

UmgrStR 2002

Wartungserlass 2024

Begutachtungsentwurf

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

- Anpassungen und Aktualisierungen aufgrund der seit der letzten Wartung erfolgten rechtlichen Änderungen, insbesondere jene durch
 - das Abgabenänderungsgesetz 2023 (AbgÄG 2023), BGBl. I Nr. 110/2023,
 - das EU-Umgründungsgesetz (EU-UmgrG), BGBl. I Nr. 78/2023,
 - das Start-Up-Förderungsgesetz, BGBl. I Nr. 200/2023,
 - das Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2023 (GesRÄG 2023), BGBl. I Nr. 179/2023,
 - das Mindestbesteuerungsgesetz (MinBestG), BGBl. I Nr. 187/2023,
- sowie
- sonstige allgemeine Wartungen, Klarstellungen, formale Anpassungen, Fehlerkorrekturen und Textstraffungen (alte Rechtslage).

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

Insbesondere wird im UmgrStR-Wartungserlass 2024 Folgendes behandelt (überblicksartige Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Rz	Änderungen im Überblick
I, II	Die den UmgrStR vorangestellte Einleitung sowie die überblicksartige Darstellung der Grundsätze des UmgrStG werden aktualisiert .

524, 694, 919, 1402, 1416, 1443, 1444, 1445, 1584, 1616, 1626	Die mit dem AbgÄG 2023 normierte Entnahme von Betriebsgebäuden zum Buchwert wird im Zusammenhang mit Umgründungen eingearbeitet (§ 6 Z 4 EStG idF AbgÄG 2023).
44a, 255a, 860b	Die ertragsteuerliche Generalnorm zur Ausübung von Besteuerungswahlrechten und Anträgen wird im Zusammenhang mit Umgründungen berücksichtigt (§ 39 Abs. 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023).
1289, 1298, 1305, 1316, 1320a, 1341, 1353, 1370, 1379, 1381, 1381, 1417, 1422, 1428, 1428 ff, 1457a, 1458, 1506 f, 1507, 1508a	In den Ausführungen zu Art. IV UmgrStG werden die mit dem AbgÄG 2023 eingeführten Neuregelungen für „ verunglückte Zusammenschlüsse “ (§ 24 Abs. 7 EStG 1988 idF AbgÄG 2023), für Zusammenschlüsse ohne Vornahme einer Vorsorge (§ 24 Abs. 2 UmgrStG idF AbgÄG 2023) sowie für die Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen (§ 32 Abs. 3 EStG 1988 idF AbgÄG 2023) im Rahmen von Zusammenschlüssen verarbeitet, wonach es nur (noch) zu einer Teilrealisierung von stillen Reserven im Hinblick auf die „ Fremdquote “ kommt.
263a, 265c bis 265e, 297a	Es werden Ausführungen zur neuen Entstrickungsbesteuerung auf Anteilseinhaberebene bei Verschmelzungen (§ 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG) und Spaltungen (§ 36 Abs. 3 Z 3 UmgrStG) aufgenommen und der Anwendungsbereich der Regelungen anhand von Beispielen präzisiert.
694, 973 ff, 1659, 1675	Die grundlegende Neuausrichtung des § 18 Abs. 3 UmgrStG idF AbgÄG 2023 zur Rückwirkung von Rechtsbeziehungen zwischen Übertragendem und Übernehmendem bezogen auf das übertragene Vermögen bei Einbringungen und Spaltungen (§ 34 Abs. 1 iVm § 18 Abs. 3 UmgrStG idF AbgÄG 2023) wird eingearbeitet.
1041, 1046, 1067, 1080a, 1090a ff	Der neue Tatbestand des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG idF AbgÄG 2023 zum Verzicht auf die Gewähr von neuen Anteilen bei mehreren Einbringenden und „ Beteiligungside ntität “ hinsichtlich des übertragenen Vermögens

	und der übernehmenden Körperschaft wird aufgenommen und der Anwendungsbereich der Regelung anhand von Beispielen präzisiert.
641, 643, 653, 659, 760a ff	In Art. III UmgrStG werden Ausführungen zur grenzüberschreitenden „Ausgliederung“ (= Einbringung) nach dem EU-UmgrG (§ 12 Abs. 4 UmgrStG) aufgenommen.
160a, 1644 ff, 1655a, 1678a, 1690,	Die Ausführungen zu Art. VI UmgrStG werden durch die umfassenden Änderungen der gesellschaftsrechtlichen Grundlagen aufgrund des EU-UmgrG sowie der steuerlichen Begleitregelungen aufgrund des AbgÄG 2023 überarbeitet. Dabei werden insbesondere die Aussagen zum Anwendungsbereich von Art. VI UmgrStG (§ 32 UmgrStG idF AbgÄG 2023) sowie zur Entstrickungs- bzw. Verstrickungsbesteuerung (§ 32 Abs. 1a, § 33 Abs. 5, § 34 Abs. 1a und § 36 Abs. 1a UmgrStG jeweils idF AbgÄG 2023) überarbeitet und ergänzt.
547, 1810a	Es werden Aktualisierungen im Zusammenhang mit dem Auslaufen der Steuerspaltung aufgenommen.
469, 785, 791, 791a, 801, 1900 ff	Es werden Aussagen zur nunmehr standardisierten (idR elektronischen) Anzeige von Umgründungen (§ 43 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023) sowie zum Verhältnis von Anzeige- und Meldepflicht nach § 13 Abs. 1 UmgrStG ab 2024 (bis zum Inkrafttreten der auf § 13 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023 basierenden, noch zu erlassenden Verordnung) aufgenommen.
23, 29, 30 ff, 38, 41, 45, 411 f, 425, 440, 1646	Die bestehenden (gesellschaftsrechtlichen) Ausführungen zu internationalen Umgründungen werden aktualisiert und an die geltende Rechtslage (insbesondere aufgrund der Ablöse des EU-VerschmG durch das EU-UmgrG) sowie die zwischenzeitlich ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung angepasst. Dabei werden auch Aussagen zur grenzüberschreitenden „Umwandlung“ (Sitzverlegung) nach dem EU-UmgrG aufgenommen.
125, 263	Es werden Aussagen zur Weitergeltung der Zuschreibungspflicht gemäß § 6 Z 13 EstG 1988 infolge von Verschmelzungen auf Anteilsinhaberebene hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft aufgenommen.

<p>222, 243</p>	<p>Es werden Präzisierungen zur fraktionierten Rückwärtsbetrachtung beim Mantelkauf für Zwecke des Verlustübergangs anlässlich von Umgründungen im Falle von zwischenzeitlichen Umsatzschwankungen vorgenommen.</p> <p>Weiters werden Ausführungen zum Mantelkaufatbestand im Falle von zeitnah erfolgenden Umgründungsschritten und Mehrfachzügen auf einen Umgründungstichtag aufgenommen.</p>
<p>160d, 860h</p>	<p>Das Zusammenspiel von Anteilstausch mit Nichtentstehung der Steuerschuld (§ 16 Abs. 1a UmgrStG) und Reimport zu fortgeschriebenen Buchwerten wird klargestellt; weiters werden auch Ausführungen zum Zusammenspiel von Anteilstausch und der Neuregelung des § 6 Z 6 lit. h EStG 1988 idF AbgÄG 2023 ergänzt.</p>
<p>858, 860d</p>	<p>Die Aussagen zur teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes bei Einbringungen werden präzisiert.</p>
<p>860b, 860gb</p>	<p>Die Aussagen zum Anteilstauschregime mit Nichtfestsetzung (§ 17 Abs. 1a UmgrStG) werden im Hinblick auf später eintretende Wertminderungen und das diesbezügliche „Beobachtungsobjekt“ ergänzt.</p> <p>Weiters werden die iRd Wartungerlasses 2022 aufgenommenen Ausführungen im Hinblick auf den Anwendungsbereich des Anteilstauschregimes bei Drittstaatsangehörigen präzisiert.</p> <p>Zudem werden Ausführungen zur Stellung von Nichtfestsetzungsanträgen und der Festsetzung der Steuerschuld im Falle von Folgeeinbringungen des Gegenleistungsanteils aufgenommen.</p>
<p>933, 85</p>	<p>Es werden Aussagen zur Anwendung von im DBA vorgesehenenen, dem OECD-Musterabkommen folgenden Immobilienklauseln für Zwecke der Beurteilung einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes aufgenommen.</p>
<p>354, 949, 952,</p>	<p>Es wird die seit dem letzten Wartungserlass ergangene Rechtsprechung des VwGH im Zusammenhang mit Umgründungen berücksichtigt (u.a. zur gruppeninterne Vermögensübertragung bei Verschmelzung).</p>

Im Detail ergehen folgende Änderungen:

Die Einleitung wird wie folgt geändert:

I Einleitung

Die Umgründungssteuerrichtlinien 2002 (UmgrStR 2002) stellen einen Auslegungsbehelf zum Umgründungssteuergesetz, ~~BGBl. Nr. 699/1991 idF AbgÄG 2001~~ dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

Die UmgrStR 2002 sind ab der Veranlagung 2003 generell anzuwenden. Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle sind die UmgrStR 2002 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen. ~~§ 117 BAO ist zu beachten.~~ Hinsichtlich im Zuge der Umgründung zu übertragender Verluste ist die Veranlagungsjahr bezogene Anwendung so zu verstehen, dass hinsichtlich der Frage des Verlustüberganges die Rechtslage in jenem Veranlagungsjahr anzuwenden ist, in das der der jeweiligen Umgründung zu Grunde liegende Stichtag fällt. Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen in Einzelfällen sind – sofern sie den UmgrStR 2002 nicht widersprechen – weiterhin zu beachten

~~Folgende Erlässe werden mit dem Inkrafttreten der UmgrStR 2002 aufgehoben:~~

- ~~▪ Erlass des BMF vom 12. September 1996, 06 8661/1 IV/6/96, betreffend Anwendung des Art. II und VI UmgrStG auf Umgründungen nach dem Umwandlungsgesetz und dem Spaltungsgesetz, beide BGBl. Nr. 304/1996.~~
- ~~▪ Die Punkte 5.1 bis 5.4 im Erlass des BMF vom 31. März 1998, 06 0257/1 IV/6/98, betreffend steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988.~~
- ~~▪ Erlass des BMF vom 7. September 1998, 06 8641/2 IV/6/98, betreffend Folgen eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG oder einer Realteilung nach Art. V UmgrStG bei fortgesetzter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.~~
- ~~▪ Erlass des BMF vom 19. Jänner 1999, 06 8651/1 IV/6/98, betreffend Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG von Forstbetrieben.~~
- ~~▪ Erlass des BMF vom 15. Juni 1999, 06 8601/2 IV/6/99, betreffend Wahrung und Verletzung der Rückwirkungsfrist im Umgründungssteuergesetz.~~

Die UmgrStR 2002 sind als Zusammenfassung des geltenden Umgründungssteuerrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen.

Abschnitt A wird wie folgt geändert:

A Ertragsteuerrechtliche Grundsätze:

- Grundsatz der Verknüpfung mit dem allgemeinem Ertragsteuerrecht

Das UmgrStG ist eine Dauernorm und ungeachtet der gesonderten gesetzlichen Verankerung Teil des allgemeinen Steuerrechts für bestimmte Sondertatbestände.

Es gilt die Einheitsbetrachtung, dh. zwingende Anwendung des UmgrStG bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen (kein Wahlrecht für eine Umgründung mit oder ohne Anwendung des UmgrStG) bzw. zwingende Anwendung des EStG 1988 bzw. KStG 1988 bei Nichtvorliegen der Anwendungsvoraussetzungen durch Verknüpfung in § 6 Z 14 lit. b und § 24 Abs. 7 EStG 1988 und § 20 KStG 1988.

- Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts

Die Maßgeblichkeit **des Gesellschaftsrechts** gilt für Verschmelzungen nach Art. I UmgrStG, Umwandlungen nach Art. II UmgrStG, BWG- und VAG-Einbringungen **sowie Ausgliederungen im Sinne des EU-UmgrG** als Fälle des Art. III UmgrStG und für ~~Handelsspaltungen~~ **Spaltungen aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften** nach Art. VI UmgrStG dahingehend, dass der mit der Eintragung in das Firmenbuch bestätigte Vollzug steuerlich die Anwendung des UmgrStG dem Grunde nach eröffnet.

Ausnahmen von der Maßgeblichkeit:

- Unanwendbarkeit des UmgrStG bei Fehlen einer steuerlichen Anwendungsvoraussetzung
 - Unmaßgeblichkeit der gesellschaftsrechtlichen Bewertungsregeln
 - Voll- oder Teilunanwendbarkeit bei Vorliegen eines Missbrauchs
- Grundsatz der Internationalisierung
 - Auslandsverschmelzungen fallen unter Art. I UmgrStG, soweit ein Inlandsbezug (inländisches Vermögen oder inländische Gesellschafter) vorliegt.
 - Auslandssumwandlungen fallen unter Art. II UmgrStG, soweit ein Inlandsbezug (inländisches Vermögen oder inländische Gesellschafter) gegeben ist.
 - Grenzüberschreitende Umwandlungen fallen unter Art. II UmgrStG.

- Ausländereinbringung, Auslandsvermögenseinbringung und Einbringung in Auslandskörperschaften ist nach Art. III UmgrStG möglich.
- Zusammenschluss zu in- und ausländischen Mitunternehmerschaften durch in- und ausländische Übertragende mittels in- und ausländischen Vermögens ist nach Art. IV UmgrStG möglich.
- Realteilung in- und ausländischer Mitunternehmerschaften mit ausscheidenden in- und ausländischen Mitunternehmern unter Übertragung von in- und ausländischem Vermögen ist nach Art. V UmgrStG möglich.
- Auslands-~~Handelss~~**Spaltungen** fallen unter Art. VI UmgrStG, soweit ein Inlandsbezug (inländisches Vermögen oder inländische Gesellschafter) gegeben ist.
Grenzüberschreitende **Spaltungen** sind analog zum ~~SpaltGim~~
EU-UmgrG geregelt und ebenfalls von in Art. VI UmgrStG ~~erfasst~~**nicht** geregelt.
- Steuerspaltungen sind **(letztmalig zu einem Stichtag vor dem 1.1.2023)** auch für spaltende und übernehmende EU-Körperschaften laut Anlage zum UmgrStG nach Art. VI UmgrStG möglich.

▪ Grundsatz des ertragsteuerlichen Formwechsels

Nahezu alle Umgründungen sind begrifflich mit einem Tauschgedanken dahingehend verbunden, dass die Vermögenshingabe unmittelbar oder mittelbar mit einer gesellschaftsrechtlichen Gegenleistung positiver Natur (Gewährung oder Erweiterung eines Anteils) oder negativer Natur (Aufgabe oder Verminderung eines Anteils) verbunden ist. Für Umgründungen iSd UmgrStG wird der Tausch- oder Veräußerungs- oder Liquidationsgrundsatz seiner Wirkung als Realisierungstatbestand entkleidet.

Daraus ergibt sich für alle Regelumgründungen die zwingende steuerliche Buchwertumgründung (= Übernahme und Fortführung der steuerlich maßgebenden Buchwerte des Rechtsvorgängers).

Ausnahmen im Rahmen des UmgrStG:

- Steuerwirksame Aufwertungsoption für umgegründetes Auslandsvermögen bei Inlandsumgründungen und für Inlandsvermögen bei Auslandsumgründungen in Fällen eines DBA mit Anrechnungsmethode.
- Steuerwirksame Aufwertungsoption bei der Einbringung nichtsteuerhängiger Beteiligungen zur Vermeidung der Nacherfassung von bis zur Einbringung entstandener stiller Reserven.

- Steuerwirksame Zwangsaufwertung bei umgründungsbedingter Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich des übertragenen Vermögens bzw. bei einbringungsbedingter teilweiser Einschränkung des Besteuerungsrechts sowie bei einbringungsbedingter Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gegenleistung gegenüber Drittstaaten.
- Steuerwirksame Aufwertung bei umgründungsbedingtem Entstehen des Besteuerungsrechts der Republik Österreich hinsichtlich des übertragenen Vermögens.
- Steuerwirksame Aufwertungsoption für Grund und Boden bei Einbringungen, Zusammenschlüssen und Realteilungen, wenn im Falle der Veräußerung des Grund und Bodens am Umgründungsstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 (**ganz oder eingeschränkt**) anwendbar wäre.
- (**Teilweise**) Steuerwirksame Zwangsaufwertung bei fehlender Vorsorge zur Vermeidung einer endgültigen Steuerlastverschiebung auf Grund von Zusammenschlüssen und Realteilungen.

▪ Äquivalenzgrundsatz

Umgründungen sind im Regelfall von der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung getragen, wobei dieser Grundsatz nicht zu den Anwendungsvoraussetzungen der einzelnen Umgründungstatbestände gehört; ein bewusster Verzicht auf eine gleichwertige Gegenleistung führt als Verletzung dieses Grundsatzes zu einer Bereicherung der dadurch begünstigten Umgründungspartner.

▪ Grundsatz der rückwirkenden Umgründung (Rückwirkungsfiktion)

Die unternehmensrechtliche Neunmonatsfrist ist steuerlich maßgebend. Im Gegensatz zur zivilrechtlich möglichen schuldrechtlichen Rückbeziehung gilt ertragsteuerlich die Umgründung als mit Ablauf des vereinbarten Stichtages als vollzogen. Das Vermögen und die Einkünfte sind daher dem Rechtsvorgänger bis zum Ende des Stichtages und dem Rechtsnachfolger mit Beginn des Folgetages zuzurechnen.

Die Rückwirkungsfiktion gilt

- generell innerhalb und außerhalb des Anwendungsbereiches des UmgrStG für Verschmelzungen, Umwandlungen und **Spaltungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften** Handelsspaltungen, auch wenn der Rechtsnachfolger erst nach dem Umgründungsstichtag zivilrechtlich entstanden ist;

- generell für Einbringungen, Zusammenschlüsse **und**, Realteilungen und Steuerspaltungen **(letztmalig zu einem Stichtag vor dem 1.1.2023)** innerhalb der Art. III bis VI UmgrStG, wenn das zu übertragende Vermögen dem Übertragenden zum Umgründungsstichtag zuzurechnen war (gilt nicht bei Erbfolge), und für solche Umgründungen außerhalb der Art. III bis VI UmgrStG, soweit Vermögen iSd UmgrStG betroffen ist;
- speziell in allen Umgründungstatbeständen für Veränderungen des umzugründenden Vermögens im Wege rückbezogener Erhöhungen oder Verminderungen im Rahmen entsprechender Bewertungsregeln;
- **für Leistungsbeziehungen zwischen Übertragendem und Übernehmendem bezogen auf das übertragene Vermögen im Anwendungsbereich von Art. III und VI UmgrStG bei Vorliegen einer entsprechenden Leistungsvereinbarung (§ 18 Abs. 3 UmgrStG idF AbgÄG 2023).**

Die Rückwirkungsfiktion gilt nicht:

- generell bei Anmeldung oder Meldung einer Umgründung nach Ablauf der Neunmonatsfrist;
 - für die Ansprüche abfindungsberechtigter Gesellschafter bei Verschmelzungen, Umwandlungen und Spaltungen;
 - generell für die Empfänger von nach dem Umgründungsstichtag erfolgenden Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 oder Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 bzw. fiktiven Ausschüttungen bei Umwandlungen nach Art. II UmgrStG;
 - für Arbeitsvergütungen für Zeiträume nach dem Umgründungsstichtag (Art. I bis III und VI UmgrStG, zum Teil Art. IV UmgrStG);
 - ~~für Vergütungen für die Nutzungsüberlassung von Geld und Wirtschaftsgütern nach dem Einbringungsstichtag, sofern nicht § 18 Abs. 3 letzter Satz UmgrStG zur Anwendung gelangt (Art. III UmgrStG);~~
 - generell für die Lohnsteuerabfuhr, Umsatzsteuer, Gebühren und Verkehrsteuern.
- Grundsatz der Neutralität von Buchgewinnen und -verlusten
Ausnahmen davon (dh. Steuerwirksamkeit) bestehen für Confusiotatbestände.
 - Grundsatz des objektbezogenen Verlustabzugs

Der einkommen- und körperschaftsteuerliche Verlustvortrag folgt bei Umgründungen nach Art. I bis III und VI UmgrStG zwingend dem verlustverursachenden übertragenen Vermögen, auch der eigene vortragsfähige Verlust übernehmender Körperschaften ist nur bei Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögen weiterhin abzugsfähig.

Ausnahmen vom Verlustübergang:

- Kürzung übergehender Verluste bei Verschmelzung, ~~oder~~ Umwandlung, **Einbringung oder Spaltung** verbundener Körperschaften bei Zusammentreffen in Höhe teilwertberechtigter Beteiligungen an der verbundenen Körperschaft (Vermeidung der Doppelverlustverwertung)
- Wegfall des Verlustabzugs bei Vorliegen des Mantelkaufatbestandes, soweit keine Ausnahmetatbestände vorliegen (Art. I bis III und VI UmgrStG)
- Aufteilung des vortragsfähigen Verlustes in einen übergehenden und zurückbleibenden (im Schätzungswege) bei mangelnder eindeutiger Zurechenbarkeit zum übertragenen Vermögen (kein Wahlrecht)
- Grundsatz des modularen Umgründungssteuerrechtes
Mehrfache Umgründungsschritte, die dasselbe Vermögen ganz oder zum Teil betreffen, können ertragsteuerlich zur Vermeidung von Zwischenwirtschaftstagen wie Module auf ein und denselben Stichtag verknüpft werden, wenn ein Umgründungsplan erstellt wird (§ 39 UmgrStG).

Abschnitt C wird wie folgt geändert:

C Gebühren- und verkehrsteuerrechtliche Grundsätze

- Zweijahresfrist für Gebührenbefreiung (§ 33 TP 21 GebG) bezogen
 - bei Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen auf das Bestehen der übertragenden Körperschaft und
 - bei den übrigen Umgründungen auf den Besitz des umzegründenden Vermögens, in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge unter Anrechnung der Vorbesitzzeit des Rechtsvorgängers.

Gebührenbefreiung für Vertragsübernahme anlässlich einer Umgründung nach Art. III bis VI UmgrStG (Steuerspaltung, **letztmalig zu einem Stichtag vor dem 1.1.2023**)

- Grunderwerbsteuer bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 0,5% des Grundstückswertes (§ 4 Abs. 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987), bei land-

und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 3,5% vom einfachen Einheitswert (§ 4 Abs. 2 Z 3 und 4 iVm § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987).

- Keine Rückwirkung

Rz 1 wird wie folgt geändert:

1

Die Regelungen des Art. I UmgrStG sind wie alle anderen Umgründungstatbestände Teil des allgemeinen Steuerrechts und nur zwecks kompakter Darstellung in einem Sondergesetz zusammengefasst. Ertragsteuerrechtlich gilt für sämtliche Umgründungstatbestände und damit auch für alle Verschmelzungsformen, dass sie als Formwechsel idR keine Realisierungstatbestände darstellen, wobei die Steuerhängigkeit der stillen Reserven durch den Buchansatz beim Umgründenden und die zwingende Buchwertfortführung beim Rechtsnachfolger gewahrt bleibt. Die Steuerneutralität gilt im Grundsatz auch für die Anteilsinhaber.

„Umstrukturierungen“ im Sinne des Mindestbesteuerungsgesetzes (MinBestG), BGBl. I Nr. 187/2023, sind eigenständig im MinBestG definiert und werden in der Regel auch Umgründungen im Sinne des UmgrStG erfassen (zur Definition von „Umstrukturierungen“ siehe § 60 Abs. 5 MindBestG).

Rz 23 wird wie folgt geändert:

23

Seit 15.12.2007 ist eine grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften eines EU-Mitgliedstaates auf Kapitalgesellschaften anderer EU-Mitgliedstaaten **ist aufgrund des EU-UmgrG, BGBl. I Nr. 78/2023 (vormals: aufgrund des EU-Verschmelzungsgesetzes, EU-VerschG, BGBl. I Nr. 72/2007), möglich. Das EU-UmgrG hat das EU-VerschG nahtlos abgelöst und ist seit 1.8.2023 in Kraft (§ 70 Abs. 1 EU-UmgrG), während das EU-VerschG mit Ablauf des 31.7.2023 außer Kraft getreten ist (§ 70 Abs. 2 EU-UmgrG).**

Sollte eine grenzüberschreitende Verschmelzung außerhalb der dargestellten Regelungen in das Firmenbuch eingetragen werden (eingetragen worden sein), ist im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechtes dem Grunde nach ein Anwendungsfall des Art. I UmgrStG gegeben.

Siehe näher zur grenzüberschreitenden Verschmelzung Rz 41.

Rz 29 wird wie folgt geändert, wobei die Ausführungen zur grenzüberschreitenden Verschmelzung teilweise unverändert in Rz 41 überführt werden:

29

Nach § 12 IPRG ist die Rechts- und Handlungsfähigkeit einer Person nach deren "Personalstatut" zu beurteilen (siehe hierzu Rz 28). **Ausländische Rechtsgebilde, die nach dem Recht eines Drittstaates errichtet wurden und sowohl ihren Ort der Geschäftsleitung als auch den Sitz der Hauptverwaltung im Sinne des § 10 IPRG in Österreich haben, werden nach den Bestimmungen des österreichischen internationalen Privatrechts nicht als juristische Person des privaten Rechts anerkannt und daher zivilrechtlich als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts oder als Einzelunternehmen qualifiziert (vgl. für sog. UK Limiteds mit Hauptverwaltungssitz in Österreich OGH 27.01.2022, 9 Ob74/21d).** In der Vergangenheit haben die österreichischen Gerichte daher auf der Grundlage der §§ 12 und 10 IPRG auf Gesellschaften, die nach dem Recht eines anderen Staates errichtet worden sind, jedoch ihren tatsächlichen Sitz der Hauptverwaltung nach Österreich verlegt hatten, die materiellen Normen des österreichischen Gesellschaftsrechts angewendet. Danach aber erwirbt eine Gesellschaft ihre Eigenschaft als juristische Person und damit ihre Rechtsfähigkeit erst mit der Eintragung in das österreichische Firmenbuch. Da aber eine nach ausländischem Recht wirksam errichtete Gesellschaft nicht alle formellen und materiellen Gründungsvoraussetzungen des österreichischen Rechts erfüllt, wurde ihr als solche die Eintragung in das Firmenbuch verweigert und sie wurde folglich von den österreichischen Gerichten nicht als rechtsfähige juristische Person anerkannt (so zB OGH 28.08.1997, 3 Ob 2029/96w). Allerdings hat sich durch die **Aufgrund der** EUGH-Rechtsprechung (zunächst EuGH 09.03.1999, in der **Rs** Rechtssache C-212/97, Centros Ltd., und schließlich EuGH 05.11.2002, in der **Rs** Rechtssache C-208/00, Überseering, **EuGH 30.9.2003, Rs C-167/01, Inspire Art**) im EU/EWR-Raum eine Wende in Richtung Gründungstheorie vollzogen **wird die Sitztheorie in den von der Niederlassungsfreiheit geschützten Fällen durch die Gründungstheorie überlagert (OGH 19.10.2011, 4 Ob 119/11w).** **Danach** Nun sind auch Staaten, die der "Sitztheorie" folgen, verpflichtet, bei einer Gesellschaft, die nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaates gegründet wurde, nach Verlegung des Verwaltungssitzes in ihr Staatsgebiet die Rechts- und Parteifähigkeit dieser Gesellschaft anzuerkennen, wenn diese Gesellschaft aus einem der Gründungstheorie folgenden Mitgliedstaat zugezogen ist und auch nach der Verlegung des Verwaltungssitzes in das Inland nach dem Gründungsstatut rechtlich weiter bestehen bleibt und nicht aus diesem Anlass aufgelöst wird.

Die durch die EuGH-Rechtsprechung geklärte Frage der zivil- und gesellschaftsrechtlichen Rechtsfähigkeit einer im Ausland gegründeten Gesellschaft mit inländischem Verwaltungssitz (doppelt ansässige Gesellschaft) war allerdings einerseits für die Frage ihrer Körperschaftsteuerpflicht insoweit nicht von Bedeutung, als der Umstand, dass einer im Ausland gegründeten Kapitalgesellschaft im Inland keine gesellschaftsrechtliche Rechtsfähigkeit zuerkannt wurde, auch in der Vergangenheit ihre unbeschränkte Steuerpflicht nicht ausgeschlossen hat (BFH 23.06.1992, BStBl II 1992, 972; **BFH 13.10.2021, I B 31/21**). **Die Beurteilung, ob nach ausländischem Recht errichtete Rechtsgebilde aus der Sicht des österreichischen Ertragsteuerrechts Körperschaften sind, erfolgt grundsätzlich nach dem sog. Typenvergleich (vgl. VwGH 16.11.2021, Ro 2021/15/0001; 30.6.2021, Ro 2018/13/0011; 13.1.2021, Ro 2018/13/0003). Mit dem AbgÄG 2023 wurde in § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 klargestellt, dass der Typenvergleich ungeachtet ihrer zivil- und gesellschaftsrechtlichen Rechtsfähigkeit auch für ausländische Rechtsgebilde maßgeblich ist, die nach dem Recht eines Drittstaates errichtet wurden und neben ihrem Ort der Geschäftsleitung auch den Sitz der Hauptverwaltung im Sinne des § 10 IPRG in Österreich haben. Demnach sind neben inländischen juristischen Personen des privaten Rechts auch mit diesen vergleichbare, ausländische Rechtsgebilde (Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen), unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, wenn sich deren Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet. § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 ist auf alle offenen Verfahren anzuwenden (§ 26c Z 88 KStG 1988).** Andererseits kann aber nach wie vor durch die Verlegung des Verwaltungssitzes aus der "ausländischen Körperschaft" keine "inländische Körperschaft" werden (vgl. **zB OGH 27.01.2022, 9 Ob74/21d**).

