, weshalb die Ausübung der Option gem § 10 Abs 3 KStG nicht möglich ist. Die Option/Nicht-Option des Rechtsvorgängers wird fortgesetzt.
    - Treffen eine bestehende internationale Schachtel mit Option und eine internationale Schachtel ohne Option aufeinander, müssen die jeweiligen Quoten in Evidenz gehalten werden um die Steuerhängigkeit zu sichern.

- Entstehen:
  - Kein Anschaffungsvorgang – keine Optionsmöglichkeit gem § 10 Abs 3 KStG – zwingend steuerneutral.
  - Stille Reserven in den bisher bestehenden Anteilen der übernehmenden Körperschaft müssen steuerhängig bleiben (§ 3 Abs 4 UmgrStG).

- Erweitert werden:
  - Übertragung von Anteilen unter 10% → Wird eine bestehende Schachtelbeteiligung erweitert, müssen die stillen Reserven der übertragenen Anteile steuerhängig bleiben (§ 3 Abs 4 UmgrStG).

o Verlustabzug
- Verluste sind ein höchstpersönliches Recht → Ausnahme Gesamtrechtsnachfolge → Eine Verschmelzung führt grundsätzlich zum Übergang der Verluste

- Einschränkung der Übertragung von Verlusten durch § 4 UmgrStG.

  - Voraussetzungen für den Verlustabzug der übernehmenden Körperschaft:
    - Fortführung der Buchwerte (§ 4 Z 1 lit a UmgrStG).
    - Zurechnung der Verluste zum tatsächlich übertragenen Vermögen (§ 4 Z 1 lit a UmgrStG) = objektbezogener Verlustabzugsübergang.
    - Das übertragene Vermögen ist im Zeitpunkt des Verschmelzungsstichtages noch mit jenem zum Zeitpunkt der Verlustentstehung vergleichbar (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG).
      - Ab einer Veränderung von 75% nicht mehr vergleichbar.
    - Keine Beschränkung von verbundenen Unternehmen gem § 4 Z 1 lit d UmgrStG.
    - Kein Mantelkauf gem § 4 Z 2 UmgrStG.

  - Zeitpunkt der Verlustverwertung
    - Ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum (§ 4 Z 1 lit a UmgrStG).

- Einschränkungen der Verlustverwertung eigener Verluste der übernehmenden Körperschaft:

[28] Siehe UmgrStR 2002, Rz 120 ff.

- Verlustbringendes Vermögen muss noch vorhanden sein (§ 4 Z 1 lit b UmgrStG).
- Das verlustbringende Vermögen ist im Zeitpunkt des Verschmelzungsstichtages noch mit jenem zum Zeitpunkt der Verlustentstehung vergleichbar (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG).
  - Ab einer Veränderung von 75% nicht mehr vergleichbar.
- Keine Beschränkung von verbundenen Unternehmen gem § 4 Z 1 lit d UmgrStG.
- Kein Mantelkauf gem § 4 Z 2 UmgrStG.

7. Auswirkungen der Verschmelzung auf die Anteilsinhaber

- Anteilsgewährung der neuen Anteile → nach allgemeinem Steuerrecht liegt ein Tausch vor → Gewinnrealisierung.
- Kein ertragsteuerlicher Tausch der Anteile gem § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG = Identitätsfiktion.
  - Art I UmgrStG gilt für jene Gesellschafter, die im Zeitpunkt des Anteilstausches an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind.
    - Ein Wechsel der Anteilseigner zwischen Verschmelzungsstichtag und Beschlussfassung der Verschmelzung ist für die Anwendung des UmgrStG unmaßgeblich.

  - Kapitalerhöhung:
    - Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelten nach dem Verschmelzungsstichtag als erworben
    - Fortführung der Buchwerte oder Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Gesellschaft in den Anteilen der übernehmenden Gesellschaft (§ 5 Abs 2 UmgrStG):
      - Werden neue Anteile ausgegeben sinkt die Beteiligungsquote der Altgesellschafter ab. Der Wert bleibt jedoch gleich → Anschaffungskosten/Buchwert werden unverändert fortgeführt.
      - Sinkt die Beteiligungsquote einer Beteiligung iSd § 31 EStG unter 1% ist diese 10 Jahre steuerverstrickt (§ 5 Abs 3 UmgrStG).
      - Entsteht eine Beteiligung iSd § 31 EStG (1%) gilt der gemeine Wert als Anschaffungskosten (§ 5 Abs 4 UmgrStG).

  - Unterbleiben einer Kapitalerhöhung
    - Gleiche Beteiligungsverhältnisse (§ 5 Abs 5 UmgrStG)
      - Buchwerte/Anschaffungskosten der übernehmenden Körperschaft sind um die Buchwerte/Anschaffungskosten der übertragenden Körperschaft zu erhöhen.
    - Verzicht auf Gewährung von Anteilen
      - Unentgeltlich:
        - Buchwerte/Anschaffungskosten der übernehmen Gesellschaft sind fortzuführen – Buchverluste aus dem Untergang der Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft sind steuerneutral (§ 5 Abs 6 UmgrStG).
      - Entgeltlich:
        - Bei einer Zahlung zum Verzicht auf Gewährung von Anteilen kommt es zur steuerpflichtigen Anteilsveräußerung.
        - Bei Abfindung durch die Altgesellschafter sind die Buchwerte oder Anschaffungskosten fortzuführen.

  - Zuzahlungen:
    - Bis zu 10% möglich (§ 224 Abs 5 AktG).
    - Buchwerte oder Anschaffungskosten werden gekürzt (§ 5 Abs 1 Z 2 UmgrStG).
    - Zuzahlung ist keine Betriebsausgabe bei der übernehmenden Körperschaft.[29]

[29] Siehe UmgrStR 2002, Rz 85.

- Internationale Schachtelbeteiligung
  - Entstehen der Schachtelbeteiligung
    - Bisher steuerbegünstigte Beteiligungsquoten bleiben steuerneutral (§ 5 Abs 7 Z 1 UmgrStG).
  - Untergehen der Schachtelbeteiligung
    - Anteile wären nach dem Untergang steuerhängig → Ansatz mit dem höheren Teilwert (§ 5 Abs 7 Z 2 UmgrStG).

- Äquivalenzverletzung
  - Wert der untergehenden Anteile entspricht nicht dem Wert der gewährte Anteile
  - Folgen
    - Hindert nicht die Anwendbarkeit des Art I UmgrStG
    - Es handelt sich um eine unentgeltliche Zuwendung (§ 6 Abs 2 UmgrStG)
      - Kann durch „Wertausgleich auf andere Weise“ in Form von Gesellschaftersonderrechte verhindert werden[30]
        - Alineare Ausschüttungen
        - Vorzugsaktien
        - Gewinnvorab
        - Liquidationsvorab
    - Folgen einer unentgeltlichen Zuwendung
      - Anschaffungskosten/Buchwerte der Zuwendungsempfänger werden erhöht
      - Anschaffungskosten/Buchwerte der Zuwendenden wird vermindert

8. Verkehrssteuern

- Gebührenfrei.

- Gesellschaftsteuerfrei
  - Befreiung gem § 6 Abs 5 UmgrStG, wenn die Frist von 2 Jahren erfüllt ist.
  - Befreiung gem § 6 Abs 1 Z 3 KVG in jedem Fall.

- Grunderwerbsteuer (§ 6 Abs 6 UmgrStG)
  - Doppelter Einheitswert als Bemessungsgrundlage.
    - Dreifacher Einheitswert bei Anteilsvereinigungen (§ 1 Abs 3 GrEStG).
  - Grundbücherliche Eintragungsgebühr iHv 1% bemisst sich vom doppelten Einheitswert (§ 26 Abs 1 GGG iVm § 32 TP 9 lit b Z 1 GGG).

