

THOMAS WALTER

# Umgründungs- steuerrecht 2024

Ein systematischer Grundriss

14., überarbeitete Auflage

# **Umgründungssteuerrecht 2024**

Ein systematischer Grundriss

von

**Thomas Walter**

14., überarbeitete Auflage

Wien 2024

**facultas**

Zitiervorschlag: Walter, Umgründungssteuerrecht 2024 [Tz]

### **Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Angaben in diesem Fachbuch erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr, eine Haftung des Autors oder des Verlages ist ausgeschlossen.

14. Auflage 2024

Copyright © 2024 Facultas Verlags- und Buchhandels AG  
facultas Universitätsverlag, 1050 Wien, Österreich

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und der Verbreitung sowie der Übersetzung, sind vorbehalten.

Satz: Facultas Verlags- und Buchhandels AG

Printed in Austria

ISBN 978-3-7089-2469-4

# Vorwort

Die 14. Auflage berücksichtigt, insbesondere die seit Jänner 2021 Inkraft getretenen gesetzlichen Änderungen zum UmgrStG (*ÖkoStRefG 2022, AbgÄG 2022, AbgÄG 2023*) sowie den *UmgrStR-Wartungserlass 2022*. Die vorliegende Auflage beruht somit auf dem Rechts- und Literaturstand vom 1.1.2024.

Auch wenn das Erscheinen der 1. Auflage mittlerweile mehr als 20 Jahre zurück liegt, habe ich nicht auf die Unterstützung vergessen, die ich bei der Ausarbeitung der 1. Auflage erhalten habe. Herr WP/StB Dr. Jürgen *Reiner*, MAS nahm die Mühe auf sich, das Manuskript kritisch durchzusehen und ausführlich zu diskutieren. Bei Herrn Mag. Norbert *Haferl* darf ich mich ebenfalls für die Durchsicht und Diskussion des Manuskriptes bedanken. Schließlich danke ich Herrn Univ.-Prof. Dr. Werner *Doralt* für die Unterstützung und Förderung des gesamten Buchprojektes.

Neumarkt am Wallersee, im Jänner 2024

*Thomas Walter*

**Kontakt:**

Thomas Walter  
c/o KPMG Salzburg  
Klessheimer Allee 47  
5020 Salzburg  
Mail: [twalter@kpmg.at](mailto:twalter@kpmg.at)

# Inhaltsverzeichnis

(Alle Angaben beziehen sich auf die Textziffern)

## 1. Abschnitt Einführung

	Tz
<b>A. Umgründungen und allgemeines Steuerrecht</b> .....	1
I. Begriff der Umgründung .....	1
II. Formwechselnde Umgründung .....	2
III. Übertragende Umgründung .....	5
<b>B. Grundsätze des UmgrStG</b> .....	12

## 2. Abschnitt Verschmelzung

<b>A. Verschmelzung auf einen Blick</b> .....	21
<b>B. Begriff der Verschmelzung</b> .....	27
I. Definition .....	27
II. Konzernverschmelzung .....	31
III. Konzentrationsverschmelzung .....	39
IV. Gemischte Konzern- und Konzentrationsverschmelzung .....	41a
<b>C. Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinem Steuerrecht</b> .....	42
<b>D. Anwendungsbereich des UmgrStG</b> .....	45
I. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit .....	46
II. Steuerhängigkeitserfordernis .....	49
<b>E. Auswirkungen der Verschmelzung auf die übertragende Körperschaft</b> ..	51
I. Bilanzierung .....	51
1. Unternehmensrecht .....	51
2. Steuerrecht .....	55
II. Ausnahme vom Buchwertansatz .....	59
III. Rückwirkungsfiktion .....	67
<b>F. Auswirkungen der Verschmelzung auf die übernehmende Körperschaft</b> .....	74
I. Rückwirkungsfiktion – Wertansätze – Buchgewinne und -verluste .....	74
1. Unternehmensrecht .....	76
2. Steuerrecht .....	86
a) Buchwertfortführung .....	86
b) Aufwertung .....	90a
II. Internationale Schachtelbeteiligung .....	91
1. Übergang einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	92
2. Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	95
3. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	102

# Inhaltsverzeichnis

---

III. Verlustabzug .....	105
1. Allgemeines .....	105
2. Übergang des Verlustabzuges der übertragenden Körperschaft ...	109
a) Fortführung der Buchwerte .....	110
b) Zurechnung der Verluste zum übertragenen Vermögen .....	112
c) Vergleichbarkeit des übertragenen Vermögens .....	115
d) Beschränkung bei verbundenen Körperschaften .....	117
3. Verlustabzug der übernehmenden Körperschaft .....	124
4. Mantelkauf und Verlustabzug .....	126
<b>G. Auswirkungen der Verschmelzung auf die Anteilseigner .....</b>	<b>133</b>
I. Anteilstausch – Zuzahlungen .....	133
1. Allgemeines .....	133
2. Ausgabe neuer Anteile durch die übernehmende Körperschaft ...	135
a) Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft .....	135
b) Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft (= Altgesellschafter) .....	138
3. Unterbleiben einer Kapitalerhöhung .....	139
a) Gleiche Beteiligungsverhältnisse .....	141
b) Verzicht auf die Gewährung neuer Anteile .....	142
4. Zuzahlungen .....	148
5. Abfindungen bei rechtsformübergreifenden und grenz- überschreitenden Verschmelzungen .....	149a
II. Internationale Schachtelbeteiligung .....	153
1. Wegfall einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	153
2. Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	155
<b>H. Sonstige Rechtsfolgen der Verschmelzung .....</b>	<b>156</b>
I. Äquivalenzverletzung .....	156
II. Lohnsteuer .....	160
III. Umsatzsteuer .....	162
IV. Kommunalsteuer .....	164
V. Grunderwerbsteuer .....	167
VI. Einlagenstand nach § 4 Abs 12 EStG .....	170
1. Konzentrationsverschmelzung und Verschmelzung „side-stream“ .....	170
2. Verschmelzung „up-stream“ und „down-stream“ .....	172
3. Gemischte Konzern- und Konzentrationsverschmelzung .....	174
VII. Innenfinanzierung nach § 4 Abs 12 Z 4 EStG .....	176

## 3. Abschnitt Umwandlung

<b>A. Umwandlung auf einen Blick .....</b>	<b>188</b>
<b>B. Begriff der Umwandlung .....</b>	<b>193</b>
I. Verschmelzende Umwandlung .....	195
II. Errichtende Umwandlung .....	200