Zur grenzüberschreitenden Verschmelzung nach dem EU-UmgrG (vormals EU-VerschmG) von Kapitalgesellschaften siehe näher Rz 41. Aufgrund des EU-Verschmelzungsgesetzes, BGBl. I Nr. 72/2007, sind grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, die nach dem Recht eines der Mitgliedstaaten gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in der Gemeinschaft haben, zulässig, ohne dass zu prüfen ist, ob das Gesellschaftsrecht jenes Mitgliedstaates, nach dessen Recht die von der Verschmelzung betroffene Kapitalgesellschaft gegründet wurde, mit dem österreichischen Gesellschaftsrecht vergleichbar ist. Dies gilt auch für grenzüberschreitende Verschmelzungen zur Gründung einer SE oder SCE.

Rz 30 wird wie folgt geändert:

30

Nach dem Verständnis der in Österreich herrschenden **für die nicht von der Niederlassungsfreiheit geschützten Fälle geltenden** Sitztheorie ist anlässlich der Verlegung des Verwaltungssitzes einer juristischen Person in **einen Drittstaat** das Ausland ein Wechsel des Gesellschaftsstatuts in identitätswahrender Form nicht möglich, da der Wegzugsstaat idR eine Liquidation und der Zuzugsstaat eine Neugründung nach Maßgabe der nationalen Gründungserfordernisse verlangt. Führt die Verlegung des Verwaltungssitzes **in einen Drittstaat** kraft gesellschaftsrechtlichen Vorschriften zu einer Auflösung der Körperschaft und wird sie tatsächlich abgewickelt, ist gemäß § 19 KStG 1988 der Liquidationsgewinn der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Nach Rz 30 wird folgende neue Rz 30a eingefügt:

30a

Ab 1.8.2023 ermöglicht § 8 Z 1 EU-UmgrG auch die grenzüberschreitende „Umwandlung“ auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage: Die Umwandlung nach dem EU-UmgrG bezeichnet einen Vorgang, nach dem eine Kapitalgesellschaft, die

- **nach dem Recht eines Mitgliedstaats (Wegzugsmitgliedstaat) gegründet worden ist oder dessen Recht unterliegt,**
- **ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat hat,**

unter Beibehaltung ihrer Rechtspersönlichkeit in eine dem Recht eines anderen Mitgliedstaats (Zuzugsmitgliedstaat) unterliegende Kapitalgesellschaft „umgewandelt wird“, indem die Gesellschaft ihren satzungsmäßigen Sitz in diesen Mitgliedstaat verlegt.

Bei der „Umwandlung“ nach § 8 Z 1 EU-UmgrG handelt es sich daher um keine Umwandlung im Sinne des UmgrStG, sondern um eine „Sitzverlegung“ (zB eine österreichische GmbH wird in eine deutsche GmbH oder umgekehrt "umgewandelt"). Die Umwandlung nach dem EU-UmgrG unterliegt den allgemein ertragsteuerlichen Regelungen (zB der Entstrickungsbesteuerung nach § 6 Z 6 EStG 1988 oder § 10 Abs. 3 Z 5 KStG 1988 bei Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung anlässlich der Sitzverlegung).

Rz 31 wird wie folgt geändert:

1.1.2.2. Verschmelzungen auf Grund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften (§ 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG)

31

Nach den geltenden gesellschaftsrechtlichen Verschmelzungsvorschriften sind nachstehende Verschmelzungsformen geregelt:

- Verschmelzung von Aktiengesellschaften durch Aufnahme (§§ 220 ff AktG)
- Verschmelzung von Aktiengesellschaften durch Neugründung (§ 233 AktG)
- Verschmelzung einer GmbH als übertragende Gesellschaft auf eine Aktiengesellschaft (§ 234 AktG)
- Verschmelzung einer Aktiengesellschaft als übertragende Gesellschaft auf eine GmbH (§ 234a AktG idF GesRÄG 2007, BGBl. I Nr. 72/2007),
- Verschmelzung von GmbHs (§§ 96 GmbHG in Verbindung mit §§ 219 ff AktG),
- Verschmelzung von Genossenschaften (§ 1 ff GenVG).
- Gründung einer Europäischen Gesellschaft (SE) durch Verschmelzung (§§ 17 ff SEG),
- Gründung einer Europäischen Genossenschaft (SCE) durch Verschmelzung (§§ 11 ff SCEG),
- Folgeverschmelzungen von bereits bestehenden SE und SCE,
- Grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften aufgrund des **EU-UmgrG, BGBl. I Nr. 78/2023 (bis 30.7.2023 aufgrund des EU-Verschmelzungsgesetzes, BGBl. I Nr. 72/2007)**.

Rz 33 wird wie folgt geändert:

1.1.2.4. Verschmelzungsartige Vermögensübertragungen (§ 1 Abs. 1 Z 3 UmgrStG)

33

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UmgrStG fallen auch Vermögensübertragungen einer AG auf einen Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 236 AktG ~~und~~

- ~~Vermögensübertragungen eines Versicherungsvereines auf Gegenseitigkeit auf eine AG gemäß § 60 VAG (entfällt ab 1.1.2016 gemäß VAG 2016, BGBl. I Nr. 34/2015)~~

unter den Anwendungsbereich des Art. I UmgrStG.

In Rz 38 wird der letzte Absatz wie folgt geändert:

1.1.3.2. Vergleichbarkeit des ausländischen Verschmelzungsrechtes

38

[...]

Es ist im EU-Raum bei einer grenzüberschreitenden Auslandsverschmelzung von einer Vergleichbarkeit mit dem österreichischen Verschmelzungsrecht auszugehen, wenn das ausländische Verschmelzungsrecht an die EU-Verschmelzungsrichtlinie **in der jeweils geltenden Fassung** 2005/56/EG bzw. die Richtlinie (EU) 2017/1132 angepasst wurde.

Rz 41 wird wie folgt geändert:

1.1.4. Grenzüberschreitende Verschmelzungen (§ 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG)

41

Unter einer grenzüberschreitenden Verschmelzung ist die Verschmelzung von Gesellschaften mit unterschiedlichem Personalstatut zu verstehen, dh. dass deren Zivilrechtsverhältnisse verschiedenen nationalen Gesellschaftsrechtsordnungen unterliegen.

Aufgrund des EU-Umgründungsgesetzes (EU-UmgrG), BGBl. I Nr. 78/2023 (bis 30.7.2023 aufgrund des EU-Verschmelzungsgesetzes, BGBl. I Nr. 72/2007), sind grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, die nach dem Recht eines der Mitgliedstaaten gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in der Gemeinschaft haben, zulässig, ohne dass zu prüfen ist, ob das Gesellschaftsrecht jenes Mitgliedstaates, nach dessen Recht die von der Verschmelzung betroffene Kapitalgesellschaft gegründet wurde, mit dem österreichischen Gesellschaftsrecht vergleichbar ist. Dies gilt auch für grenzüberschreitende Verschmelzungen zur Gründung einer SE oder SCE.

Zur grenzüberschreitenden Verschmelzung ohne Beteiligung österreichischer Körperschaften siehe Rz 36 ff.

Zur grenzüberschreitenden „Umwandlung“ siehe Rz 30a.

Rz 44a wird wie folgt geändert:

1.1.4.3.2. Ratenzahlungskonzept ab 1.1.2016

44a

Für Verschmelzungen, die nach dem 31.12.2015 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden, gilt:

Insoweit es aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich zu einer Liquidationsbesteuerung nach § 20 KStG 1988 kommt, kann die übertragende Körperschaft aufgrund von § 1 Abs. 2 UmgrStG idF AbgÄG 2015 bei Verschmelzung auf eine übernehmende

- in der Anlage zum UmgrStG genannten Gesellschaft oder
- eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraumes (Norwegen, Liechtenstein und Island),

die den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, zwischen der sofortigen Entrichtung der festgesetzten Steuerschuld und der Entrichtung der festgesetzten Steuerschuld in Raten (Ratenzahlungskonzept durch die sinngemäße Anwendung des § 6 Z 6 lit. d bis e EStG 1988) wählen. Dies gilt sinngemäß für Einschränkungen des Besteuerungsrechtes gemäß § 1 Abs. 2 UmgrStG bei Auslandsverschmelzungen mit Inlandsbezug. **Der Antrag auf Ratenzahlung (§ 6 Z 6 EStG 1988) ist in der Steuererklärung auszuüben (zur Ausübung von Anträgen und Besteuerungswahlrechten vgl. § 39 Abs. 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023; siehe auch EStR 2000 Rz 7510a).**

Ist die übertragende Körperschaft zum Zeitpunkt der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung bereits erloschen, hat die übernehmende Körperschaft die Körperschaftsteuererklärung als Gesamtrechtsnachfolger der übertragenden Körperschaft abzugeben und darin den Antrag auf Ratenzahlung zu stellen. Wird die Verschmelzung erst nach einer bereits abgegebenen Körperschaftsteuererklärung wirksam, hat eine Korrektur dieser Erklärung (Antragstellung auf Ratenzahlung) zu erfolgen (für bis zum 31.12.2015 beschlossene oder unterfertigte Umgründungen gilt dies auch hinsichtlich des Nichtfestsetzungsantrages, siehe dazu Rz 44b).

[...]

Rz 45 wird wie folgt geändert:

1.1.4.4. Grenzüberschreitende Verschmelzungen auf andere Körperschaften

45

Auf Export-Verschmelzungen auf übernehmende

- in der Anlage zum UmgrStG genannte Körperschaften außerhalb des Regelungsbereiches des SEG, des SCEG und **ab 1.8.2023** des **EU-UmgrG (bis 30.7.2023 EU-Verschmelzungsgesetzes)**
- in Staaten außerhalb der EU oder außerhalb des EWR ansässige Körperschaften

findet Art. I UmgrStG dem Grunde nach Anwendung, wenn sie im Firmenbuch bzw. dem ausländischen entsprechenden Register eingetragen und damit gesellschaftsrechtlich wirksam werden.

Inwieweit ~~solche~~ grenzüberschreitende Verschmelzungen unter Beteiligung einer österreichischen Körperschaft gesellschaftsrechtlich zulässig sind, ist somit eine vom zuständigen Firmenbuchgericht abschließend zu beurteilende Vorfrage (siehe Rz 46). Sollte ein inländisches Firmenbuchgericht eine derartige grenzüberschreitende Verschmelzung genehmigen, fällt diese unter § 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG und nicht unter § 1 Abs. 1 Z 4 UmgrStG.

~~Im zweiten aufgezählten Fall~~ **Bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen auf Drittstaaten (zweiter Bulletpoint)** kommt im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich eine Antragsmöglichkeit auf Ratenzahlung (ab 1.1.2016, siehe Rz 44a) bzw. ein Steueraufschub mittels Antrag auf Nichtfestsetzung (bis 31.12.2015, siehe Rz 44b) nicht in Betracht.

Zur Import-Verschmelzung siehe Rz 160a.

Rz 83 wird wie folgt geändert:

83

Die übertragende Körperschaft muss im Normalfall am Verschmelzungstichtag bereits existiert haben. Dadurch ist es ihr möglich, auf den Verschmelzungstichtag eine Schlussbilanz gemäß § 220 Abs. 3 Satz 1 AktG aufzustellen. Bei gesellschaftsrechtlicher und firmenbuchrechtlicher Zulässigkeit kann allerdings eine durch eine Spaltung ~~nach dem SpaltG~~ zur Neugründung rückwirkend entstandene Körperschaft auf diesen Stichtag auch übertragende Körperschaft sein (Anwendungsfall einer Mehrfachumgründung auf einen Stichtag, siehe Rz 1874 ff). Damit ist die spaltungsrechtlich gebotene Eröffnungsbilanz (**§ 2 Abs. 2 Z 12 SpaltG**) gleichzeitig die Schlussbilanz.

Übernehmende Körperschaften müssen am Verschmelzungstichtag nicht unbedingt existieren, sie können auch nach dem Verschmelzungstichtag gegründet worden sein. (siehe Rz 46)

Rz 85 wird wie folgt geändert:

85

Die steuerliche Rückwirkungsfiktion beschränkt sich auf den ertragsteuerlichen Bereich, sie erstreckt sich nicht auf den Bereich der Umsatzsteuer und der Gebühren und Verkehrsteuern (siehe Rz 319).

Zur Rückwirkung auf Anteilsehaberebene siehe Rz 262.

Zu den Auswirkungen der Rückwirkung auf das Abkommensrecht im Falle von Sonderregeln für Immobiliengesellschaften siehe Rz 933.

Rz 125 wird wie folgt geändert:

1.3.1.3.2.4. Zuschreibungsverpflichtung

125

Zum Übergang der Zuschreibungsverpflichtung bei Beteiligungen gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 siehe Rz 952; **zur Weitergeltung der Zuschreibungsverpflichtung nach**

Verschmelzungen auf Anteilsehaberebene siehe Rz 263; zur

Zuschreibungsverpflichtung im Allgemeinen siehe EStR 2000 Rz 2583.

Rz 127 samt Überschrift entfallen (Textstraffung):

~~1.3.1.3.2.6. Bildungsfreibetrag~~

~~127~~

~~Zum Übergang der Nachversteuerungsverpflichtung für den Bildungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 idF vor StRefG 2015/2016 (Geltendmachung bis 31.12.2015) siehe EStR 2000 Rz 1370 ff.~~

Randzahl 127: derzeit frei

Rz 160a wird wie folgt geändert:

1.3.1.5.2. "Importverschmelzungen"

160a

Soweit schon vor der Verschmelzung inländische Betriebsstätten der ausländischen übertragenden Körperschaft vorliegen, ändert sich durch Übergang von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht nichts an der Steuerhängigkeit der stillen Reserven. Dies gilt auch für inländisches, außerhalb einer Betriebsstätte gehaltenes unbewegliches Vermögen (§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988). Eine steuerneutrale Aufwertung kommt daher nicht in Betracht.

Die Übernahme ausländischer Betriebsstätten durch die übernehmende inländische Körperschaft löst keinen verschmelzungsbedingten Handlungsbedarf aus, soweit kein Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht.

Ausländische Verluste, die bis zur Verschmelzung angefallen und nicht verwertet worden sind, besaßen nicht die Eigenschaft von Verlusten im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 und gehen nicht auf die inländische übernehmende Körperschaft über, können aber im

Rahmen der ausländischen Betriebsstätte verwertet werden. **Dies gilt auch für „Import-Spaltungen“ nach dem EU-UmgrG (siehe Rz 1690).**

Rz 160d wird wie folgt geändert; die nach dem neuen Beispiel folgenden Beispiele werden nachnummeriert:

160d

Die weitere steuerliche Behandlung von reimportiertem, mit Nichtfestsetzung behaftetem Vermögen im Inland ist einerseits abhängig vom Wertansatz, mit dem das Vermögen übernommen wurde, und andererseits von der Rechtsgrundlage, auf der der Nichtfestsetzungsantrag basiert.

Im Anwendungsbereich von § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG (siehe Rz 160c) ist für die weitere steuerliche Behandlung des übernommenen Vermögens Folgendes zu beachten:

- Erfolgte die Nichtfestsetzung aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften idF vor AbgÄG 2015 („alte“ Nichtfestsetzung), sind bei späterer Gewinnverwirklichung (Veräußerung) des reimportierten Vermögens im Inland nachweislich im Ausland entstandene stille Reserven auszuscheiden. Die Veräußerung gilt diesfalls nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO und führt nicht zur Nachversteuerung zB gemäß § 1 Abs. 2 fünfter Satz UmgrStG idF vor AbgÄG 2015 oder § 6 Z 6 lit. b Z 2 EstG 1988 idF vor AbgÄG 2015, sondern ist im Zeitpunkt der Realisation als laufender Geschäftsfall zu erfassen. Die steuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinnes im Inland ersetzt folglich die Festsetzung.

Beispiel 1:

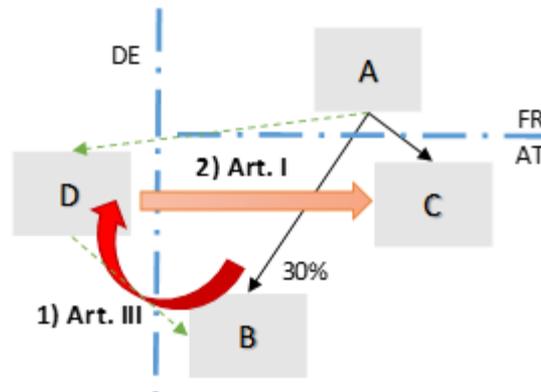
Die inländische Körperschaft A bringt im Jahr 01 ihre italienische Betriebsstätte (Buchwert 10, gemeiner Wert 100) in die italienische Körperschaft B ein (Anrechnungsmethode im DBA Italien). A stellt gemäß § 16 Abs. 1 zweiter Satz idF vor AbgÄG 2015 in Verbindung mit § 1 Abs. 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015 einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld (Bemessungsgrundlage iHv 90; eine allenfalls in Italien entstehende Steuerschuld wäre jedoch anzurechnen). Im Jahr 05 wird B auf die inländische Körperschaft C verschmolzen, an der die Körperschaft A wiederum 100% der Anteile hält. Da bei der konzernzugehörigen Körperschaft A die Steuerschuld ursprünglich nicht festgesetzt wurde, hat C die Betriebsstätte mit den fortgeführten Buchwerten anzusetzen (bei Reimport nach § 3 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015 ist die Deckelung mit dem gemeinen Wert zu beachten). Aufgrund des Reimports zu Buchwerten kommt eine Festsetzung der Steuerschuld aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften idF vor AbgÄG 2015 später nicht mehr in Frage.

- Erfolgte die Nichtfestsetzung aufgrund von § 17 Abs. 1a UmgrStG idF StRefG 2020 (Anteilstausch), führt die spätere Realisierung (Veräußerung) der stillen Reserven im reimportierten Kapitalanteil im Inland zu einer laufenden Veräußerungsgewinnbesteuerung, wobei nachweislich im Ausland entstandene stille

Reserven bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes auszuscheiden sind. Anlässlich der Veräußerung des reimportierten Vermögens kann auch der an die Realisierung der Gegenleistung gebundene Nichtfestsetzungsantrag (siehe Rz 860b) untergehen, dh., die spätere Veräußerung der dem Einbringenden im Zuge des Anteilstausches gewährten Gegenleistung stellt kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar und führt auch nicht mehr zu einer Festsetzung der Steuerschuld. Dies gilt auch für den Fall, dass die Gegenleistung vor dem reimportierten Vermögen veräußert wird, weil die ursprünglich nicht festgesetzten stillen Reserven nunmehr ohnehin wieder im Inland steuerhängig sind.

Beispiel 2:

Die französische A-GmbH ist zu 30% an der inländischen B-GmbH beteiligt; aufgrund des DBA mit Frankreich hat Österreich ein Besteuerungsrecht hinsichtlich der in den Kapitalanteilen entstandenen stillen Reserven. Zum 31.12.2020 bringt die französische A-GmbH die Beteiligung an der inländischen B-GmbH in die deutsche D-GmbH gegen Gewährung einer Gegenleistung ein. Aufgrund von § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG kommt es zur Einschränkung des Besteuerungsrechts. Da jedoch ein Anteilstausch vorliegt, kann die A-GmbH gemäß § 17 Abs. 1a UmgrStG einen Antrag stellen, die sich im Zuge des Anteilstausches ergebende Steuerschuld nicht festzusetzen.



Zum 31.12.2021 wird die D-GmbH auf die inländische C-GmbH importverschmolzen. An der übernehmenden C-GmbH ist auch die ursprünglich einbringende A-GmbH zu 100% beteiligt. Das Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht hinsichtlich der seinerzeit von der A-GmbH eingebrachten Beteiligung an der B-GmbH wieder. Die C-GmbH übernimmt – als konzernzugehörige Körperschaft – die Beteiligung ursprünglich „exportierenden“ französischen A-GmbH – aufgrund von § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG die Beteiligung an der B-GmbH mit den fortgeschriebenen Buchwerten, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert zum Verschmelzungstichtag. Da der ursprünglich exportierte Kapitalanteil nunmehr wieder im Inland steuerhängig ist und eine Realisierung zu einer Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung führt, bewirkt die Veräußerung der Gegenleistung kein rückwirkendes Ereignis und keine Festsetzung der Steuerschuld mehr.

- **Entstand die Steuerschuld aufgrund eines Anteilstausches gemäß § 16 Abs. 1a zweiter Teilstrich UmgrStG nicht (siehe Rz 860h), führt die spätere**

Realisierung (Veräußerung) der stillen Reserven im zu fortgeführten Buchwerten reimportierten Kapitalanteil im Inland zu einer laufenden Veräußerungsgewinnbesteuerung, wobei nachweislich im Ausland entstandene stille Reserven bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes auszuschneiden sind. In weiterer Folge kann daher diesfalls eine (zusätzliche) Besteuerung nach Maßgabe von § 16 Abs. 1a zweiter Teilstrich UmgrStG unterbleiben.

Beispiel 3:

Die inländische A-GmbH bringt im Jahr X1 ihre 100 %-ige Beteiligung an der inländischen B-GmbH in die deutsche C-GmbH ein (Buchwert 10, gemeiner Wert 100). Gemäß § 16 Abs. 1a zweiter Teilstrich UmgrStG entsteht die Steuerschuld (90) anlässlich der Einbringung bei der einbringenden A-GmbH nicht (Anteilstausch mit Nichtentstehung der Steuerschuld). Im Jahr X5 bringt die übernehmende deutsche C-GmbH die Beteiligung an B-GmbH in die inländische D-GmbH ein, die wiederum 100% der Anteile an der A-GmbH hält. Da die Steuerschuld bei der konzernzugehörigen Körperschaft A-GmbH ursprünglich nicht entstanden ist, hat die D-GmbH die Beteiligung an B-GmbH mit den fortgeschriebenen Buchwerten anzusetzen (10). Eine spätere (steuerpflichtige) Veräußerung der Beteiligung an der B-GmbH durch die D-GmbH führt bei der A-GmbH nicht zu einer (nochmaligen) Entstehung der Steuerschuld.

Dasselbe gilt, wenn der Re-Import zu fortgeführten Buchwerten nicht aufgrund der Regelungen des UmgrStG, sondern aufgrund der allgemeinen ertragsteuerlichen Regelung des § 6 Z 6 lit. h EStG 1988 idF AbgÄG 2023 (zB durch einen Zuzug der vormals übernehmenden Körperschaft) erfolgt.

Wurde das rückübertragene Vermögen nicht von der nunmehr übernehmenden Körperschaft, sondern von einem anderen Abgabepflichtigen in das Ausland übertragen und infolgedessen der Antrag auf Nichtfestsetzung auch nicht von der nunmehr übernehmenden Körperschaft gestellt, ist die Neubewertung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG vorzunehmen (sofern die Übertragung nicht durch eine konzernzugehörige Körperschaft der nunmehr übernehmenden Körperschaft erfolgte; diesfalls wäre wiederum § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG anzuwenden, siehe Rz 160c). Im Falle einer Neubewertung des rücküberführten Vermögens bei der nunmehr übernehmenden Körperschaft ist zu beachten:

- Hat der exportierende Abgabepflichtige aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften idF vor AbgÄG 2015 einen Antrag auf Nichtfestsetzung („alte“ Nichtfestsetzung) gestellt, bleibt diese Steuerhängigkeit auch nach dem Import aufrecht und wird bei Realisierung des Vermögens im Inland schlagend.
- Hat der exportierende Abgabepflichtige aufgrund von § 17 Abs. 1a UmgrStG idF StRefG 2020 (Anteilstausch) einen Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt, bleibt diese

Steuerhängigkeit auch nach dem Import aufrecht; jedoch wird diese lediglich bei Realisierung der im Zuge des Anteilstausches gewährten Gegenleistungsanteile schlagend.

Ist der exportierende Abgabepflichtige umgründungsbedingt untergegangen (Verschmelzung; Umwandlung; Aufspaltung), ist dann keine Neubewertung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG vorzunehmen, wenn die inländische übernehmende Körperschaft Gesamtrechtsnachfolgerin jener Körperschaft ist, die das Vermögen zunächst ins Ausland übertragen und den Nichtfestsetzungsantrag aufgrund der ertragsteuerlichen Vorschriften gestellt hat.

Beispiel 43 (Reimport nach „alter“ Nichtfestsetzung):

Die Gesellschafter der A-GmbH&CoKG haben anlässlich der Einbringung der Beteiligung an der X-GmbH zum 31.12.01 in die in der EU ansässige B Holding-AG nach Art. III UmgrStG nach § 16 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015 die Nichtfestsetzung der Steuerschuld beantragt. Im Zuge der Import-Verschmelzung der B-AG auf die konzernfremde C-AG bzw. nachfolgend C-SE zum 31.12.04 entsteht bei dieser das Besteuerungsrecht ua. hinsichtlich der übernommenen Beteiligungen. Die C-SE hat die Beteiligungen mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Die Gesellschafter der A-GmbH&CoKG bleiben hinsichtlich der nicht festgesetzten Beträge steuerhängig. Die Festsetzung hat zu erfolgen, wenn die C-SE die übernommene Beteiligung an der X-GmbH veräußert, die Höhe der festzusetzenden Steuer ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungstichtag, maximal aber dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert zum Einbringungstichtag und dem von der C-SE erzielten Veräußerungserlös.

Variante Beispiel 43 (Reimport mit Nichtfestsetzung aufgrund Anteilstausch):

Die Gesellschafter der A-GmbH&CoKG haben anlässlich der Einbringung der Beteiligung an der X-GmbH zum 31.12.01 in die in der EU ansässige B Holding-AG nach Art. III UmgrStG (Anteilstausch) gemäß § 16 Abs. 1 iVm § 17 Abs. 1a UmgrStG einen Antrag gestellt, die entstehende Steuerschuld nicht festzusetzen. Im Zuge der Import-Verschmelzung der B-AG auf die konzernfremde C-AG bzw. nachfolgend C-SE zum 31.12.04 entsteht bei dieser das Besteuerungsrecht ua. hinsichtlich der übernommenen Beteiligungen. Die C-SE hat die Beteiligungen mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Die Gesellschafter der A-GmbH&CoKG bleiben hinsichtlich der nicht festgesetzten Beträge steuerhängig; aufgrund der Import-Verschmelzung besteht die für die Festsetzung maßgebliche Gegenleistung (ersatzweise) an der C-SE weiter. Die Festsetzung hat zu erfolgen, wenn die A-GmbH&CoKG bzw. deren Gesellschafter (siehe Rz 854a) die Anteile an der C-SE veräußern. Die Höhe der festzusetzenden Steuerschuld ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungstichtag, maximal aber dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert zum Einbringungstichtag und erzieltm Veräußerungserlös.

Werden Kapitalanteile umgründungsbedingt auf einen ausländischen in der EU oder in einem EWR-Staat (Rz 158) ansässigen Rechtsnachfolger übertragen, unterbleibt unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015 („alte“ Nichtfestsetzung)

bzw. des § 17 Abs. 1a UmgrStG (Anteilstausch ab 1.1.2020) eine sofortige oder aufgeschobene Steuerfestsetzung.

Beispiel 54 (Reimport nach „alter“ Nichtfestsetzung):

Der im Inland ansässige A bringt die in seinem Einzelunternehmen gehaltene Beteiligung an der inländischen B-GmbH zum 31.12.01 (Buchwert 1.000, Verkehrswert 5.000) nach Art. III UmgrStG in die in der EU ansässige vermögensverwaltende C-AG gegen Gewährung neuer Anteile an dieser ein. A beantragt nach § 16 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015 die Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld (siehe dazu auch Rz 860c). Die Anschaffungskosten der als Gegenleistung gewährten Beteiligung an der C-AG entsprechen nach § 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG zunächst dem Buchwert, im Falle der Gewinnrealisierung des eingebrachten Kapitalanteils im Ausland wäre die Festsetzung der aufgeschobenen Steuerschuld nach § 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG mit einer entsprechenden Anhebung der Anschaffungskosten verbunden.

Im Zuge der Import-Verschmelzung der C-AG auf die inländische konzernfremde D-AG bzw. nachfolgend D-SE zum 31.12.04 erlangt die Republik Österreich ua. hinsichtlich der seinerzeit von A eingebrachten Beteiligung (wieder) das Besteuerungsrecht.

- Die D-SE hat die übernommene Beteiligung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG mit dem gemeinen Wert zum Verschmelzungstichtag (zB 5.800) anzusetzen. Bei späterer Veräußerung der Beteiligung lösen bei ihr nur neu entstandene stille Reserven eine Veräußerungsgewinnbesteuerung aus.*
- A bleibt auf Grund des in § 16 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015 verankerten Besteuerungsvorbehaltes mit den nichtfestgesetzten stillen Reserven auch nach der Import-Verschmelzung steuerhängig, der Tausch der Anteile an der C-AG gegen Aktien an der übernehmenden D-SE ist nach § 5 Abs. 1 UmgrStG steuerneutral, dh. die Anschaffungskosten von 1.000 haben sich verschmelzungsbedingt nicht geändert. Die Festsetzung der aufgeschobenen Steuer hat in jenem Jahr zu erfolgen, in dem die D-SE die übernommene Beteiligung veräußert. Die Höhe der festzusetzenden Steuer ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungstichtag, maximal aber dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert zum Einbringungstichtag und dem von der D-SE erzielten Veräußerungserlös. Erzielt die D-SE bei der Veräußerung am 15.5.06 a) 6.000, b) 4.200, entsteht im Fall a) Einkommensteuerpflicht in Höhe von 4.000 und im Fall b) eine solche von 3.200. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der D-SE erhöhen sich mit 15.5.06 im Falle a) um 4.000 auf 5.000 und im Falle b) um 3.200 auf 4.200.*

Variante Beispiel 54:

Angabe wie oben, allerdings erfolgen die Einbringung sowie der Reimport nach dem 31.12.2019 (Rechtslage idF StRefG 2020):

Es liegt ein Anteilstausch vor, weshalb A gemäß § 17 Abs. 1a UmgrStG einen Antrag auf Nichtfestsetzung der sich unter Ansatz des Fremdvergleichswertes ergebenden Steuerschuld stellt (siehe dazu Rz 860b). Die Anschaffungskosten der dem A als Gegenleistung gewährten Beteiligung an der C-AG entsprechen nach § 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG zunächst dem Buchwert, im Falle der Gewinnrealisierung des als Gegenleistung erhaltenen Kapitalanteils durch A wäre die Festsetzung der aufgeschobenen Steuerschuld nach § 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG mit einer entsprechenden Anhebung der Anschaffungskosten verbunden.