[30] Siehe UmgrStR 2002, Rz 307.

III. Spaltung nach dem Spaltungsgesetz

1. Gesellschaftsrecht

- Begriff
  - Körperschaft überträgt Vermögen auf eine andere Körperschaft. Die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft erhalten als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Körperschaft.

- Spaltungsarten
  - Umfang der Vermögensübertragung:
    - Aufspaltung
      - Das gesamte Vermögen wird auf zwei oder mehrere Kapitalgesellschaften übertragen – die übertragende Gesellschaft wird beendet (§ 1 Abs 2 Z 1 SpaltG).
    - Abspaltung:
      - Nur ein Teil des Vermögens wird auf eine oder mehrere Kapitalgesellschaften übertragen – die übertragende Gesellschaft bleibt bestehen (§ 1 Abs 2 Z 2 SpaltG).
  - Bestand der übernehmenden Kapitalgesellschaften
    - Spaltung zur Aufnahme:
      - Das Vermögen wird auf eine oder mehrere bereits bestehende Gesellschaften übertragen.
    - Spaltung zur Neugründung:
      - Das Vermögen wird auf eine oder mehrere neu gegründete Gesellschaften übertragen.
  - Verbundene Unternehmen
    - Konzentrationsspaltung:
      - Spaltungen zur Aufnahme zwischen Kapitalgesellschaften, die nicht miteinander verbunden sind.
    - Konzernspaltung:
      - Spaltungen zur Aufnahme zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften
        - Up-stream-Spaltung (Mutter nimmt Tochter auf)
        - Down-stream-Spaltung (Tochter nimmt Mutter auf)
        - Side-stream-Spaltung (Schwester nimmt Schwester auf)#

- Spaltungsbeschluss (§ 8 SpaltG)
  - Zustimmung von mindestens ¾ der Anteilsinhaber
    - Höhere Zustimmungsquoten oder zusätzliche Anforderungen können im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden.
  - Bei nicht-verhältniswahrender Spaltung Zustimmung von mindestens 9/10 („Squeeze out“).
    - Barabfindungsanspruch jener Anteilsinhaber, die einer nicht-verhältniswahrenden Spaltung nicht zugestimmt haben (§ 9 SpaltG).

- Gläubigerschutz
  - Spaltung zur Neugründung
    - Haftungsfonds (Nennkapital + gebundene Rücklagen) soll erhalten bleiben.
    - Es gilt der Summengrundsatz gem § 3 Abs 1 SpaltG.
      - Das Nennkapital muss mindestens dem der übertragenden Gesellschaft vor der Spaltung betragen.
      - Gleiches gilt für die gebundenen Rücklagen.
      - Ausnahme: Es kommt zu einer ordentlichen Kapitalherabsetzung (§ 3 Abs 2 SpaltG).
    - Der Verkehrswert des verbleibenden Vermögens muss das Nennkapital und die gebundenen Rücklagen decken (§ 3 Abs 4 SpaltG).
      - Ist dies nicht der Fall kann eine Kapitalherabsetzung erfolgen (vereinfacht nach § 3 Abs 2 SpaltG).

        - Gründungsprüfung nach § 3 Abs 4 SpaltG.
    - Spaltung zur Aufnahme
        - Im Wesentlichen sind dien Vorschriften über die Spaltung zur Neugründung sinngemäß anzuwenden.
    - Spaltungshaftung gem § 15 SpaltG
        - Solidarische Haftung aller Beteiligten an der Spaltung bis zur Höhe des ihnen zugeordneten Nettoaktivvermögens für jene Verbindlichkeiten der spaltenden Kapitalgesellschaft, die im Zeitpunkt der Firmenbucheintragung bestehen.
            - Es kann gerichtlich festgestellt werden, dass durch die Spaltung die Erfüllung der Forderung nicht gefährdet ist oder eine angebotene Sicherheit in ausreichender Weise die Erfüllung gewährleistet.

- Rückwirkung
    - Spaltungsstichtag 9 Monate rückwirkend möglich → Schlussbilanz darf nicht älter als neun Monate sein gem § 2 Abs 2 SpaltG → es gilt das Einlangen beim Firmenbuchgericht.
    - Wegen der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts ist die Frist von 9 Monaten auch für das UmgrStG bindend.
        - Anmeldung des Spaltungsplans 1 Monat vor Spaltungsbeschluss (§ 7 Abs 1 SpaltG).
        - Zwischenbilanz ist erforderlich, wenn der Spaltungsplan 6 Monate nach der Schlussbilanz erstellt wird (§ 7 Abs 2 Z 3 SpaltG).

- Gesamtrechtsnachfolge
    - Das Vermögen geht in Gesamtrechtsnachfolge über = „partielle Gesamtrechtsnachfolge“.

2. Anwendungsvoraussetzungen

- Die Vorschriften über die Spaltung im Sinne des Art VI UmgrStG kommen bei Vorliegen der Voraussetzungen gem § 32 Abs 4 UmgrStG zwingend zur Anwendung.

- Spaltung nach dem Spaltungsgesetz oder vergleichbarer ausländischer Vorschriften.
    - Entscheidend ist die Eintragung in das Firmenbuch (= Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts).
- Tatsächliche Übertragung von begünstigtem Vermögen (§ 32 Abs 2 und/oder Abs 3 UmgrStG).
    - § 32 Abs 2 UmgrStG:
        - Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmer und Kapitalanteile iSv § 12 Abs 2 UmgrStG (siehe oben zur Einbringung).
    - § 32 Abs 3 UmgrStG:
        - Teilbetriebsfiktion von Forstbetrieben (§ 32 Abs 3 Z 1 UmgrStG)
        - Teilbetriebsfiktion von Klientenstock bei Freiberuflern bei nicht verhältniswahrenden Spaltungen (§ 32 Abs 3 Z 2 UmgrStG).
    - Bei Aufspaltungen muss jeder übernehmenden Kapitalgesellschaft begünstigtes Vermögen übertragen werden.
    - Bei Abspaltungen muss begünstigtes Vermögen übertragen werden – bei der abspaltenden Gesellschaft muss kein Betrieb etc verbleiben.
- Steuerhängigkeit der stillen Reserven und des Firmenwertes.

3. Auswirkungen der Spaltung auf die spaltende Körperschaft

- Einkommensermittlung
  - Die spaltende Körperschaft hat ihr Einkommen so zu ermitteln, als ob das Vermögen zum Spaltungsstichtag übergeht (§ 33 Abs 3 UmgrStG) = Rückwirkung.
  - Ausnahmen von der Rückwirkung:
    - Bei Aufspaltungen folgenden Maßnahmen zwischen Spaltungsstichtag und Spaltungsbeschluss (§ 33 Abs 4 UmgrStG):
      - Gewinnausschüttungen (nicht verdeckte Ausschüttungen).
      - Einlagenrückzahlungen.
      - Einlagen gem § 8 Abs 1 KStG.
      - Verschieben von Aktiva und Passiva zwischen Teilbetrieben iSv § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG.
    - Bei Abspaltungen folgenden Maßnahmen zwischen Spaltungsstichtag und Spaltungsbeschluss in Bezug auf das abgespaltene Vermögen (§ 33 Abs 5 UmgrStG):
      - Verschieben von Aktiva und Passiva zwischen Teilbetrieben iSv § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG.
      - Veränderungen des Eigenkapitals können auf das abgespaltene Vermögen bezogen werden (wie § 16 Abs 5 Z 5 UmgrStG für Einbringungen):
        - Gewinnausschüttungen (nicht verdeckte Ausschüttungen).
        - Einlagenrückzahlungen.
        - Einlagen gem § 8 Abs 1 KStG.