<b>C. Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinem Steuerrecht</b> .....	205
<b>D. Anwendungsbereich des UmgrStG</b> .....	208
I. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit .....	209
II. Betriebserfordernis .....	217
1. Errichtende Umwandlung .....	209a
2. Verschmelzende Umwandlung .....	217
III. Steuerhängigkeit der stillen Reserven (Wegzugsbesteuerung) .....	221
1. Steuerhängigkeit des übertragenen Vermögens .....	221
2. Besondere Steuerhängigkeit auf Gesellschafterebene .....	225a
a) Auslandsumwandlung und Import-Umwandlung .....	225a
b) Inlandsumwandlung .....	225e
IV. Nachfolgerechtsträger .....	226
<b>E. Auswirkungen der Umwandlung auf die übertragende Kapitalgesellschaft</b> .....	229
I. Unternehmensrecht .....	229
II. Steuerrecht .....	231
<b>F. Auswirkungen der Umwandlung auf den Rechtsnachfolger</b> .....	235
I. Rückwirkungsfiktion – Wertansätze – Buchgewinne und -verluste ....	235
1. Unternehmensrecht .....	236
a) Verschmelzende Umwandlung .....	237
b) Errichtende Umwandlung .....	240
2. Steuerrecht .....	244
a) Buchwertfortführung .....	244
b) Aufwertung .....	252a
c) Behandlung von Grundstücken der umgewandelten Gesellschaft .....	252e
II. Wechsel der Gewinnermittlungsart .....	253
1. Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 EStG auf § 4 Abs 1 EStG .....	254
2. Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 EStG auf § 4 Abs 3 EStG .....	261
III. Zufluss- und Abflussfiktion .....	264
IV. Ausschüttungsfiktion .....	270
V. Wegfall der KESt-Befreiung nach § 94 Z 2 EStG und § 94 Z 5 EStG .....	280a
VI. Verlustabzug .....	281
1. Übergang des Verlustabzuges auf die Rechtsnachfolger .....	284
2. Eigener Verlustabzug einer Nachfolgekörperschaft .....	291
VII. Internationale Schachtelbeteiligung .....	294
<b>G. Auswirkungen des Ausscheidens von Minderheitsgesellschaftern</b> .....	297
<b>H. Sonstige Rechtsfolgen der Umwandlung</b> .....	301
I. Lohnsteuer – Abfertigungsrückstellungen – Pensionsrückstellungen .....	301
II. Umsatzsteuer .....	304
III. Kommunalsteuer .....	305
IV. Grunderwerbsteuer .....	308

# Inhaltsverzeichnis

---

V. Einlagenstand nach § 4 Abs 12 EStG .....	309a
VI. Innenfinanzierung nach § 4 Abs 12 Z 4 EStG .....	309b

## 4. Abschnitt Einbringung

<b>A. Einbringung auf einen Blick .....</b>	<b>311</b>
<b>B. Begriff der Einbringung .....</b>	<b>316</b>
<b>C. Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinem Steuerrecht .....</b>	<b>321</b>
<b>D. Anwendungsbereich des UmgrStG .....</b>	<b>324</b>
I. Einbringungsvertrag .....	326
II. Einbringungsbilanz .....	328a
III. Einbringungsfähiges Vermögen .....	329
1. Betrieb – Teilbetrieb .....	330
2. Mitunternehmeranteil .....	337
3. Kapitalanteil .....	342
IV. Positiver Wert des Einbringungsvermögens .....	349
V. Tatsächliche Übertragung des Einbringungsvermögens .....	354
VI. Übernehmende Körperschaft .....	356
VII. Einbringender .....	358
VIII. Gegenleistung .....	360
1. Grundsatz .....	360
2. Unterbleiben der Gewährung neuer Anteile .....	362
3. Anteilsgewährung an den Einbringenden .....	363
<b>E. Einbringungsstichtag .....</b>	<b>366</b>
I. Begriff – Rückwirkungsfrist – Zuständige Behörde .....	366
II. Rechtsfolgen einer verspäteten Anmeldung bzw Meldung .....	369
1. Einbringung mit Firmenbuchzuständigkeit .....	370
2. Einbringung mit Finanzamtszuständigkeit .....	372
III. Zurechnung des Vermögens am Einbringungsstichtag .....	375
<b>F. Auswirkungen der Einbringung auf den Einbringenden .....</b>	<b>379</b>
I. Bilanzierung .....	379
1. Unternehmensrecht .....	379
2. Steuerrecht .....	381
II. Wechsel der Gewinnermittlungsart .....	389
1. Einbringung eines Betriebes .....	389
2. Einbringung eines Teilbetriebes .....	394
III. Bewertung des eingebrachten Vermögens .....	398
1. Überblick .....	398
2. Bewertung von Betriebsvermögen (§ 16 UmgrStG) .....	399
3. Bewertung von Kapitalanteilen des Privatvermögens (§ 17 UmgrStG) .....	409
IV. Rückwirkende Vermögensänderungen .....	410
1. Allgemeines .....	410

2.	Mitunternehmer- und Kapitalanteile .....	412b
3.	Bare Einlagen und bare Entnahmen .....	413
4.	Unbare Entnahmen .....	417
5.	Zurückbehalten von Anlagevermögen und Verbindlichkeiten .....	424
6.	Verschieben von Aktiva und Passiva zwischen Teilbetrieben .....	427
7.	Trennung des Gebäudes vom Grund und Boden mittels Baurechts .....	430a
8.	Gewinnausschüttungen – Einlagen – Einlagenrückzahlungen .....	431
<b>G.</b>	<b>Bewertung der Gegenleistungsanteile an der übernehmenden Körperschaft .....</b>	<b>443</b>
I.	Gewährung neuer Anteile .....	443
1.	Behandlung des Einbringenden .....	443
2.	Behandlung der Altgesellschafter .....	447
II.	Abfindung durch die Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft .....	449
1.	Behandlung des Einbringenden .....	449
2.	Behandlung der abfindenden Gesellschafter .....	450
III.	Unterbleiben der Anteilsgewährung .....	454
1.	Grundsätze .....	455
a)	Unternehmensrechtliche Bewertung .....	455
b)	Steuerliche Bewertung .....	456
2.	Konzerneinbringungen .....	459
a)	Down-Stream-Einbringung .....	460
b)	Up-Stream-Einbringung .....	461
c)	Side-Stream-Einbringung .....	464
IV.	Untergang einer Beteiligung iS des § 31 EStG .....	468
V.	Besondere Steuerhängigkeit von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft .....	472
VI.	Einbringung von privaten nicht unter § 31 EStG fallenden Kapitalanteilen .....	477
VII.	Internationale Schachtelbeteiligung .....	483
1.	Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	483
2.	Veränderung einer bestehenden internationalen Schachtel- beteiligung .....	486
3.	Einbringung einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	489
4.	Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	493
VIII.	Wechsel der Gewinnermittlungsart bei der übernehmenden Körperschaft .....	496
IX.	Bare Zuzahlungen .....	500
<b>H.</b>	<b>Auswirkungen der Einbringung auf die übernehmende Körperschaft ...</b>	<b>503</b>
I.	Rückwirkungsfiktion – Wertansätze – Buchgewinne und -verluste ...	503
1.	Unternehmensrecht .....	506
2.	Steuerrecht .....	511
a)	Buchwertfortführung .....	511
b)	Aufwertung .....	516a
II.	Fiktive Gewinnausschüttung .....	516d

# Inhaltsverzeichnis

---

III. Rechtsbeziehungen zwischen Einbringendem und übernehmender Körperschaft .....	517
IV. Verlustabzug .....	521
1. Allgemeines .....	521
2. Verlustabzug des Einbringenden .....	524
3. Verlustabzug der übernehmenden Körperschaft .....	526
4. Mantelkauf und Verlustabzug .....	528
V. Internationale Schachtelbeteiligung .....	531
<b>I. Sonstige Rechtsfolgen der Einbringung .....</b>	<b>534</b>
I. Äquivalenzverletzung .....	534
II. Lohnsteuer .....	539
III. Umsatzsteuer .....	541
IV. Kommunalsteuer .....	543
V. Gebühren .....	544
VI. Grunderwerbsteuer .....	547
VII. Einlagenstand nach § 4 Abs 12 EStG .....	549a
1. Grundsätze .....	549a
2. Konzerneinbringungen .....	549f
a) Einbringung „down-stream“ .....	549f
b) Einbringung „up-stream“ .....	549g
c) Einbringung „side-stream“ .....	549k
VIII. Innenfinanzierung nach § 4 Abs 12 Z 4 EStG .....	549n
1. Allgemeines .....	549n
2. Einbringung up-stream und side-stream .....	549n