Im Zuge der Import-Verschmelzung der C-AG auf die inländische konzernfremde D-AG bzw. nachfolgend D-SE erlangt die Republik Österreich ua. hinsichtlich der seinerzeit von A eingebrachten Beteiligung (wieder) das Besteuerungsrecht.

- *Die D-SE hat die übernommene Beteiligung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG mit dem gemeinen Wert zum Verschmelzungstichtag anzusetzen. Bei späterer Veräußerung der Beteiligung lösen bei ihr die neu entstandenen stillen Reserven eine Veräußerungsgewinnbesteuerung aus. Eine Festsetzung der aufgeschobenen Steuer wird durch die Veräußerung der übernommenen Beteiligung bei A nicht ausgelöst.*
- *A bleibt auf Grund des in § 17 Abs. 1a UmgrStG verankerten Besteuerungsvorbehaltes mit den nichtfestgesetzten stillen Reserven auch nach der Importverschmelzung steuerhängig. Die Festsetzung der aufgeschobenen Steuer hat in jenem Jahr zu erfolgen, in dem A die Gegenleistungsanteile (Anteile an der übernehmenden D-SE) veräußert; dabei erfolgt gemäß § 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG auch eine rückwirkende Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der D-SE, sodass sich der Veräußerungsgewinn insoweit vermindert (siehe Rz 860gb Beispiel 1).*

Ein Ansatz zu den (fortgeschriebenen) Buchwerten ist auch dann vorzunehmen, wenn im Zuge der Verschmelzung eine Beteiligung übernommen wird, an der das Besteuerungsrecht der Republik Österreich aufgrund einer Umgründung mit einem Stichtag vor dem 8.10.2004 oder einer Verlegung eines Betriebes vor dem 1.1.2005 eingeschränkt worden ist und keine Besteuerung der stillen Reserven anlässlich des Verlustes des österreichischen Besteuerungsrechts vorgenommen wurde (3. Teil Z 27 lit. b UmgrStG).

Beispiel 65:

Zum 31.12.2002 wurde von der inländischen A-AG die Beteiligung an der inländischen X-GmbH (Buchwert 10, gemeiner Wert 100) in die innerhalb der EU ansässige B-AG eingebracht, wodurch das Besteuerungsrecht der Republik Österreich am eingebrachten Vermögen verloren ging. Die Einbringung zum 31.12.2002 erfolgte gemäß § 16 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Fassung BGBl. Nr. 797/1996 zum Buchwert.

Zum 31.12.2015 wird die B-AG auf die inländische A-AG verschmolzen. Durch die Verschmelzung kommt es nun zu einem Reimport der ursprünglich ins Ausland eingebrachten Beteiligung an der X-AG, weshalb diese Beteiligung mit den fortgeschriebenen Buchwerten anzusetzen ist (für Reimporte aufgrund von Umgründungen, die ab dem 31.12.2015 beschlossen oder unterfertigt werden, kann höchstens der gemeine Wert angesetzt werden).

Rz 222 wird wie folgt geändert:

222

Eine Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG ist ab einer qualifizierten Umfangsminderung der in Frage kommenden betriebswirtschaftlichen Kriterien um 75% nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Beachtung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände nicht mehr gegeben.

Hat sich der Umfang des betroffenen Vermögens (Betrieb, Teilbetrieb, nicht betriebszuzurechnender Vermögensteil) **bezogen auf den Umfang zum Verschmelzungstichtag** qualifiziert vermindert, geht ein von diesem Vermögen verursachter und am Verschmelzungstichtag noch nicht verrechneter Verlustvortrag anlässlich der Verschmelzung zur Gänze verloren, andernfalls bleibt er zur Gänze erhalten.

Beispiel:

Die übertragende GmbH hat in den Jahren $\theta X0$ bis $\theta X6$ vortragsfähige Verluste erlitten. Die Unternehmensparameter der stets denselben Betrieb führenden GmbH haben sich in den Vorjahren in folgender Weise entwickelt (in Klammer das Absinken der Parameter bezogen auf die Größe zum Verschmelzungstichtag 31.12. $X\theta6$):

31.12. $X\theta6$: 50

31.12. $X\theta5$: 100 (Absinken $X\theta6$ gegenüber $\theta X5$ auf 50%)

31.12. $X\theta4$: 105 (Absinken $X6$ gegenüber $X4$ auf 47,61%)

31.12. $X\theta3$: 130 (Absinken $X6$ gegenüber $X3$ auf 38,46%)

31.12. $X\theta2$: 220 (Absinken $X6$ gegenüber $X2$ auf 22,72%)

31.12. $X\theta1$: 170 (Absinken $X6$ gegenüber $X1$ auf 29,41%)

31.12. $X\theta0$: 300 (Absinken $X6$ gegenüber $X0$ auf 16,66%)

*Da ausgehend von den Unternehmensparametern (Vermögen) zum 31.12. $X\theta6$ ab dem Bilanzstichtag 31.12. $X\theta2$ eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist (50 bedeutet im Verhältnis zu 220 eine **ein** Absinken auf 22,72%), gehen auf die übernehmende Körperschaft Verluste der Jahre 06, 05, 04 und 03 über. Verluste die im Jahr 02 und zeitlich davor entstanden sind, gehen nicht über.*

Liegt bezogen auf den Verschmelzungstichtag in einer Rückwärtsbetrachtung keine qualifizierte Umfangsverminderung im Vergleich zum Verlustentstehungszeitpunkt sämtlicher Vorjahre iSd § 4 Z 1 lit. c UmgrStG vor, kommt es verschmelzungsbedingt nicht zu einem Untergang der bestehenden Verlustvorträge; zwischenzeitliche Schwankungen sind diesfalls unschädlich.

Variante 1 zum Beispiel:

31.12. $X6$: 100

31.12. $X5$: 20 (kein Absinken $X6$ gegenüber $X5$)

31.12. $X4$: 20 (kein Absinken $X6$ gegenüber $X4$)

31.12. $X3$: 100 (kein Absinken $X6$ gegenüber $X3$)

31:12. $X2$: 100 (kein Absinken $X6$ gegenüber $X2$)

31:12. $X1$: 100 (kein Absinken $X6$ gegenüber $X1$)

31.12. $X0$: 100 (kein Absinken $X6$ gegenüber $X0$)

Variante 2 zum Beispiel:

31.12. $X6$: 100

31.12. $X5$: 110 (Absinken $X6$ gegenüber $X5$ auf 90,90%)

31.12.X4: 50 (kein Absinken X6 gegenüber X4)

31.12.X3: 60 (kein Absinken X6 gegenüber X3)

31.12.X2: 40 (kein Absinken X6 gegenüber X2)

31.12.X1: 120 (Absinken X6 gegenüber X1 auf 83,33%)

31.12.X0: 105 (Absinken X6 gegenüber X0 auf 95,23%)

Da ausgehend von den Unternehmensparametern (Vermögen) in einer fraktionierten Betrachtung zum 31.12.X6 kein Absinken (unter 25%) gegeben ist, gehen Verluste der Jahre X0 bis X6 auf die übernehmende Körperschaft über.

Rz 232 wird wie folgt geändert (Textstraffung):

232

Der Kürzungsbetrag bezieht sich auf in nach dem 31. Dezember 1990 endenden ~~Wirtschaftsjahren vorgenommene Teilwertabschreibungen~~. Der Kürzungsbetrag vermindert sich konsequenterweise insoweit, als nach der Teilwertabschreibung und vor der Verschmelzung (steuerwirksame) Zuschreibungen (§ 6 Z 13 EStG 1988) erfolgt sind. Da es sich um "abzugsfähige" Teilwertabschreibungen handeln muss, können nach § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 steuerlich nicht absetzbare ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen zu keiner Kürzung der Tochterverluste führen.

Rz 243 wird wie folgt geändert:

243

Nach § 4 Z 2 erster Satz UmgrStG liegt ein Mantelkauf im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988, der den Abzug von Verlusten ausschließt, auch dann vor, "wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen." Zu einem Wegfall von Verlusten kann es gemäß § 4 Z 2 UmgrStG daher sowohl bei der übertragenden als auch bei der übernehmenden Körperschaft kommen.

Es ist zwischen dem vorumgründungs- und dem umgründungsveranlassten Manteltatbestand zu unterscheiden:

- Liegen die Voraussetzungen für einen Manteltatbestand bereits in einem Jahr vor der Umgründung oder in dem mit dem Umgründungstichtag endenden Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 vor, ist bereits am Umgründungstichtag ein vortragsfähiger Verlust aus den betroffenen Vorjahren nicht mehr gegeben. Fällt der verwirklichte Manteltatbestand in das Wirtschaftsjahr, in das der Umgründungstichtag fällt, sind sämtliche Vorjahresverluste schon am Umgründungstichtag keine vortragsfähigen Verluste mehr; ein laufender Verlust (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079) ist nach den Grundsätzen des § 4 UmgrStG zu beurteilen.

- Für die Beurteilung des umgründungsveranlassten Manteltatbestandes sind die übertragende und die übernehmende Körperschaft als Einheit anzusehen, und zwar insoweit, als die wesentlichen Änderungen der Struktur innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zum Teil vor und zum Teil nach der Verschmelzung, also bei der übertragenden und/oder bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen können.

Demzufolge ist zunächst bei Vorliegen der Objektverknüpfung des vergleichbaren Umfangs von einem Übergang des vortragsfähigen Verlustes auszugehen; es ist im folgenden (bzw. unter Umständen einem späteren) Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft zu prüfen, ob der Manteltatbestand verwirklicht ist.

Beispiel:

Die A-GmbH erwirbt am 1.6.01 alle Anteile der operativen B-GmbH. Zum Verschmelzungstichtag 31.12.01 ist der verlusterzeugende Betrieb in einem die Vergleichbarkeitsschwelle nicht unterschreitendem Umfang vorhanden, sodass die vortragsfähigen Verluste der übertragenden B-GmbH auf die A-GmbH übergehen und im Veranlagungszeitraum 02 dem Grunde nach als Sonderausgaben zur Verfügung stehen. Wird der übernommene Betrieb im Laufe des Jahres 02 liquidiert, ohne dass ein Ausnahmetatbestand (Rz 251 f) vorliegt, verliert der übergegangene vortragsfähige Verlust im Jahr 02 mit Ausnahme der Verrechnungsmöglichkeit mit in diesem Jahr aufgedeckten stillen Reserven seine Wirkung als Sonderausgabe. Keine andere Rechtsfolge ergibt sich bei Umkehrung der Verschmelzungsrichtung. In diesem Fall verliert der eigene Verlustvortrag der übernehmenden B-GmbH seine Wirkung als Sonderausgabe.

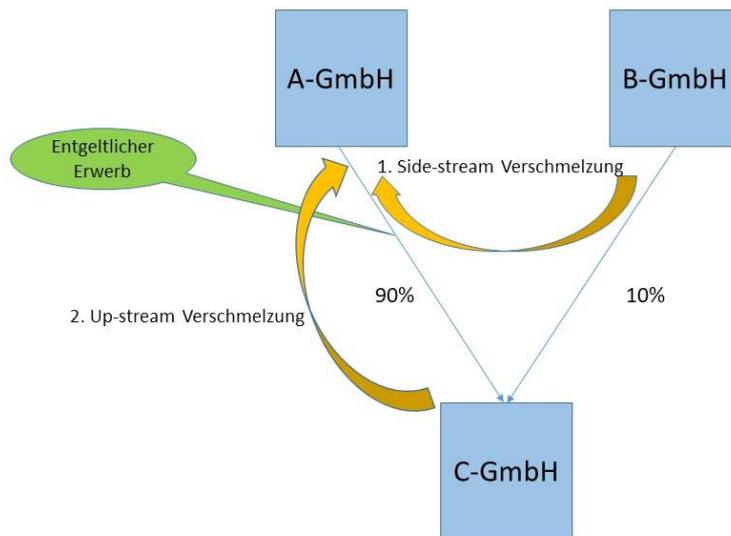
Da § 4 Z 2 UmgrStG hinsichtlich der „wesentlichen Änderungen der Struktur“ alle drei Strukturmerkmale des Mantelkaufs gleichermaßen anspricht, kann es aufgrund von § 4 Z 2 UmgrStG auch zu einem Wegfall von Verlustvorträgen kommen, obwohl die Änderung des jeweiligen Strukturmerkmals nicht bei der die Verlustvorträge besitzenden Körperschaft eingetreten ist (zB können daher Verlustvorträge einer Körperschaft wegfallen, obwohl bei dieser kein Gesellschafterwechsel stattgefunden hat und die Beteiligung bereits vor der Umgründung gehalten wurde). § 4 Z 2 UmgrStG kommt hingegen nicht zur Anwendung, wenn diese wesentlichen Änderungen der Struktur nicht in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang erfolgen.

Werden zeitnah mehrere Umgründungsschritte verwirklicht oder liegt ein Mehrfachzug mit Umgründungsplan auf denselben Umgründungstichtag vor (§ 39 UmgrStG; siehe Rz 1874 ff), ist die Beurteilung der Strukturmerkmale für den Mantelkauf „kumulativ“, d.h. gesamthaft bezogen auf sämtliche Umgründungsschritte in ihrer jeweiligen Reihenfolge vorzunehmen. Folglich ist ein im Rahmen einer Vorumgründung verwirklichtes Tatbestandsmerkmal bei der Folgeumgründung (bzw. den Folgeumgründungen) mitzubersichtigen – d.h.

als erfüllt anzusehen – auch wenn dieses nicht durch die nämliche Folgeumgründung verwirklicht wird.

Beispiel:

Die A-GmbH und die B-GmbH sind operativ tätig und erwirtschaften jeweils Verluste. Am 1.10.X1 erwirbt die A-GmbH 90% der Anteile an der operativ tätigen C-GmbH. Der verbleibende 10%ige Anteil an der C-GmbH wird von der B-GmbH gehalten. Zum Stichtag 31.12.X1 werden die B-GmbH und die C-GmbH als übertragende Gesellschaften auf die A-GmbH wie folgt verschmolzen (Umgründungsplan gemäß § 39 UmgrStG):



- **In einem ersten Schritt wird die B-GmbH side-stream auf die A-GmbH nach Art. I UmgrStG verschmolzen. Anlässlich dieser Verschmelzung werden alle Geschäftsführer der B-GmbH abberufen, sodass eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur vorliegt.**

Der Betrieb der übernehmenden A-GmbH wird nach der Verschmelzung eingestellt und durch den Betrieb der B-GmbH ersetzt. Im Zuge dieses Umgründungsschrittes wird somit auch das Tatbestandsmerkmal der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur erfüllt.

- **In einem zweiten Schritt erfolgt die up-stream Verschmelzung der C-GmbH auf die A-GmbH. Da 90% der Anteile an der C-GmbH entgeltlich von der A-GmbH erworben wurden, liegt anlässlich dieser Verschmelzung eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur vor.**

Da die Beurteilung der relevanten Strukturmerkmale für das Vorliegen eines Mantelkaufs im Sinne des § 4 Z 2 UmgrStG „kumulativ“, d.h. bezogen auf beide Umgründungsschritte in ihrer Reihenfolge zu erfolgen hat, sind die im Rahmen der ersten Verschmelzung (side-stream) verwirklichten Tatbestandsmerkmale (wesentliche Änderung der organisatorischen sowie der wirtschaftlichen Struktur) bei der nachfolgenden Verschmelzung (up-stream), bei der für sich genommen das Tatbestandsmerkmal der Änderung

der Gesellschafterstruktur erfüllt wird, mitzubersichtigen. Folglich ist der Mantelkaufatbestand des § 4 Z 2 UmgrStG verwirklicht.

Rz 255 wird wie folgt geändert (Textstraffung):

255

Bei der Ermittlung der nach der Verschmelzung noch verfügbaren Verluste (der übernehmenden bzw. übertragenden Körperschaft) ist wie folgt vorzugehen:

- [...]
- Bei Mutter-Tochter-Verschmelzungen (bzw. Großmutter-Enkel-Verschmelzungen) sind die danach verbleibenden Verluste der (übertragenden oder übernehmenden) Tochterkörperschaft (Enkelkörperschaft) um Teilwertabschreibungen zu kürzen, welche die Mutterkörperschaft (Großmutterkörperschaft) auf die Beteiligung an der Tochterkörperschaft (wegen der Enkelverluste) in Wirtschaftsjahren mit Bilanzstichtag nach dem 31. Dezember 1990 vorgenommen hat (§ 4 Z 1 lit. d UmgrStG).
- [...]

Rz 255a wird wie folgt geändert:

1.4a. Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages

1.4a.1. Hintergrund

255a

Mit dem COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, wurde in § 12a KStG 1988 die „Zinsschranke“ eingeführt (siehe dazu ausführlich KStR 2013 Rz 1309aa ff), derzufolge ein Zinsaufwand eines Wirtschaftsjahres nur im Ausmaß von 30% des steuerlichen EBITDA (= verrechenbares EBITDA) dieses Wirtschaftsjahres abzugsfähig ist. Im Hinblick auf Umgründungen sind dabei insbesondere folgende Regelungen zu beachten:

- Ein im laufenden Wirtschaftsjahr nicht abzugsfähiger Zinsüberhang (zur Ermittlung siehe KStR 2013 Rz 1309ar ff) kann auf Antrag in darauffolgende Wirtschaftsjahre vorgetragen werden (Zinsvortrag gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988; siehe dazu KStR 2013 Rz 1309dq ff).
- Ein verrechenbares EBITDA (zur Ermittlung siehe KStR 2013 Rz 1309bi ff) kann auf Antrag in die darauffolgenden fünf Wirtschaftsjahre vorgetragen werden, soweit dieses den Zinsüberhang des laufenden Wirtschaftsjahres übersteigt (EBITDA-Vortrag gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988; siehe dazu KStR 2013 Rz 1309dy ff).

Zur Beantragung eines Zins- oder EBITDA-Vortrages ab der Veranlagung 2023 siehe § 39 Abs. 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023 (dazu EStR 2000 Rz 7510a ff).

§ 12a Abs. 6 Z 3 KStG 1988 ermächtigt den Bundesminister für Finanzen, in einer Verordnung die Voraussetzungen für den Übergang von nicht verrechneten Zinsvorträgen und nicht verrechneten EBITDA-Vorträgen auf Rechtsnachfolger im Rahmen von Umgründungen näher festzulegen. Für Umgründungen, die nach dem 31.12.2021 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden, ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zum Übergang eines Zins- und EBITDA-Vortrages (Zinsvortrags-Übergangsverordnung – Zinsvortrags-Übergangsv, BGBl. II Nr. 210/2022; zum Inkrafttreten siehe § 4 Zinsvortrags-Übergangsv) zu beachten. Darin werden allgemeine (Rz 255b ff) und besondere (Rz 255e ff) Voraussetzungen an den Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrages geknüpft, die sich an den für den Übergang eines Verlustabzuges geltenden Grundsätzen orientieren (zur diesbezüglichen Empfehlung siehe auch OECD, Aktionspunkt 4, Rn 165).

Rz 263 wird wie folgt geändert:

1.5.2. Behandlung verschmelzungsgeborener Anteile

1.5.2.1. Ausnahme vom Tauschgrundsatz und Identitätsfiktion

263

§ 5 Abs. 1 Z 1 erster Satz UmgrStG normiert, dass der verschmelzungsbedingte Anteilstausch nicht unter den Tauschgrundsatz fällt und ertragsteuerlich nicht als Tausch gilt. Es liegt daher keine Anschaffung oder Veräußerung vor und es kann auch nicht zu einer Realisierung der in den untergehenden Anteilen enthaltenen stillen Reserven bei den Anteilshabern der übertragenden Gesellschaft kommen.

Auf die Anteile bezogen spricht man auch von der so genannten Identitätsfiktion, dh. die neuen Anteile treten an Stelle der untergehenden Anteile und sind so zu behandeln, als wären sie mit den untergehenden („alten“) Anteilen ident (§ 5 Abs. 2 UmgrStG). Daher sind für die verschmelzungsbedingt gewährten Anteile die Anschaffungszeitpunkte sowie die Anschaffungskosten/Buchwerte der untergehenden Anteile maßgeblich. Dies gilt auch im Hinblick auf die Fortsetzung eines etwaigen auf den untergehenden („alten“) Anteilen haftenden Nichtfestsetzungsantrags (siehe dazu auch näher Rz 1130).

Die Identitätsfiktion gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob die Anteile betrieblich oder privat gehalten werden, ob die Anteilshaber unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind oder ob es sich hierbei um eine Inlands- oder Auslandsverschmelzung handelt (zur Wirkung bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung siehe Rz 264).

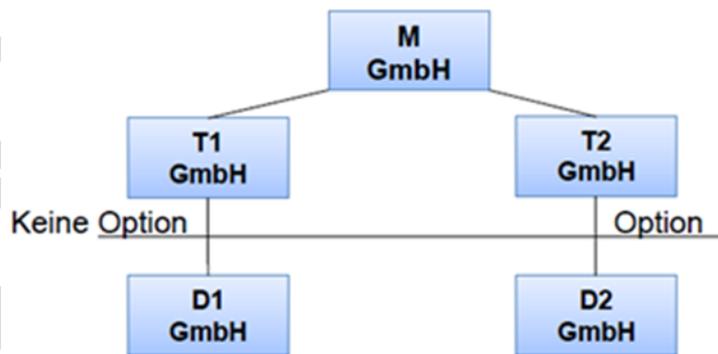
Die Identitätsfiktion gilt auch dann, wenn die Gegenleistung in bereits bestehenden Anteilen der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft besteht, wie im Falle

der Anteilsauskehr im Zuge von down-stream-Verschmelzungen: Der Tausch der untergehenden Anteile an der übertragenden Muttergesellschaft gegen die von der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft gehaltenen, verschmelzungsbedingt an die Anteilsinhaber ausgekehrten Anteile, ist bei den Anteilsinhabern grundsätzlich steuerneutral. Die Anschaffungskosten/Buchwerte der untergehenden Anteile setzen sich in den ausgekehrten Anteilen fort.

Die Identitätsfiktion gilt auch für eine nach § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 getroffene Entscheidung hinsichtlich der Steuerwirksamkeit, die seitens der Anteilsinhaber hinsichtlich der untergehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft getroffen wurde (Fortsetzung der von den Anteilsinhabern getroffenen Entscheidung über Steuerwirksamkeit oder Steuerneutralität). Folglich spielt die Verschmelzungsrichtung für den Fortbestand der Steuerneutralität oder Steuerwirksamkeit keine Rolle.

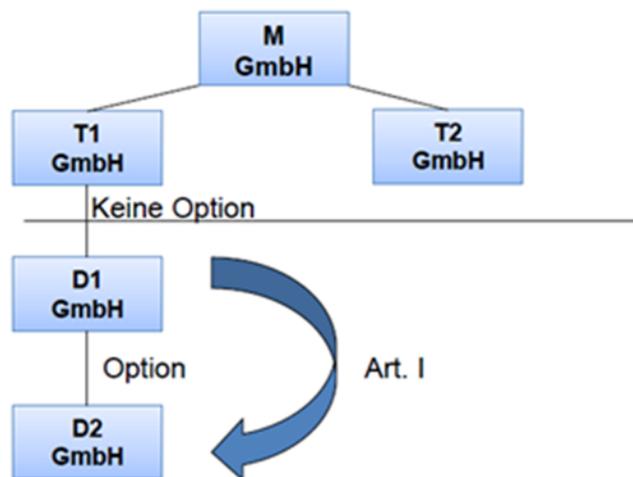
Beispiel 1:

Die österreichische Körperschaft M-GmbH hält 100% der Anteile an der österreichischen T1-GmbH und 100% der Anteile an der österreichischen T2-GmbH. Die T1-GmbH hält wiederum 100% an der deutschen D1-GmbH (keine Option zur Steuerwirksamkeit nach § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 abgegeben); die T2-GmbH hält ihrerseits 100% an der deutschen D2-GmbH (Option zur Steuerwirksamkeit nach § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988).



Zunächst veräußert die T2-GmbH ihre Beteiligung an der D2-GmbH an die D1-GmbH; die Veräußerung der Anteile ist in Österreich auf Ebene der T2-GmbH steuerwirksam. Aufgrund der Veräußerung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung an die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörige Gesellschaft D1-GmbH ist auch diese (als beschränkt steuerpflichtige Körperschaft) dem Grunde nach an die von der T2-GmbH hinsichtlich der D2-GmbH ausgeübte Option zur Steuerwirksamkeit gebunden (§ 10 Abs. 3 Z 4 KStG 1988), auch wenn zukünftige Wertsteigerungen nicht der österreichischen Steuerhoheit unterliegen würden. Die ursprünglich ausgeübte Option bleibt somit dem Grunde nach auch nach der Veräußerung auf Ebene der D1-GmbH weiterhin aufrecht.

In weiterer Folge wird die D1-GmbH down-stream auf die D2-GmbH verschmolzen (Auslandsverschmelzung).



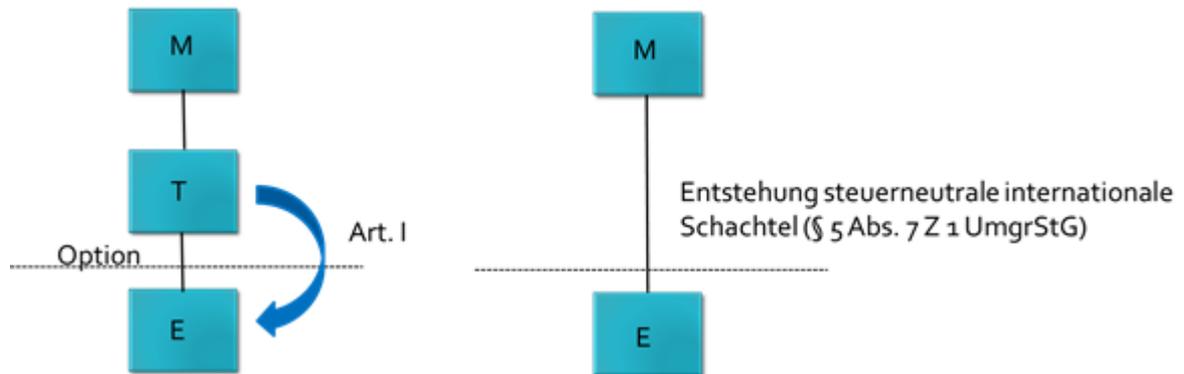
Die Anteile an der D2-GmbH gehen als Gegenleistung für den Untergang der Anteile an der D1-GmbH an die T1-GmbH über. Der Tausch dieser Anteile ist bei der T1-GmbH steuerneutral, die erworbenen Anteile (an D2-GmbH) gelten als ident mit den untergegangenen Anteilen (an D1-GmbH). Folglich geht auch die vor der Verschmelzung getroffene Entscheidung der T1-GmbH hinsichtlich der Anteile an der D1-GmbH (Nicht-Ausübung der Option) auf die erhaltenen Anteile an der D2-GmbH über. Die von der T2-GmbH hinsichtlich der D2-GmbH ursprünglich ausgeübte Entscheidung ist hingegen nicht maßgeblich.

Auch im Falle einer Export-Down-Stream-Verschmelzung geht in Folge der Identitätsfiktion eine von der übertragenden inländischen Körperschaft getroffene Entscheidung zur Steuerwirksamkeit hinsichtlich der übernehmenden ausländischen Körperschaft ersatzlos unter. Verschmelzungsbedingt entsteht daher für die inländischen Anteilhaber der übertragenden Körperschaft eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung; die Anschaffungskosten der von der Anteilsinhaberin an der übertragenden Körperschaft gehaltenen Beteiligung setzen sich in der nunmehr steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung fort. Allerdings kommt § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten zur Anwendung (siehe Rz 290 ff), sodass es nur für künftig entstehende stille Reserven zu einem „Wechsel“ der Option von steuerwirksam zu steuerneutral kommt. Ein Anwendungsfall von § 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG liegt nicht vor.

Beispiel 2:

Die österreichische M-GmbH hält 100% der Anteile an der österreichischen T-GmbH, die wiederum 100% an der ausländischen E-GmbH hält. Die T-GmbH hat im Zeitpunkt der Anschaffung der E-GmbH zur Steuerwirksamkeit gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 optiert. In weiterer Folge wird die T-GmbH down-stream auf die E-GmbH verschmolzen; als Abfindung für die verschmelzungsbedingt untergehenden Anteile an der T-GmbH erhält die M-GmbH die Anteile an der E-GmbH. Die von der untergehenden T-GmbH hinsichtlich der E-GmbH ausgeübte Option geht aufgrund der Identitätsfiktion des § 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG unter (siehe auch Beispiel 1) und wird nicht auf die bei der M-GmbH verschmelzungsbedingt entstehende internationale Schachtelbeteiligung übertragen. Infolgedessen entsteht bei der M-GmbH eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung, weshalb die bisher nicht

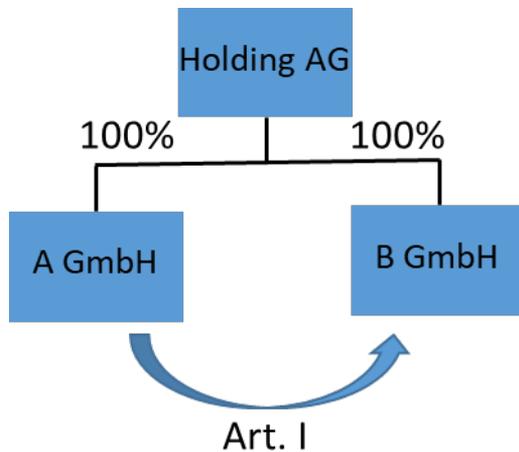
steuerbegünstigten Beteiligungsquoten (bisher in den Anteilen der M-GmbH an der T-GmbH entstandenen stillen Reserven) aufgrund von § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG weiterhin steuerverfassen bleiben.