- Schlussbilanz zum Spaltungsstichtag (§ 33 Abs 1 UmgrStG)
  - Ansatz grundsätzlich zu Buchwerten.

- Übertragungsbilanz (§ 33 Abs 6 TS 1 UmgrStG)
  - Das übertragene Vermögen wird zu Buchwerten dargestellt = Ertragsteuerneutralität.
  - Die rückwirkenden Vermögensänderungen werden dargestellt.
  - Der Saldo ergibt das Übertragungskapital.

- Besonderheiten bei Abspaltungen
  - Die abspaltende Gesellschaft hat eine Restbilanz zu erstellen (§ 33 Abs 6 TS 2 UmgrStG).
    - Das verbleibende Vermögen wird zu steuerlichen Buchwerten dargestellt.
  - Buchgewinne und Buchverluste sind steuerneutral (§ 33 Abs 7 UmgrStG).
    - Bei down-stream-Abspaltungen im Konzern ist der Buchwert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft um den Wert des abgespaltenen Vermögens zu erhöhen oder zu vermindern → kein Buchgewinn oder –verlust (§ 33 Abs 7 iVm § 20 Abs 4 Z 1 UmgrStG).

4. Auswirkungen der Spaltung auf die übernehmende Körperschaft

- Ertragsteuerneutralität
  - Die Buchwerte aus der Übertragungsbilanz sind zwingend zu übernehmen (§ 34 Abs 1 UmgrStG) = Buchwertfortführung.

  - Das Einkommen ist ab dem Spaltungsstichtag zu ermitteln (§ 33 Abs 3 UmgrStG) = Rückwirkung.
    - Die übernehmende Körperschaft hat die gewinnermittlungsrechtlichen Positionen fortzuführen (zB Abschreibungsdauer etc).
    - Die Rückwirkung gilt nicht für eine Beschäftigung, Kreditgewährung oder Nutzungsüberlassung iSv § 18 Abs 3 UmgrStG.

- Buchgewinne und Buchverluste bei der übernehmenden Körperschaft sind steuerneutral (§ 34 Abs 2 Z 1 UmgrStG).
  - Ausnahme: Die Vereinigung von Aktiva und Passiva (Confusio) gem § 34 Abs 2 Z 3 UmgrStG ist steuerbar und im nächsten Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen.
  - Bei up-stream-Abspaltungen hat die Muttergesellschaft den Buchwert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft steuerneutral um den Wert des abgespaltenen Vermögens zu verändern (§ 34 Abs 2 Z 2 UmgrStG).

- Internationale Schachtelbeteiligung
  - Entstehen oder Erweitern
    - Die Regelung über das Entstehen oder Erweitern von internationalen Schachtelbeteiligungen in § 34 Abs 3 Z 1 UmgrStG entspricht der Regelung bei Verschmelzungen gem § 3 Abs 4 UmgrStG).
  - Untergang
    - Die bisher steuerfreien stillen Reserven sollen steuerfrei bleiben → Aufwertung zum höheren Teilwert gem § 34 Abs 3 Z 2 UmgrStG.
      - Gilt nicht, wenn zur Steuerwirksamkeit gem § 10 Abs 3 KStG optiert wurde.

- Verlustabzug (§ 35 UmgrStG)
  - Grundsätzlich gleich der Einbringung = objektbezogener Verlustabzug (siehe dazu oben zur Einbringung).
    - Vorteil der Abspaltung (gegenüber der Aufspaltung) → Nicht übertragbare Verluste bleiben zumindest in der abspaltenden Körperschaft erhalten – bei der Aufspaltung gehen diese mit der Gesellschaft unter.

5. Behandlung der Anteilsinhaber

5.1. Verhältniswahrende Spaltung

- Begriff
  - Die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft sind an der übernehmenden Gesellschaft im gleichen Ausmaß beteiligt. Eine Identität der Beteiligungsverhältnisse ist nicht erforderlich → das Verhältnis zueinander ist entscheidend.
    - *Beispiel: A und B sind an der X-GmbH zu je 50% beteiligt. Ein Teilbetrieb der X-GmbH wird auf die Y-AG abgespalten, an der C zu 100% beteiligt ist. Nach der Spaltung sind A und B zu je 25% und C zu 50% beteiligt. Das Verhältnis von A und B ist gleich geblieben = Verhältniswahrende Spaltung.*

- Gegenleistung
  - Die Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft erhalten Anteile an der übernehmenden Gesellschaft

- Spaltung zur Neugründung
  - Anteilstausch gilt ertragsteuerlich nicht als Tausch (§ 36 Abs 1 UmgrStG).
    - Anteile gelten als mit dem Spaltungsstichtag erworben.
    - Die neuen Anteile setzen die Fristen gem §§ 30 und 31 EStG fort.

  - Anteilsbewertung
    - Buchwerte/Anschaffungskosten sind fortzuführen
      - Die Anteilseigner der aufspaltenden Gesellschaft erhalten Anteile von zwei oder mehreren Gesellschaften (§ 36 Abs 2 Z 1 UmgrStG) → Die Aufteilung der Buchwerte/Anschaffungskosten erfolgt im Verhältnis der Verkehrswerte (Verhältniswahrende Spaltung).

- Bare Zuzahlungen (bis maximal 10%) kürzen die Anschaffungskosten/Buchwerte.
- Bei side-stream-Abspaltungen ist § 36 Abs 2 Z 2 iVm § 20 Abs 4 Z 3 UmgrStG zu beachten → die Buchwerte/Anschaffungskosten der abspaltenden Körperschaft sind zu vermindern und entsprechend bei der übernehmenden Körperschaft zu erhöhen (maßgeblich ist der Wert der Sacheinlage).
  - *Beispiel:*[31] *A-GmbH ist zu 100% Gesellschafterin der B-GmbH (Buchwert der Beteiligung: 800). Die B-GmbH spaltet einen Teilbetrieb in die anlässlich der Spaltung neu gegründeten C-GmbH ab. Der Teilbetrieb hat einen Buchwert von 200 und entspricht nach dem Verhältnis der Verkehrswerte einem Anteil von 400 am Beteiligungsbuchwert. → A-GmbH: Der Beteiligungsbuchwert an der B-GmbH sinkt auf 400, der Beteiligungsbuchwert an der C-GmbH beträgt 400. → Bei der B-GmbH entsteht ein steuerneutraler Buchverlust von 200, bei der C-GmbH ein Buchgewinn von 200, der als Stammkapital bzw Kapitalrücklage auszuweisen ist.*

- Spaltung zur Aufnahme
  - Anteilstausch gilt ertragsteuerlich nicht als Tausch (§ 36 Abs 1 UmgrStG).
    - Anteile gelten als mit dem Spaltungsstichtag erworben.
    - Die neuen Anteile setzen die Fristen gem §§ 30 und 31 EStG fort.
    - Der Spaltungsplan ist zu beachten.
  - Anteilsbewertung:
    - Bewertung erfolgt in zwei Schritten (§ 36 Abs 4 UmgrStG):
      - Erster Schritt: Spaltung zur Neugründung auf eine fiktive Zwischengesellschaft (siehe zuvor).
      - Zweiter Schritt: Verschmelzung der fiktiven Zwischengesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft (siehe dazu oben zur Verschmelzung).

- Internationale Schachtelbeteiligung
  - Durch eine Spaltung kann bei den Anteilsinhabern eine internationale Schachtel entstehen, erweitert werden oder untergehen. Die Steuerentstrickung und der Erhalt der Steuerverstrickung sind in § 36 Abs 5 UmgrStG geregelt. Die Regelung entspricht jener in § 5 Abs 7 UmgrStG zur Verschmelzung (siehe oben).