## 5. Abschnitt

### Zusammenschluss

<b>A. Zusammenschluss auf einen Blick .....</b>	<b>551</b>
<b>B. Begriff des Zusammenschlusses .....</b>	<b>556</b>
<b>C. Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinem Steuerrecht .....</b>	<b>560</b>
<b>D. Anwendungsbereich des UmgrStG .....</b>	<b>563</b>
I. Zusammenschlussvertrag .....	565
II. Zusammenschlussbilanz .....	567a
III. Übertragung von zusammenschlussfähigem Vermögen .....	568
IV. Positiver Verkehrswert des Zusammenschlussvermögens .....	575
V. Tatsächliche Übertragung des Zusammenschlussvermögens .....	578
VI. Übernehmende Personengesellschaft .....	580
VII. Übertragender .....	582
VIII. Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	583
<b>E. Zusammenschlussstichtag .....</b>	<b>587</b>
I. Begriff – Rückwirkungsfrist – Zuständige Behörde .....	587
II. Rechtsfolgen einer verspäteten Anmeldung bzw Meldung .....	592
1. Zusammenschluss mit Firmenbuchzuständigkeit .....	593

2. Zusammenschluss mit Finanzamtszuständigkeit .....	598
III. Zurechnung des Vermögens am Zusammenschlussstichtag .....	600
<b>F. Auswirkungen des Zusammenschlusses auf den Übertragenden .....</b>	<b>603</b>
I. Bilanzierung .....	603
1. Unternehmensrecht .....	603
2. Steuerrecht .....	605
II. Wechsel der Gewinnermittlungsart .....	610
1. Allgemeines .....	610
2. Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs 3 EStG auf § 4 Abs 1 EStG bzw § 5 EStG .....	614c
3. Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 EStG bzw § 4 Abs 1 EStG auf § 4 Abs 3 EStG .....	614f
III. Bewertung von inländischem Zusammenschlussvermögen .....	619
1. Ansatz der Buchwerte .....	619
2. Aufwertungszwang .....	620
a) Steuerlastverschiebung .....	620
b) Wegzug .....	620a
IV. Bewertung von ausländischem Zusammenschlussvermögen .....	621
1. Ansatz der Buchwerte .....	621
2. Aufwertungsoption .....	622
V. Bewertung der Gegenleistung .....	625
1. Unternehmensrecht .....	625
2. Steuerrecht .....	626
<b>G. Auswirkungen des Zusammenschlusses auf die übernehmende Personengesellschaft .....</b>	<b>627</b>
I. Rückwirkungsfiktion – Wertansätze – Buchgewinne und -verluste ...	627
1. Unternehmensrecht .....	628
2. Steuerrecht .....	629
a) Buchwertfortführung .....	629
b) Aufwertung .....	632a
II. Internationale Schachtelbeteiligungen .....	633
1. Entstehen und Erweitern einer internationalen Schachtel- beteiligung .....	633
2. Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	634b
III. Verlustabzug .....	635
IV. Wegfall der KESt-Befreiung nach § 94 Z 2 EStG und § 94 Z 5 EStG ..	635a
<b>H. Vorsorgemaßnahmen zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen ..</b>	<b>636</b>
I. Allgemeines .....	636
II. Verkehrswertzusammenschluss .....	641
1. Quotenverschiebung .....	643
2. Verkehrswertübernahme .....	646
III. Kapitalkontenzusammenschluss .....	650
1. Gewinnvorab .....	654
2. Liquidationsvorab .....	657
3. Kombination aus Gewinn- und Liquidationsvorab .....	659

# Inhaltsverzeichnis

---

4.	Vorbehalt der stillen Reserven – „naked in/naked out“ – „Lockstep“ .....	660
5.	Beispiel zum Kapitalkontenzusammenschluss .....	661
6.	Zusammenschluss zu fixen Kapitalkonten .....	661a
<b>I.</b>	<b>Sonstige Rechtsfolgen des Zusammenschlusses</b> .....	<b>662</b>
I.	Äquivalenzverletzungen .....	662
II.	Lohnsteuer .....	667
III.	Umsatzsteuer .....	670
IV.	Kommunalsteuer .....	672
V.	Gebühren .....	673
VI.	Grunderwerbsteuer .....	675
	<b>Exkurs:</b> Folgen eines Zusammenschlusses nach Art IV UmgrStG oder einer Realteilung nach Art V UmgrStG bei fortgesetzter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (BMF, AÖF 174/1998) .....	<b>675a</b>

## 6. Abschnitt Realteilung

<b>A.</b>	<b>Realteilung auf einen Blick</b> .....	<b>676</b>
<b>B.</b>	<b>Begriff der Realteilung</b> .....	<b>681</b>
<b>C.</b>	<b>Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinem Steuerrecht</b> .....	<b>687</b>
<b>D.</b>	<b>Anwendungsbereich des UmgrStG</b> .....	<b>696</b>
I.	Teilungsvertrag .....	698
II.	Teilungsbilanz .....	700a
III.	Übertragung von realteilungsfähigem Vermögen .....	701
IV.	Positiver Verkehrswert des übertragenen Vermögens .....	714
V.	Tatsächliche Übertragung des Teilungsvermögens .....	722
VI.	Nachfolgeunternehmer .....	726
VII.	Gegenleistung – Ausgleichszahlungen .....	729
<b>E.</b>	<b>Teilungsstichtag</b> .....	<b>735</b>
I.	Begriff – Rückwirkungsfrist – Zuständige Behörde .....	735
II.	Rechtsfolgen einer verspäteten Anmeldung bzw Meldung .....	739
1.	Realteilung mit Firmenbuchzuständigkeit .....	740
2.	Realteilung mit Finanzamtszuständigkeit .....	744
III.	Zurechnung des Vermögens am Teilungsstichtag .....	746
<b>F.</b>	<b>Auswirkungen der Realteilung auf die teilende Mitunternehmerschaft</b> ..	<b>750</b>
I.	Bilanzierung .....	750
1.	Unternehmensrecht .....	750
2.	Steuerrecht .....	752
II.	Bewertung von inländischem Teilungsvermögen .....	756
1.	Ansatz der Buchwerte .....	756
2.	Aufwertungszwang .....	757

a) Steuerlastverschiebung .....	757
b) Wegzug .....	758a
III. Bewertung von ausländischem Betriebsvermögen .....	759
1. Ansatz der Buchwerte .....	759
2. Aufwertungsoption .....	760
IV. Wechsel der Gewinnermittlungsart .....	763
1. Allgemeines .....	763
2. Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs 3 auf § 4 Abs 1 EStG bzw § 5 EStG .....	764
3. Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 EStG bzw § 4 Abs 1 EStG auf § 4 Abs 3 EStG .....	765
<b>G. Auswirkungen der Realteilung auf den Nachfolgeunternehmer .....</b>	<b>767</b>
I. Rückwirkungsfiktion – Wertansätze – Buchgewinne und -verluste ...	767
1. Unternehmensrecht .....	768
2. Steuerrecht .....	769
a) Buchwertfortführung .....	769
b) Aufwertung .....	771a
II. Internationale Schachtelbeteiligungen .....	772
1. Entstehen und Erweitern einer internationalen Schachtel- beteiligung .....	772
2. Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	774a
III. Verlustabzug .....	775
<b>H. Vorsorgemaßnahmen zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen ..</b>	<b>776</b>
I. Allgemeines .....	776
II. Ausgleichsposten .....	778
III. Sonderausgleichsposten .....	786a
<b>I. Sonstige Rechtsfolgen der Realteilung .....</b>	<b>787</b>
I. Äquivalenzverletzungen .....	787
II. Lohnsteuer .....	792
III. Umsatzsteuer .....	794
IV. Kommunalsteuer .....	795
V. Gebühren .....	796
VI. Grunderwerbsteuer .....	798