Infolge der Identitätsfiktion geht verschmelzungsbedingt auch eine Zuschreibungspflicht von Beteiligungen gemäß § 6 Z 13 letzter Satz EStG 1988 hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft über: Geht daher eine vormals teilwertgeminderte Beteiligung verschmelzungsbedingt unter, besteht die Zuschreibungspflicht auch auf Anteilsebene hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft fort. Dabei wird die Zuschreibungspflicht stets ausgelöst, wenn der Teilwert der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nach der Verschmelzung im Zuschreibungspotential nach Maßgabe von § 6 Z 13 letzter Satz EStG 1988 Deckung findet; die Zuschreibungspflicht tritt somit auch ein, wenn die Deckung im Zuschreibungspotential auf bereits vor der Verschmelzung vorhandene stille Reserven zurückzuführen ist. Im Falle von up-stream-Verschmelzungen bleibt die Zuschreibungshängigkeit aufgrund des Wegfalls des Beteiligungsansatzes nur im übertragenen Vermögen bestehen.

Beispiel:

Die Holding-AG ist an der A-GmbH und der B-GmbH zu je 100% beteiligt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-GmbH betragen EUR 1.000.000. Die Beteiligung wurde zum 31.12.X2 auf EUR 1 teilwertberichtigt. Die Anschaffungskosten und der Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH betragen EUR 35.000; der Verkehrswert zum 31.12.X2 beträgt EUR 500.000. Die A-GmbH wird zum Umgründungstichtag 31.12.X3 auf die B-GmbH nach Art. I UmgrStG verschmolzen.



Aufgrund der Identitätsfiktion gem § 5 Abs. 1 Z 1 und Z 2 KStG 1988 geht die Zuschreibungspflicht auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft über. Die Beteiligung an der B-GmbH ist daher nach der Verschmelzung auf EUR 500.000 zuzuschreiben; die Anschaffungskosten betragen EUR 500.001. Bei der B-GmbH bleibt eine Zuschreibungshängigkeit aus der Beteiligung an der A-GmbH iHv EUR 534.999 (TWA iHv EUR 999.999 - vorgenommene Zuschreibung iHv 465.000 = 534.999) bestehen.

Zur Zuschreibungshängigkeit infolge von Einbringungen siehe Rz 952a.

Von der in § 5 Abs. 1 UmgrStG angeordneten Steuerneutralität bestehen jedoch folgende Ausnahmen:

- ~~§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG sieht eine Sofortbesteuerung bzw. eine Antragsmöglichkeit auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antragsmöglichkeit auf Nichtfestsetzung) auch für den Fall vor, dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nur bei der Gegenleistung eingeschränkt ist (siehe Rz 265a).~~
- Werden ausländischen Anteilshabern eigene Anteile der übernehmenden Gesellschaft gewährt, sieht § 5 Abs. 1 Z 5 UmgrStG eine Sofortbesteuerung bzw. eine Antragsmöglichkeit auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antragsmöglichkeit auf Nichtfestsetzung) hinsichtlich der stillen Reserven dieser Anteile vor (siehe Rz 265b).

Nach Rz 263 wird Rz 263a eingefügt; dabei werden Textbausteine (die ersten beiden BP) aus Rz 263 unverändert übernommen:

263a

Von der in § 5 Abs. 1 UmgrStG angeordneten Steuerneutralität (Rz 263) bestehen folgende Ausnahmen:

- **§ 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG sieht eine Sofortbesteuerung bzw. eine Antragsmöglichkeit auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antragsmöglichkeit auf Nichtfestsetzung) auch für den Fall vor, dass das Besteuerungsrecht der**

Republik Österreich nur bei der Gegenleistung eingeschränkt ist (siehe Rz 265a).

- **Werden ausländischen Anteilshabern eigene Anteile der übernehmenden Gesellschaft gewährt, sieht § 5 Abs. 1 Z 5 UmgrStG eine Sofortbesteuerung bzw. eine Antragsmöglichkeit auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antragsmöglichkeit auf Nichtfestsetzung) hinsichtlich der stillen Reserven dieser Anteile vor (siehe Rz 265b).**
- **Soweit verschmelzungsbedingt das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft mangels Gewährung einer Gegenleistung eingeschränkt wird, sieht § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG eine Sofortbesteuerung vor (keine Antragsmöglichkeit Ratenzahlung), wenn in weiterer Folge zur Verschmelzung die Anteile an der übernehmenden Körperschaft durch die ausländischen Anteilshaber veräußert werden (siehe Rz 265c ff).**

Rz 265a wird wie folgt geändert (Textstraffung):

265a

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile der übertragenden an der übernehmenden Körperschaft durch den verschmelzungsbedingten Anteilstausch (Durchschleusung der Anteile an die Anteilshaber) eingeschränkt wird, sind diese aufgrund von § 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG idF AbgÄG 2015 bei der übernehmenden Körperschaft mit dem Fremdvergleichswert nach § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 an dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag anzusetzen, wobei ein Antrag auf Ratenzahlung durch die übernehmende, die Anteile auskehrende Körperschaft gestellt werden kann, wenn die Anteilshaber der übertragenden Körperschaft in einem EU/EWR-Staat ansässig sind.

Für bis zum 31.12.2015 beschlossene oder unterfertigte Verschmelzungen gilt dieser Vorgang als Tausch und die Anteile sind mit dem gemeinen Wert im Sinne des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 an dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag anzusetzen, wobei ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt werden kann, wenn die Anteilshaber in einem EU/EWR-Staat ansässig sind; § 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015.

- Die Regelung des § 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG kommt daher insbesondere für down-stream-Verschmelzungen inländischer Körperschaften mit ausländischen Anteilshabern zur Anwendung, wenn das jeweilige DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der Anteilshaber dem OECD-Musterabkommen folgt. Im Falle der Anwendbarkeit des Ratenzahlungskonzepts (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept) hat die übernehmende, die Anteile

auskehrende Körperschaft den Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzung) zu stellen.

[...]

Nach Rz 265b werden die Rz 265c bis 265e neu eingefügt:

265c

Für Verschmelzungen (und Spaltungen, dazu Rz 1736a) im Konzern ohne Gewährung einer Gegenleistung, denen ein Stichtag nach dem 30.6.2023 zu Grunde liegt, ist § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG zu beachten, wenn dabei Vermögen auf einen ausländischen Beteiligungsstrang übertragen wird.

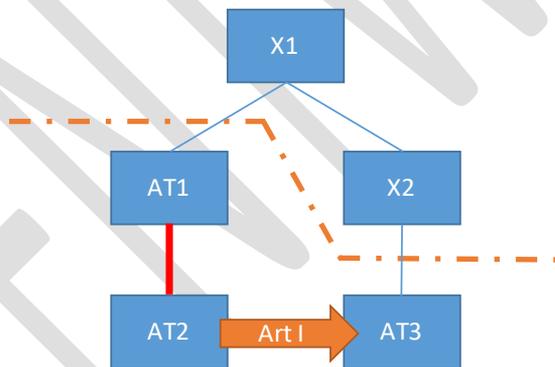
Soweit aufgrund einer Verschmelzung ohne Gewährung einer Gegenleistung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft eingeschränkt wird, gilt Folgendes: Werden in weiterer Folge die Anteile an der übernehmenden Körperschaft (anteilig) durch die ausländischen Anteilsinhaber veräußert oder scheiden diese sonst in weiterer Folge aus dem Betriebsvermögen aus, entsteht insoweit bei den Anteilsinhabern der übertragenden Körperschaft eine Steuerschuld hinsichtlich der stillen Reserven im Anteil an der übertragenden Körperschaft zum Verschmelzungstichtag. Es führt daher nicht schon die Verschmelzung für sich genommen zu einer Besteuerung aufgrund von § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG; maßgeblich für das Entstehen der Steuerschuld ist, dass die Veräußerung der Anteile durch die ausländischen Anteilsinhaber oder deren sonstiges Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Verschmelzung steht (siehe zum Tatbestandsmerkmal „in weiterer Folge“ sinngemäß bereits Rz 860h). Bis zu einer solchen Veräußerung (oder einem solchen sonstigen Ausscheiden) der Anteile in weiterer Folge sind die stillen Reserven im Anteil an der übertragenden Körperschaft „entstrickungsbesteuerungshängig“. Damit soll die steuerfreie Veräußerung von Vermögen (und eine allfällige Repatriierung) durch ausländische Anteilsinhaber infolge der verschmelzungsbedingten Übertragung auf einen ausländischen Beteiligungsast vermieden werden.

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft anlässlich einer up-stream-Verschmelzung ohne Gewährung einer Gegenleistung eingeschränkt wird, ist § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG nicht anwendbar, weil die Regelung ausdrücklich nicht für Anteile der

übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft gilt. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft anlässlich einer down-stream-Verschmelzung eingeschränkt wird, geht § 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG als *lex specialis* vor (siehe dazu Rz 265a). § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG erfasst somit nur Übertragungen auf Schwestergesellschaften (*side-stream*) bzw. auf Tanten- oder Nichtengesellschaften (*diagonale Verschmelzungsvorgänge*), bei denen die Gewährung einer Gegenleistung an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft unterbleibt. Erfolgt dabei nur eine teilweise Gewährung einer Gegenleistung, kommt § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG insoweit zur Anwendung, als auf die Gewährung einer Gegenleistung verzichtet wird; folglich kann die Gewährung einer bloß symbolischen Gegenleistung die Anwendung der Regelung nicht verhindern.

Beispiel:

Die im Ausland ansässige Körperschaft X1 ist zu je 100 % an der ebenfalls im Ausland ansässigen Körperschaft X2 sowie an der inländischen Körperschaft AT1-GmbH beteiligt. Die AT1-GmbH ist wiederum zu 100 % an der inländischen Körperschaft AT2-GmbH beteiligt. Mit Stichtag 31.12. wird die AT2-GmbH auf die im Inland ansässige AT3-GmbH nach Art. I UmgrStG verschmolzen; auf die Gewährung einer Gegenleistung wird konzernintern verzichtet.



Die Verschmelzung führt zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts bei der AT1-GmbH hinsichtlich der Anteile an der AT2-GmbH; die Besteuerung der Anteilsebenerebene erfolgt künftig bei X2 (Österreich kommt kein Besteuerungsrecht am Anteil an AT3 zu). Die Verschmelzung als solche führt weder vermögensbezogen (§ 1 Abs. 2 UmgrStG) noch auf Anteilsebenerebene bei der AT1-GmbH zu einer unmittelbaren Entstrickungsbesteuerung. Veräußert jedoch die ausländische Anteilseinerin der übernehmenden Körperschaft X2 in weiterer Folge Anteile an der übernehmenden AT3-GmbH, kommt es aufgrund von § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG im Jahr der Veräußerung insoweit zur Entstehung der Steuerschuld bei der AT1-GmbH (hinsichtlich der zum

Verschmelzungstichtag bestehenden stillen Reserven im Anteil an der AT2-GmbH).

265d

Für den Anwendungsbereich von § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG ist maßgeblich, dass Österreich am Anteil an der übernehmenden Körperschaft im Falle einer Veräußerung (oder einem sonstigen Ausscheiden) in weiterer Folge kein Besteuerungsrecht zukommt, das Besteuerungsrecht Österreichs also eingeschränkt ist. Keine Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft liegt vor, wenn das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Anteilsinhaber der inländischen übernehmenden Körperschaft (im Beispiel in Rz 265c dem Ansässigkeitsstaat von X2) und Österreich vom OECD-Musterabkommen abweicht und das Besteuerungsrecht an den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft auch Österreich zuweist (wie zB Art. 13 Abs. 3 lit. a iVm Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Frankreich).

Liegt gemäß § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG aber eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft vor, ist im Falle der Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden in weiterer Folge der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Fremdvergleichswert (§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988) der Anteile an der übertragenden Körperschaft zu ermitteln; dieser wird im Jahr der Veräußerung durch die ausländischen Anteilsinhaber bei der Anteilsinhaberin der übertragenden Körperschaft der Besteuerung unterworfen (siehe ebenso zum Anteilstauschregime Rz 860h). Ein Antrag auf Entrichtung der Steuerschuld in Raten ist dabei nicht vorgesehen. Dabei sind etwaige zwischen dem Verschmelzungstichtag und der Veräußerung (bzw. dem sonstigen Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden.

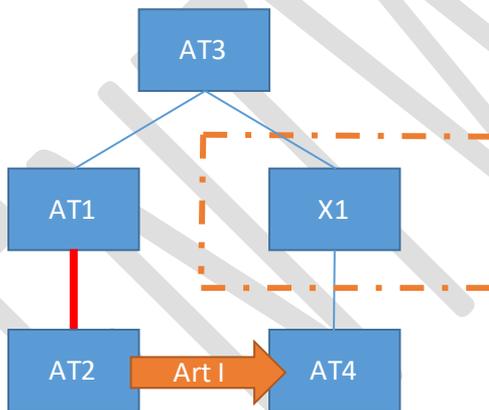
Veräußerungen in weiterer Folge durch mittelbare Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft (im Beispiel in Rz 265c durch die ausländische X1) sind unter einem besonderen Missbrauchsverdacht zu würdigen und können folglich ebenso eine Besteuerung auslösen.

265e

Eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft nach Maßgabe von § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG liegt auch dann vor, wenn es sich beim mittelbaren Anteilinhaber der übernehmenden Körperschaft um eine inländische Körperschaft handelt, weil auch diesfalls Anteile an der übernehmenden Körperschaft durch deren ausländische Anteilinhaber in weiterer Folge veräußert werden können, ohne dass Österreich ein diesbezügliches Besteuerungsrecht zukäme.

Beispiel 1:

Die im Inland ansässige Körperschaft AT3-GmbH ist zu je 100 % an der ebenfalls im Inland ansässigen Körperschaft AT1-GmbH sowie an der ausländischen Körperschaft X1 beteiligt. AT1-GmbH ist wiederum zu 100 % an der inländischen Körperschaft AT2-GmbH beteiligt; X1 ist ihrerseits wiederum zu 100% an der inländischen AT4-GmbH beteiligt. Mit Stichtag 31.12. wird die AT2-GmbH auf die im Inland ansässige AT4-GmbH nach Art. I UmgrStG verschmolzen. Auf die Gewährung einer Gegenleistung wird konzernintern verzichtet; die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten/Buchwerte der Anteile an der übertragenden Körperschaft sind daher den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen, wodurch es bei der AT3-GmbH zu einer „Umstockung“ von stillen Reserven kommt (§ 5 Abs. 5 iVm § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG).

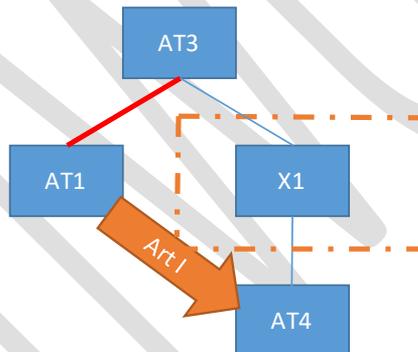


Die Verschmelzung führt zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts bei der AT1-GmbH hinsichtlich der Anteile an der AT2-GmbH, weil die Besteuerung der Anteilsehaberebene künftig bei X1 erfolgt (Österreich kommt kein Besteuerungsrecht am Anteil an der AT4-GmbH zu). Die Verschmelzung als solche führt weder vermögensbezogen (§ 1 Abs. 2 UmgrStG) noch auf Anteilsehaberebene bei der AT1-GmbH zu einer unmittelbaren Entstrickungsbesteuerung. Veräußert jedoch die ausländische Anteilsehaberin der übernehmenden Körperschaft X1 in weiterer Folge Anteile an der übernehmenden AT4-GmbH, kommt es aufgrund von § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG im Jahr der Veräußerung insoweit zur Entstehung der Steuerschuld bei der AT1-GmbH hinsichtlich der stillen Reserven im Anteile an der AT2-GmbH zum Verschmelzungstichtag.

Weiters erfasst § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG auch Konstellationen, in denen der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft selbst weiterhin mittelbar an den stillen Reserven in den untergehenden Anteilen beteiligt ist. Dabei ist jedoch eine Doppelerfassung stiller Reserven bei der Anteilsinhaberin der übertragenden Körperschaft – einerseits durch eine Besteuerung aufgrund von § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG, andererseits durch eine Besteuerung aufgrund von § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG – aus teleologischen Gründen zu vermeiden (zur Anwendbarkeit von § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG bei mittelbaren Anteilsinhabern siehe Rz 297a).

Beispiel 2:

Die im Inland ansässige Körperschaft AT3-GmbH ist zu je 100 % an der ebenfalls im Inland ansässigen Körperschaft AT1-GmbH sowie an der ausländischen Körperschaft X1 (steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung) beteiligt. X1 ist wiederum zu 100 % an der inländischen Körperschaft AT4-GmbH beteiligt. Mit Stichtag 31.12. wird die AT1-GmbH auf die im Inland ansässige AT4-GmbH nach Art. I UmgrStG verschmolzen; auf die Gewährung einer Gegenleistung wird konzernintern verzichtet.



Die Verschmelzung führt zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts bei der AT3-GmbH hinsichtlich der Anteile an der AT1-GmbH; die Besteuerung der Anteilsinhaberebene erfolgt künftig bei X1 (Österreich kommt kein Besteuerungsrecht am Anteil an der AT4-GmbH zu). Die Verschmelzung als solche führt weder vermögensbezogen (§ 1 Abs. 2 UmgrStG) noch auf Anteilsinhaberebene bei der AT3-GmbH zu einer unmittelbaren Entstrickungsbesteuerung. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG sind die stillen Reserven in den Anteilen an der AT1-GmbH zum Verschmelzungstichtag aber „entstrickungsbesteuerungshängig“. Bei der AT3-GmbH wird als Anteilsinhaberin verschmelzungsbedingt mittelbar eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG erweitert (siehe Rz 297a); gemäß § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG ist daher der Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten zum Verschmelzungstichtag grundsätzlich von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 ausgenommen. In weiterer Folge ist hinsichtlich der Rechtsfolgen zu differenzieren:

- **Veräußern zuerst die ausländischen Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft (X1) Anteile an der übernehmenden Körperschaft (AT4), kommt es bei AT3 zur Entstrickungsbesteuerung gemäß § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG. Diesfalls tritt im Falle der nachgelagerten Veräußerung der Anteile an X1 durch AT3 aus teleologischen Gründen der Fremdvergleichswert an die Stelle des Teilwertes für Zwecke des § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG, sodass die stillen Reserven im Anteil an der AT1 nicht nochmals einer Besteuerung bei AT3 unterzogen werden.**
- **Veräußert umgekehrt zuerst die Anteilsinhaberin der übertragenden Körperschaft (AT3) ihre Anteile an X1, führt dies aufgrund von § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG zur Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen an AT1, weil diese aus der Steuerneutralität gemäß § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 ausgenommen sind. Diesfalls kann eine nachfolgende Veräußerung der Anteile an AT4-GmbH durch die ausländischen Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft (X1) aus teleologischen Gründen nicht mehr als Veräußerung "in weiterer Folge" gemäß § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG angesehen werden, sodass die stillen Reserven im Anteil an der AT1 nicht nochmals einer Besteuerung bei AT3 unterzogen werden.**

Rz 289 wird wie folgt geändert:

1.5.3.2.2.2. Entgeltlicher Verzicht

289

Bei Vorliegen einer Gegenleistung für den Verzicht ist die Art der Gegenleistung zu prüfen:

- Entgeltlicher Anteilstausch:

Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft werden abgefunden

- mit bereits bestehenden Anteilen der Altgesellschafter der übernehmenden Gesellschaft an dieser, die diese dafür zur Verfügung stellen, und daher die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auf die Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft verzichten,
- mit eigenen Anteilen der übernehmenden Körperschaft, die sich schon vor der Verschmelzung in ihrem Eigentum befinden (zu einer allfälligen Steuerpflicht siehe Rz 265b).
- mit Anteilen dritter Gesellschaften (Konzerngesellschaften) nach Maßgabe der verschmelzungsrechtlichen Bestimmungen.

Die Buchwerte bzw. Anschaffungskosten der untergehenden Anteile gehen auf die gewährten Abfindungsanteile über (§ 5 Abs. 1 UmgrStG) und es kann daher zu keinem Buchgewinn oder Buchverlust kommen - es liegt kein Anwendungsfall des § 5 Abs. 6 UmgrStG vor.

- Verzicht auf Grund von sonstiger Gegenleistung:

Die Gesellschafter werden durch Barzahlungen oder Gewährung von sonstigen Vermögensleistungen abgefunden; es kommt zu einer Anteilsveräußerung, die nach allgemeinem Steuerrecht zu beurteilen ist - es liegt kein Anwendungsfall des § 5 Abs. 6 UmgrStG vor. Bei den die Abfindungen leistenden Anteilshabern liegen aktivierungspflichtige Anschaffungskosten der Beteiligung vor. Beim verzichtenden Anteilshaber liegt,

- wenn er die Anteile im Betriebsvermögen hält, ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen Verzichtsentsgelt und Buchwert der Beteiligung vor,
- bei außerbetrieblich gehaltenen Anteilen ein durch Tausch begründeter Veräußerungsvorgang vor, der im Rahmen des § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Wird neben einem entgeltlichen Anteilstausch auch eine sonstige Gegenleistung (zB Barzahlung) gewährt, beeinträchtigt die (steuerpflichtige) sonstige Gegenleistung nicht die Steuerneutralität des Anteilstausches.

Beispiel:

An der inländischen A-GmbH sind die im Inland ansässigen natürlichen Personen A, B und C beteiligt, die die Anteile jeweils in ihrem Privatvermögen halten. Die A-GmbH wird auf die inländische B-GmbH verschmolzen, an der wiederum die im Ausland ansässige X-GmbH zu 100% beteiligt ist. Die Gesellschafter der A-GmbH verzichten im Rahmen der Verschmelzung auf die Gewähr neuer Anteile an der übernehmenden B-GmbH und erhalten Minderheitsanteile von der ausländischen Muttergesellschaft X-GmbH. Zusätzlich zur Abtretung der Minderheitsanteile erhalten die Gesellschafter der A-GmbH jeweils eine Barzahlung von der X-GmbH.

Die Barzahlungen unterliegen bei den Gesellschaftern A, B und C ungeachtet ihrer Höhe der Steuerpflicht gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988, beeinflussen jedoch die Steuerneutralität des Anteilstausches hinsichtlich der abgetretenen Minderheitsanteile nicht.

Zur Behandlung von Zuzahlungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften siehe Rz 266 ff.

Rz 297a wird wie folgt geändert:

297a

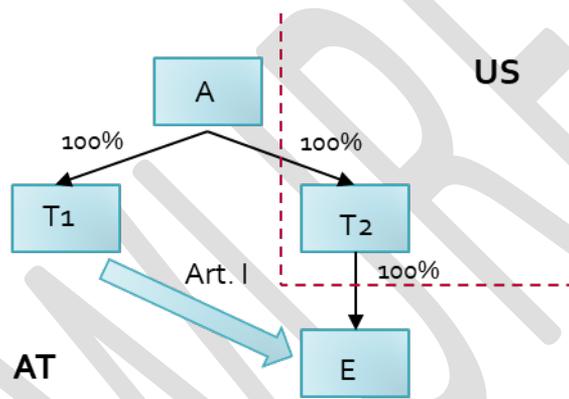
Vom Anwendungsbereich des § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG sind insbesondere Auslands- und Exportverschmelzungen erfasst (siehe Rz 290, 294), jedoch kann die Regelung auch bei reinen Inlandsverschmelzungen zur Anwendung gelangen: Dies ist etwa bei diagonalen

Konzernverschmelzungen zwischen inländischer Gesellschaften der Fall, die bei der inländischen Anteilshaberin – im Hinblick auf deren Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft – mittelbar zur Entstehung bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung führt.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH hält 100% an ihrer inländischen Tochtergesellschaft T1-GmbH sowie 100% an der in den USA ansässigen Tochtergesellschaft T2 (steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung). Die T2 ist ihrerseits wiederum zu 100% an der inländischen E-GmbH beteiligt.

Zum 31.12.X1 wird die inländische T1-GmbH auf die inländische E-GmbH gemäß Art. I UmgrStG verschmolzen, wobei von einer Kapitalerhöhung zu Gunsten der A-GmbH abgesehen wird.



Verschmelzungsbedingt wird bei einer Körperschaft als Anteilshaberin, hier der A-GmbH, eine internationale Schachtelbeteiligung (mittelbar) erweitert, weshalb § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG anzuwenden ist. Hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten (= stille Reserven in der Beteiligung der A-GmbH an der übertragenden T1-GmbH) ist auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 im Falle der späteren Veräußerung der T2 durch die A-GmbH nicht anzuwenden.

Die Verschmelzung ist im Übrigen auch vom Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG erfasst und führt im Falle der Veräußerung durch den ausländischen Anteilshaber der übernehmenden Körperschaft (T2) in weiterer Folge zur Besteuerung der stillen Reserven im Anteil an der T1.

Zum Verhältnis von § 5 Abs. 7 Z 1 UmgrStG zur Entstrickungsbesteuerung auf Anteilshaberebene gemäß § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG bei derartigen Verschmelzungen mit Stichtagen nach dem 30.6.2023 siehe Rz 265e.

Rz 298 wird wie folgt geändert:

1.5.4.2. Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung

298

Eine bestehende internationale Schachtelbeteiligung kann auf Grund einer Auslandsverschmelzung wegfallen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden

Körperschaft nach der Verschmelzung weniger als 10% beträgt. Auch durch eine grenzüberschreitende Verschmelzung auf eine inländische übernehmende Körperschaft (siehe Rz 41 ff) kann eine internationale Schachtelbeteiligung auf Ebene der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft untergehen.

Ohne Sonderregelung des § 5 Abs. 7 Z 2 UmgrStG wäre in diesem Fall der gesamte Substanzgewinn bei einer Beteiligungsveräußerung oder Liquidation der ausländischen oder inländischen übernehmenden Körperschaft nach der Verschmelzung steuerpflichtig. Damit die bis zur Verschmelzung gebildeten stillen Reserven nicht steuerhängig werden, ist in diesen Fällen der höhere Teilwert zum Verschmelzungstichtag der bisherigen internationalen Schachtelbeteiligung - abweichend vom Prinzip der Buchwertfortführung - anzusetzen, sofern für die internationale Schachtelbeteiligung nicht in die Steuerwirksamkeit optiert worden ist.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist seit Jahren an der deutschen B-GmbH mit 30% beteiligt. Der Buchwert der Beteiligung beträgt 25.000, die stillen Reserven 10.000. Die B-GmbH wird auf die deutsche C-GmbH verschmolzen. Nach Verschmelzung beträgt die Beteiligung der A-GmbH an der C-GmbH nur noch 8%. Diese Beteiligung ist steuerlich mit dem höheren Teilwert von 35.000 anzusetzen.

Beispiel 2:

*Die inländische M-GmbH ist sowohl an der deutschen T1-GmbH als auch an der inländischen T2-GmbH zu je 100% beteiligt. ~~Zum 30.4.08 wird die~~ Die T1-GmbH **wird** nach dem **EU-UmgrG (bzw. vormals EU-Verschmelzungsgesetz)** auf die T2-GmbH importverschmolzen (Schwesterverschmelzung). Auf eine Anteilsgewährung an die M-GmbH wird verzichtet. Durch die Verschmelzung geht die internationale Schachtel der M-GmbH an der T1-GmbH unter. Der Buchwert der Anteile an der T2-GmbH ist um den Teilwert der Anteile an der T1-GmbH zu erhöhen (siehe Rz 284).*

Die Überschrift 1.6.2.3. sowie Rz 311 werden geändert (Textstraffung):

1.6.2.3. Schenkungssteuerliche Folgen einer Äquivalenzverletzung für Erwerbe bis 31.7.2008 sowie Meldepflicht gemäß § 121a BAO einer Äquivalenzverletzung und stiftungseingangssteuerliche Folgen für Erwerbe ab dem 1.8.2008

311

Als weitere Folge ist bei Vorliegen einer Äquivalenzverletzung zu überprüfen, ob hierdurch eine Schenkung im Sinn des § 3 ErbStG 1955 oder eine Zweckzuwendung im Sinn des § 4 Z 2 ErbStG 1955 verwirklicht wurde, die die Meldepflicht gemäß § 121a BAO auslöst (~~gilt für Äquivalenzverletzungen ab dem 1.8.2008~~). Ist der durch die Äquivalenzverletzung bereicherte Gesellschafter eine privatrechtliche Stiftung oder eine vergleichbare Vermögensmasse im Sinn des § 1 Abs. 1 StiftEG, kann die Äquivalenzverletzung zu einer Stiftungseingangssteuerpflicht führen (siehe dazu Rz 317a).

[...]

Rz 317b wird wie folgt geändert:

1.6.2a. Annahme eines Abfindungsangebots im Zuge der Verschmelzung

317b

Bei rechtsformübergreifenden Verschmelzungen (§ 234a und § 234b AktG) sowie auch bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen nach dem **EU-UmgrG, BGBl. I Nr. 78/2023 (bis 30.7.2023 nach dem EU-VerschG, BGBl. I Nr. 72/2007)**, und der Gründung einer SE durch Verschmelzung ist die Barabfindung widersprechender Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft(en) durch die übernehmende bzw. neue Gesellschaft oder einen Dritten vorgesehen (§ 234b Abs. 3 AktG; **§ 40 EU-UmgrG bzw. § 10 Abs. 1 EU-VerschG; § 21 SEG**).

Wird das im Verschmelzungsvertrag bzw. Verschmelzungsplan enthaltene Barabfindungsangebot durch die der Verschmelzung widersprechenden Gesellschafter gegen Hingabe ihrer Anteile angenommen, stellt dies eine Veräußerung der Anteile dar. Diese Anteilsveräußerung ist jedenfalls steuerpflichtig, wenn die hingegebenen Anteile im Betriebsvermögen gehalten wurden (außer es handelt sich um eine internationale Schachtelbeteiligung, hinsichtlich der nicht gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 zur Steuerpflicht optiert wurde). Stellen die gegen die Barabfindung übertragenen Anteile Privatvermögen dar, kommt es zur Steuerpflicht nach Maßgabe der allgemeinen einkommensteuerlichen oder körperschaftsteuerlichen Bestimmungen.