5.2. Nicht verhältniswahrende Spaltung

- Begriff
  - Die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft sind an der übernehmenden Gesellschaft nicht im gleichen Verhältnis beteiligt (§ 8 Abs 3 SpaltG).
  - Entflechtende Spaltung:
    - Die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft sind nur mehr an einer spaltungsbeteiligten Gesellschaft beteiligt.

- Anteilstausch
  - Auf Ebene der Gesellschafter erfolgt der Anteilstausch in zwei Schritten (§ 37 Abs 1 UmgrStG):
    - Erster Schritt: Anteile werden fiktiv verhältniswahrend zugeteilt (siehe oben).
    - Zweiter Schritt: Es folgt ein fiktiver Anteilstausch nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen
      - Anteilstausch erfolgt rückwirkend mit dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag.

[31] Vgl *Zöchling* in Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG[4] (2007), § 36 Rz 6.

- Ein Tausch mit unterschiedlichen Verkehrswerten ist zulässig, löst jedoch eine Äquivalenzverletzung aus (siehe dazu oben zur Verschmelzung).

- Steuerneutralität des fiktiven Anteilstausches (zweiter Schritt):
  - Anteilstausch nur zwischen den Gesellschaftern der spaltenden Köperschaft.
  - Nur Anteile an der spaltenden Körperschaft und den Nachfolgekörperschaften werden getauscht.
  - Entspricht dem Spaltungsplan.
  - Keine wesentlichen Zuzahlungen (Drittelgrenze gem § 37 Abs 4 UmgrStG).
    - Durch eine nicht wesentliche Zuzahlung bleibt der Anteilstausch grundsätzlich steuerneutral, die Zuzahlung selbst jedoch nicht.
      - Zahlungsempfänger = Veräußerung in Höhe der Zuzahlung.
      - Zahlungsleistender = zusätzliche Anschaffungskosten in Höhe der Zuzahlung.

- Anteilsbewertung
  - Anteile sind mit den Anschaffungskosten/Buchwerten zu bewerten (§ 37 Abs 2 UmgrStG).
    - Die Höhe der Anschaffungskosten/Buchwerte ergibt sich gem § 37 Abs 3 UmgrStG aus der fiktiven verhältniswahrenden Spaltung (erster Schritt).

6. Verkehrssteuern

- Kapitalverkehrssteuerbefreiung
  - Aufspaltung
    - Spaltende Körperschaft besteht seit 2 Jahren (§ 38 Abs 5 TS 1 UmgrStG).
  - Abspaltung
    - Übertragenes Vermögen besteht seit 2 Jahren in der abspaltenden Körperschaft (§ 38 Abs 5 TS 2 UmgrStG).
  - Außerhalb des UmgrStG ist die Befreiung gem § 6 Abs 1 Z 3 KVG zu beachten.
- Grunderwerbsteuer (§ 38 Abs 6 UmgrStG)
  - Doppelter Einheitswert als Bemessungsgrundlage.
    - Dreifacher Einheitswert bei Anteilsvereinigungen (§ 1 Abs 3 GrEStG).
  - Grundbücherliche Eintragungsgebühr iHv 1% bemisst sich vom doppelten Einheitswert (§ 26 Abs 1 GGG iVm § 32 TP 9 lit b Z 1 GGG).

C.Umwandlungen von Kapitalgesellschaften

1. Gesellschaftsrecht (UmwG)

- Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf (§ 1 UmwG):
  - Einen Gesellschafter.
  - Eine OG.
  - Eine KG.

- Verschmelzende Umwandlung auf einen mindestens 90% Beteiligten Hauptgesellschafter (§ 2 UmwG).
  - Hauptgesellschafter
    - Jede rechtsfähige in- oder ausländische Person
      - Natürliche Person
      - Körperschaft
      - OG, KG
    - Ausnahmen seit 1.12.2007 (GesRÄG 2007)
      - Inländische und EU-Kapitalgesellschaften, weil für diese die Verschmelzung exsistiert.
  - Minderheitsgesellschafter
    - Bis zu 10% beteiligt.
    - Zwangsabschichtung gegen angemessene Barabfindung (§ 2 Abs 2 Z 2 UmwG).

- Errichtende Umwandlung nach § 5 Abs 1 UmwG:
  - Übertragung von Vermögen auf mehrere Gesellschafter, die dadurch eine Personengesellschaft bilden.
  - Ausschluss von Minderheitsgesellschaftern bis zu 10% gegen angemessene Abfindung möglich.
  - Eintritt neuer Gesellschafter höchstens bis zu 10% möglich (zB Komplementär GmbH für die Gründung einer GmbH & CoKG).

- Die übertragende Kapitalgesellschaft geht mit der Umwandlung unter.

- Gesamtrechtsnachfolge (§ 1 UmwG).

2. Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinem Steuerrecht

- Liquidationsbesteuerung der untergehenden Körperschaft gem § 20 iVm § 19 KStG
- Der Untergang der Anteile an der liquidierten Körperschaft führt zur Besteuerung beim Anteilsinhaber.
  - Anteile im Privatvermögen: Steuerpflicht gem § 30 oder § 31 Abs 2 Z 1 EStG.
  - Anteile im Betriebsvermögen: Steuerpflicht aufgrund des Betriebsvermögensvergleiches.

3. Anwendungsvoraussetzungen (§ 7 UmgrStG)

- Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist das UmgrStG zwingend anzuwenden (§ 7 Abs 4 UmgrStG).
- Zulässigkeit der Umwandlung nach dem UmwG.
- Vermögen
  - Betrieb iSd EStG.
  - Mitunternehmeranteil mit Substanzbeteiligung.
- Steuerhängigkeit beim Rechtsnachfolger (§ 7 Abs 2 UmgrStG).
  - Einschränkung der nationalen Besteuerung ist möglich bei Umwandlungen auf:
    - steuerbefreite Rechtsnachfolger.
    - ausländische Rechtsnachfolger.

4. Auswirkungen der Umwandlung auf die übertragende Körperschaft

- Umwandlungsstichtag (9 Monate rückwirkend).
  - Schlussbilanz (§ 8 Abs 5 UmgrStG).
    - Ansatz der Buchwerte in der Bilanz (§ 8 Abs 1 UmgrStG).
    - Aufwertungsoptionen (§ 8 Abs 2 UmgrStG).
  - Umwandlungsbilanz (§ 8 Abs 5 UmgrStG).
- Letztmalig laufendes Einkommen ermitteln:
  - Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungsstichtages (§ 8 Abs 3 UmgrStG) = Rückwirkungsfiktion.
  - Ausnahmen, zwischen Umwandlungsstichtag und Vertragsabschluss (§ 8 Abs 4 UmgrStG):
    - Gewinnausschüttungen.
    - Einlagenrückzahlungen.
    - Einlagen gem § 8 Abs 1 KStG.

5. Auswirkungen der Umwandlung auf den Rechtsnachfolger

- Übergang des Vermögens
  - Gesellschaftsrecht:
    - Schuldrechtlicher Übergang ab dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag (§ 220 Abs 2 Z 5 AktG).
  - Ertragsteuerrecht:
    - Übergang mit dem Beginn des auf den Umwandlungssstichtag folgenen Tages (§ 8 Abs 3 UmgrStG) = Rückwirkungsfiktion.
- Zwingende Buchwertfortführung
  - Die übernehmende Körperschaft hat die Buchwerte aus der Umwandlungsbilanz fortzuführen (§ 9 Abs 1 Z 1 UmgrStG) → stille Reserven und bestehender Firmenwert bleiben steuerhängig → keine Gewinnrealisierung.