## 7. Abschnitt Spaltung

<b>A. Spaltung auf einen Blick .....</b>	<b>800</b>
<b>B. Begriff der Handelsspaltung .....</b>	<b>806</b>
I. Allgemeines .....	806
II. Konzentrationsspaltung .....	813
III. Konzernspaltung .....	816
IV. Gläubigerschutz .....	826
1. Spaltung zur Neugründung .....	826
2. Spaltung zur Aufnahme .....	830

# Inhaltsverzeichnis

---

<b>C. Auswirkungen der Spaltung nach allgemeinem Steuerrecht</b> .....	833
<b>D. Anwendungsbereich des UmgrStG</b> .....	837
<b>E. Auswirkungen der Spaltung auf die spaltende Körperschaft</b> .....	847
I. Bilanzierung .....	847
1. Unternehmensrecht .....	847
2. Steuerrecht .....	851
II. Ausnahme vom Buchwertansatz .....	854
III. Rückwirkungsfiktion .....	857
IV. Buchgewinne und Buchverluste .....	864
<b>F. Auswirkungen der Spaltung auf die Nachfolgekörperschaft</b> .....	868
I. Rückwirkungsfiktion – Wertansätze – Buchgewinne und -verluste .....	868
1. Unternehmensrecht .....	870
2. Steuerrecht .....	880
II. Internationale Schachtelbeteiligungen .....	885
1. Entstehen oder Erweitern einer internationalen Schachtel- beteiligung .....	885
2. Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	888
III. Rechtsverhältnisse zwischen spaltender und übernehmender Körperschaft .....	892
IV. Verlustabzug .....	894
<b>G. Auswirkungen einer verhältnismahrenden Spaltung auf die Gesellschafter</b> .....	896
I. Begriff der verhältnismahrenden Spaltung .....	896
II. Spaltung zur Neugründung .....	899
1. Aufspaltung .....	899
a) Anteilstausch .....	899
b) Anteilsbewertung .....	901
2. Abspaltung .....	905
a) Anteilstausch .....	905
b) Anteilsbewertung .....	906
III. Spaltung zur Aufnahme .....	909
1. Anteilstausch .....	909
2. Anteilsbewertung .....	911
IV. Internationale Schachtelbeteiligung .....	918
<b>H. Auswirkungen einer nicht verhältnismahrenden Spaltung auf die Gesellschafter</b> .....	919
I. Begriff der nicht verhältnismahrenden Spaltung .....	919
II. Anteilstausch .....	923
1. Allgemeines .....	923
2. Steuerneutralität des fiktiven Anteilstausches .....	927
3. Anteilsbewertung .....	931
4. Zuzahlungen .....	933
5. Sonstige Folgen des Anteilstausches .....	936

<b>I. Sonstige Rechtsfolgen der Spaltung .....</b>	<b>937</b>
I. Barabfindung .....	937
II. Lohnsteuer .....	940
III. Umsatzsteuer .....	942
IV. Kommunalsteuer .....	944
V. Grunderwerbsteuer .....	949
VI. Einlagenstand nach § 4 Abs 12 EStG .....	951a
1. Aufspaltung .....	951a
a) Grundsätze .....	951a
b) Konzernaufspaltung .....	951c
c) Gemischte Konzern- und Konzentrationsaufspaltung .....	951f
2. Abspaltung .....	951g
a) Grundsätze .....	951g
b) Konzernabspaltung .....	951j
c) Gemischte Konzern- und Konzentrationsabspaltung .....	951n
VII. Innenfinanzierung nach § 4 Abs 12 Z 4 EStG .....	952
1. Abspaltung .....	952
2. Aufspaltung .....	952a

## 8. Abschnitt Steerspaltung

<b>A. Allgemeines .....</b>	<b>953</b>
<b>B. Anwendungsbereich der Steerspaltung .....</b>	<b>956</b>
I. Definition der Steerspaltung .....	956
II. Spaltende und übernehmende Körperschaft .....	957
III. Spaltungsvertrag .....	960
IV. Vom UmgrStG erfasste Spaltungsvorgänge .....	963
1. Aufspaltung mit Einbringung (bis Stichtag 31.12.2004) .....	964
a) Einbringungsphase .....	965
b) Liquidationsphase .....	970
2. Aufspaltung ohne Einbringung .....	977
3. Abspaltung mit Anteilsdurchschleusung .....	982
4. Abspaltung auf eine Schwesterkörperschaft .....	988
V. Abspaltungsbedingte verbotene Einlagenrückgewähr .....	992
<b>C. Ertragsteuerliche Folgen der Steerspaltung nach allgemeinem Steuerrecht .....</b>	<b>994</b>
<b>D. Auswirkungen der Steerspaltung auf die spaltende Körperschaft .....</b>	<b>998</b>
I. Auswirkungen auf das auf- oder abgespaltene Vermögen .....	998
II. Auswirkungen auf das an die Gesellschafter übertragene Vermögen .....	999
1. Aufspaltung .....	1000
2. Abspaltung .....	1001
<b>E. Auswirkungen der Steerspaltung auf die übernehmende Körperschaft .....</b>	<b>1003</b>

# Inhaltsverzeichnis

---

<b>F. Auswirkungen der Steuerspaltung auf die Gesellschafter der spaltenden Körperschaft</b> .....	1004
I. Verhältniswahrende Spaltung .....	1004
1. Steuerneutralität – Anteilsbewertung .....	1004
2. Internationale Schachtelbeteiligung .....	1009
3. Beteiligung iS des § 31 EStG .....	1010
II. Nicht verhältnismäßige Spaltung .....	1012
1. Allgemeines .....	1012
2. Steuerneutralität des fiktiven Anteilstausches .....	1017
3. Anteilsbewertung .....	1019
4. Ausgleichszahlungen .....	1021
5. Sonstige Folgen des Anteilstausches .....	1024
<b>G. Sonstige Rechtsfolgen der Steuerspaltung</b> .....	1025
I. Lohnsteuer .....	1025
II. Umsatzsteuer .....	1027
III. Kommunalsteuer .....	1028
IV. Gebühren .....	1029
V. Grunderwerbsteuer .....	1031

## 9. Abschnitt

### Ergänzende Vorschriften

<b>A. Mehrfachzüge</b> .....	1035
I. Problemstellung .....	1035
II. Umgründungsplan .....	1037
<b>B. Anzeige- und Evidenzpflicht</b> .....	1042
I. Anzeigepflicht .....	1042
II. Evidenzpflicht .....	1044