Der Erwerb der Anteile der ausgeschiedenen Gesellschafter erfolgt mit dem Tag, der auf den Verschmelzungstichtag folgt (§ 6 Abs. 3 UmgrStG).

Rz 352e wird wie folgt geändert:

1.7.4.1.3. Grenzüberschreitende Verschmelzung von Gruppenmitgliedern

352e

Die Verschmelzung unmittelbar verbundener in- und ausländischer Gruppenmitglieder kann eine Export- oder Importverschmelzung sein, je nach den Beteiligungsverhältnissen kann es zu einer Anteilsgewährung oder einem Unterbleiben kommen (vgl. **§ 44 Abs. 1 EU-UmgrG bzw. bis 30.7.2023 § 3 Abs. 2 EU-VerschG iVm § 224 AktG**).

[...]

Beispiel 6:

Die D-GmbH (Wj=Kj) ist Gruppenträger, die 100% der Anteile am inländischen Gruppenmitglied E-GmbH (Wj=1.9.-31.8.) hält. Die Gruppe besteht seit dem Jahr 04. Die lediglich vermögensverwaltend tätige E-GmbH ihrerseits hält 100% der Anteile am

inländischen Gruppenmitglied G-GmbH ($W_j=K_j$) sowie ebenfalls 100% am ausländischen (deutschen) Gruppenmitglied F-GmbH ($W_j=K_j$).

Zum 31.12.X07 wird die E-GmbH in Anwendung des EU-VerschG auf die F-GmbH down stream verschmolzen. Die E-GmbH verfügt zum 31.12.X07 über Vorgruppenverluste von 50.000. Der gemeine Wert der Beteiligung der E-GmbH an der G-GmbH beträgt zum 31.12.X07 450.000 (Buchwert 405.000).

Mit dem Ablauf des 31.12.X07 endet für die E-GmbH das letzte Rumpfwirtschaftsjahr. Ein (positives) Einkommen der E-GmbH im Zeitraum 1.9.X07 bis 31.12.X07 ist mit den Vorgruppenverlusten zu verrechnen. Sodann ist ein allfälliger – auf österreichisches Steuerrecht umgerechneter – Verlust der F-GmbH des Jahres X07 zuzurechnen. Die Ergebnisse der G-GmbH können ab dem Verschmelzungstichtag in die Unternehmensgruppe einfließen, sie ist jedoch kein Vollmitglied (siehe dazu KStR 2013 Rz 1014), weshalb eine Firmenwertabschreibung nicht fortgeführt werden kann.

Durch die Verschmelzung kommt es zum Verlust des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Beteiligung an der G-GmbH (Art. 13 Abs. 5 DBA-D). Die E-GmbH kann im Rahmen der Veranlagung 0X7 gemäß § 1 Abs. 2 UmgrStG iVm § 6 Z 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2015 einen Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: gemäß § 1 Abs. 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015 einen Antrag auf Nichtfestsetzung) stellen (Differenz zwischen dem Wert von 450.000 und dem Buchwert von 405.000 = 45.000; Steuerschuld sohin 11.250).

[...]

1.7.5.1. Verschmelzung eines inländischen Gruppenmitglieds auf eine gruppenfremde Körperschaft

Rz 354 wird wie folgt geändert:

354

Die Verschmelzung eines inländischen Gruppenmitglieds auf eine nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft führt infolge des Umstandes, dass gemäß § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG 1988 nur Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse gelten,

- mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag zum Ausscheiden des Gruppenmitglieds bzw
- bei Verschmelzungstichtagen innerhalb der Mindestbestanddauer zum rückwirkenden Ausscheiden und zur selbständigen Besteuerung der übertragenden Körperschaft **bzw. bzw** zur Berichtigung der Gruppeneinkommen beim Gruppenträger.

Firmenwertabschreibungen auf die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft enden im erstgenannten Fall mit der Verschmelzung bzw. entfallen im zweitgenannten Fall rückwirkend. Geht eine in der Unternehmensgruppe die Firmenwertabschreibung auslösende Beteiligung verschmelzungsbedingt auf eine andere Unternehmensgruppe über, kann eine von der übertragenden Körperschaft bereits begonnene Firmenwertabschreibung nicht in der

Unternehmensgruppe des Rechtsnachfolgers fortgesetzt werden. Es kann jedoch eine neue Firmenwertabschreibung in der Gruppe des Rechtsnachfolgers begonnen werden, wobei der Anschaffungszeitpunkt und die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers dafür maßgeblich sind; die seit diesem Zeitpunkt bereits abgereiften Fünfzehntel sind aus Sicht der neuen Unternehmensgruppe verfallen und können daher von dieser nicht mehr berücksichtigt werden (siehe auch KStR 2013 Rz 1123). Zur Einbeziehung der Körperschaft in die Unternehmensgruppe der umgründungsbedingten Rechtsnachfolgerin nach dem 1.3.2014 und zur Geltendmachung noch offener Fünfzehntel aus der von der Rechtsvorgängerin begonnenen Firmenwertabschreibung siehe Rz 349b.

Mit dem Ausscheiden eines Gruppenmitglieds scheiden auch finanziell mit diesem verbundene Gruppenmitglieder mit der Verschmelzung oder mangels Vorliegens der Mindestbestanddauer rückwirkend aus. Soweit dabei ausländische Gruppenmitglieder ausscheiden, sind offene, im Inland angesetzte und im Ausland noch nicht verrechnete Verluste bei der Ermittlung des Einkommens des Gruppenträgers in jenem Wirtschaftsjahr nachzuersteuern, in das der Tag des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt. Führt die Verschmelzung nicht nur zum Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds, sondern zur Auflösung der gesamten Unternehmensgruppe, ist der Nachversteuerungsbetrag im letzten Wirtschaftsjahr zu erfassen, in dem die Unternehmensgruppe noch bestanden hat (siehe auch KStR 2013 Rz 1092).

Wird ein Gruppenmitglied auf eine übernehmende, zum Verschmelzungstichtag noch gruppenfremde Körperschaft verschmolzen, deren Beginn des Wirtschaftsjahres mit dem Tag nach dem Verschmelzungstichtag zusammenfällt, liegt eine nahtlose Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe nach § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG 1988 nur dann und insoweit vor, wenn die übernehmende, zum Verschmelzungstichtag noch gruppenfremde Körperschaft

- **bereits vor der Verschmelzung (und deshalb unabhängig von der gegenständlichen Verschmelzung) mit dem Gruppenträger (bzw. der beteiligten Körperschaft) hinreichend finanziell verbunden ist (§ 9 Abs. 4 KStG 1988) und**
- **im Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages bereits Gruppenmitglied derselben Unternehmensgruppe gewesen ist**

(VwGH 19.10.2022, Ro 2022/15/0032).

Das Erfordernis der Gruppenmitgliedschaft ist erfüllt, wenn der Antrag auf Änderung/Erweiterung der bestehenden Unternehmensgruppe nach § 9 Abs. 9 KStG 1988 — unter Erfüllung der materiellen Voraussetzungen sowie der

rechtzeitigen Stellung des Ergänzungsantrages — für das ab den Tag nach dem Verschmelzungstichtag beginnende Wirtschaftsjahr nachweislich vor Abschluss des Verschmelzungsvertrages gestellt wird.

Beispiel:

Die bestehende Unternehmensgruppe mit der A-GmbH als Gruppenträgerin wurde im Jahr X1 um die B-GmbH (WJ=KJ) als Gruppenmitglied erweitert. Daneben hält die A-GmbH seit vielen Jahren eine 100%ige Beteiligung an der Tochtergesellschaft C-GmbH (WJ=KJ). Mit Verschmelzungsvertrag vom 28.9.X2 soll die B-GmbH als übertragende Gesellschaft rückwirkend zum 31.12.X1 auf die C-GmbH verschmolzen werden. Die übernehmende C-GmbH ist zum 31.12.X1 noch kein Gruppenmitglied der Unternehmensgruppe. Allerdings wurde nachweislich vor dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages ein Antrag auf Erweiterung der Unternehmensgruppe nach § 9 Abs. 9 KStG 1988 für die C-GmbH gestellt; die Gruppenmitgliedschaft der C-GmbH beginnt mit 1.1.X2, demnach mit dem auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tag.

Da die C-GmbH von vornherein eine hinreichend finanziell verbundene Körperschaft der Gruppenträgerin A-GmbH ist — somit auch ohne die Verschmelzung Gruppenmitglied werden kann — und im Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages durch den vorgelagert gestellten Antrag gem § 9 Abs. 9 KStG 1988 auch bereits Gruppenmitglied ist, geht das Vermögen der B-GmbH nahtlos innerhalb der Unternehmensgruppe auf die C-GmbH über; es kommt nicht zu einem Ausscheiden der B-GmbH während der Mindestdauer nach § 9 Abs. 10 KStG 1988.

~~Kommt es~~ **Wird beim Gruppenträger** (bei der beteiligten Körperschaft) **allerdings erst** infolge der Verschmelzung **auf der Grundlage des § 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG (rückwirkender Anteilserwerb)** zu einer ausreichenden finanziellen Verbindung an der übernehmenden gruppenfremden Körperschaft **hergestellt**, kann im Fall, dass der Beginn des Wirtschaftsjahres dieser Körperschaft mit dem Tag nach dem Verschmelzungstichtag zusammenfällt, durch Stellung eines rechtzeitigen Erweiterungsantrages gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 zwar eine **in zeitlicher Hinsicht** nahtlose Einbeziehung der gruppenfremden Körperschaft **in die Unternehmensgruppe** erfolgen. Dies ändert aber nichts am vorhergehenden Ausscheiden des auf die gruppenfremde Körperschaft verschmolzenen Gruppenmitgliedes; **diesfalls liegt keine nahtlose Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe nach § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG 1988 vor (VwGH 19.10.2022, Ro 2022/15/0032).**

Verluste, die während der Gruppenzugehörigkeit durch das übertragende (verschmolzene) inländische Gruppenmitglied dem Gruppenträger zugerechnet und noch nicht als Sonderausgabe verrechnet wurden, können nicht im Rahmen des § 4 UmgrStG auf die übernehmende gruppenfremde Körperschaft übergehen. Die Verschmelzung des Gruppenmitgliedes auf eine gruppenfremde Körperschaft führt jedoch im Lichte einer

„gruppenbezogenen Betrachtungsweise“ zu einer Kürzung von Verlustvorträgen auf Ebene des Gruppenträgers, soweit das verlustverursachende Vermögen des zu verschmelzenden Gruppenmitglieds zum Verschmelzungsstichtag nicht mehr (vergleichbar) in der Unternehmensgruppe vorhanden ist (zur Einbringung und Abspaltung siehe hingegen Rz 1245j und Rz 1787d). Dies gilt sinngemäß für einen beim Gruppenträger zum Verschmelzungsstichtag noch nicht verrechneten Gruppen-Zins- oder Gruppen-EBITDA-Vortrag (siehe dazu Rz 255i ff), soweit das übertragende Gruppenmitglied dazu beigetragen hat.

Rz 411 wird wie folgt geändert:

2.1.1.3. Umwandlungen im UmgrStG

411

Unter Art. II UmgrStG fallen folgende Umwandlungen:

- Inlandsumwandlungen (§ 7 Abs. 1 Z 1 und 2 UmgrStG), dh. errichtende und verschmelzende Umwandlungen inländischer Kapitalgesellschaften nach dem Umwandlungsgesetz (vgl. Rz 412 ff), oder
- grenzüberschreitende Umwandlungen (§ 7 Abs. 1 Z 1 und 2 UmgrStG), dh. Umwandlung inländischer Kapitalgesellschaften auf ausländische (Export-Umwandlungen, siehe Rz 440) oder ausländischer Kapitalgesellschaften auf inländische (Import-Umwandlungen, siehe Rz 442) oder
- Auslandsumwandlungen (§ 7 Abs. 1 Z 3 UmgrStG), dh. Umwandlungen ausländischer Kapitalgesellschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer ausländischer Umwandlungsvorschriften (vgl. Rz 433 ff).

Bei einer grenzüberschreitenden Umwandlung im Sinne des EU-UmgrG (§ 7 EU-UmgrG ff) handelt es sich nicht um eine „Umwandlung“ im Sinne des UmgrStG, sondern um eine Sitzverlegung, auf die nicht das UmgrStG, sondern die allgemeinen ertragsteuerlichen Bestimmungen anzuwenden sind (siehe Rz 30a).

Rz 412 wird wie folgt geändert:

2.1.2. Inländische Umwandlungen

2.1.2.1. Allgemeines

412

Inländische Umwandlungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 UmgrStG sind

1. errichtende Umwandlungen nach dem UmwG, wenn am Umwandlungsstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist,

2. verschmelzende Umwandlungen nach dem UmwG, wenn

- am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist oder
- Hauptgesellschafter eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft (Rz 450) bzw. eine EU-Gesellschaft im Sinne des Artikel 3 der Fusionsrichtlinie 2009/133/EG, ABl. Nr. L 310 vom 25.11.2009 S. 34, in der jeweils geltenden Fassung ist. Die verschmelzende Umwandlung auf EU-Kapitalgesellschaften (diese beinhalten auch die österreichische AG und GmbH) ist **bereits** seit dem EU-Verschmelzungsgesetz (**nunmehr EU-UmgrG**) zivilrechtlich nicht mehr zulässig. Die im UmgrStG noch vorgesehene Ausnahme vom Betriebserfordernis ist nur mehr eingeschränkt anwendbar (Rz 425 und Rz 440).

Rz 425 wird wie folgt geändert:

2.1.2.3. Verschmelzende Umwandlungen nach dem UmwG

2.1.2.3.1. Umwandlungsrecht

425

Nach § 2 Abs. 1 UmwG kann die Hauptversammlung einer AG bzw. die Generalversammlung einer GmbH eine Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter beschließen, wenn diesem Anteilsrechte an mindestens neun Zehnteln des Nennkapitals gehören und er für die Umwandlung stimmt, es sei denn, der Hauptgesellschafter ist eine AG, eine GmbH, **eine Flexkap** oder eine EU-Kapitalgesellschaft (Kapitalgesellschaften iSd **§§ 2 Z 1 und § 27 Z 2 EU-UmgrG bzw. mit Sitz in einem Mitgliedstaat im Sinne des § 2 Z 2 EU-UmgrG bzw. vormals Kapitalgesellschaften iSd § 1 Abs. 2 EU-Verschmelzungsgesetz mit Sitz in einem Mitgliedstaat iSd § 1 Abs. 3 EU-Verschmelzungsgesetz**). Damit kommt eine verschmelzende Umwandlung auf EU-Kapitalgesellschaften (diese beinhalten auch die österreichische AG, ~~und~~ GmbH **und Flexkap**) nicht in Betracht. Minderheitsgesellschafter, die Anteile bis zu einem Ausmaß von zehn Prozent halten, werden nicht Mitglieder des übernehmenden Rechtsträgers (Hauptgesellschafter), sondern verlieren im Zuge der Umwandlung ihre Beteiligung am Unternehmen, sie scheiden zwangsweise aus der Kapitalgesellschaft aus. Der Hauptgesellschafter hat den anderen Gesellschaftern eine angemessene Barabfindung zu gewähren.

Rz 427 wird wie folgt geändert:

427

Übernehmender Rechtsträger einer verschmelzenden Umwandlung ist der Hauptgesellschafter (zivilrechtlicher Nachfolgerechtsträger). Nachfolgerechtsträger kann jede rechtsfähige in- oder ausländische Person sein, die zu mindestens 90% am Nennkapital beteiligt ist. Nachfolgerechtsträger kann sein

- eine natürliche Person
- eine Personengesellschaft
- eine Körperschaft, ausgenommen österreichische Kapitalgesellschaften (AG, ~~und~~ GmbH **und Flexkap**) und EU-Kapitalgesellschaften (Rz 425)
- ein eigentümerloser Rechtsträger.

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (§ 1175 ABGB) kann nicht Nachfolgerechtsträger sein.

Rz 440 wird wie folgt geändert:

2.1.4. Grenzüberschreitende Umwandlung

2.1.4.1. "Exportumwandlung"

440

Eine grenzüberschreitende Umwandlung nach dem UmwG gibt es insofern, als eine verschmelzende Umwandlung auch auf einen ausländischen Hauptgesellschafter erfolgen kann (OGH 20.03.2003, 6 Ob 283/02i). Wirtschaftlich entspricht dies einer Hinausverschmelzung (siehe Rz 72 ff), die nach § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG nur dann unter Art. II UmgrStG fällt, wenn ein Betrieb vorhanden ist (Rz 449 ff). Die Ausnahme vom Betriebserfordernis nach dem zweiten Teilstrich des § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG ist seit dem GesRÄG 2007 praktisch nur mehr anwendbar, wenn die grenzüberschreitende Umwandlung erfolgt

- auf eine ausländische Körperschaft, die aufgrund ihrer Doppelansässigkeit unbeschränkt steuerpflichtig ist und unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fällt. So wird beispielsweise die Holding-Umwandlung auf eine Aktiengesellschaft in der Schweiz, die in Österreich ihre Geschäftsleitung hat, vom Anwendungsbereich des Art. II UmgrStG erfasst.
- auf eine EU-Gesellschaft im Sinne des Artikel 3 der Fusionsrichtlinie (Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009, ABl. Nr. L 310 vom 25.11.2009 S. 34). Dabei gilt es zu beachten, dass verschmelzende Umwandlungen auf EU-

Kapitalgesellschaften nicht mehr zulässig sind (Rz 425), die Holding-Umwandlung auf eine EU-Genossenschaft ist aber im Anwendungsbereich des Art. II UmgrStG möglich.

Zur Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich siehe Rz 458 ff.

Die grenzüberschreitende „Hinaus-Umwandlung“ nach dem EU-UmgrG fällt nicht unter das UmgrStG; siehe dazu Rz 30a.

Rz 450 wird wie folgt geändert (Textstraffung):

450

Eine Betriebsübertragung ist auch bei verschmelzenden Umwandlungen grundsätzlich Voraussetzung für die Anwendung der §§ 8 bis 11 UmgrStG. Dies ist nach § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG nur dann nicht erforderlich, wenn Hauptgesellschafter eine Körperschaft ist, die ihr Einkommen nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 (KStR 2013 Rz 399 und Rz 400) ermittelt. Da seit dem GesRÄG 2007 verschmelzende Umwandlungen auf Kapitalgesellschaften in der EU nicht mehr zulässig sind (Rz 425), ist die Holding-Umwandlung praktisch auf die Umwandlung von Kapitalgesellschaften beschränkt, deren Hauptgesellschafter rechnungslegungspflichtige Genossenschaften oder rechnungslegungspflichtige Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sind. Mögliche Rechtsnachfolger sind beispielsweise auch Sparkassen oder Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

Zur Ausnahme vom Betriebserfordernis bei grenzüberschreitenden Umwandlungen siehe Rz 440.

Rz 451 wird wie folgt geändert:

2.1.5.3.2. Betrieb

451

Der Betrieb muss ein solcher im Sinne des Ertragsteuerrechtes sein, somit eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (siehe dazu EStR 2000 Rz 409 ff). Die Beurteilung der Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Liebhabereibetrieb stellt **im Hinblick auf das Fehlen von Gewinnerzielungsabsicht** einen Ausschlussgrund **für das Vorliegen eines Betriebes und damit für die Anwendbarkeit von Art. II UmgrStG dar (vgl. VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0030; 20.1.2021, Ra 2020/15/0076-6)**. Die Tatsache, dass Körperschaften, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, erfüllt für sich alleine noch nicht das Betriebserfordernis des § 7 Abs. 1 UmgrStG (zum Verlustübergang bei Umwandlungen von Körperschaften mit Liebhaberei-Betrieben siehe LRL 2012 Rz 158).

Rz 461 wird wie folgt geändert:

2.1.5.4.3. Umwandlungen infolge einer Einschränkung des Besteuerungsrechts

461

Wurde für einen Kapitalanteil ein Antrag auf Entrichtung der Steuerschuld in Raten oder ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld gestellt, führt eine darauffolgende errichtende Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG jener Kapitalgesellschaft, an der der mit Ratenzahlung bzw. Nichtfestsetzung behaftete Kapitalanteil besteht, für sich genommen nicht zu einer Fälligkeit noch offener Raten bzw. zu einer Festsetzung der Steuerschuld. Dabei sind jedoch folgende Fälle zu unterscheiden:

- [...]

Beispiel:

Die im Inland ansässige natürliche Person A hält einen Kapitalanteil (Anschaffungskosten 100) an der inländischen A-GmbH. Anlässlich des Wegzugs von A nach Deutschland (gemeiner Wert 600) stellt A gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld hinsichtlich der im Kapitalanteil enthaltenen stillen Reserven (500). In der Folge wird die A-GmbH errichtend in die A-KG gemäß Art. II UmgrStG umgewandelt, wodurch der Kapitalanteil (gemeiner Wert 1.000), auf dem der Antrag auf Nichtfestsetzung haftet, untergeht. Die Umwandlung führt für sich genommen nicht zu einer Festsetzung der Steuerschuld.

*Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG entsteht umwandlungsbedingt wieder ein Besteuerungsrecht, weshalb der Unterschiedsbetrag in Höhe von 400 mit einem besonderen Steuersatz in Höhe **des dem KöSt-Satz entsprechenden Steuersatzes** von 25% für vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungsstichtage (**23% für nach dem 31.12.2023 gelegene Umgründungsstichtage**; 24% für zwischen dem 31.12.2022 und dem 1.1.2024 gelegene Umgründungsstichtage bzw. **25% 23%** für **vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungsstichtage** nach dem 31.12.2023 gelegene Umgründungsstichtage) zu besteuern ist. Die nichtfestgesetzten stillen Reserven iHv 500 sind im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht zu erfassen. Eine gesonderte Festsetzung findet nicht statt.*

- [...]

Rz 469 wird wie folgt geändert:

469

Der Umwandlungsstichtag kann von den Vertragsparteien frei bestimmt werden, es ist jedoch zu beachten, dass dieser maximal neun Monate vor der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch liegen darf. Diese Neunmonatsfrist ist als materiellrechtliche Frist zu verstehen, das heißt, dass die Anmeldung beim zuständigen Firmenbuch spätestens am letzten Tag der Neunmonatsfrist einlangen muss (OGH 17.7.1997, 6 Ob 124/97x). Weicht der Umwandlungsstichtag vom

Regelbilanzstichtag ab, ist eine bescheidmäßige Zustimmung des FA im Sinne des § 7 Abs. 5 KStG 1988 nicht erforderlich.

Unabhängig von der Anmeldung zur Eintragung ins Firmenbuch muss innerhalb von neun Monaten ab dem Umgründungsstichtag eine **(ab 2024 standardisierte, idR elektronische)** Anzeige beim zuständigen Finanzamt erfolgen (§ 43 Abs. 1 UmgrStG; **siehe dazu Rz 1899 ff**). Die Verletzung dieser Frist kann eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG darstellen (siehe Rz 1900).

Rz 496 wird wie folgt geändert:

496

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft entsteht, ist gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert der Anteile am Umwandlungsstichtag bei einer späteren Realisierung der Anteile mit einem besonderen Steuersatz (KöSt-Satz) von **23% (bzw. von 24% für zwischen dem 31.12.2022 und dem 1.1.2024 gelegene Umgründungsstichtage und von 25% für vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungsstichtage)**

- ~~25% für vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungsstichtage~~
 - ~~24% für zwischen dem 31.12.2022 und dem 1.1.2024 gelegene Umgründungsstichtage~~
 - 23% für nach dem 31.12.2023 gelegene Umgründungsstichtage
- zu besteuern.

Sind ausländische Anteilseigner an einer österreichischen Kapitalgesellschaft beteiligt und wird diese errichtend in eine Personengesellschaft umgewandelt, wird bei natürlichen Personen als Anteilseigner das Besteuerungsrecht Österreichs von einer bloßen Besteuerung mit **23%** ~~25%~~ (~~ab 1.1.2023 24%~~; ab 1.1.2024 ~~23%~~) auf Ebene der Kapitalgesellschaft auf die progressive Einkommensbesteuerung ausgedehnt. Vermögen, das bislang **zum 25%** Körperschaftsteuersatz (~~ab 1.1.2023 zu 24%~~; ab 1.1.2024 zu 23%) steuerverstrickt war, wird in Folge der Umwandlung zum progressiven Einkommensteuer-Tarif steuerverstrickt. Diese Erweiterung des österreichischen Besteuerungsrechts wird bei einer Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft insoweit berücksichtigt, als der Veräußerungsgewinn stets nur jenem Steuersatz unterliegt, mit dem das Vermögen der Kapitalgesellschaft bis zur Umwandlung steuerverstrickt war. Es ist daher der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Anteiles an der Personengesellschaft (der sich aus dem aliquoten Umwandlungskapital der Kapitalgesellschaft am Umgründungsstichtag ergibt) und seinem gemeinen Wert in Evidenz zu nehmen. Soweit dieser Unterschiedsbetrag bei einer künftigen

Realisation der Anteile im Veräußerungsgewinn Deckung findet, wird er mit ~~23%~~^{25%} (**bzw. mit 24% für zwischen dem 31.12.2022 und dem 1.1.2024 gelegene Umgründungstichtage; mit 25%** für vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungstichtage) (~~mit 24% für zwischen dem 31.12.2022 und dem 1.1.2024 gelegene Umgründungstichtage; mit 23% für nach dem 31.12.2023 gelegene Umgründungstichtage~~) besteuert. Dies gilt unabhängig davon, ob in der Personengesellschaft zwischenzeitlich stille Reserven aufgedeckt worden sind oder nicht bzw. neue stille Reserven entstanden sind.

Dies gilt sinngemäß für verschmelzende Umwandlungen auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger.

Zur Entstehung des Besteuerungsrechts gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 Teilstrich 3 UmgrStG mit anschließender „Export-Einbringung“ der umwandlungsbedingt entstehenden Mitunternehmeranteile siehe Rz 860g.

Die Rz 524 wird wie folgt geändert:

524

Sollte es umwandlungsbedingt zu einer Entnahme des Grundstückes kommen, erfolgt diese ~~hinsichtlich des Grund und Bodens steuerneutral zum Buchwert (§ 6 Z 4 EStG 1988 idF~~ **AbgÄG 2023)**; **vor der Änderung durch das AbgÄG 2023 erfolgte die Entnahme** jene des Gebäudes steuerwirksam ab 1.1.2016 mit 30% gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 ~~idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (bis 2015: 25%, (siehe EStR 2000 Rz 2635 ff)~~ zum Teilwert (siehe EStR 2000 Rz 2635 ff). Auf Antrag kann der Gewinn gemäß § 9 Abs. 3 UmgrStG gleichmäßig auf drei Jahre verteilt werden. Der jeweilige Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte (zB private Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988) an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Rz 544 wird wie folgt geändert (Textstraffung):

2.3.7. Ausschüttungsfiktion (Gewinnkapitalbesteuerung)

544

§ 9 Abs. 6 UmgrStG knüpft nicht mehr wie dessen Vorgängerbestimmung (~~siehe dazu Rz 544 idF des UmgrStR 2002 –Wartungserlasses 2012 vom 13. Februar 2012, BMF 010201/0016-VI/6/2012, AÖF Nr. 74/2012~~) an den unternehmensrechtlich ausschüttungsfähigen Gewinn an, sondern orientiert sich am steuerlichen Gewinnkapital. Da dieses nach einer Umwandlung auf einkommensteuerpflichtige Rechtsnachfolger steuerneutral entnommen werden kann, wird der über die Jahre des Bestandes der Kapitalgesellschaft saldierte, bisher nur mit **dem KÖSt-Satz**^{25%} (~~ab 1.1.2023 mit 24%; ab 1.1.2024 mit 23%~~) besteuerte steuerliche

Gewinn am Ende der Körperschaftsteuerpflicht der umgewandelten Kapitalgesellschaft dem Kapitalertragsteuerabzug unterzogen. Dies erfolgt durch die Fiktion der Ausschüttung des Gewinnkapitals anlässlich der Umwandlung und gewährleistet, dass vom Rechtsnachfolger grundsätzlich nur „vollständig“ besteuerte Gewinne der Kapitalgesellschaft entnommen werden können. Für körperschaftsteuerpflichtige Rechtsnachfolger unterbindet § 10 KStG 1988 eine Mehrfachbesteuerung.

Rz 547 wird wie folgt geändert:

547

Vom Umwandlungskapital abzuziehen sind Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988, deren Stand auf dem Evidenzkonto zum Umwandlungsstichtag erfasst ist. Gemäß § 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 sind auch Einlagen und Einlagenrückzahlungen des Rückwirkungszeitraumes (zwischen Umwandlungsstichtag und Umwandlungsbeschluss) zu berücksichtigen.

[...]

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

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

[...]

Rz 641 wird wie folgt geändert:

641

Für die Einbringung bestehen keine besonderen unternehmens- und gesellschaftsrechtlichen Grundlagen. Der Tatbestand der Einbringung wird somit ausschließlich durch das Steuerrecht in den §§ 12 ff UmgrStG definiert. Im Hinblick auf diese Tatsache kommt der Eintragung einer Einbringung in das Firmenbuch keine für steuerliche Zwecke maßgebende Wirkung zu, dh. auch in diesem Fall hat die Abgabenbehörde das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG eigenständig zu beurteilen.

Eine Einbringung liegt auch im Falle einer auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erfolgenden „Ausgliederung“ im Sinne des § 47 Z 5 EU-UmgrStG vor (§ 12 Abs. 4 UmgrStG; siehe dazu Rz 760a ff); diesfalls erfolgt die Einbringung somit ausnahmweise auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage.

Rz 643 wird wie folgt geändert:

643

Steuerlich sieht § 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG vor, dass die übernehmende Körperschaft im Rahmen der Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln ist, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre (siehe Rz 951 ff).