- Fortführung der gewinnermittlungsrechtlichen Positionen.
  - Abschreibungen, Schwebeverluste, Zuschreibungsverpflichtungen nach § 6 Z 13 EStG, Siebentelabschreibungen nach § 12 Abs 3 KStG etc.

o Buchgewinne und Buchverluste bleiben steuerneutral (§ 9 Abs 2 UmgrStG iVm § 3 Abs 2 UmgrStG).
- Gilt auch für außerbetrieblich gehaltene Beteiligungen (§ 9 Abs 2 UmgrStG) = Umwandlungsgewinne oder Umwandlungsverluste sind steuerneutral.

- Ausnahme (§ 9 Abs 2 UmgrStG iVm § 3 Abs 3 UmgrStG).
  - Gewinne oder Verluste, die aus der Vereinigung von Aktiva und Passiva entstehen (Confusioergebnisse).
    - Im folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen.

o Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 9 Abs 3 UmgrStG).
- Ermittelt der Rechtsnachfolger den Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG oder § 4 Abs 3 EStG kommt es zum Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs 10 EStG).
  - Auf Antrag ist eine Verteilung des Übergangsgewinnes auf 3 Jahre möglich (§ 9 Abs 3 UmgrStG).
  - Antrag auf Rücklage für stille Reserven bei betriebsnotwendigem Grund und Boden gem § 4 Abs 10 Z 3 EStG.
  - Übergangsverlust ist auf 7 Jahre zu verteilen (§ 4 Abs 10 Z 1 EStG).

o Internationale Schachtelbeteiligung
- Zu den Auswirkungen auf eine Veränderung bei einer internationalen Schachtelbeteiligung siehe oben zur Verschmelzung.

o Zufluss- und Abflussfiktion (§ 9 Abs 5 UmgrStG)
- Leistungsbeziehungen zwischen der Körperschaft und Gesellschaftern, die den Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln oder die Beteiligung im Privatvermögen halten gelten mit dem Tag der Firmenbucheintragung nach § 9 Abs 5 UmgrStG als zugeflossen oder abgeführt.
  - *Beispiel: Vermietung an die Körperschaft → Offene Mietzinsforderung des Alleingesellschafters gilt ertragsteuerlich als zugeflossen am Tag der Firmenbucheintragung.*

o Ausschüttungsfiktion (§ 9 Abs 6 UmgrStG)
- Grundsatz der materiellen Einmalbesteuerung von Gewinnausschüttungen soll gewahrt werden → thesaurierte Gewinne gelten mit dem Tag der Anmeldung zum Firmenbuch als offen ausgeschüttet und zugeflossen → könnte ansonsten mit der Umwandlung umgangen werden!
  - Natürliche Personen → 25% KESt und Endbesteuerung.
  - Körperschaften → idR Beteiligungsertragsbefreiung gem § 10 KStG.
- Berechnung (Anknüpfung an das unternehmensrechtliche [!] Eigenkapital).
- Innerhalb von einer Woche nach Anmeldung zum Firmenbuch abzuführen.

Ausschüttungsfiktion

	Eigenkapital laut unternehmensrechtlicher Bilanz
-	rückbezogene Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs 4 UmgrStG)
-	eingezahltes und eingefordertes Nennkapital (abzüglich darin enthaltene Gewinnanteile)
-	sonstige Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG
-	einbehaltene Gewinne vor 1988
	Fiktiver Ausschüttungsbetrag

- Kapitalherabsetzungsfiktion
  - Eine Kapitalherabsetzung ist nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zehn Jahre steuerhänigig (§ 32 Z 3 EStG).
  - Um eine Umgehung mittels Umwandlung zu vermeiden legt § 9 Abs 7 UmgrStG eine Kapitalherabsetzungsfiktion fest.

- Verlustabzug
  - Verluste sind ein höchstpersönliches Recht → Ausnahme Gesamtrechtsnachfolge → Eine Umwandlung führt grundsätzlich zum Übergang der Verluste.

  - Einschränkungen der Übertragung von Verlusten gem § 10 iVm § 4 UmgrStG:

    - Aliquoter Verlustübergang nach der Beteiligungshöhe bei Firmenbucheintragung (§ 10 Z 1 lit b UmgrStG).

    - Beschränkungen des § 4 UmgrStG:
      - Fortführung der Buchwerte (§ 4 Z 1 lit a UmgrStG).
      - Zurechnung der Verluste zum tatsächlich übertragenen Vermögen (§ 4 Z 1 lit a UmgrStG) = objektbezogener Verlustabzugsübergang.
      - Das übertragene Vermögen ist im Zeitpunkt des Umwandlungstichtages noch mit jenem zum Zeitpunkt der Verlustentstehung vergleichbar (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG).
        - ✓ Ab einer Veränderung von 75% nicht mehr vergleichbar.
      - Keine Beschränkung von verbundenen Unternehmen gem § 4 Z 1 lit d UmgrStG.

    - Zeitpunkt der Verlustverwertung
      - Ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum (§ 4 Z 1 lit a UmgrStG).

    - Einschränkung bei vorbereitendem Anteilserwerb gem § 10 Z 1 lit c UmgrStG (kein Einkaufen in Verluste).
      - Verluste müssen nach dem Beteiligungserwerb entstehen
      - Ausnahmen:
        - ✓ Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes.
        - ✓ Erwerb von Todes wegen.
        - ✓ Erwerbe von § 7 Abs 3 KstG-Körperschaften.

  - Einschränkungen der eigenen Verluste des Rechtsnachfolgers
    - Gilt nur für Körperschaften, die mehr als 25 % beteiligt sind.
      - Verlustbringendes Vermögen muss noch vorhanden sein (§ 4 Z 1 lit b UmgrStG).
      - Das verlustbringende Vermögen ist im Zeitpunkt des Umwandlungsstichtages noch mit jenem zum Zeitpunkt der Verlustentstehung vergleichbar (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG).
        - ❖ Ab einer Veränderung von 75% nicht mehr vergleichbar.
      - Keine Beschränkung von verbundenen Unternehmen gem § 4 Z 1 lit d UmgrStG.
      - Kein Mantelkauf gem § 4 Z 2 UmgrStG.

- Mindestkörperschaftsteuer
  - Übergang aliquot möglich gem § 9 Abs 8 UmgrStG.

- Sonstiges
  - Gesellschaftervermögen wird (Sonder-)Betriebsvermögen
    - Bewertung mit dem Teilwert
    - steuerneutrale Einlage
    - *Beispiel: Bisher vermietete Liegenschaften*
  - Zinsen für fremdfinanzierte Beteiligungen im Privatvermögen sind nach der Umwandlung abzugsfähig → Gründe des § 20 Abs 2 EStG fallen weg.

6. Auswirkungen der Umwandlung auf den ausscheidenden Minderheitsgesellschafter

- Abfindungsanspruch stellt Anteilsveräußerung dar.
- Beteiligung im Privatvermögen: Steuerpflichtig gem §§ 30 oder 31 EStG.
- Beteiligung im Betriebsvermögen: Steuerpflichtig aufgrund des Betriebsvermögensvergleiches.
- Veräußerungszeitpunkt ist der Tag der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch.

7. Verkehrssteuern

- Gebührenfrei wegen Gesamtrechtsnachfolge.

- Gesellschaftsteuerfrei
  - Befreiung gem § 11 Abs 4 UmgrStG, wenn die Frist von 2 Jahren erfüllt ist.
  - Befreiung gem § 6 Abs 1 Z 3 KVG aber in jedem Fall.

- Grunderwerbsteuer (§ 11 Abs 5 UmgrStG)
  - Doppelter Einheitswert als Bemessungsgrundlage.
    - Dreifacher Einheitswert bei Anteilsvereinigungen (§ 1 Abs 3 GrEStG).
  - Grundbücherliche Eintragungsgebühr iHv 1% bemisst sich vom doppelten Einheitswert (§ 26 Abs 1 GGG iVm § 32 TP 9 lit b Z 1 GGG).