## 10. Abschnitt

### Umgründung und Gruppenbesteuerung

<b>A. Grundsätze der Gruppenbesteuerung</b> .....	1046
I. Allgemeines .....	1046
II. Gruppenträger .....	1047
III. Gruppenmitglieder .....	1050
IV. Finanzielle Verbindung .....	1052
1. Unmittelbare finanzielle Verbindung .....	1053
2. Mittelbare finanzielle Verbindungen .....	1055
3. Beteiligungsgemeinschaft .....	1062
V. Ergebniszurechnung .....	1064
VI. Verlustvorträge .....	1070
1. Verlustvorträge des Gruppenmitglieds .....	1070
2. Verlustvorträge des Gruppenträgers .....	1071

VII. Firmenwertabschreibung .....	1072
VIII. Sonstiges .....	1074
<b>B. Umgründungen und Gruppenbesteuerung .....</b>	<b>1076</b>
I. Allgemeines .....	1076
II. Entstehen bzw Erweitern einer Unternehmensgruppe .....	1078
III. Umgründungen innerhalb einer Unternehmensgruppe .....	1082
IV. Auflösung einer Unternehmensgruppe durch Umgründung .....	1085
V. Umgründung und Firmenwertabschreibung .....	1091
VI. Gruppenbesteuerung und Verlustabzug .....	1099

### 11. Abschnitt

#### Die Bilanzierung von Umgründungen nach dem UGB

<b>A. Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger .....</b>	<b>1105</b>
I. Vermögens- und Erfolgszuordnung .....	1105
II. Größenmerkmale im Sinne des § 221 UGB im Zusammenhang mit Umgründungen .....	1116
III. Bewertung des übernommenen Vermögens .....	1122
IV. Ausweis und Behandlung von Buchgewinnen und Buchverlusten .....	1142
1. Allgemeines .....	1142
2. Bilanzierung von Buchverlusten bei Buchwertfortführung .....	1144
3. Bilanzierung von Buchgewinnen .....	1154
<b>B. Bilanzierung beim übertragenden Rechtsträger .....</b>	<b>1163</b>
I. Übertragender Rechtsträger geht durch die Umgründung unter .....	1164
II. Übertragender Rechtsträger bleibt nach der Umgründung bestehen ...	1169
<b>C. Bilanzierung auf Gesellschafterebene .....</b>	<b>1172</b>
I. Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers .....	1172
II. Gesellschafter des übernehmenden Rechtsträgers .....	1178

# 1. Abschnitt

## Einführung

### A. Umgründungen und allgemeines Steuerrecht

#### I. Begriff der Umgründung

Der Begriff „Umgründung“ bezeichnet Vorgänge, bei denen sich der Rechtsträger eines Unternehmens ändert, sein Vermögen jedoch unverändert fortbesteht. Für die steuerlichen Folgen solcher Umgründungen sind die formwechselnde Umgründung und die übertragende Umgründung zu unterscheiden. 1

#### II. Formwechselnde Umgründung

Bei einer formwechselnden Umgründung (auch formwechselnde „Umwandlung“) ändert sich lediglich die Rechtsform des Rechtsträgers eines Unternehmens. Die Identität des Rechtsträgers sowie die Zurechnung des Unternehmens zum Rechtsträger bleiben unverändert bestehen; eine Übertragung des Unternehmens erfolgt nicht. Eine solche formwechselnde Umgründung ist sowohl bei Personengesellschaften als auch bei Kapitalgesellschaften möglich: 2

- Umwandlung einer OG in eine KG bzw einer KG in eine OG
- Umwandlung einer AG in eine GmbH bzw einer GmbH in eine AG
- Zur „Umwandlung“ einer GesBR in eine OG oder KG siehe die Ausführungen zum Zusammenschluss (Tz 557 am Ende).

Da sich durch eine formwechselnde Umgründung von **Personengesellschaften** die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters in Bezug auf seine Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft einschließlich stiller Reserven und eines Firmenwertes nicht ändert, kommt es zu keiner ertragsteuerlichen Gewinnrealisierung. Mangels einer Vermögensübertragung erfolgt auch kein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch. Ebenso erfüllt die formwechselnde Umgründung auch nicht die Tatbestände des GebG oder des GrEStG. 3

Wechselt ein Personengesellschafter seine Stellung als Kommanditist in die eines Komplementärs oder umgekehrt, liegt eine bloß formwechselnde Umgründung vor, wenn die Beteiligung des Personengesellschafters am Vermögen der Gesellschaft unverändert bleibt. Der Wechsel erfolgt somit nach allgemeinem Steuerrecht neutral.

Die formwechselnde Umgründung einer **Kapitalgesellschaft** löst ebenfalls keine Steuern aus. Insbesondere unterliegen weder das Vermögen der Gesellschaft noch die von den Gesellschaftern gehaltenen Anteile der Gewinnrealisierung. 4

## Einführung

---

Wird die Stellung eines Kapitalgesellschafters (Aktionär, Gesellschafter einer GmbH) in die eines bloß schuldrechtlich Substanzbeteiligten (zB Inhaber eines Substanzgenussrechtes) oder umgekehrt umgewandelt, stellt dies für den Beteiligten grundsätzlich einen gewinnrealisierenden Vorgang dar (Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG und nachfolgende Anschaffung, siehe dazu EStR RZ 6621 idF vor dem Wartungserlass 2015). Ist die Umwandlung der Beteiligung gesellschafts- und firmenbuchrechtlich zulässig und bleibt die Beteiligung am Vermögen weiterhin unverändert aufrecht, sollte die Umwandlung nach allgemeinem Steuerrecht steuerneutral erfolgen (so noch BMF, RdW 2001, 509 und EStR RZ 6621 idF vor dem Wartungserlass 2015).

### III. Übertragende Umgründung

- 5 Bei einer übertragenden Umgründung wird auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Vermögen auf einen übernehmenden Rechtsträger übertragen, wobei der Übertragende am übertragenen Vermögen auch nach der Umgründung durch eine Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger wirtschaftlich weiterhin beteiligt bleibt. Nach allgemeinem Steuerrecht hätte eine solche Vermögensübertragung insbesondere folgende Konsequenzen:
  - 6 • Ertragsteuerlich führt die übertragende Umgründung zu einer **Gewinnrealisierung durch Tausch** (§ 6 Z 14 EStG, zB Übertragung eines Betriebes auf eine GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen) oder **Liquidation** (zB Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf ihren Hauptgesellschafter).
  - 7 • Umsatzsteuerlich entsteht grundsätzlich ein **umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch** (zB Geschäftsveräußerung im Ganzen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft) oder eine der Lieferung gleichgestellte **Entnahme** nach § 3 Abs 2 UStG (zB Übertragung des Betriebes der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft ohne die Gewährung einer Gegenleistung; siehe UStR 2000 RZ 361).
  - 8 • Bei der Übertragung von Grundstücken fällt **Grunderwerbsteuer** und die **grundbücherliche Eintragungsgebühr** an.
  - 10 • Bei einer umgründungsbedingten Forderungsabtretung oder Vertragsübernahme fallen die damit verbundenen **Rechtsgeschäftsgebühren** an.
- 11 Da der Übertragende durch die ihm als Gegenleistung gewährten Anteile am übernehmenden Rechtsträger für das übertragene Vermögen sein wirtschaftliches Engagement fortsetzt, erachtet der Gesetzgeber für übertragene „Unternehmenseinheiten“ die aus dem allgemeinen Steuerrecht resultierende Steuerbelastung als unangemessen und sieht im Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes umfassende Begünstigungen vor.