Sondertatbestände mit zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge sind im § 92 BWG, § 62 VAG 2016 sowie durch die Einbringung in Form der Anwachsung in § 142 UGB verankert. **Ein Sondertatbestand mit zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge liegt weiters im Falle einer grenzüberschreitenden Ausgliederung im Sinne des § 47 Z 5 EU-UmgrG vor (siehe Rz 760a ff).**

Rz 653 wird wie folgt geändert:

653

Art. III UmgrStG ist international ausgelegt, dh. darunter können inländische, ausländische und grenzüberschreitende Einbringungen fallen, es können inländische und ausländische Einbringende daran beteiligt sein, es kann inländisches und ausländisches Vermögen einbezogen werden und es können daher inländische und ausländische übernehmende Körperschaften vorliegen.

Bei der grenzüberschreitenden Ausgliederung von Kapitalgesellschaften nach dem EU-UmgrG handelt es sich ebenfalls um eine grenzüberschreitende Einbringung nach Art. III UmgrStG (siehe Rz 760a ff).

3.1.1.8. Steuerliche Folgen der Einbringung

Rz 654 wird wie folgt geändert:

654

Sind die steuerlichen Voraussetzungen des § 12 UmgrStG für eine Einbringung erfüllt, kommt es idR zu einem Vermögensübergang zu Buchwerten. Die stillen Reserven einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwertes im Einbringungsvermögen bleiben daher steuerhängig. Die Einbringung bewirkt, wenn sie zu Buchwerten erfolgt, eine zweifache Steuerhängigkeit der im Einbringungsvermögen gespeicherten stillen Reserven zur Sicherung der Einfachbesteuerung der Gewinne der Körperschaft. Einerseits sind sie auf Grund des

Grundsatzes der Buchwertfortführung (Wertzusammenhang) im Betriebsvermögen der übernehmenden Körperschaft enthalten (erste Hälfte der Besteuerung mit **2325%** Körperschaftsteuer **ab 1.1.2024**, bzw. ab 1.1.2023 mit 24% **in 2023 und davor** und ab 1.1.2024 mit **2523%** Körperschaftsteuer), andererseits - in der Vermögenssphäre der Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft - in den Anschaffungskosten (Buchwerten) der Kapitalanteile an der übernehmenden Gesellschaft (zweite Hälfte der Besteuerung). Durch diese doppelte Verstrickung der stillen Reserven ist die Vermögensweitergabe durch die übernehmende Körperschaft und die Weitergabe der Kapitalanteile an der übernehmenden Körperschaft durch die Gesellschafter den steuerlichen Wirkungen der Vermögensübertragung durch den Einbringenden letztlich gleichgestellt. Veräußert die Körperschaft übertragenes Betriebsvermögen, werden die darin enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert. Gleiches gilt für den Anteilsinhaber, der seine Gegenleistungsanteile weiterveräußert (ggf. Sonderverstrickung nach § 20 UmgrStG).

Bei Einbringungen mit Auslandsbezug ist hingegen darauf abzustellen, ob das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird (siehe Rz 851 ff).

Sind die steuerlichen Voraussetzungen des § 12 UmgrStG für eine Einbringung erfüllt, kommt es im Hinblick auf § 12 Abs. 54 UmgrStG auch zur zwingenden Anwendung der steuerlichen Folgen außerhalb der Ertragsbesteuerung.

Rz 659 wird wie folgt geändert:

3.1.4. Grenzüberschreitende Einbringungen

659

Grenzüberschreitende Einbringungen liegen vor, wenn ausländisches Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG in eine inländische Körperschaft oder inländisches Vermögen in eine ausländische Körperschaft im Sinne des § 12 Abs. 3 UmgrStG eingebracht wird. Zur Bewertung des Vermögens siehe Rz 848 ff und Rz 929 ff.

Zur grenzüberschreitenden „Ausgliederung“ im Sinne des EU-UmgrG als „Sonderfall“ der grenzüberschreitenden Einbringung siehe Rz 760a ff.

3.1.6.3.2. Besonderheiten bei betrieblich genutzten Liegenschaften

Die Rz 694 wird wie folgt geändert:

694

Dient die dem einbringenden Einzelunternehmer gehörende betrieblich genutzte Liegenschaft zur Gänze oder zu mehr als 80% betrieblichen Zwecken, ist sie Teil des einzubringenden Vermögens. Wird sie zur Gänze eingebracht, **gilt Folgendes:**

- **Für Stichtage nach dem 30.6.2023 kann die Nutzungsüberlassung hinsichtlich des vom Einbringenden genutzten und damit außerbetrieblichen Zwecken dienenden Teiles gemäß § 18 Abs. 3 UmgrStG idF AbgÄG 2023 auf den Einbringungsstichtag rückbezogen werden (siehe Rz 973 ff), wenn spätestens am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nachweislich eine fremdübliche Entgeltvereinbarung getroffen wurde. Wird kein fremdübliches Nutzungsentgelt oder wird ein fremdübliches Nutzungsentgelt erst für Zeiträume ab dem Abschluss des Einbringungsvertrages vereinbart und entrichtet, kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung.**
- ~~ist~~ **Für Stichtage vor dem 1.7.2023 ist** hinsichtlich des vom Einbringenden genutzten und damit außerbetrieblichen Zwecken dienenden Teiles eine dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung (vgl. KStR 2013 Rz 570 ff) über die fortgesetzte Nutzungsüberlassung an den Einbringenden mit Wirkung ab dem Abschluss des Einbringungsvertrages erforderlich, um eine nachfolgende verdeckte Ausschüttung zu verhindern.

Alternativ **zur gesamthaften Einbringung der Liegenschaft** kann der Einbringende

- die gesamte Liegenschaft (Grund und Boden samt Gebäude) nach § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten (Entnahmetatbestand)
- zivilrechtlich eine Realteilung im Rückwirkungszeitraum vornehmen und das durch die Teilung entstandene (zu 100% betrieblich genutzte) Grundstück einbringen (siehe Rz 694c)
- lediglich den Grund und Boden nach Maßgabe des § 16 Abs. 5 Schlussteil UmgrStG zurückbehalten. In diesem Fall ist der Abschluss eines den Kriterien der Rz 694a entsprechenden Baurechtsvertrages notwendig. Wird im Baurechtsvertrag keine oder eine zu geringe Entschädigung (zB Baurechtszins) für die Nutzung des Grund und Bodens vereinbart, ist dies für die Anwendung von Art. III UmgrStG unschädlich, wenn es dadurch zivilrechtlich nicht zu einer Schwächung des rechtlich abgesicherten Nutzungsrechtes der übernehmenden Körperschaft (siehe Rz 688) kommt.

Da der Abschluss eines Baurechtsvertrages nur auf die gesamte Liegenschaft bezogen werden kann, muss über einen übergewendenden außerbetrieblichen Teil des Gebäudes eine Nutzungsvereinbarung mit dem Einbringenden geschlossen werden.

Handelt es sich beim Betriebsgebäude um ein Superädifikat im Sinne des ABGB (dieses kann zivilrechtlich erstmalig nur durch Bauführung und daher nicht durch Urkundenhinterlegung

begründet werden; vgl. OGH 26.6.1996, 3 Ob 6/96), kann ohnedies nur dieses auf die übernehmende Körperschaft gemäß Art. III UmgrStG übertragen werden. Dafür ist eine Urkundenhinterlegung notwendig. Die Begründung eines Baurechts im Sinn der Rz 694a bzw. 694b ist in diesem Fall nicht möglich.

Beispiel:

An der X-KG (Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988) sind der A und der B als Kommanditisten und die A-GmbH als Komplementär (Arbeitsgesellschafterin) beteiligt. Im Jahr 06 errichtet die X-KG auf dem Grund und Boden des A (Sonderbetriebsvermögen) – aufgrund einer mit diesem getroffenen Vereinbarung – ein Gebäude, das als Superädifikat zu qualifizieren ist.

Zum 31.12.08 wird der Betrieb der X-KG – samt Betriebsgebäude auf dem Grund und Boden des A – in die A-GmbH eingebracht, wobei A den Grund und Boden nicht miteinbringt.

Die Einbringung des Betriebsgebäudes fällt unter Art. III UmgrStG. Die Nichteinbringung des Grund und Bodens führt infolge der Wandlung der X-KG mit Ablauf des Einbringungsstichtages von einer Mitunternehmerschaft zu einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (vgl. Rz 1025) zu einer Entnahme gemäß § 6 Z 4 zweiter Satz EStG 1988 (grundsätzlich Buchwert).

Handelt es sich bei einem errichteten Gebäude im Zeitpunkt der Einbringung nicht um ein Superädifikat, kann durch die Einbringung mangels zivilrechtlicher Zulässigkeit mit abgabenrechtlicher Wirkung kein Superädifikat begründet werden. Es führt daher in einem solchen Fall die im Einbringungsvertrag vorgesehene Zurückbehaltung des Grund und Bodens sowie die Übertragung des als "Superädifikat" bezeichneten Gebäudes auch zur Entnahme des Gebäudes. **Die Entnahme des Gebäudes erfolgt**

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

Siehe zur Entnahme EStR 2000 Rz 2635ff.

Rz 715 wird wie folgt geändert:

715

Die Eigenschaft eines Teilbetriebes muss am Einbringungsstichtag bereits gegeben sein. Liegt zum Einbringungsstichtag (noch) kein Teilbetrieb vor, fällt die Sacheinlage unter den Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit. b erster Satz EStG 1988, wobei mangels eines Teilbetriebes die dort verankerte Rückwirkungsfiktion nicht zur Anwendung gelangt, sodass der Sacheinlagezeitpunkt und der darauf aufbauende Veräußerungstatbestand auf den Tag des Abschlusses des Sacheinlagevertrages fallen. Die Ersatzstichtagsregelung des § 13 Abs. 1 **fünfter** letzter Satz UmgrStG kommt nicht zur Anwendung.

Rz 718 wird wie folgt geändert:

718

Für die Qualifikation als einbringungsfähiges Vermögen ist das Vorliegen einer Substanzbeteiligung, also die Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven ausschlaggebend. Liegt lediglich ein Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft vor oder kommt einem Gesellschafter nur die Funktion eines Arbeitsgesellschafters zu, fallen derartige Anteile nicht unter Art. III UmgrStG.

Die „Einbringung“ von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die ihrerseits einbringungsfähiges Vermögen (Kapitalanteile iSd § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG) hält, **bzw. der dieses Vermögen als Treugeberin zuzurechnen ist**, kann iSd § 24 Abs. 1 lit. e BAO bzw. § 32 Abs. 2 EStG 1988 aber eine mittelbare Einbringung dieses Vermögens darstellen, wenn der jeweilige Gesellschafter als Einbringender für sich die qualitativen und quantitativen Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG erfüllt. Da diesbezüglich jeweils auf den einzelnen Gesellschafter abzustellen ist (siehe dazu Rz 726), kann die Bündelung von nicht einbringungsfähigen Kapitalanteilen in vermögensverwaltenden Personengesellschaften nicht zur Schaffung von einbringungsfähigem Vermögen führen.

Nach Rz 726a wird die Rz 726b neu eingefügt:

726b

Auch verpfändete Kapitalanteile können nach Art. III UmgrStG eingebracht werden. Die Belastung eines Kapitalanteils mit Pfandrechten stellt einen Wertfaktor dar, der bei der Bewertung des einzubringenden Kapitalanteils zu berücksichtigen ist und Auswirkungen auf das Umtauschverhältnis hat. Die Belastung des Kapitalanteils mit Pfandrechten ist jedoch nicht als (schädliche) Gegenleistung zu qualifizieren und führt folglich zu keiner Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG.

Nach Rz 760 wird die Überschrift: „3.1.10. Ausgliederungen im Sinne des EU-UmgrG“ sowie die Rz 760a bis 760d eingefügt:

3.1.10. Ausgliederungen im Sinne des EU-UmgrG

760a

Gemäß § 12 Abs. 4 UmgrStG liegt eine Einbringung auch im Falle einer Ausgliederung im Sinne des § 47 Z 5 EU-UmgrG vor; dies gilt für Ausgliederungen, die nach dem 31.1.2023 beschlossen werden.

Entsprechend der gesellschaftsrechtlichen Definition ist eine Ausgliederung ein Vorgang, durch den eine Gesellschaft einen Teil ihres Aktiv- und Passivvermögens auf eine oder mehrere dadurch neu gegründete Gesellschaften (begünstigte Gesellschaften) gegen Gewährung von Anteilen der begünstigten Gesellschaften an die übertragende Gesellschaft überträgt. Gemäß § 47 Z 2 EU-UmgrG gilt der Vorgang einer Ausgliederung für gesellschaftsrechtliche Zwecke als Spaltung. Für steuerliche Zwecke fällt eine Ausgliederung im Sinne des § 47 Z 5 EU-UmgrG jedoch unter Art. III UmgrStG, wenn diese die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 Z 2 UmgrStG sinngemäß erfüllt (siehe Rz 760c). Eine Ausgliederung gilt somit zwar für gesellschaftsrechtliche Zwecke als Spaltung und erfolgt grundsätzlich aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften im Sinne des § 32 Abs. 1 UmgrStG (dazu Rz 1645b), jedoch geht die Regelung des § 12 Abs. 4 UmgrStG der Regelung des § 32 Abs. 1 UmgrStG als *lex specialis* vor, sodass eine Ausgliederung für steuerliche Zwecke als Einbringung gilt.

Für die steuerliche Behandlung einer Spaltung nach dem EU-UmgrG ist folglich maßgeblich, ob die Gegenleistung an die übertragende Kapitalgesellschaft (Anwendungsbereich von Art. III UmgrStG) oder an die Anteilsinhaber der übertragenden Kapitalgesellschaft (Anwendungsbereich von Art. VI UmgrStG; siehe dazu Rz 1645b) gewährt wird.

760b

Eine Ausgliederung im Sinne des § 47 Z 5 EU-UmgrG kann – wie auch sonstige grenzüberschreitende Spaltungen im Sinne des EU-UmgrG (siehe Rz 1645b) – als Ab- oder Aufspaltung zur Neugründung, nicht jedoch zur Aufnahme erfolgen. Zudem kann auf Grundlage des EU-UmgrG auch eine Ausgliederung ausschließlich grenzüberschreitend innerhalb der EU oder des EWR durch Kapitalgesellschaften erfolgen (§ 47 EU-UmgrG iVm § 2 Z 2 EU-UmgrG), wobei „Hinaus-Ausgliederungen“ und „Hinein-Ausgliederung“ unterschieden werden. Eine rein nationale Ausgliederung zwischen ausschließlich inländischen Gesellschaften ist daher nicht möglich.

Im Zuge einer Ausgliederung kann Vermögen aber auch gleichzeitig auf mehrere Kapitalgesellschaften übertragen werden. Dabei müssen zumindest zwei an der Spaltung beteiligte Kapitalgesellschaften in verschiedenen Mitgliedsstaaten (EU/EWR) ansässig sein (vgl. § 47 Z 1 iVm Z 2 und § 2 Z 2 EU-UmgrG); eine Ausgliederung durch eine inländische Kapitalgesellschaft auf eine weitere inländische und eine ausländische Kapitalgesellschaft ist daher denkbar; diesfalls

würde somit auch im Hinblick auf die „nationale Ausgliederung“ eine Einbringung vorliegen, wenn die sonstigen Voraussetzungen des Art. III UmgrStG erfüllt sind (dazu Rz 760c).

Für Zwecke des Gesellschaftsrechtes erfolgt die Ausgliederung unter Gesamtrechtsnachfolge; dem folgt in diesem besonderen Fall der Einbringung grundsätzlich auch das Steuerrecht (zu den Sondertatbeständen mit zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge siehe bereits Rz 643).

760c

Die Anwendbarkeit von Art. III UmgrStG im Falle von Ausgliederungen bedingt, dass die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1, 2 und Abs. 3 Z 2 UmgrStG sinngemäß erfüllt sind. Daraus ergibt sich insbesondere Folgendes:

- Im Zuge einer Ausgliederung muss begünstigtes Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 bis 3 UmgrStG (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, qualifizierter Kapitalanteil) gegen Gewährung einer Gegenleistung im Sinne des § 19 UmgrStG übertragen werden, das für sich alleine einen positiven Verkehrswert (am Stichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Spaltungsvertrages) aufweist. Im Falle der Übertragung auf mehrere Kapitalgesellschaften setzt die Anwendung des Art. III UmgrStG die Übernahme von begünstigtem Vermögen und das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes im Hinblick auf jede einzelne übernehmende Körperschaft voraus; andernfalls liegt insoweit eine verunglückte Einbringung vor, die zur Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven im übertragenen Vermögen führt. Da die Ausgliederung unter Art. III UmgrStG (und nicht unter Art. VI UmgrStG) fällt, muss im Zuge der Ausgliederung nicht ausschließlich begünstigtes Vermögen übertragen werden.
- Im Hinblick auf die übernehmende(n) Körperschaft(en) müssen – wie bei sonstigen grenzüberschreitenden Einbringungen – die Anforderungen des § 12 Abs. 3 Z 2 UmgrStG erfüllt sein, wobei im Falle der Ausgliederung ausschließlich die Übernahme von begünstigtem Vermögen durch EU/EWR-Gesellschaften in Frage kommt (§ 2 Z 2 EU-UmgrG). Diese müssen mit inländischen Kapitalgesellschaften vergleichbar sein oder in der Anlage II genannt werden (zu übernehmenden EU-Gesellschaften siehe Rz 756).

- **Auch in formaler Hinsicht muss eine Ausgliederung die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UmgrStG sinngemäß erfüllen; dazu gehören auch entsprechende Bilanzen. Dabei kann jedoch davon ausgegangen werden, dass auch der nach dem EU-UmgrG zu erstellende Spaltungsplan (vgl. insbesondere § 49 EU-UmgrG) als „Einbringungsbilanz“ gilt. Wird keine gesonderte „Einbringungsbilanz“ für das übertragene Vermögen erstellt, sind somit einbringungsspezifische Regelungen, die auf die Abbildung bestimmter Maßnahmen im Rahmen der "Einbringungsbilanz" abstellen, (zB die Vornahme rückwirkender Maßnahmen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG) im Falle der Ausgliederung gesondert bzw. ergänzend zum Spaltungsplan darzustellen.**
- **Für die Ausgliederung besteht aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Grundlage des EU-UmgrG Firmenbuchzuständigkeit, weshalb für die Einhaltung der 9-Monatsfrist der Zeitpunkt der Anmeldung der Ausgliederung beim Firmenbuch entscheidend ist.**
- **Eine Meldung gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG beim Finanzamt hat im Falle von Ausgliederungen nach dem EU-UmgrG aufgrund der Firmenbuchzuständigkeit nicht zu erfolgen.**
- **Auch für Ausgliederungen ab 2024 hat zusätzlich zur Anmeldung beim Firmenbuch eine standardisierte Anzeige gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG zu erfolgen, wobei der Anzeigeverpflichtung eines Umgründungspartners, der (noch) nicht über eine inländische Steuernummer verfügt (Ausgliederung zur Neugründung), im Rahmen einer gemeinsamen kombinierten Anzeige nachgekommen werden kann (siehe Rz 1899 ff).**

760d

Erfüllt eine Ausgliederung iSd § 47 Z 5 EU-UmgrG die in § 12 Abs. 4 UmgrStG genannten Voraussetzungen (siehe Rz 760c) und gilt somit für steuerliche Zwecke als Einbringung, sind gemäß § 12 Abs. 5 UmgrStG die für Einbringungen maßgeblichen Regelungen der §§ 13 bis 22 UmgrStG anzuwenden.

Damit kommen im Falle der grenzüberschreitenden Ausgliederung von Kapitalanteilen gegen Gewährung einer Gegenleistung an die übertragende Körperschaft auch die Entstrickungsregelungen des Art. III UmgrStG zur Anwendung.

Beispiel:

Die inländische A1-GmbH überträgt ihren 50%-Anteil an der inländischen A2-GmbH auf die neu gegründete deutsche D-GmbH gegen Gewährung von Anteilen an der D-GmbH auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage des § 47 Z 5 EU-UmgrG (Ausgliederung). Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1, 2 und Abs. 3 Z 2 UmgrStG werden erfüllt, sodass steuerlich eine Einbringung nach Art. III UmgrStG vorliegt. Daher kommt trotz Vorliegens einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes im übertragenen Vermögen (Anteil an der A2-GmbH) das Anteilstauschregime (§ 16 Abs. 1a UmgrStG) zur Anwendung und die Übertragung des Kapitalanteils erfolgt zu Buchwerten. Zu den Rechtsfolgen im Hinblick auf das einbringungsbedingte Entstehen einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung bei der A1-GmbH sowie das Zusammenspiel von § 16 Abs. 1a und § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG siehe ausführlich Rz 860h.

Variante:

Würde anlässlich der Übertragung des Anteils an der A2-GmbH die Gewährung einer Gegenleistung hingegen nicht an die übertragende A1-GmbH erfolgen, sondern an deren Anteilsinhaber, würde die Übertragung nicht unter Art. III UmgrStG, sondern unter Art. VI UmgrStG fallen. Aufgrund der Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich des übertragenen Vermögen (Anteil an der A2-GmbH) gegenüber einem EU-Staat kann die übertragende A1-GmbH gemäß § 32 Abs. 1a UmgrStG die Entrichtung der Steuerschuld in Ratenzahlung beantragen (siehe dazu Rz 1655a). Die Rechtsfolgen auf Anteilsinhaberebene richten sich nach § 36 Abs. 1a UmgrStG (Steuerneutralität des Anteilstausches im Falle von innerhalb der EU bzw. des EWR ansässige Anteilsinhaber; siehe dazu Rz 1733b).

Rz 765 wird wie folgt geändert:

765

Wird im Einbringungsvertrag der Einbringungsstichtag mit einem Tag festgelegt, der mehr als neun Monate vor Unterfertigung des Vertrages liegt, kann dieser Stichtag im Hinblick auf das Erfordernis, die Einbringung innerhalb von neun Monaten bei der zuständigen Behörde zu melden bzw. anzumelden, keine umgründungssteuerrechtlichen Wirkungen vermitteln. In diesem Fall gilt der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Einbringungsstichtag. Wurde diese Einbringung beim Firmenbuch angemeldet oder dem FA gemeldet, kann eine außerhalb des Art. III UmgrStG liegende Einbringung nur dann verhindert werden, wenn nach § 13 Abs. ~~1~~**fünfter**-vierter Satz UmgrStG auf den Vertragstag innerhalb von neun Monaten jene Maßnahmen bezogen werden, die der Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG dienen (Zwischenabschlusserstellung, gegebenenfalls Unternehmensbewertung, Einbringungsbilanzerstellung, Gegenleistungsbestimmung).

[...]

Rz 771 wird wie folgt geändert:

771

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

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

[...]

Rz 774 wird im letzten Bulletpoint wie folgt geändert:

3.2.2.3. Ende der Rückwirkungsfrist

774

[...]

- Sollte eine außerhalb der in § 108 BAO vorgesehenen Frist angemeldete Einbringung und auch nach Firmenbuchrecht verspätet angemeldete Einbringung vom Firmenbuch nicht zurückgewiesen werden, kommt die Ersatzstichtagsregelung des § 13 Abs. 1 **fünfter** Satz 4-UmgrStG zur Anwendung (Rz 792 ff).

Rz 785 wird wie folgt geändert:

3.2.3.4. Form und Inhalt der Meldung beim FA

785

Der Textaufbau des § 13 Abs. 1 UmgrStG zeigt an, dass ~~d~~Das System der Meldung **ist** dem System der Anmeldung beim Firmenbuch gleichgestellt bzw. ~~ihm~~**diesem** nachempfunden ~~ist~~. Die Meldung muss daher, um die Eigenschaft einer die Steuerwirksamkeit einer Einbringung auslösenden Handlung zu besitzen, vollständig sein und alle Mindestelemente des Einbringungsvertrages sowie den Jahresabschluss (bzw. Zwischenabschluss) sowie die Einbringungsbilanz enthalten (siehe Rz 786).

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

Rz 791 wird wie folgt geändert:

791

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

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

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

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

Wird zwar die Anzeige nach § 43 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023 fristgerecht vorgenommen, erfolgt jedoch im Rahmen der vorgegebenen Frist keine – nach der Rechtslage idF AbgÄG 2023 gesondert vorzunehmende (Rz 791a) – Meldung nach § 13 Abs. 1 UmgrStG, bestehen keine Bedenken, auch diesfalls von einer unvollständigen Meldung auszugehen. Holt daher der Steuerpflichtige innerhalb von zwei Wochen ab Aufforderung durch das Finanzamt die Meldung vollständig nach, kann der rückwirkende Stichtag anerkannt werden. Dies gilt jedoch nur innerhalb einer Übergangsfrist bis zur Inkrafttreten der Verordnung betreffend die strukturierte Meldung nach § 13 Abs. 1 UmgrStG (siehe dazu Rz 791a).

Nach Rz 791 wird Rz 791a eingefügt:

791a

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

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

Rz 792 wird wie folgt geändert:

3.2.4. Fristverletzung

3.2.4.1. Allgemeines

792

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

Rz 793 wird wie folgt geändert:

793

Liegt eine Fristverletzung vor, führt dies nicht unter allen Umständen dazu, dass die durchgeführte Einbringung nicht unter Art. III UmgrStG fällt und sohin eine verunglückte Einbringung vorliegt. Vielmehr hat die Fristverletzung zunächst nur die Konsequenz, dass die Einbringung keine Rückwirkung zeitigen kann, weil § 13 Abs. 1 **fünfter** vierter Satz UmgrStG den Tag des Vertragsabschlusses als Ersatzstichtag normiert und zwar unabhängig zu welchem Zeitpunkt die Vermögensübertragung stattgefunden hat.

Rz 794 wird wie folgt geändert:

3.2.4.2. Ersatzstichtag

794

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

[...]

Rz 801 und Überschrift 3.2.4.5. werden wie folgt geändert (Ergänzung „und Verhältnis zur Meldepflicht“):

3.2.4.5. Anzeigepflicht und Verhältnis zur Meldepflicht

801

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

Hinsichtlich des Verhältnisses von Anzeigepflicht (§ 43 Abs. 1 UmgrStG) und Meldepflicht beim Finanzamt (§ 13 Abs. 1 UmgrStG) ist zu unterscheiden (siehe auch Rz 1902a), ob die Einbringung nach dem 31.12.2023 (Rechtslage idF AbgÄG 2023) oder vor dem 1.1.2024 (Rechtslage idF vor AbgÄG 2023) erfolgt:

- Diese **standardisierte** Anzeige **nach § 43 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023 berührt eine etwaige Meldeverpflichtung nach § 13 Abs. 1 UmgrStG**

(derzeit) nicht (siehe jedoch Rz 791a sowie Rz 1902) und hat daher sowohl durch den Einbringenden als auch die übernehmende Körperschaft ungeachtet, also zusätzlich zu einer Meldung (allenfalls im Rahmen einer gemeinsamen kombinierten Anzeige; siehe Rz 1902) zu erfolgen~~hat immer dann zu erfolgen, wenn nicht schon eine Meldung erforderlich ist.~~ **Zur „Toleranzregelung“ bis zum Inkrafttreten der Verordnung zu § 13 UmgrStG im Falle einer nicht fristgerecht erfolgten Meldung bei Vorliegen einer fristgerechten Anzeige siehe Rz 791 und 791a).** Auch die Anmeldung beim Firmenbuch kann diese Anzeige nicht ersetzen.

- **Erfolgt die Anzeige aufgrund von § 43 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2023, hat die Anzeige immer nur dann zu erfolgen, wenn nicht schon eine Meldung erforderlich ist. Auch diesfalls kann die Anmeldung beim Firmenbuch die Anzeige nicht ersetzen. Jener Steuerpflichtige, der bereits einer Meldeverpflichtung unterliegt, unterliegt keiner gesonderten Anzeigepflicht mehr.**

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

Beispiel 1:

A bringt sein Einzelunternehmen nach Art. III UmgrStG in die ihm zu 100% gehörende A-GmbH unter Verzicht auf die Gewährung von Anteilen ein.

Lösung nach der Rechtslage idF AbgÄG 2023:

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

Lösung nach der Rechtslage idF vor AbgÄG 2023:

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

Beispiel 2:

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

Zum 31.12.X01

- a) will die OG ihren Betrieb (gegen Gewährung neuer Anteile),
b) wollen A und B ihre Mitunternehmeranteile (gegen Anteilsabtretung)
in die dem A und B gehörende AB-GmbH einbringen.

Lösung nach der Rechtslage idF AbgÄG 2023:

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

Im Falle b) ist auf Grund der Anteilsabtretung gemäß § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG das Finanzamt der AB-GmbH für die Meldung zuständig; ungeachtet dessen ist die AB-GmbH (zusätzlich) zur Anzeige nach § 43 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023 über FinanzOnline verpflichtet. Anzuzeigen ist die Einbringung (gegebenenfalls im Wege einer kombinierten Anzeige) auch durch die Übertragenden A und B bei den für A und B zuständigen Finanzämtern. Dass das für die GmbH zuständige Finanzamt auch das für B zuständige Finanzamt ist, ändert nichts an der Anzeigepflicht des B.

Lösung nach der Rechtslage idF vor AbgÄG 2023:

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

Im Falle b) ist auf Grund der Anteilsabtretung gemäß § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG das Finanzamt der AB-GmbH für die Meldung zuständig. Anzuzeigen ist die Einbringung bei den für A und B zuständigen Finanzämtern. Dass das für die GmbH zuständige Finanzamt auch das für B zuständige Finanzamt ist, ändert nichts an der Anzeigepflicht des B.