D.Umgründungen iZm Personengesellschaften

I. Zusammenschluss zu Mitunternehmerschaften

1. Gesellschaftsrecht

- Der steuerliche Begriff des Zusammenschlusses ist zivilrechtlich unterschiedlich zu beurteilen.
  - Qualifizierte Errichtung oder Erweiterung einer Personengesellschaft (OG, KG, GesBR, atypisch stille Gesellschaft etc).
  - Übertragung von organisatorischen Sachgesamtheiten auf die Gesellschaft (Vorschriften zur Sacheinlage – zB §§ 109 oder 202 UGB).
  - Die rechtsgeschäftlich Grundlage bildet idR der Gesellschaftsvertrag – aus steuerlicher Sicht stellt dieser den „Zusammenschlussvertrag" dar.
  - Der Zusammenschluss erfolgt idR im Wege der Einzelrechtsnachfolge – Vertragsverhältnisse können nicht ohne Zustimmung der Gläubiger übergehen.
    - Ausnahmen:
      - Arbeitsverhältnisse gem § 3 AVRAG.
      - Es kommt zu keinem Rechtsträgerwechsel (zB beim Eintritt weiterer Gesellschafter oder der Erhöhung von Einlagen).

- Kategorien von Zusammenschlüssen:
  - Grundlage für die Wertbeurteilung der gewährten Gesellschaftsrechte (Höhe der Beteiligung)
    - Verkehrswertzusammenschluss
      - Aufteilung der Gesellschafterverhältnisse nach den Verkehrswerten der jeweils eingebrachten Vermögen → immer fremdübliches Beteiligungsverhältnis.
    - Buchwertzusammenschluss
      - Aufteilung der Gesellschafterverhältnisse nach den Buchwerten der jeweils eingebrachten Vermögen → kein fremdübliches Beteiligungsverhältnis, wenn Vermögen mit unterschiedlich hohen stillen Reserven übertragen wird.
  - Bezug zum In- und Ausland
    - Inländischer Zusammenschluss
      - Inländisches Vermögen auf inländische Gesellschaft.
    - Ausländischer Zusammenschluss
      - Ausländisches Vermögen auf ausländische Gesellschaft – Bezug zum Inland vorhanden (zB inländischer Gesellschafter).
    - Grenzüberschreitender Zusammenschluss
      - Ausländisches Vermögen auf inländische Gesellschaft oder umgekehrt.

- Mögliche Zusammenschlussvarianten (Auswahl)
  - Zusammenschluss zur Neugründung[32]
    - Die übernehmende Personengesellschaft wird neu gegründet.
      - Zwei Einzelunternehmer schließen sich zu einer neuen Personengesellschaft zusammen.

[32] Vgl UmgrStRL 2002, Rz 1297.

- ❖ Ein Unternehmer und eine Privatperson schließen sich zu einer neuen Personengesellschaft zusammen.
- ❖ Ein Einzelunternehmer schließt sich mit einer Kapitalgesellschaft zu einer GmbH & Co KG zusammen.
- ❖ Eine betrieblich tätige GesBR wird in eine KG oder OG umgegründet. Dies gilt auch wenn der Umgründungsvorgang wegen § 8 Abs 3 UGB verpflichtend geschieht.

- Zusammenschluss zur Aufnahme[33]
  - Ein weiterer Gesellschafter tritt einer bestehenden Personengesellschaft bei.
  - Einer oder alle Gesellschafter tätigen eine Einlage in eine bestehende Personengesellschaft wobei sich das Beteiligungsausmaß verändert.
    - ❖ In eine bestehende Mitunternehmerschaft tritt ein weiterer Gesellschafter durch Übertragung seines Betriebes als Sacheinlage bei.
    - ❖ In eine bestehende Mitunternehmerschaft tritt ein weiterer Mitunternehmer ein, der nur seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt ohne an der Substanz beteiligt zu sein (reiner Arbeitsgesellschafter).

2. Der Zusammenschluss nach allgemeinem Steuerrecht

- Grundsätzlich Gewinnrealisierung durch die Übertragung von Vermögen
  - Betriebsvermögen:
    - Veräußerung gem § 24 EStG.
    - Durch die Übertragung erfolgt eine Entnahme und eine Einlage, die gem § 6 Z 4 und 5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten sind.
  - Privatvermögen:
    - Einlage, die gem § 6 Z 5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist.
- Unternehmensrechtlich besteht ein Wahlrecht (Buchwert oder beizulegender Wert gem § 202 UGB).

3. Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG

- Ein Zusammenschluss iSd UmgrStG erfordert grundsätzlich die Übertragung von Vermögen auf eine Personengesellschaft.
- Werden die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt, kommen die Regelungen des UmgrStG zwingend zur Anwendung (§ 23 Abs 4 UmgrStG).
- Anwendungsvoraussetzungen (§ 23 UmgrStG):
  - Tatsächliche Übertragung von begünstigtem Vermögen
    - Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils (keine qualifizierten Kapitalanteile alleine, wie in § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG).
      - ➢ Es muss eine Stichtagsbilanz für den gesamten Betrieb oder die gesamte Mitunternehmerschaft vorliegen (§ 12 Abs 2 UmgrStG).
        - ❖ Tritt nur ein Arbeitsgesellschafter bei (ohne Substanzbeteiligung) kann dieses Erfordernis nach Ansicht der Finanzverwaltung entfallen (UmgrStRL 2002, Rz 1390) → dafür keine Rückwirkung und Verkehssteuerbegünstigung.
      - ➢ Es muss nur eine Person begünstigtes Vermögen übertragen. Treten der Gesellschaft noch weitere Personen bei, gilt für diese ebenso die Rückwirkung des Zusammenschlusses (aber nicht die Buchwertfortführung).
    - Beitritt zu einer bestehenden Mitunternehmerschaft, die begünstigtes Vermögen besitzt.

[33] Vgl UmgrStRL 2002, Rz 1298.

- Übernehmende Personengesellschaft
  - Mitunternehmerschaft mit betrieblichen Einkünften (zB OG, KG, GesBR, atypisch stille Gesellschaft).
  - Die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) kann bereits bestehen oder im Zuge des Zusammenschlusses entstehen.
- Übertragender
  - Übertragender kann jeder sein (natürliche oder juristische Personen).
- Gewährung von Gesellschaftsrechten
  - Jede Veränderung der Rechtsstellung eines Gesellschafters.
    - zB Veränderung der fixen Kapitalkonten.
    - zB Veränderung der Kapitalkonten (wenn es keine fixen und variablen Kapitalkonten gibt) → es kann daher auch jährlich zu einem Zusammenschluss kommen.[34]
- Zusammenschlussvertrag
  - Auch bei einer GesBR notwendig.
- Zusammenschlussbilanz
  - Darstellung des übertragenen Vermögens mit dem „Zusammenschlusskapital" als Saldo.
    - Die Erstellung der Zusammenschlussbilanz kann unterbleiben wenn die steuerlichen Buchwerte und das Zusammenschlusskapital im Zusammenschlussvertrag beschrieben werden (§ 24 Abs 1 Z 1 iVm § 15 Abs 3 UmgrStG).
- Positiver Verkehrswert
  - Zumindest am Tag des Zusammenschlussvertrages notwendig („stand alone" Betrachtung).
- Zusammenschlussstichtag
  - Rückwirkung 9 Monate möglich (§ 24 Abs 1 Z 2 iVm § 13 Abs 1 UmgrStG).
    - Anmeldung zum Firmenbuch, oder
    - Meldung beim zuständigen Finanzamt.
  - Zurechnung des begünstigten Vermögens am Zusammenschlussstichtag.
    - Maßgeblich ist das wirtschaftliche Eigentum.
- Äquivalenz
  - Eine Verletzung der Äquivalenz liegt vor, wenn die erhaltenen Anteile nicht dem Wert des übertragenen Vermögens entsprechen.
  - Eine Äquivalenzverletzung hindert nicht die Anwendbarkeit des UmgrStG (§ 26 Abs 1 Z 1 UmgrStG).