## B. Grundsätze des UmgrStG

Das UmgrStG beruht insbesondere auf folgenden Grundsätzen:

- **Buchwertfortführung:** 12  
13

Der Übertragende hat das von ihm übertragene Vermögen mit seinem steuerlichen Buchwert (oder mit seinen Anschaffungskosten) zu bewerten. Dadurch unterbleibt beim Übertragenden die Realisierung der im Vermögen gelegenen stillen Reserven. Der Übernehmende hat die steuerlichen Buchwerte (oder Anschaffungskosten) und die damit verbundenen latenten Steuern zwingend fortzuführen (sog „Buchwertfortführung“, zur Export- und Import-Umgründung siehe unten Tz 18). Unabhängig von dieser steuerlich zwingenden Buchwertfortführung kann der Übernehmende unternehmensrechtlich das übertragene Vermögen wahlweise mit seinem beizulegenden Wert ansetzen (§ 202 Abs 1 UGB) oder den Buchwert fortführen (§ 202 Abs 2 UGB). Aus einer unternehmensrechtlichen Aufwertung resultierende Mehraufwendungen (zB höhere Abschreibungen) stellen aufgrund der zwingenden steuerlichen Buchwertfortführung keine Betriebsausgabe dar und sind im Rahmen der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung dem steuerpflichtigen Gewinn hinzu zu rechnen.
- **Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten:** 14

Durch eine Umgründung entstehende Buchgewinne und -verluste sind grundsätzlich steuerneutral, dh nicht als Betriebseinnahme oder -ausgabe zu erfassen. Ausgenommen von diesem Grundsatz sind Unterschiedsbeträge, die sich aus der Vereinigung (Confusio) von Aktiva und Passiva ergeben (zB Confusio einer Verbindlichkeit mit der entsprechenden teilwertberechtigten Forderung).
- **Ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion:** 15

Die im Zuge der Umgründung getätigte Vermögensübertragung kann mit ertragsteuerlicher Wirkung auf einen in der Vergangenheit liegenden Stichtag zurückbezogen werden. Der Stichtag darf dabei höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Umgründung zur Eintragung in das Firmenbuch oder der Meldung der Umgründung beim Finanzamt liegen.
- **Objektbezogener Übergang des Verlustabzuges:** 16

Der Verlustabzug geht insoweit auf den Übernehmer über, als auch das den Verlust verursachende Vermögen zu Buchwerten auf ihn übergeht.
- **Grundsatz der Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts:** 17

Ist für das Zustandekommen einer Umgründung die Eintragung der Umgründung in das Firmenbuch erforderlich, liegt auch steuerlich eine Vermögensübertragung nur dann vor, wenn die Umgründung unternehmensrechtlich zulässig ist und in das Firmenbuch eingetragen wird (zB Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch, Eintragung der durch eine Einbringung sachgegründeten GmbH).

## Verschmelzungsbilanz A

Anlagevermögen	5.000	VerschmKap	6.000
Umlaufvermögen	3.000	Fremdkapital	2.000
8.000		8.000	

## Übernahmebilanz B

Anlagevermögen	11.000	Nennkapital	9.500
Umlaufvermögen	7.500	Kapitalrücklage	3.750
		Bilanzgewinn	250
		Fremdkapital	5.000
18.500		18.500	

### **Kapitalerhöhung bei B:**

Das Umtauschverhältnis (UTV) gibt an, in welchem Verhältnis die Aktionäre der übertragenden Körperschaft A für den Untergang ihrer Anteile mit Anteilen an der übernehmenden Körperschaft B abgefunden werden. Das Umtauschverhältnis ermittelt sich nach folgender Formel (siehe auch oben Tz 40):

$$UTV = (\text{Verkehrswert A} / \text{Nennkapital A}) / (\text{Verkehrswert B} / \text{Nennkapital B}) = 0,5.$$

Die Nennkapitalerhöhung (KE) der Körperschaft B ergibt sich sodann aus dem mit dem Nennkapital der Körperschaft A ( $NK_A$ ) multiplizierten Umtauschverhältnis (UTV):  $KE = UTV * NK_A = 5.000 * 0,5 = 2.500$ .

### **Buchgewinn/Buchverlust (auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage):**

Aus der Nennkapitalerhöhung iHv 2.500 und der Übernahme des Vermögens iHv 6.000 ergibt sich bei der übernehmenden Körperschaft B ein Buchgewinn von 3.500. Dieser Buchgewinn ist bei der übernehmenden Körperschaft in eine Kapitalrücklage iS des § 229 Abs 2 Z 1 UGB einzustellen.

## 2. Steuerrecht

### a) Buchwertfortführung

Anders als nach Unternehmensrecht besteht steuerlich für die Bewertung des übernommenen Vermögens kein Wahlrecht. Die übernehmende Körperschaft hat die von der übertragenden Körperschaft in der Verschmelzungsbilanz angesetzten (steuerlichen) Buchwerte zwingend zu übernehmen (§ 3 Abs 1 Z 1 UmgrStG; sog „Buchwertfortführung“). 86

Zusätzlich zu den Wertansätzen hat die übernehmende Körperschaft insbesondere auch die Abschreibungsgrundsätze und Siebentelabsetzung nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG zu übernehmen (siehe UmgrStR RZ 120 ff). Nach § 19 BAO führt die unternehmensrechtliche Gesamtrechtsnachfolge auch zum Eintritt in sämtliche abgabenverfahrensrechtliche Positionen der übernehmenden Körperschaft. 87

## Verschmelzung

---

Die im Zusammenhang mit der Verschmelzung anfallenden Beratungsaufwendungen, Verfahrenskosten und Gebühren sind als Betriebsausgabe sofort abzugsfähig (§ 11 Abs 1 Z 1 KStG).

- 88 Die durch die Verschmelzung bei der übernehmenden Körperschaft entstehenden **Buchgewinne und Buchverluste sind grundsätzlich steuerneutral** und wirken sich demnach auf den steuerlichen Gewinn oder Verlust nicht aus (§ 3 Abs 2 UmgrStG). **Ausgenommen** von dieser Steuerneutralität sind lediglich Buchgewinne bzw Buchverluste, die aus der Vereinigung von Aktiva und Passiva stammen (sog „**Confusioergebnisse**“). Solche Confusioerträge bzw -verluste sind in dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr steuerlich zu berücksichtigen.

Confusioergebnisse ergeben sich zB bei der Vereinigung einer Verbindlichkeit mit der korrespondierenden teilwertberechtigten Forderung, der Vereinigung einer Rückstellung mit der (noch) nicht oder nur in geringerem Umfang aktivierten Forderung und der Vereinigung eines Bestandrechts mit der Position des Vermieters.

- 89 Etwaige aus einer unternehmensrechtlichen Aufwertung auf den beizulegenden Wert resultierende Mehrabschreibungen oder die Abschreibung des aktivierten Umgründungsmehrwertes bzw Firmenwertes sind steuerneutral und kürzen nicht den steuerpflichtigen Gewinn. Solche Abschreibungen sind somit in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung zu korrigieren.