Rz 838 wird wie folgt geändert:

838

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

- In Fällen der Firmenbuchzuständigkeit wird in der Regel eine unternehmensrechtliche Einbringungsbilanz vorgelegt. Die steuerliche Einbringungsbilanz ist nach § 15 letzter Satz UmgrStG stets dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzulegen. Dies wird anlässlich der nach § 43 Abs. 1 UmgrStG innerhalb der

~~Neunmonatsfrist vorgesehener Anzeige bei dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt in Form einer Beilage zu geschehen haben.~~ In den Fällen der Firmenbuchzuständigkeit für die Anmeldung der Einbringung (vgl. Rz 776) führt allerdings die nicht rechtzeitige Vorlage der Einbringungsbilanz (**zB** mit der Anzeige gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG **idF vor AbgÄG 2023**) bzw. wenn eine solche Anzeige gänzlich unterbleibt, nicht dazu, dass Art. III UmgrStG verletzt ist. Vielmehr ist Art. III UmgrStG in diesen Fällen bereits dann erfüllt, wenn innerhalb der Neunmonatsfrist die steuerliche Einbringungsbilanz tatsächlich erstellt wurde. Die nicht vorgelegte Einbringungsbilanz (**zB mit der Anzeige gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2023**) ist unter Setzung einer Frist von zwei Wochen abzuverlangen.

- Außerhalb der Firmenbuchzuständigkeit ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt eine steuerliche Einbringungsbilanz vorzulegen. Gemäß § 15 kann die steuerliche Einbringungsbilanz entfallen, wenn die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden (vgl. zu den diesbezüglichen Konsequenzen einer nicht fristgerechten Vorlage Rz 791).

[...]

Darüber hinaus kommt im Falle der Importeinbringung von ausländischem Vermögen der Einbringungsbilanz an sich nur dann bzw. soweit Bedeutung zu, als die Republik Österreich ein Besteuerungsrecht erlangt. Diesfalls sind in der Einbringungsbilanz - vom Sonderfall des § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG abgesehen - die gemeinen Werte anzusetzen. Da in Fällen, in denen auf Grund eines DBA mit Befreiungsmethode ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht entsteht, mit der Einbringung von im Ausland verbleibendem Vermögen § 2 Abs. 8 EStG 1988 zur Anwendung kommt, sollte eine vollständige, dem inländischen Einkommensteuerrecht entsprechende Vermögensdarstellung erfolgen.

Rz 858 wird wie folgt geändert:

858

Zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts gemäß § 16 Abs. 1 **ivm Abs. 2 Z 1** UmgrStG kann es insbesondere kommen, wenn im Ausland ansässige natürliche Personen ihre österreichischen Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in eine inländische oder ausländische Körperschaft einbringen. **Folgt das anzuwendende DBA dem OECD-Musterabkommen, Dabei liegt dabei eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes an der Gegenleistung vor, sodass** wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht der Republik Österreich aufgrund der Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Gegenleistungsanteile der Höhe nach eingeschränkt (§

16 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 2 Z 1 letzter Satz UmgrStG). Die Anwendbarkeit des halben Durchschnittssteuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 beim Einbringenden spielt für das Vorliegen einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes keine Rolle, zumal diese von der Erfüllung von in der persönlichen Sphäre des Einbringenden gelegenen Voraussetzungen abhängig ist, die für Zwecke des § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG nicht maßgeblich und auch nicht überprüfbar sind. Im Zusammenhang mit der Einbringung **durch Körperschaften sowie im Zusammenhang mit der Einbringung** von Kapitalanteilen kann es **aufgrund von § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG** nicht zu einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommen (siehe auch Rz **860d und 860e**); diese fallen seit dem ~~StRefG 2020 schon grundsätzlich nicht unter den von der teilweisen Einschränkung betroffenen Vermögensbegriff iSd § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG.~~

Beispiel 1:

*Eine in Deutschland ansässige natürliche Person ist Kommanditist einer operativen österreichischen KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve. Die natürliche Person bringt ihren KG-Anteil nach Art. III UmgrStG in eine deutsche GmbH ein. Einbringungsbedingt wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven (bis zu 50% Einkommensteuer) auf die Gesellschaftsebene (~~23~~**25%** Körperschaftsteuer **ab 1.1.2024**; ~~ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23%~~ Körperschaftsteuer) eingeschränkt, weil Österreich die **Gegenleistung** ~~zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 27,5% besteuern kann (bis 31.12.2015: mit 25%).~~*

Bringen in Österreich ansässige natürliche Personen ihre Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile in eine ausländische Körperschaft ein und weist das anzuwendende DBA ausnahmsweise auch dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Körperschaft das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zu (zB DBA Frankreich, Indien, China und Brasilien), ist Österreich in der Besteuerung der Gegenleistungsanteile dennoch nicht eingeschränkt, sodass es in derartigen Konstellationen zu keiner teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommen kann.

Beispiel 2:

Eine im Inland ansässige natürliche Person ist Kommanditist einer operativen österreichischen KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve. Die natürliche Person bringt ihren KG-Anteil nach Art. III UmgrStG ein und erhält dafür einen Anteil von 30% an einer französischen Kapitalgesellschaft. Österreich hat mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Kapitalgesellschaft ein DBA abgeschlossen, das auch dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Veräußerungsgewinnes der Gegenleistungsanteile einräumt, wobei Österreich die in Frankreich entrichtete Steuer anrechnen muss (Art. 13 Abs. 3 lit. a iVm Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Frankreich). Österreich ist folglich in der Besteuerung der Gegenleistung (wie auch in der Besteuerung des eingebrachten Vermögens) nicht eingeschränkt.

Zu den Rechtsfolgen einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrecht gemäß § 16 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG idF AbgÄG 2015 (Ratenzahlung) siehe Rz 860d, Rz 860ga und Rz 860gc.

Rz 860a wird wie folgt geändert:

860a

Ratenzahlungskonzept für ab dem 1.1.2016 beschlossene oder unterfertigte Einbringungen:

[...]

Ab 1.1.2020 unterliegen Exporteinbringungen von Kapitalanteilen

- des Betriebs- und Privatvermögens durch natürliche Personen und
- durch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, wenn die eingebrachten Kapitalanteile keinem inländischen Betriebsvermögen zuzuordnen sind,

dem Sonderregime Anteilstausch mit Nichtfestsetzung der Steuerschuld (§ 17 Abs. 1a UmgrStG idF StRefG 2020; siehe dazu ausführlich Rz 860b); für diese Einbringungen **gilt nicht** ~~wird~~ das Ratenzahlungskonzept, **sondern** ~~folgt~~ ~~durch~~ das Nichtfestsetzungskonzept ~~ersetzt~~. Exporteinbringungen von Kapitalanteilen durch unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften unterlagen schon **vor dem StRefG 2020** ~~bisher~~ dem Sonderregime Anteilstausch, wobei diesfalls die Steuerschuld nicht entsteht (siehe Rz 860h sowie Rz 860b zu den konzeptionellen Unterschieden beider Regime); die Ratenzahlung spielte in diesen Fällen daher schon bisher keine Rolle. Die Anwendbarkeit des Sonderregimes Anteilstausch mit den Rechtsfolgen Nichtfestsetzung bzw. Nichtentstehung der Steuerschuld setzt definitionsgemäß die Gewährung einer Gegenleistung an den Einbringenden voraus (§ 16 Abs. 1a erster Satz UmgrStG); ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, sind die Rechtsfolgen der Einschränkung des Besteuerungsrechtes nach den allgemeinen Entstrickungsregeln des § 16 UmgrStG (Ratenzahlung) zu bestimmen (siehe Beispiel 3 sowie Rz 860h).

Infolge **des StRefG 2020** ~~dessen~~ kommt das Ratenzahlungskonzept bei Einschränkungen des Besteuerungsrechtes aufgrund von Exporteinbringungen von Kapitalanteilen des Betriebs- und Privatvermögens durch in Österreich ansässige natürliche Personen und beschränkt Steuerpflichtige nur noch für bis zum 31.12.2019 beschlossene bzw. vertraglich unterfertigte Einbringungen zur Anwendung:

[...]

Rz 860b wird wie folgt geändert:

860b

Sonderregime Anteilstausch mit Nichtfestsetzung (§ 17 Abs. 1a UmgrStG) für nach dem 31.12.2019 beschlossene oder unterfertigte Einbringungen:

[...]

Hinsichtlich des Anteilstausches mit Nichtfestsetzung erfolgte **durch das StRefG 2020** bei Kapitalanteileinbringungen – analog zu § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 – wieder eine Annäherung an die Rechtslage vor dem 1.1.2016 („alte“ Nichtfestsetzung, siehe Rz 860c): Eine anlässlich der Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich am eingebrachten Vermögen durch Ansatz des Fremdvergleichswertes entstehende Steuerschuld (§ 16 Abs. 1 bzw. § 17 Abs. 1 UmgrStG) ist gemäß § 17 Abs. 1a UmgrStG auf Antrag des Einbringenden in dessen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung nicht festzusetzen **(zur Ausübung von Anträgen und Besteuerungswahlrechten vgl. § 39 Abs. 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023; siehe dazu EStR 2000 Rz 7510a ff)**. Dabei besteht im Anwendungsbereich des Anteilstausches mit Nichtfestsetzung gemäß § 17 Abs. 1a UmgrStG jedoch aus unionsrechtlichen Gründen die Besonderheit, dass lediglich die spätere (anteilige) Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gegenleistung (= rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO) eine (anteilige) Festsetzung der Steuerschuld – mit rückwirkender (anteiliger) Erhöhung der Anschaffungskosten – auslöst, nicht aber die Veräußerung des eingebrachten Vermögens für sich genommen, für dessen stille Reserven der Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt wurde (siehe allerdings zur Festsetzung im Falle der Veräußerung des eingebrachten Vermögens im Zusammenhang mit einem Wegzug oder einer unentgeltlichen Übertragung der Gegenleistung durch den Steuerpflichtigen Rz 860gb). Zur Festsetzung der Steuerschuld anlässlich der späteren Veräußerung der Gegenleistung kommt es dabei unabhängig davon, ob Österreich dem Grunde nach ein Besteuerungsrecht an der Gegenleistung hat. Damit wird die von der Fusionsrichtlinie intendierte Einmalerfassung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen auch in diesen Fällen sichergestellt, was insbesondere im Hinblick auf die Einbringung steuerhängiger Kapitalanteile durch beschränkt Steuerpflichtige relevant ist, mit deren Ansässigkeitsstaat ein vom OECD-MA abweichendes DBA besteht (siehe Beispiel 3 sowie Rz 948 und Rz 948a).

Im Falle der Einbringung von Kapitalanteilen in Drittstaatsgesellschaften liegt definitionsgemäß kein Anteilstausch gemäß § 16 Abs. 1a UmgrStG vor. Wie bei jeder Einschränkung des Besteuerungsrechts am eingebrachten Vermögen gegenüber Drittstaaten

gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG kommt es zu einer sofortigen Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven.

Im Falle der Einbringung von Kapitalanteilen in eine EU/EWR-Körperschaft durch einen in einem Drittstaat ansässigen Einbringenden gegen Gewährung einer Gegenleistung ist der Anwendungsbereich des Anteilstausches gemäß § 16 Abs. 1a UmgrStG vor unionsrechtlichem Hintergrund **hingegen ebenfalls eröffnet**; **dies setzt das Bestehen einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe Österreichs mit dem Ansässigkeitsstaat des Drittstaatseinbringenden voraus.** Ist das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der dem Einbringenden gewährten Gegenleistung eingeschränkt, kann daher eine aufgrund von § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG entstehende Steuerschuld auf Antrag nicht festgesetzt werden.

[...]

Rz 860d wird wie folgt geändert:

3.4.2.1c. Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gegenleistung und teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes

860d

Ist beim Einbringenden das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Gegenleistung eingeschränkt, kommt § 16 Abs. 2 UmgrStG zur Anwendung. Dies betrifft vor allem Einbringende, die im Ausland ansässig sind. Dabei ist ganz allgemein zu differenzieren:

- Ist der Einbringende in einem Mitgliedstaat der EU oder einem EWR-Staat ansässig, gelten nach § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG dieselben Grundsätze wie für im Inland ansässige Einbringende; kraft Verweises in § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG ist § 16 Abs. 1 UmgrStG anzuwenden. Dies gilt auch bei der Einbringung von inländischem Vermögen (ausgenommen Kapitalanteile) durch natürliche Personen, wenn lediglich das Besteuerungsrecht an der Gegenleistung und nicht am Vermögen selbst eingeschränkt wird (teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechts). Somit kommt im Falle der (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber EU/EWR-Staaten das Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept; siehe zur teilweisen Einschränkung aber Rz 860gc) zur Anwendung. **Für das Vorliegen einer teilweisen Einschränkung ist ausschließlich das fehlende Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung maßgeblich; zu welchem Steuersatz das eingebrachte Vermögen vor und nach der Einbringung besteuert wird, ist gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG idF StRefG 2020 hingegen nicht maßgeblich.**

Liegt eine Im Falle der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes **vor**, bezieht sich die Ratenzahlung auf die Steuerschuld, die sich unter Anwendung des besonderen

Steuersatzes gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 von 27,5% auf den unter Ansatz des Fremdvergleichswertes ermittelten Gewinnes ergibt (§ 16 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG idF AbgÄG 2015). Diese aufgedeckten stillen Reserven stellen betriebliche Einkünfte dar, weil sie bereits vor Einbringung im eingebrachten Vermögen entstanden sind. Der Antrag auf Ratenzahlung für diese betrieblichen Einkünfte ist in der Einkommensteuererklärung jenes Veranlagungszeitraumes zu stellen, in den der Einbringungsstichtag fällt. Dies gilt unabhängig davon, ob die übernehmende Körperschaft (wie in Beispiel 1) eine ausländische oder eine inländische Körperschaft ist, weil § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG auf § 16 Abs. 1 UmgrStG verweist und § 16 Abs. 1 UmgrStG sowohl inländische als auch ausländische Körperschaften umfasst.

Beispiel 1:

*Eine in Deutschland ansässige natürliche Person A ist Kommanditist der operativen österreichischen X-KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve in Höhe von 100.000. A bringt seinen Anteil an der X-KG nach Art. III UmgrStG zum 31.12.01 in eine deutsche GmbH ein. Einbringungsbedingt wird das zunächst „volle“ Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven (bis zu 50% Einkommensteuer) auf die Gesellschaftsebene (25% Körperschaftsteuer; ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23% Körperschaftsteuer; **in 2023 24%, davor 25%**) eingeschränkt, weil Österreich die zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 27,5% besteuern kann. Gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2015 kommt es aufgrund der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes zu einem Ansatz des Fremdvergleichswertes; auf den dabei entstehenden Gewinn ist der besondere Steuersatz in Höhe von 27,5% anzuwenden. A kann gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG einen Antrag auf Ratenzahlung im Rahmen der Einkommensteuererklärung 01 stellen.*

Die übernehmende Körperschaft führt das eingebrachte Vermögen (zB KG-Anteil) im Falle der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes trotz Ansatzes der Gegenleistungsanteile mit dem Fremdvergleichswert zu Buchwerten fort (§ 18 Abs. 1 Z 1 UmgrStG). Aus Sicht der übernehmenden Körperschaft liegt daher trotz „Aufwertung“ der Gegenleistung eine Einbringung zu Buchwerten vor. Zu den Umständen einer vorzeitigen Fälligkeitstellung noch offener Raten siehe Rz 860g.

Zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommt es in der Regel dann nicht, wenn der ausländische Einbringende eine Körperschaft ist (~~das Besteuerungsniveau ändert sich nicht~~), **weil die Definition der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG idF StRefG 2020 nur die Einbringung durch natürliche Personen umfasst**. Zum einbringungsbedingten Wechsel vom „KESt-Regime“ ins „KöSt-Regime“ siehe Rz 860e.

Beispiel 2:

*Eine deutsche GmbH ist Kommanditist einer operativen österreichischen KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve. Die GmbH bringt ihren KG-Anteil nach Art. III UmgrStG in eine deutsche GmbH ein. **Es liegt keine teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG vor.** Einbringungsbedingt wird das Besteuerungsrecht Österreichs nicht eingeschränkt, weil die stillen Reserven vor der Einbringung wie nach der Einbringung mit 25% Körperschaftsteuer (ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23%) steuerverfangen sind. Solche Einbringungen können aber unter Missbrauchsverdacht stehen, wenn der Anteil an der deutschen übernehmenden GmbH einbringungsbedingt aufgewertet und zeitnah veräußert wird.*

- Ist der Einbringende außerhalb der EU oder des EWR (= Drittstaat) ansässig, führt – außerhalb des Anteilstauschregimes gemäß § 16 Abs. 1a oder § 17 Abs. 1a UmgrStG bei Kapitalantelseinbringungen – jede Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich der Gegenleistung insoweit zur sofortigen Besteuerung; das Ratenzahlungskonzept (bis 31.12.2015: Nichtfestsetzungskonzept) kommt diesfalls nicht zur Anwendung. Daraus folgt, dass auch jede Beschränkung des Besteuerungsrechtes an den Gegenleistungsanteilen zu einer Sofortbesteuerung des eingebrachten Vermögens führt (§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG; siehe dazu unten Rz 862).

Rz 860f wird wie folgt geändert:

860f

Wird anlässlich einer Vorumgründung (Umwandlung iSd Art. II UmgrStG) das Besteuerungsrecht der Republik Österreich zunächst der Höhe nach erweitert, durch eine darauffolgende Einbringung sodann aber wieder eingeschränkt, bestehen keine Bedenken, von keiner einbringungsbedingten Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich gemäß § 16 UmgrStG auszugehen, wenn das Besteuerungsrecht nach der Einbringung wirtschaftlich betrachtet dem Besteuerungsrecht vor der Vorumgründung entspricht.

Beispiel:

*Die in Deutschland ansässigen natürlichen Personen A und B sind zu je 50% an der inländischen AB-GmbH beteiligt. Die AB-GmbH soll mit Stichtag 31.12.X115 errichtend in eine GmbH & Co KG (unter Beitritt einer neu gegründeten in Deutschland ansässigen GmbH als Arbeitsgesellschafterin) umgewandelt werden. Umwandlungsbedingt entsteht das Besteuerungsrecht Österreichs (vorher: **Besteuerung zum KÖSt-Satz** 25% KÖSt; ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23% KÖSt, nachher 50% beschränkte ESt); gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 UmgrStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert der Kapitalanteile am Umwandlungsstichtag in Evidenz zu nehmen und bei späterer Realisierung bei den natürlichen Personen mit **dem dem KÖSt-Satz entsprechenden Steuersatz** 25% für vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungsstichtage (**23% für nach dem 31.12.2023 gelegene Umgründungsstichtage**; 24% für zwischen dem 31.12.2022 und dem 1.1.2024 gelegene Umgründungsstichtage; bzw. **25% für vor dem 1.1.2023 gelegene Umgründungsstichtage** 23% für nach dem 31.12.2023 gelegene*

Umgründungsstichtage) festzusetzen. Die GmbH & Co KG führt das Vermögen zu Buchwerten fort.

*Mit 1.1.~~X216~~ bringen A und B ihre Mitunternehmeranteile sodann in eine deutsche GmbH ein, wodurch das Besteuerungsrecht der Höhe nach wieder eingeschränkt wird (von 50% beschränkte ESt auf 25% **Besteuerung im Rahmen der beschränkten KöSt** (ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23% beschränkte KöSt). In wirtschaftlicher Betrachtungsweise entspricht dies jedoch dem Besteuerungsrecht Österreichs vor der Umwandlung (**Besteuerung mit 25% 23% KöSt-Satz ab 1.1.2024**), weshalb keine Bedenken bestehen, nicht von einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG auszugehen, wenn sichergestellt ist, dass im Falle einer späteren Veräußerung durch die übernehmende deutsche GmbH der volle Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert zum Umwandlungsstichtag mit **dem 25%-KöSt-Satz** (ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23% KöSt) besteuert wird.*

Rz 860ga wird wie folgt geändert:

860ga

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

[...]

- Im Falle der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führt ausschließlich die Veräußerung bzw. das sonstige Ausscheiden der Gegenleistungsanteile zu einer vorzeitigen Fälligestellung noch offener Raten (§ 16 Abs. 1 vierter Satz UmgrStG); die Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende Körperschaft ist für die Fälligestellung noch offener Raten hingegen unerheblich, löst aber ohnehin die Besteuerung im Rahmen der Körperschaftsteuerpflicht **zum KöSt-Satz mit 25%** (ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23%; **in 2023** ab 1.1.2023 24%, **davor 25%** bzw.) aus, weil der Ansatz des eingebrachten Vermögens zu Buchwerten erfolgt (§ 18 Abs. 1 Z 1 UmgrStG).

[...]

Rz 860gb wird wie folgt geändert:

860gb

Einbringungen von Kapitalanteilen, die ab dem 1.1.2020 beschlossen oder unterfertigt wurden (Anteilstausch mit Nichtfestsetzung, Rz 860b):

Das Anteilstauschregime mit Nichtfestsetzung orientiert sich zwar an jenem des § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988, weist aber im Hinblick auf die Festsetzung der Steuerschuld aus unionsrechtlichen Gründen Besonderheiten auf. Gemäß § 17 Abs. 1a UmgrStG kommt es lediglich im Falle der tatsächlichen Veräußerung, des sonstigen Ausscheidens oder des

steuerneutralen Untergangs der dem Einbringenden gewährten Gegenleistung zu einer Festsetzung der Steuerschuld im eingebrachten Vermögen. Hingegen führen die tatsächliche Veräußerung, das sonstige Ausscheiden oder der steuerneutrale Untergang des eingebrachten Kapitalanteils für sich genommen nicht zu einer Festsetzung der Steuerschuld; der Antrag auf Nichtfestsetzung bleibt davon unberührt, sollte nicht schon davor die Gegenleistung veräußert worden oder aus dem Betriebsvermögen der übernehmenden Körperschaft auf sonstige Weise ausgeschieden sein.

[...]

Variante 6:

*A bringt seinen einbringungsbedingt erhaltenen Gegenleistungsanteil an der deutschen D-GmbH im Folgejahr X2 (**Fremdvergleichswert der Anteile an der D-GmbH 600.000**) in die deutsche C-GmbH gegen Gewährung von Gegenleistungsanteilen nach Art. III UmgrStG ein. **Im Jahr X3 veräußert A sodann den Anteil an der C-GmbH um 800.000.***

*Der für die Festsetzung der Steuerschuld maßgebliche Gegenleistungsanteil des A (**D-GmbH**) bleibt **auch nach der Einbringung in X2** weiterhin innerhalb der EU steuerhängig und besteht künftig ersatzweise im wiederum zu Anschaffungskosten fortzuführenden Anteil an der deutschen C-GmbH. **Die Folgeeinbringung in X2 führt folglich nicht zur Festsetzung der vormals nicht festgesetzten Steuerschuld (400.000), Hinsichtlich der durch die Folgeeinbringung löst jedoch für sich genommen dem Grunde nach wiederum eine ausgelösten Entstrickungsbesteuerung aus, sodass kann A abermals einen Antrag auf Nichtfestsetzung stellen kann. Dieser Nichtfestsetzungsantrag hat jedoch auch die ursprünglichen, anlässlich der Ersteinbringung nicht festgesetzten stillen Reserven (400.000) zu umfassen und muss somit für die gesamten 500.000 (400.000 aus Ersteinbringung; 100.000 aus Folgeeinbringung) in der Steuerklärung des A für X2 gestellt werden.***

Die Veräußerung des Anteils an der C-GmbH in X3 führt unter Berücksichtigung der Einbringungen in X1 und X2 zu folgenden steuerlichen Konsequenzen im Hinblick auf die Festsetzung der Steuerschuld in den einzelnen Jahren:

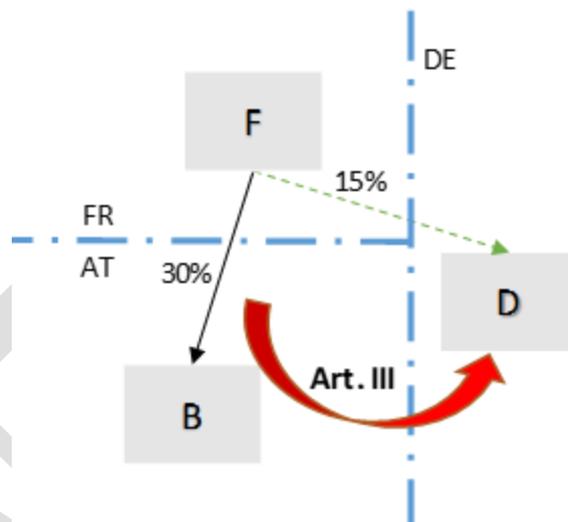
- **Anlässlich der Veräußerung des Anteils an der C-GmbH in X3 kommt es zunächst zur Festsetzung der anlässlich der Ersteinbringung auf die stillen Reserven von 400.000 entfallenden Steuerschuld in X1. Dadurch erhöhen sich rückwirkend die Anschaffungskosten an der D-GmbH auf 500.000.***
- **Aufgrund der rückwirkenden Erhöhung der Anschaffungskosten an der D-GmbH werden anlässlich der Festsetzung für das Jahr X2 die stillen Reserven von 400.000 nicht mehr besteuert; vielmehr kommt es in X2 nur noch zu einer Festsetzung der zusätzlichen stillen Reserven in Höhe von 100.000 (600.000 – 500.000). Dadurch erhöhen sich rückwirkend insoweit wiederum auch die Anschaffungskosten an der C-GmbH auf 600.000.***
- **Aufgrund der rückwirkenden Erhöhung der Anschaffungskosten an der C-GmbH werden anlässlich der Veräußerung des Anteils an der C-GmbH in X3 um 800.000 nur noch stille Reserven in Höhe von 200.000 besteuert (800.000 – 600.000). Kommt es in weiterer Folge***

beispielsweise zu einer Veräußerung des Anteils an der C-GmbH, kommt es bei A zur Festsetzung der im Rahmen der Ersteinbringung ursprünglich nicht festgesetzten Steuer. Festsetzungsbedingt erhöhen sich zunächst die Anschaffungskosten des Anteils an der D-GmbH rückwirkend; dadurch entfällt bei A in weiterer Folge insoweit die Entstrickungsbesteuerung hinsichtlich des Anteils an der C-GmbH.

Die durch die Veräußerung ausgelösten rückwirkenden Erhöhungen der Anschaffungskosten vermindert folglich den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn des A in X3. Insgesamt werden stille Reserven von 700.000 besteuert (400.000 in X1, 100.000 in X2, 200.000 in X3).

Beispiel 2 (siehe auch Beispiel 3b Rz 860b):

Die in Frankreich ansässige F-GmbH bringt ihre 30-prozentige Beteiligung an der österreichischen B-GmbH (Anschaffungskosten 100.000; Fremdvergleichswert 500.000) zum 31.12.X1 in die deutsche D-AG ein. Als Gegenleistung erhält die F-GmbH eine Beteiligung in Höhe von 15% an der D-AG, für die Österreich jedoch schon dem Grunde nach kein Besteuerungsrecht zukommt.



*Aufgrund des DBA mit Frankreich hat Österreich ein Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil, das durch die Einbringung eingeschränkt wird. Da es sich um einen nicht zu einem inländischen Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteil handelt, ist dieser gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG mit dem Fremdvergleichswert anzusetzen. Allerdings kann die F-GmbH gemäß § 17 Abs. 1a UmgrStG einen Antrag auf Nichtfestsetzung der sich durch Ansatz des Fremdvergleichswertes ergebenden Steuerschuld in Höhe von 100.000 (= **ab 1.1.2024 400.000*23%; von 1.1.2023 bis 31.12.2024 *24%; davor 25%; ab 1.1.2023 *24% bzw. ab 1.1.2024 *23%**) stellen. Der eingebrachte Kapitalanteil ist in der Einbringungsbilanz zu Anschaffungskosten (100.000) anzusetzen. Auch die Gegenleistungsanteile – an denen Österreich kein Besteuerungsrecht zukommt – sind (vorerst) mit den Anschaffungskosten in Höhe von 100.000 anzusetzen.*

Folgeumgründungen:

Variante 1:

Die vormals einbringende, in Frankreich ansässige F-GmbH bringt nunmehr ihren Gegenleistungsanteil an der deutschen D-AG steuerneutral in die ebenfalls in Deutschland ansässige X-AG ein (Österreich hat vor wie nach der Einbringung kein Besteuerungsrecht am Gegenleistungsanteil). Da der Gegenleistungsanteil nach wie

vor innerhalb der EU weiterhin steuerhängig ist, bleibt auch der Nichtfestsetzungsantrag bei der F-GmbH weiterhin bestehen.

Variante 2:

Die deutsche D-AG wird auf die im Drittstaat ansässige X-GmbH verschmolzen (Drittstaatsverschmelzung). Es liegt – unabhängig von den steuerlichen Auswirkungen dieses Vorgangs – ein sonstiges Ausscheiden des Gegenleistungsanteils vor und es kommt zu einer Festsetzung der Steuerschuld bei der F-GmbH.

Variante 3:

Die deutsche D-AG wird auf die vormals einbringende, in Frankreich ansässige F-GmbH verschmolzen (up-stream-Verschmelzung). Es liegt – unabhängig von den steuerlichen Auswirkungen dieses Vorgangs – ein sonstiges Ausscheiden des Gegenleistungsanteils vor und es kommt zu einer Festsetzung der Steuerschuld bei der F-GmbH.

Tritt ein die Festsetzung auslösendes Ereignis ein, ist im Hinblick auf die nach dem Anteilstausch im Ausland eingetretenen Wertminderungen § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b letzter Satz EStG 1988 sinngemäß anzuwenden (§ 17 Abs. 1a erster Satz UmgrStG). Für diese Zwecke sind die zwischen einbringungsbedingter Übertragung und Eintritt des die Festsetzung auslösenden Ereignisses eingetretenen Wertminderungen hinsichtlich des eingebrachten Vermögens maßgeblich; allfällige Wertminderungen im erhaltenen Kapitalanteil (Gegenleistung) sind dafür hingegen nicht relevant.

Rz 860gc wird im zweiten BP wie folgt geändert (Beseitigung Redaktionsversehen):

860gc

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

[...]