4. Ertragsteuerneutrale Übertragung

- Der Übertragende hat eine Schlussbilanz zu erstellen (§ 24 Abs 1 Z 1 iVm § 14 UmgrStG).
  - Ansatz zu Buchwerten – keine Aufdeckung stiller Reserven.
  - Besteht ein Unterschied in der Gewinnermittlung kommt es zwingend zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs 10 EStG).
    - Ermitteln der Übertragende und die übernehmende Personengesellschaft den Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG hat auf Grund des Bilanzerfordernisses ein doppelter Wechsel der Gewinnermittlung zu erfolgen (von § 4 Abs 3 auf § 4 Abs 1 EStG und umgekehrt).
      - Übergangsgewinn
        - Übergangsgewinn ist steuerpflichtig für den einbringenden E-A-Rechner.
        - Der danach entstehende Übergangsverlust ist anteilig steuerwirksam für alle Gesellschafter → die Einnahmen in der Zukunft fließen ebenfalls anteilig zu und gleichen den Übergangsverlust aus.

[34] Vgl UmgrStRL 2002, Rz 1380.

- Der Übertragende hat eine Zusammenschlussbilanz zu erstellen (§ 24 Abs 1 Z 1 iVm § 15 UmgrStG).
  - Darstellung des übertragenen Vermögens zu Buchwerten (§ 24 Abs 1 Z 1 iVm § 16 Abs 1 UmgrStG).
  - Ausnahmen vom Ansatz zu Buchwerten:
    - Aufwertungszwang
      - Steuerlastverschiebung (§ 24 Abs 2 UmgrStG) → Kommt es zum endgültigen Verschieben von Steuerbelastungen sind die Buchwerte nicht anzusetzen und es kommt zur Gewinnrealisierung. Siehe unten zu den Vorsorgemaßnahmen.
      - Wegzug des Vermögens (§ 24 Abs 1 Z 3 iVm § 1 Abs 2 UmgrStG).
    - Aufwertungsoption (§ 24 Abs 1 Z 4 iVm § 16 Abs 3 UmgrStG)
      - Nachteile bei der Übertragung von ausländischem Vermögen.
    - Rückwirkende Vermögensänderungen wie bei Einbringungen (§ 24 Abs 1 Z 1 iVm § 16 Abs 5 UmgrStG):
      - Bare Entnahme
      - Bare Einlage
      - Zurückbehalten von Anlagevermögen oder Verbindlichkeiten
      - Verschieben von Aktiva und Passiva
      - Gewinnausschüttungen, Einlagen und Einlagenrückzahlungen
      - Unbare Entnahmen wirken sich steuerlich nicht aus weil auf Grund des Durchgriffsprinzips zwischen der Mitunternehmerschaft und dem Übertragenden keine Verbindlichkeit entsteht.[35]
  - Der Saldo ist als „Zusammenschlusskapital“ zu bezeichnen.

- Die übernehmende Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) hat steuerlich die Buchwerte fortzuführen (§ 25 Abs 1 Z 1 UmgrStG).
  - Fortführung der gewinnermittlungsrechtlichen Positionen (Steuerliche Gesamtrechtsnachfolge gem § 25 Abs 1 Z 3 UmgrStG).
    - Abschreibungen, Schwebeverluste, Zuschreibungsverpflichtungen nach § 6 Z 13 EStG, Siebentelabschreibungen nach § 12 Abs 3 KStG etc.
  - Mitunternehmeranteil entspricht dem Zusammenschlusskapital → kein Buchgewinn oder Buchverlust.
    - Bei einer Vereinigung von Aktiva und Passiva kann ein steuerpflichtiger Confusiogewinn entstehen.
  - Unternehmensrechtlich besteht ein Wahlrecht (Buchwert oder beizulegender Wert gem § 202 UGB).
  - Bei grenzüberschreitenden Zusammenschlüssen kann es zu einer Aufwertung kommen (Ansatz zum höheren Teilwert), wenn das Vermögen in Österreich nicht mehr steuerhänigig ist (§ 25 Abs 1 Z 2 UmgrStG).
  - Die Regelung über das Entstehen oder Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung entspricht grundsätzlich jenem der Einbringung (siehe dort).

- Verluste können nicht übergehen weil die übernehmende Personengesellschaft kein Steuersubjekt ist.

- Äquivalenz
  - Die äquivalenten Buchwerte sind fiktiv zu ermitteln. Der Unterschied zu den tatsächlichen Buchwerten stellt eine unentgeltliche Anteilsübertragung dar. → Schenkung.
  - Die Buchwerte sind zu berichtigen. Eine Vorsorge zur Verschiebung von Steuerlasten kann insoweit eine Schenkung vorliegt unterbleiben.

[35] Vgl UmgrStRL 2002, Rz 1440.

5. Vorsorgemaßnahmen zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen

5.1. Allgemeines

- Problem der Verschiebung von Steuerlasten:
  - Ist der Verkehrswert höher als der Buchwert sind (positive und negative) stille Reserven vorhanden (zB Firmenwert, steuerliche Sonderabschreibungen etc).
  - Stille Reserven müssen bei dem Steuerpflichtigen steuerhängig bleiben bei dem sie entstanden sind und dürfen sich durch einen Zusammenschluss nicht auf einen andern Steuerpflichtigen verschieben.

- Ansatz der Buchwerte in der Zusammenschlussbilanz nur (§ 24 Abs 2 UmgrStG), wenn
  - keine Verschiebung von stillen Reserven vorliegt.
    - *Beispiel: Ein Einzelunternehmer schließt sich mit einem reinen Arbeitsgesellschafter ohne Substanzbeteiligung zusammen.*
  - Vorsorge gegen eine Verschiebung getroffen wurde.

- Kommt es zu einer endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung ist in der Zusammenschlussblilanz der Teilwert der Wirtschaftsgüter (einschließlich eines Firmenwertes) anzusetzen (§ 24 Abs 2 zweiter Satz UmgrStG).
  - Die Anwendbarkeit von Art IV UmgrStG bleibt unberührt, jedoch kommt es zu einer verpflichtenden Gewinnrealisierung.
  - Bei Zutreffen der Voraussetzungen können die Begünstigungen der Betriebsveräußerung (§§ 24 und 37 Abs 2 und 5 EStG in Anspruch genommen werden).[36]

- Die Möglichkeiten zur Vorsorge gegen die Verschiebung der Steuerbelastung werden idR nach der Form des Zusammenschlusses gegliedert:
  - Verkehrswertzusammenschluss
  - Kapitalkontenzusammenschluss

- Nachholmöglichkeit
  - Die Vorsorge gegen die Verschiebung der Steuerbelastung kann nachgeholt werden (zB wenn die Abgabenbehörde im Rahmen einer Prüfung die Existenz von verschobenen stillen Reserven feststellt).[37]
    - In der Praxis wird daher im Zusammenschlussvertrag von den Vertragsparteien festgehalten, dass kein Überhang von stillen Reserven besteht.

- Keine Vorsorge
  - Keine Vorsorge für stille Reserven in Sonderbetriebsvermögen oder Aufwertungsbeträge in bereits bestehenden Ergänzungsbilanzen, weil diese nicht übertragen werden.
  - Keine Vorsorge für nicht steuerhängige stille Reserven (zB stille Reserven von Grund und Boden bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 oder 3 EStG).

[36] Vgl UmgrStRL 2002, Rz 1429.
[37] Vgl UmgrStRL 2002, Rz 1305 und 1504.