- 90 *Beispiel – Fortsetzung von Beispiel 1 oben unter Tz 84:*  
Der unternehmensrechtliche Buchverlust iHv 1400 setzt sich aus einem steuerneutralen Buchverlust iHv 2.000 (= Buchverlust aus dem Wegfall der Beteiligung) und einem steuerpflichtigen Confusioertrag iHv 600 zusammen (= Gewinn iHv 1.000 aus der Confusio von Forderung und Verbindlichkeit abzüglich des Verlustes iHv 400 aus dem confusiobedingten Wegfall des Mietrechtes).

### **b) Aufwertung**

- 90a Tritt durch eine grenzüberschreitende Verschmelzung das Vermögen der übertragenden (ausländischen) Körperschaft in das inländische Besteuerungsrecht ein, ist dieses Vermögen bei der übernehmenden Körperschaft (steuerneutral) mit dem gemeinen Wert anzusetzen („Aufwertung bei Zuzug“, § 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG). Durch die Aufwertung wird sichergestellt, dass nur die Wertsteigerungen in Österreich erfasst werden, die nach dem Eintritt in das inländische Besteuerungsrecht entstanden sind.

- 90b *Beispiel:*  
Die deutsche D-AG wird zum 31.12.X0 auf die inländische Ö-AG verschmolzen. Das Vermögen der D-AG besteht aus den Beteiligungen an der inländischen X-GmbH und Y-GmbH. Der Buchwert der X-GmbH beträgt 100, der Buchwert der Y-GmbH beträgt 150. Die Beteiligung an der X-GmbH weist zum Verschmelzungs-

stichtag einen gemeinen Wert von 300 auf, der gemeine Wert der Beteiligung an der Y-GmbH beträgt 450.

Durch die Verschmelzung treten die Beteiligungen an der X-GmbH und der Y-GmbH in das inländische Besteuerungsrecht ein (siehe dazu Art 13 Abs 5 DBA-BRD). Die übernehmende Ö-AG hat die Beteiligung an der X-GmbH steuerneutral mit 300 und die Beteiligung an der Y-GmbH steuerneutral mit 450 zu bewerten.

*Beispiel:*

90c

Die italienische I-s.p.a. (società per azioni) wird zum 31.12.X0 auf die inländische Ö-AG verschmolzen. Das Vermögen der I-s.p.a. besteht aus einer in Italien belegenen Betriebsstätte.

Da Österreich für Gewinne aus einer italienischen Betriebsstätte die Doppelbesteuerung durch die Anrechnung der italienischen Körperschaftsteuer vermeidet, tritt durch die Verschmelzung die italienische Betriebsstätte in das inländische Besteuerungsrecht ein (vgl Art 23 Abs 3 lit a DBA-I). Die übernehmende Ö-AG hat somit das Betriebsstättenvermögen samt einem Firmenwert zwingend mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

*Beispiel:*

90d

Die italienische I-s.p.a. wird zum 31.12.X0 auf die deutsche D-AG verschmolzen. Das Vermögen der I-s.p.a. besteht unter anderem aus einer Beteiligung an der österreichischen Ö-GmbH. Das Vermögen der Ö-GmbH setzt sich überwiegend aus unbeweglichem Vermögen zusammen.

Durch die Verschmelzung tritt die Beteiligung an der österreichischen Ö-GmbH in das inländische Besteuerungsrecht ein (vgl Art 13 Abs 3 DBA-Italien und Art 13 Abs 2 DBA-Deutschland). Die übernehmende deutsche D-AG hat die Beteiligung (steuerneutral) mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Tritt durch eine Verschmelzung ein Vermögen in das inländische Besteuerungsrecht ein, hat eine Aufwertung auf den gemeinen Wert zu unterbleiben, wenn das zuziehende Vermögen vor der Verschmelzung aus dem Besteuerungsrecht Österreichs ausgeschieden ist und dabei die Wegzugsbesteuerung bei der nunmehr inländischen übernehmenden Körperschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft nach dem bis zum 31.12.2015 geltenden Nichtfestsetzungskonzept nicht festgesetzt wurde oder nach § 16 Abs 1a UmgrStG nicht entstanden ist („**Zuzug nach vorangegangenem Wegzug**“; zum Nichtfestsetzungskonzept siehe UmgrStR RZ 44b ff). In diesem Fall ist der fortgeschriebene ursprüngliche Buchwert im Zeitpunkt des vorangegangenen Wegzugs, höchstens aber der gemeine Wert im Zeitpunkt des Zuzugs anzusetzen (§ 3 Abs 1 Z 2 TS 2 UmgrStG). Scheidet das Vermögen nach der Verschmelzung gewinnrealisierend aus dem Vermögen der übernehmenden Körperschaft aus, bleiben nachgewiesene Wertsteigerungen insoweit steuerfrei, als sie im Zeitraum zwischen Wegzug und Zuzug entstanden sind (§ 3 Abs 1 Z 2 TS 2 UmgrStG).

90e

Wurde ein Vermögen bei seinem Wegzug nach dem Ratenzahlungskonzept der Besteuerung unterworfen (siehe dazu oben Tz 50a), ist es bei einem späteren Zuzug in das

## Verschmelzung

---

österreichische Besteuerungsrecht mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG). Auf allfällig noch offene Raten hat der bloße Zuzug keine Auswirkung (UmgrStR RZ 160b).

90f

*Beispiel:*

Die inländische A-GmbH überführte im Rahmen einer Einbringung nach Art III UmgrStG im Jahr 2010 einen inländischen Betrieb in die in der EU ansässige B-AG. Die A-GmbH beantragte dafür die Nichtfestsetzung der Steuerschuld nach § 16 Abs 1 UmgrStG. Im Jahr 2018 wird die B-AG auf die A-GmbH oder auf eine der A-GmbH konzernzugehörige Körperschaft (zB Tochtergesellschaft) verschmolzen (Import-Verschmelzung) und unter anderem der im Jahr 2010 eingebrachte Betrieb wiederum nach Österreich überführt.

Die A-GmbH oder die konzernzugehörige übernehmende Körperschaft muss für den Betrieb, der zuvor in die ausländische B-AG eingebracht wurde, die fortgeschriebenen Buchwerte zum Einbringungszeitpunkt (Jahr 2010) ansetzen. Bei einer späteren Veräußerung des wieder zugezogenen Betriebes werden im Ausland entstandene Wertsteigerungen vom Veräußerungserlös in Abzug gebracht und bleiben damit steuerfrei.

*Beispiel:*

Die inländische A-AG brachte im Jahr 2012 ihre Beteiligung an der inländischen B-GmbH nach Art III UmgrStG in die deutsche C-AG ein. Im Jahr 2018 wird die C-AG nach den Bestimmungen des EU-UmgrG auf die A-AG verschmolzen.

Die Export-Einbringung der Beteiligung an der B-GmbH erfolgte außerhalb des Nichtfestsetzungskonzeptes steuerneutral nach § 16 Abs 1a UmgrStG. Da die eingebrachte B-Beteiligung (bis zur Verschmelzung) nicht aus dem Vermögen der C-AG ausgeschieden ist, entsteht bei der A-AG hinsichtlich ihrer Export-Einbringung auch nachträglich keine Steuerschuld nach § 16 Abs 1a UmgrStG. Durch die Verschmelzung der C-AG auf die A-AG tritt die ohne Steueraufschub weggezogene Beteiligung an der B-GmbH wieder in das inländische Besteuerungsrecht ein. Ohne den ausdrücklichen Verweis des § 3 Abs 1 Z 2 TS 2 UmgrStG auf das Nichtentstehen der Steuerschuld nach § 16 Abs 1a UmgrStG wäre die wieder zuziehende B-Beteiligung systemwidrig steuerneutral mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

## II. Ausschüttungsfiktion für unterbesteuerter „Passivgesellschaften“

### 1. Rechtslage für bis zum 31.12.2018 entstandene Gewinne

90g

Beteiligungserträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen und Beteiligungserträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften aus EU-Mitgliedsstaaten bzw aus Staaten, mit denen eine umfassende Amtshilfe besteht, sind bei der inländischen Muttergesellschaft grundsätzlich von der Körperschaftsteuerbefreit (§ 10 Abs 2 iVm § 10 Abs 1 Z 7 KStG, § 10 Abs 1 Z 5 und Z 6 KStG). Gewinnausschüttungen von ausländischen (passiven) Gesellschaften aus Niedrigsteuerländern unterliegen jedoch der Steuerpflicht (§ 10 Abs 4

bzw Abs 5 KStG idF vor dem JStG 2018, Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode, sog „switch-over“).

Damit die vom „switch-over“ erfassten thesaurierten Gewinne der ausländischen Körperschaft durch eine Importverschmelzung nicht steuerneutral auf die übernehmende, inländische Mutterkörperschaft oder eine andere konzernzugehörige, inländische Körperschaft (zB Schwessterkörperschaft) übergehen, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlichen Verschmelzungskapital (§ 2 Abs 5 UmgrStG) der übertragenden Tochterkörperschaft und dem Stand ihrer steuerlichen Einlagen (§ 4 Abs 12 Z 3 EStG) mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages als offen ausgeschüttet („Ausschüttungsfiktion“ nach § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG). Die fiktive Gewinnausschüttung unterliegt bei der Muttergesellschaft der Steuerpflicht („switch-over“ nach § 10 Abs 4 oder Abs 5 KStG idF vor dem JStG 2018 bzw § 10 Abs 7 KStG). Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Körperschaftsteuer ist auf die inländische Steuerschuld anzurechnen (§ 10 Abs 6 KStG idF vor dem JStG 2018 bzw § 10a Abs 9 Z 4 KStG). Übersteigt die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die inländische Steuerschuld, kann der die inländische Steuerschuld übersteigende Betrag auch in den folgenden Jahren auf Antrag angerechnet werden („Anrechnungsvortrag“, § 10 Abs 6 KStG idF vor dem JStG 2018 bzw § 10a Abs 9 Schlussteil KStG).

90i

Die Ausschüttungsfiktion ist nicht nur auf Importverschmelzungen sondern auch auf Verschmelzungen anwendbar, durch die eine dem „switch-over“ unterliegende Auslandskörperschaft auf eine nicht (auch) dem „switch-over“ unterliegende Auslandskörperschaft verschmolzen wird (UmgrStR RZ 160f).

### *Beispiel 1:*

Die bulgarische B-OOD (vergleichbar einer GmbH) wird zum 31.12.X0 auf die inländische Ö-AG importverschmolzen. Die Ö-AG ist zu 100 % an der B-OOD beteiligt. Der Unternehmensschwerpunkt der bulgarischen B-OOD liegt überwiegend in der Erzielung von Passiveinkünften (insbesondere Einnahmen aus Zinsen und aus der Veräußerung von Beteiligungen), die auf Ebene der B-OOD der bulgarischen Körperschaftsteuer iHv 10 % unterliegen. Zum Verschmelzungstichtag besteht das Vermögen der B-OOD nur mehr aus liquiden Mitteln, welche aus den thesaurierten Gewinnen der vergangenen Jahre resultieren. Die der Verschmelzung zugrunde gelegte Verschmelzungsbilanz der B-OOD zum 31.12.X0 weist ein Verschmelzungskapital iHv 1.000 und einen steuerlichen Einlagenstand iHv 100 aus.

Da Ausschüttungen der B-OOD zum Verschmelzungstichtag dem Methodenwechsel unterliegen, gilt nach § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG im Zuge der Importverschmelzung ein Betrag iHv 900 als mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages (1.1.X1) offen ausgeschüttet. Infolge des Methodenwechsels unterliegt der Betrag von 900 bei der Ö-AG der KSt iHv 23 %, wobei die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende bulgarische Körperschaftsteuer auf die entstehende inländische Steuerschuld anzurechnen ist.

## Verschmelzung

---

### *Beispiel 2:*

Die deutsche D-GmbH wird zum 31.12.X0 auf ihre inländische Muttergesellschaft die Ö-AG importverschmolzen. Die D-GmbH ist operativ tätig und unterliegt in Deutschland einer durchschnittlichen Steuerbelastung iHv ca 30 % (KSt + GewSt). Da Ausschüttungen der D-GmbH zum Verschmelzungsstichtag nicht dem Methodenwechsel unterliegen würden, kommt es im Zuge der Importverschmelzung zu keiner Ausschüttungsfiktion iSd § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG.

## **2. Rechtslage für nach dem 31.12.2019 entstandene Gewinne**

- 90j Ab dem 1.1.2019 werden Passiveinkünfte von niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaften nach Maßgabe der Bestimmungen des § 10a KStG idF des JStG 2018 der inländischen beherrschenden Körperschaft zugerechnet („Hinzurechnungsbesteuerung“). Da diese Einkünfte somit bereits durch die Hinzurechnungsbesteuerung im Zeitpunkt ihres Entstehens im Inland der Körperschaftsteuer unterliegen, soll die Übernahme von bis zur Importverschmelzung thesaurierten, niedrigbesteuerten Passiveinkünften bei der inländischen übernehmenden Körperschaft nicht nochmals der Besteuerung unterliegen. Um eine solche unsystematische Doppelerfassung niedrigbesteuert Passiv-einkünfte zu vermeiden, ist die verschmelzungsbedingte Ausschüttungsfiktion nur noch auf Gewinne anzuwenden, die bis zum 31.12.2018 entstanden sind.

## **III. Internationale Schachtelbeteiligung**

- 91 Befinden sich im Vermögen der übertragenden und/oder übernehmenden Körperschaft Beteiligungen an ausländischen Körperschaften, kann durch eine Verschmelzung bei der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung entstehen, erweitert werden oder eine bereits bestehende internationale Schachtelbeteiligung auf diese übergehen.

### **1. Übergang einer internationalen Schachtelbeteiligung**

- 92 Geht im Zuge einer Verschmelzung eine internationale Schachtelbeteiligung auf die übernehmende Körperschaft über, für die keine Option zur „Steuerwirksamkeit“ ausgeübt wurde (sog „steuerneutrale Schachtelbeteiligung“), tritt die übernehmende Körperschaft in die Stellung der übertragenden Körperschaft ein. Da die verschmelzungsbedingte Übernahme einer steuerneutralen Schachtelbeteiligung keinen Anschaffungsvorgang darstellt, kann die übernehmende Körperschaft für die übernommene Schachtelbeteiligung nicht nach § 10 Abs 3 KStG zur Steuerwirksamkeit optieren (vgl UmgrStR RZ 172).

Ist für die übernommene Schachtelbeteiligung die Einjahresfrist nach § 10 Abs 2 KStG am Verschmelzungsstichtag bereits abgelaufen, sind Ausschüttun-