5.2. Verkehrswertzusammenschluss

- Problem
  - Beteiligungsquote errechnet sich anhand der Verkehrswerte des übertragenen Vermögens.
  - Buchwert entspricht idR nicht den Verkehrswerten, weshalb die Kapitalkonten der übernehmenden Personengesellschaft die Beteilungsverhältnisse nicht korrekt widerspiegeln.
- Vorsorgetechnik
  - Ausgleich der verschobenen stillen Reserven durch Ergänzungsbilanzen.
    - Mit den Ergänzungsbilanzen wird die Besteuerung der stillen Reserven geregelt, ein Vermögensausgleich zwischen den Gesellschaftern erfolgt nicht. Ein Vermögensausgleich ist auch nicht notwendig beim Verkehrswertzusammenschluss.
- Vorsorgemethoden
  - Aufwertungsmethode (Verkehrswertübernahme mit Ergänzungsbilanzen)
    - Unternehmensrechtlich werden die Verkehrswerte (beizulegende Werte) angesetzt → die Kapitalkonten weisen die Beteiligungsverhältnisse aus.
    - Durch Ergänzungsbilanzen sind die angesetzten Werte der Aktiva und Passiva, sowie die Kapitalkonten bis zur Höhe der Buchwerte zu korrigieren → ertragsteuerlich werden dadurch die stillen Reserven dem jeweiligen Gesellschafter zugeteilt.
      - Die Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen werden als „Minderwerte“ bezeichnet.
      - Die Ergänzungsbilanzen sind jährlich fortzuführen → es sind in der Folge die Korrektur der laufenden Abschreibungen und die Abgänge von Wirtschaftsgütern darzustellen.
  - Quotenverschiebungsmethode
    - Unternehmensrechtlich werden die Buchwerte angesetzt → die Kapitalkonten weisen idR nicht die korrekten Beteiligungsverhältnisse aus. → Die Kapitalkonten werden in der Folge bei den Gesellschaftern entsprechend auf- und abgestockt bis diese den Beteiligungsverhältnissen entsprechen.
    - Durch die Veränderung der Kapitalkonten kommt es in dieser Höhe zu einer Verschiebung von stillen Reserven.
    - Durch Ergänzungsbilanzen werden die Kapitalkonten der jeweiligen Gesellschafter korrigiert („Mehr- oder Minderwerte“)
      - Es kommt nicht zur laufenden Auflösung der Korrekturposten. Die Auflösung der Korrekturposten erfolgt erst, wenn die zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.
  - Unterschied
    - Aufwertungsmethode → Höhere Abschreibung mit Auflösung durch die Ergänzungsbilanz = günstiger für Geldeinleger.
    - Quotenverschiebung → Niedrigere Abschreibungen und Auflösung der Ergänzungsbilanzen erst bei Ausscheiden der Wirtschaftsgüter = günstiger für Einleger von stillen Reserven.

5.3. Kapitalkontenzusammenschluss (Buchwertzusammenschluss)

- Problem
  - Die Beteiligungshöhe entspricht den Buchwerten des übertragenen Vermögens.
  - Durch die unterschiedlich hohen stillen Reserven kommt es zu einer Bereicherung eines Gesellschafters.
  - Die Bereicherung führt idR auch zu einer Verschiebung von stillen Reserven und muss ausgeglichen werden (Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerlasten).

- Vorsorgetechnik
  - Vermögensausgleich + steuerlicher Ausgleich der zugeteilten stillen Reserven
    - Zuteilung von höheren Gewinn- oder Liquidationsanteilen als Ausgleich für die Entreicherung.
    - Ausschluss anderer Gesellschafter von den zum Zeitpunkt der Übertragung bestehenden stillen Reserven = Keine Bereicherung und keine Verschiebung von stillen Reserven.
  - Direktzahlungen zwischen den Gesellschaftern erfüllen grundsätzlich nicht dir Voraussetzungen des § 24 Abs 2 UmgrStG.
- Vorsorgemethoden
  - Gewinnvorab
    - Höhere prozentueller Gewinnanteil.
    - Schlussausgleich (Ersatzausgleich) im Falle der Liquidation.
  - Liquidationsvorab
    - Vorab ein Ausgleich im Falle
      - der Beendigung der Mitunternehmerschaft.
      - eines Ausscheidens aus der Mitunternehmerschaft.
      - der laufenden Realisierung der betreffenden stillen Reserven.
    - Reicht das Vermögen der Mitunternehmerschaft für den Ausgleich nicht aus ist dieser durch die übrigen Gesellschafter direkt zu leisten.
  - Kombination aus Gewinn- und Liquidationsvorab
    - Kombination ist beliebig möglich.
  - Vorbehalten von stillen Reserven (Vorbehaltszusammenschluss)
    - Insoweit vereinbart, sind die übrigen Gesellschafter von den stillen Reserven ausgeschlossen.
      - Lock-Step-Zusammenschluss
    - Bei Realisation der stillen Reserven steht ein Erlösvorab zu → der betreffende Gesellschafter erhält eine Zahlung.
      - Erlösvorab ist nicht erforderlich, wenn die stillen Reserven nicht mehr existieren (zB Firmenwert) → Unterschied zu den übrigen Vorsorgemethoden: Gewinnvorab und/oder Liquidationsvorab sind zwingend.
      - Erlösvorab kann auch laufend erfolgen, wenn es sich um sehr hohe stille Reserven handelt.
    - Die stillen Reserven sind durch eine Unternehmensbewertung betragsmäßig festzulegen und ihre weitere Entwicklung in Evidenz zu halten (zB Teilrealisierung) um etwa bei der Beendigung der Mitunternehmerschaft die vorbehaltenen stillen Reserven bestimmen zu können.[38]
- Zusammenschluss zu starren Kapitalkonten
  - Beteiligungsverhältnisse bestimmen sich nach dem festgelegten Wert der fixen Kapitalkonten.
    - Der Zusammenschluss zu starren Kapitalkonten ermöglicht einen Zusammenschluss mit negativem Buchwert des Zusammenschlusskapitals.
  - Bilanzierung
    - Für jeden Gesellschafter wird ein fixes Kapitalkonto festgelegt.
    - Mit den variablen Kapitalkonten werden die fixen Kapitalkonten korrigiert, sodass in der Bilanz der Gesellschaft die eingebrachten Buchwerte dargestellt werden.
  - Vorsorgemethoden zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen
    - Gewinnvorab und/oder Liquidationsvorab.
    - Vorbehalten von stillen Reserven.

[38] Vgl UmgrStRL 2002, Rz 1329.

8. Verkehrssteuern

- Verkehrssteuerbegünstigungen nur für begünstigtes Vermögen (Betriebe, Teilbetriebe, MU-Anteile). Andere Einlagen werden nach allgemeinem Steuerrecht behandelt.

- Gebühren
  - Befreiung gem § 26 Abs 3 UmgrStG, wenn die Frist von 2 Jahren erfüllt ist.

- Gesellschaftsteuer (zB GmbH & CoKG)
  - Befreiung gem § 26 Abs 3 UmgrStG, wenn die Frist von 2 Jahren erfüllt ist.
  - Befreiung gem § 6 Abs 1 Z 3 KVG bei Einlagen von Kapitalgesellschaften.

- Grunderwerbsteuer (§ 26 Abs 5 UmgrStG)
  - Doppelter Einheitswert als Bemessungsgrundlage.
    - Dreifacher Einheitswert bei Anteilsvereinigungen (§ 1 Abs 3 GrEStG).
  - Grundbücherliche Eintragungsgebühr iHv 1% bemisst sich vom doppelten Einheitswert (§ 26 Abs 1 GGG iVm § 32 TP 9 lit b Z 1 GGG).