- Wurde aufgrund von § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG jeweils idF AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, anlässlich einer „teilweisen Einschränkung“ des Besteuerungsrechtes ein Antrag auf Nichtfestsetzung (bemessen **mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25%** mit 25%; ab 1.1.2023 24% bzw. ab 1.1.2024 23%; bis 2015 mit dem ~~Hälftesteuersatz vor 31.3.2012~~) gestellt, ist von einer Festsetzung anlässlich der Veräußerung der Gegenleistung oder des eingebrachten Vermögens abzusehen (vgl. dazu VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0032, wonach in diesen Fällen keine Einschränkung des Besteuerungsrechtes vorlag). Die tatsächliche Veräußerung stellt diesfalls kein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO dar; eine Anzeige bzw. Meldung der Veräußerung beim zuständigen Finanzamt kann daher unterbleiben. Dies gilt nicht für laufende Ratenzahlungen anlässlich einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes

aufgrund von § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, (siehe dazu Rz 860ga).

Rz 860gd wird wie folgt geändert:

860gd

Einbringungen infolge einer Einschränkung des Besteuerungsrechts gemäß § 27 Abs. 6 EStG 1988 unter Stellung eines Antrages auf Nichtfestsetzung:

Wird aufgrund einer Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs hinsichtlich eines Kapitalanteils ein Antrag auf Nichtfestsetzung gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 gestellt (zB Wegzug natürliche Person) und wird dieser Kapitalanteil in der Folge gemäß Art. III UmgrStG in eine ausländische Gesellschaft eingebracht, führt in weiterer Folge neben der tatsächlichen Veräußerung **oder des sonstigen Ausscheidens** des übertragenen, mit dem Antrag auf Nichtfestsetzung behafteten Vermögens (Kapitalanteil) auch die tatsächliche Veräußerung **oder das sonstige Ausscheiden** der anlässlich der Einbringung gewährten Gegenleistung zu einer Festsetzung der Steuerschuld gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988.

Beispiel:

Die im Inland ansässige natürliche Person A hält einen Kapitalanteil an der inländischen A-GmbH. Anlässlich des Wegzugs von A nach Deutschland stellt dieser gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld hinsichtlich der im Kapitalanteil enthaltenen stillen Reserven. In der Folge bringt A seinen Kapitalanteil an der A-GmbH in die deutsche D-GmbH gemäß Art. III UmgrStG ein und erhält als Gegenleistung dafür eine 100-prozentige Beteiligung an der D-GmbH. Veräußert A in weiterer Folge seinen Anteil an der D-GmbH, bevor die D-GmbH den Anteil an der A-GmbH veräußert, wird die anlässlich des Wegzugs nicht festgesetzte Steuerschuld gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 bei A festgesetzt.

Im Falle eines Wegzuges (oder einer unentgeltlichen Übertragung) nach § 27 Abs. 6 EStG 1988 infolge eines Anteilstausches mit Nichtfestsetzung nach § 17 Abs. 1a UmgrStG siehe Rz 860gb.

Rz 860h wird wie folgt geändert:

3.4.2.1e. Einbringung von Kapitalanteilen – Sonderregime Anteilstausch für Körperschaften mit Nichtentstehung der Steuerschuld

860h

[...]

Wird hingegen im Zuge von up-stream- oder side-stream-Einbringungen von im Inland steuerhängigen Kapitalanteilen durch Kapitalgesellschaften in EU/EWR-Körperschaften auf die Gewährung einer Gegenleistung verzichtet (zur Zulässigkeit aus unionsrechtlichen Gründen siehe Rz 1087), ist die Anwendungsvoraussetzung des Anteilstausches gemäß § 16

Abs. 1a UmgrStG nicht erfüllt, wonach dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt werden muss. Diesfalls liegt auch keine bloße Werterhöhung einer bereits bestehenden 100-prozentigen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft vor (diese wäre im Inland auch nicht steuerhängig, siehe Rz 854b).

Beispiel 2 (siehe auch Rz 860a):

Die deutsche A-GmbH ist zu 100% an der inländischen B-GmbH beteiligt. Die B-GmbH ihrerseits ist wiederum zu 100% an der inländischen C-GmbH beteiligt. Die B-GmbH bringt den Anteil an der C-GmbH in die deutsche A-GmbH nach Art. III UmgrStG ein (up-stream); die Einbringung führt zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts am Anteil an der C-GmbH. Mangels Gewährung einer Gegenleistung (siehe Rz 1087) kommt das Sonderregime Anteilstausch gemäß § 16 Abs. 1a UmgrStG nicht zur Anwendung, weshalb anlässlich der Einbringung die Steuerschuld entsteht. Da die Einschränkung des Besteuerungsrechtes jedoch gegenüber einem EU-Staat (Deutschland) erfolgt, kann die B-GmbH für die entstehende Steuerschuld einen Antrag auf Ratenzahlung stellen (siehe Rz 860a).

Zu den steuerlichen Folgen eines umgründungsbedingten oder aufgrund von § 6 Z 6 lit. h EStG 1988 erfolgenden „Re-Imports“ des vormals eingebrachten Kapitalanteils siehe näher Rz 160d.

3.4.2.6.2. Bareinlagen nach dem Einbringungsstichtag

Die Rz 890 wird wie folgt angepasst:

890

Der Begriff der Einlagen bezieht sich auf den Einlagentatbestand des § 4 Abs. 1 EStG 1988. § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG hat daher für einbringende Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 begrifflich keine Bedeutung. Im Falle der ~~gesonderten Übertragung~~ **einer Einbringung, bei der ausschließlich von Mitunternehmeranteilen (Vermögen iSd § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG) übertragen werden**, können Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 jedoch eine rückwirkende Übertragung von Guthaben des variablen Kapitalkontos in das Stammvermögen bzw. Einlagen in das variable Kapitalkonto in sinngemäßer Anwendung von § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG vornehmen (siehe dazu Rz 721).

3.4.2.6.4. Barentnahmen nach dem Einbringungsstichtag

Die Rz 900 wird wie folgt angepasst:

900

Der Begriff der Entnahmen bezieht sich auf den Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 EStG 1988. § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG hat daher für einbringende Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 begrifflich keine Bedeutung. Im Falle der ~~gesonderten Übertragung~~ **einer Einbringung, bei der ausschließlich von Mitunternehmeranteilen (Vermögen iSd § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG) übertragen werden**, können

Körperschaften im Sinne des §- 7- Abs.- 3- KStG- 1988 jedoch eine rückwirkende Übertragung von Guthaben des variablen Kapitalkontos in das Stammvermögen bzw. Einlagen in das variable Kapitalkonto in sinngemäßer Anwendung von § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG vornehmen (siehe dazu Rz 721).

Rz 919 wird wie folgt geändert:

919

Die mit dem Zurückbehalten verbundenen Wirkungen entsprechen jenen der rückwirkenden tatsächlichen Entnahmen und Einlagen. Bei einem daraus resultierenden Entnahmegewinn handelt es sich nicht um einen Teil eines Veräußerungsgewinnes, sondern um einen Entnahmegewinn (VwGH 29.1.1998, 97/15/0197). Der sich aus der Entnahme ergebende Gewinn ist daher jenem Jahr zuzuordnen, in das der Einbringungsstichtag fällt. **Hinsichtlich der steuerlichen Folgen für die Bewertung der Entnahme von Grundstücken ist dabei zu unterscheiden (siehe EStR 2000 Rz 2635 ff):**

- **Nach dem 30.6.2023 erfolgt die Entnahme von Grundstücken iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 (Grund und Boden, Gebäude, Baurechte) zum Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 vorliegt (§ 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023).**
- **Vor dem 1.7.2023 erfolgt die Entnahme von Grund und Boden iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 zum Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme, sofern nicht eine Ausnahme vom besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 vorliegt; die Entnahme von Gebäuden ist mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Z 4 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2023).**

Beispiel:

*Der Einzelunternehmer A bringt seinen gesamten Weinhandelsbetrieb zum 30.6.2023 in die A-GmbH ein. Neben Barentnahmen von 400 und der Entnahme von Wein (Anschaffungskosten = 300, Teilwert = 500) behält er das Betriebsgrundstück (Buchwert von Grund und Boden 600, des Gebäudes 1.000, Teilwert des Grund und Bodens 900, des Gebäudes 1.200) nach § 16 Abs. 5 UmgrStG zurück. A hat zum 30.6.2023 die unter § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG getätigten Sachentnahmen in Höhe von 500 (Gewinnzurechnung iHv 200) **zu versteuern** und die Entnahme des Betriebsgebäudes in Höhe von 200 zu versteuern. Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 zum Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme, soweit nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 vorliegt. **Die Entnahme des Betriebsgebäudes erfolgt***

- **bei Entnahmen nach dem 30.6.2023 gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023 zum Buchwert;**

- **bei Entnahmen vor dem 1.7.2023 gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2023 zum Teilwert, wodurch für das Gebäude ein Entnahmegewinn in Höhe von 200 zu versteuern wäre.**

Rz 931 wird wie folgt geändert:

Werden im Geltungsbereich des § 17 Abs. 1 UmgrStG Kapitalanteile aus dem Privatvermögen oder außerbetrieblichen Vermögen einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft eingebracht, sind sie unabhängig von ihrem Wert zum Einbringungsstichtag grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind dabei - soweit nicht Rz 932 maßgebend ist - nach Maßgabe des § 27a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu bestimmen. Es handelt sich um die historischen Anschaffungskosten des Anteiles einschließlich nachträglicher oder späterer Anschaffungskosten auf Grund von Kapitalerhöhungen, tatsächlichen Einlagen oder Anteilserwerben oder von Anschaffungskostenminderungen auf Grund von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988. Die Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung oder einer die Anschaffungskosten berührenden Investitionsbegünstigung kann methodisch nicht in Betracht kommen. Liegt der gemeine Wert der Kapitalanteile zum Einbringungsstichtag unter den Anschaffungskosten, sind diese dennoch maßgebend. Eine vor der Anteilseinbringung durchgeführte Kapitalberichtigung nach dem Kapitalberichtigungsgesetz, BGBl. Nr. 171/1967, hat keine Auswirkungen auf die Anschaffungskosten.

Erfolgt anlässlich der Einbringung eines Kapitalanteils aus dem Privatvermögen oder außerbetrieblichen Vermögen eine Mitübertragung von Finanzierungsverbindlichkeiten (§ 12 Abs. 2 Z 3 vorletzter und letzter Satz UmgrStG; siehe Rz 734 ff), ist eine Kürzung des nach § 17 UmgrStG maßgeblichen Einbringungswertes um das mitübertragene Fremdkapital vorzunehmen; dieser verminderte Wert prägt in weiterer Folge auch den Wert der Gegenleistung (§ 20 UmgrStG).

Rz 933 wird wie folgt geändert:

933

Bei der Prüfung der Steuerhängigkeit der **eingebrachten** Kapitalanteile (**sowie der Gegenleistungsanteile**) ist zu beachten, dass die von Österreich abgeschlossenen DBA in der Regel dem OECD-MA folgen und somit das Besteuerungsrecht an den Kapitalanteilen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Anteilinhabers zusteht (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA).

Beispiel:

A ist im Inland ansässig und bringt seinen im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanteil an der inländischen X-GmbH (keine Immobiliengesellschaft iSd Art. 13 Abs. 2 DBA-Deutschland) in die deutsche Y-GmbH ein.

Österreich hat ein Besteuerungsrecht am Gegenleistungsanteil; es ist daher § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG anzuwenden. Jedoch verliert Österreich nach dem DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil durch die Einbringung.

Rechtsfolgen ab 1.1.2020:

Da das Vermögen in eine deutsche GmbH eingebracht wird, unterliegt die Einbringung dem Sonderregime Anteilstausch gemäß § 17 Abs. 1a UmgrStG. Gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 iVm § 17 Abs. 1a UmgrStG kann A daher einen Antrag stellen, die auf die stillen Reserven im eingebrachten Vermögen entfallende Steuerschuld nicht festzusetzen.

Rechtsfolgen bis 31.12.2019:

Da das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU-Staat eingeschränkt wird (Deutschland), kann A gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG einen Antrag stellen, die auf die stillen Reserven im eingebrachten Vermögen entfallende Steuerschuld in Raten zu entrichten. Die Ratenverteilung hat auf fünf Jahre zu erfolgen.

Einzelne DBA sehen jedoch abweichend vom OECD-MA vor, dass das Besteuerungsrecht an den Kapitalanteilen auch dem Staat zusteht, in dem die Beteiligungsgesellschaft ansässig ist (Besteuerungsrecht des Quellenstaates, zB im DBA mit Frankreich, Indien, China und Brasilien). Da neben dem Quellenstaat jedoch auch der Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers (jeweils mit Anrechnungsverpflichtung für den Ansässigkeitsstaat des Veräußerers) besteuern darf und der Anteil somit steuerhängig ist, ist der Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers hinsichtlich der Besteuerung des Kapitalanteiles nicht eingeschränkt.

Dasselbe gilt für DBA, die dem OECD-MA folgen und eine Sonderregelung für Immobiliengesellschaften (Art. 13 Abs. 4 OECD-MA) vorsehen, wonach das Besteuerungsrecht auch von jenem Staat ausgeübt werden kann, in dem das unbewegliche Vermögen gelegen ist (zB DBA mit China, Deutschland, Frankreich, Irland, Kanada, Philippinen, USA). **Für Zwecke der Beurteilung, ab wann einer Gesellschaft Immobilienvermögen zuzurechnen ist, schlägt die im UmgrStG vorgesehene Rückwirkungsfiktion auf das Abkommensrecht und damit auch auf die Anwendung der in derartigen DBA vorgesehenen Sonderregelungen für Immobiliengesellschaften durch (vgl. zur Maßgeblichkeit der Rückwirkung des UmgrStG auch EAS 3388); dies spielt bei Einbringungen insbesondere für die Beurteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gegenleistungsanteile eine Rolle.**

Rz 949 wird wie folgt geändert:

949

Die Importeinbringung in- und ausländischer Kapitalanteile durch eine im Ausland ansässige Körperschaft aus ihrem ausländischen Betriebsvermögen oder außerbetrieblichen Vermögen in eine inländische Kapitalgesellschaft fällt in jedem Fall nach der Überschrift des § 17 UmgrStG unter die "nicht zu einem inländischen Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteile". Für die Bewertung kommt auch im Falle der Einbringung aus dem (ausländischen) Betriebsvermögen § 17 Abs. 2 UmgrStG zur Anwendung, sofern an den eingebrachten Kapitalanteilen zum Einbringungstichtag kein österreichisches Besteuerungsrecht besteht.

Die Rz 941 bis Rz 948 gelten entsprechend.

Beispiel:

Die in Deutschland ansässige A-GmbH bringt ihre 50%-Beteiligung an der inländischen B-GmbH in die ebenfalls inländische C-GmbH ein. Nach Art. 13 des DBA mit der BRD steht das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung der B-Beteiligung Deutschland zu. Die übernehmende C-GmbH gewährt der Körperschaft als Gegenleistung neue Anteile.

Da für die Anwendbarkeit des § 17 UmgrStG ausschließlich die Nichtzugehörigkeit der eingebrachten Beteiligung zu einem inländischen Betriebsvermögen zählt, fällt die Einbringung unter § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG und steht der A-GmbH das Wahlrecht zwischen der Anschaffungskosten- und Aufwertungseinbringung zu.

Der einbringungsbedingte Erwerb der Beteiligung durch die übernehmende inländische Körperschaft unter Ansatz des gemeinen Wertes nach Maßgabe von § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG steht der Inanspruchnahme einer Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG iVm § 26c Z 47 KStG 1988 durch die übernehmenden Körperschaft mangels möglicher Kaufpreisbeeinflussung entgegen (VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023).

Rz 952 wird wie folgt geändert:

952

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 4 UmgrStG ist die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung wie ein Gesamtrechtsnachfolger zu behandeln. **Ein Eintritt der übernehmenden Körperschaft in Gewinnermittlungspositionen des Übertragenden ist allerdings nur dann möglich, wenn die rechts- oder pflichtbegründenden ertragsteuerlichen Vorschriften grundsätzlich auch für die übernehmende Körperschaft anwendbar sind; persönliche Befreiungen des Einbringenden oder spezifische Bestimmungen,**

die auf die übernehmende Körperschaft nicht anwendbar sind (zB Befreiungen gemäß § 5 und § 6b KStG 1988), können auch im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge nicht auf die übernehmende Körperschaft übergehen (vgl. VwGH 8.9.2022, Ro 2022, 15/0017-4, zur Nichtanwendbarkeit der Ausnahme von der Wertpapierdeckungspflicht für Betriebe gewerblicher Art gemäß § 14 Abs. 11 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft).

Dies bedeutet:

- Übergang von Schwebeverlusten (siehe EStR 2000 Rz 157)
- Übergang der Nachversteuerungspflicht für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag gemäß § 10 Abs. 6 EStG 1988 (siehe Rz 122) und den Investitionsfreibetrag gemäß § 11 Abs. 5 EStG 1988 (siehe Rz 123)
- Einbeziehen von Verhältnissen vor der Einbringung für den Forschungsfreibetrag
- Beibehaltung der Abschreibungsgrundsätze. Im Jahr der Übertragung kann bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres insgesamt nicht mehr als eine Ganzjahres-Afa angesetzt werden (siehe EStR 2000 Rz 3132 sowie VwGH 28.1.2015, Ra 2014/13/0025)

Beispiel:

A betreibt ein Einzelunternehmen (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Im November 01 schafft er eine Maschine um 10.000 an (Nutzungsdauer 10 Jahre), die auch im November 01 in Betrieb genommen wird. Mit Stichtag 31.12.01 bringt A sein Einzelunternehmen in die X-GmbH ein (Wirtschaftsjahr 1.4.-31.3.).

Die angeschaffte Maschine wurde vor Einbringung beim Einzelunternehmen für zwei Monate genutzt und im Jahr der Übernahme durch die X-GmbH drei Monate. Insgesamt steht daher nur eine Halbjahres-Afa iHv € 500 zu. Hat A bereits die Halbjahres-Afa geltend gemacht, steht der X-GmbH für das WJ 01/02 keine Afa für die Maschine mehr zu. Möglich ist auch eine Aliquotierung, dh. 2/5 für das EU des A (= 200) sowie 3/5 für die X-GmbH (= 300).

- Fortführung von Zehntelabsetzungen nach § 8 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 1406)
- Fortführung von steuerwirksamen Rücklagen und Rückstellungen
- Fortführung der Siebentelabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (siehe Rz 1180)
- Fortführung der Abfertigungsrückstellung (EStR 2000 Rz 3351) unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 66 bis 68 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 3337)
- Wertpapierdeckung bei der Einbringung von Betrieben gewerblicher Art: Durch den Wegfall der bis zur Einbringung geltenden Ausnahmeregelung des § 14 Abs. 11 EStG 1988 **(zur Nichtanwendbarkeit bei der übernehmenden Körperschaft vgl.**

VwGH 8.9.2022, Ro 2022, 15/0017-4) entsteht bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft ein Härtefall. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Aufbau der Wertpapierdeckung für die Pensionsvorsorge über einen Zeitraum von zwanzig Wirtschaftsjahren erfolgt

- Fortführung einer Fünfzehntelabsetzung zur Jubiläumsgeldrückstellung (siehe EStR 2000 Rz 3442)
- Die Einbringung eines Betriebes umfasst auch die wegen Vollabschreibung bilanziell nicht mehr aufscheinenden Wirtschaftsgüter. Eine spätere Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter ist dementsprechend der übernehmenden Körperschaft und nicht dem Einbringenden zuzurechnen (VwGH 30.5.2001, 99/13/0024).
- Liebhabereibeurteilung: Weiterlauf des Beurteilungszeitraumes zur Erzielung eines Gesamtgewinnes auch nach Einbringung (siehe dazu LRL 2012 Rz 22).

Ausgenommen von der Gesamtrechtsnachfolgefiktion für Zwecke der Gewinnermittlung ist die vom Einbringenden gebildete Übertragungsrücklage gemäß § 12 Abs. 8 EStG 1988. Sie ist nach § 12 Abs. 10 EStG 1988 bei der Einbringung des gesamten Betriebes (bzw. gesamten Mitunternehmeranteiles) vom Einbringenden zum Einbringungsstichtag gewinnerhöhend aufzulösen, da Körperschaften von der Übertragung stiller Rücklagen ausgenommen sind; bei der Einbringung eines Teilbetriebes (bzw. Teiles eines Mitunternehmeranteiles) ist es zulässig, die Übertragungsrücklage im verbleibenden Teilbetrieb (bzw. Mitunternehmeranteil) fortzuführen.

Hinsichtlich der Weitergeltung einer Zuschreibungspflicht gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft ist zu unterscheiden:

- Im Falle von Werterholungen nach Umgründungen, die bis zum 30.4.2019 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden, besteht – ausgenommen bei Umgründungen unter zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung, Umwandlung, Spaltung) – keine Weitergeltung der Zuschreibungspflicht nach § 6 Z 13 EStG 1988 idF vor StRefG 2020 bei der übernehmenden Körperschaft bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten; der beizulegende Wert gemäß § 202 Abs. 1 UGB im Zeitpunkt der Einbringung übernimmt diesfalls bei der übernehmenden Körperschaft die Funktion der Anschaffungs- und Herstellungskosten und stellt die maßgebende Wertobergrenze für die künftige Bewertung dar. Dies gilt unabhängig davon, ob das eingebrachte Vermögen unternehmensrechtlich mit dem beizulegenden Wert (§ 202 Abs. 1 UGB) oder unter Fortführung der Buchwerte (§ 202 Abs. 2 UGB) übernommen wurde (vgl. VwGH 22.5.2014, 2010/15/0127).

- Im Falle von Werterholungen nach Umgründungen unter Fortführung der Buchwerte, die nach dem 30.4.2019 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden, besteht stets eine Weitergeltung der steuerlichen Zuschreibungspflicht bei der übernehmenden Körperschaft (siehe näher Rz 952a). Gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 idF StRefG 2020 sind diesfalls für steuerliche Zwecke die ursprünglichen (höheren) steuerlichen Anschaffungskosten vor der Umgründung als Zuschreibungsobergrenze maßgeblich, sollten die sich im Zeitpunkt der Umgründung ergebenden Anschaffungskosten (= beizulegender Wert gemäß § 202 Abs. 1 UGB, siehe VwGH 22.5.2014, 2010/15/0127) niedriger sein.

Hat im Rahmen einer bis zum 30.4.2019 beschlossenen oder vertraglich unterfertigten Umgründung der beizulegende Wert gemäß § 202 Abs. 1 UGB im Zeitpunkt der Umgründung die Funktion der Anschaffungs- und Herstellungskosten übernommen (erster Bulletpoint), gelten diese auch bei Folgeumgründungen als „ursprüngliche Anschaffungskosten“ und damit als Zuschreibungsobergrenze.

Beispiel:

Die M-GmbH ist jeweils zu 100% an der T1-GmbH und an der T2-GmbH beteiligt. Die Anschaffungskosten an der T1 betragen 100. Aufgrund einer dauerhaften Wertminderung hat die M-GmbH die Beteiligung an der T1-GmbH auf den niedrigeren Teilwert von 10 (entspricht dem beizulegenden Wert) abgeschrieben. In weiterer Folge bringt die M-GmbH die teilwertgeminderte Beteiligung an der T1-GmbH zu einem Stichtag bis zum 30.4.2019 gemäß Art. III UmgrStG in die T2-GmbH ein, wobei der beizulegende Wert im Zeitpunkt der Einbringung unverändert 10 beträgt. Die sich aufgrund der Einbringung ergebenden Anschaffungskosten der übernehmenden T2-GmbH an der T1-GmbH betragen sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich 10. Zu einem Stichtag nach dem 30.4.2019 bringt die T2-GmbH die teilwertgeminderte Beteiligung an der T1-GmbH nunmehr in ihre 100-prozentige Tochtergesellschaft E1-GmbH gemäß Art. III UmgrStG ein.

Der beizulegende Wert im Zeitpunkt der Folgeeinbringung beträgt

a) 5 (eine Abschreibung auf diesen Wert ist erfolgt)

b) 50.

Im Rahmen der Folgeeinbringung übernimmt der beizulegende Wert im Zeitpunkt der Ersteinbringung (= 10) für steuerliche Zwecke weiterhin die Funktion der

„ursprünglichen Anschaffungskosten“. Infolgedessen beträgt sowohl im Falle a) als auch im Falle b) die Zuschreibungsobergrenze weiterhin 10; eine Zuschreibung auf die bei der M-GmbH vor der Ersteinbringung maßgeblichen Anschaffungskosten von 100 kommt für steuerliche Zwecke nicht in Betracht.

Sollte auf Grund einer steuerunwirksamen unternehmensrechtlichen Aufwertung im Zuge einer Umgründung der unternehmensrechtliche Beteiligungswert höher sein und kommt es in der UGB-Bilanz nach erfolgter außerplanmäßiger Abschreibung zu einer Zuschreibung, ist diese nur insoweit steuerwirksam, als sich auch die vorangegangene Abschreibung steuerlich ausgewirkt hat (siehe EStR 2000 Rz 2585).

Zur Weitergeltung der Zuschreibungspflicht bei Anteilsinhabern infolge einer Verschmelzung nach Art. I UmgrStG siehe bereits Rz 263.

Rz 956 wird wie folgt geändert:

956

Das eingebrachte Vermögen ist der übernehmenden Körperschaft nach § 18 Abs. 1 Z 5 UmgrStG mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages zuzurechnen. Sämtliche Vermögensänderungen wirken sich nunmehr auf die steuerliche Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft aus. Daraus ergeben sich idR dem Grunde nach keine Änderungen (siehe den Katalog in Rz 952). Eine Neu Beurteilung ergibt sich zB für Erträge der übernehmenden Körperschaft aus von natürlichen Personen (mit)eingebrachten Kapitalanteilen nach dem Einbringungsstichtag, die nicht mehr unter § 97 EStG 1988 sondern unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 fallen. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist daher nicht mehr dem Einbringenden sondern der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen und ihr im Rahmen der Veranlagung gutzuschreiben. Die vom Einbringenden vorgenommenen rückwirkenden Korrekturen des einzubringenden Vermögens nach § 16 Abs. 5 UmgrStG (siehe Rz 873 ff) wirken sich auf Grund der Maßgeblichkeit der Einbringungsbilanz bei der übernehmenden Körperschaft entsprechend aus. Bezüglich der Rechtsbeziehungen der Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft **betreffend das übertragene Vermögen** siehe **Rz 973a ff (§ 18 Abs. 3 UmgrStG idF AbgÄG 2023) bzw. Rz 9743 ff (§ 18 Abs. 3 UmgrStG idF vor AbgÄG 2023).**

3.5.2. Steuerwirksame Rechtsbeziehungen zum Einbringenden

Rz 973 wird wie folgt geändert; vor Rz 973 wird die Überschrift 3.5.2.1 eingefügt:

3.5.2.1. Allgemeines

973

~~§ 18 Abs. 3 UmgrStG beschreibt Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft, die das einzubringende Vermögen betreffen.~~

~~Für Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft, die das einzubringende Vermögen nicht betreffen, sind keine speziellen Regelungen vorgesehen. Es gilt daher der allgemeine Grundsatz, dass privatrechtlich rückwirkende Vereinbarungen abgabenrechtlich unwirksam sind. Demnach können Vertragsbeziehungen jedenfalls erst ab Bestehen der übernehmenden Körperschaft wirksam werden.~~

§ 18 Abs. 3 UmgrStG regelt Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft, die das einzubringende Vermögen betreffen. Die Bestimmung wurde mit dem AbgÄG 2023 grundlegend neu ausgerichtet, weshalb hinsichtlich der Rechtsfolgen von Rechtsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum zu unterscheiden ist:

- **Bei Einbringungen mit Stichtagen nach dem 30.6.2023 (Rechtslage idF AbgÄG 2023) können Rechtsbeziehungen grundsätzlich steuerlich wirksam auf den dem Einbringungsstichtag folgenden Tag rückbezogen werden (siehe dazu Rz 973a ff).**
- **Bei Einbringungen mit Stichtagen vor dem 1.7.2023 (Rechtslage idF vor AbgÄG 2023) können Rechtsbeziehungen grundsätzlich erst für Zeiträume nach dem Einbringungsvertragstag steuerlich wirksam begründet werden (siehe dazu Rz 794 ff).**

§ 18 Abs. 3 UmgrStG gilt – ungeachtet der anzuwendenden Rechtslage – im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, auch für die Mitunternehmer.

Die Regelung hat weiters – ebenfalls ungeachtet der anzuwendenden Rechtslage – aufgrund des Verweises in § 34 Abs. 1 UmgrStG auch für Spaltungen Bedeutung (siehe dazu Rz 1675 und Rz 1691).

Nach Rz 973 werden die neuen Rz 973a bis Rz 973d eingefügt; zudem werden die neuen Überschriften 3.5.2.2. samt Unterüberschriften eingefügt; die bestehenden nachfolgenden Überschriften werden nachgereiht:

3.5.2.2. Rechtsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum bei Einbringungen mit Stichtagen nach dem 30.6.2023

3.5.2.2.1. Rückwirkung von Rechtsbeziehungen bei Vorliegen einer Entgeltsvereinbarung

973a

Sämtliche Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft bezogen auf das eingebrachte Vermögen können mit steuerlicher Wirkung auf den dem Einbringungsstichtag folgenden Tag rückbezogen werden (umgründungssteuerrechtlicher Rückwirkungsgrundsatz von Rechtsbeziehungen nach § 18 Abs. 3 UmgrStG idF AbgÄG 2023; zur einzigen Ausnahme der Arbeitskraftüberlassung durch den Einbringenden siehe Rz 973d f). Die steuerliche Rückbeziehung von Rechtsbeziehungen auf den Umgründungsstichtag ist nicht zwingend. § 18 Abs. 3 UmgrStG sieht diese Möglichkeit jedoch – die Vereinbarung einer entsprechenden Entgeltvereinbarung vorausgesetzt (dazu Rz 973b) – aber ausdrücklich vor.

973b

Die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum setzt voraus, dass spätestens am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nachweislich eine – dem allgemeinen ertragsteuerlichen Fremdvergleichsgrundsatz standhaltende – Entgeltvereinbarung zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft getroffen wird. Für diese Zwecke wird eine ausdrückliche schriftliche Dokumentation der Rechtsbeziehung und der damit im Zusammenhang stehende Vergütungen im Einbringungsvertrag zweckmäßig sein.

Wird eine Entgeltvereinbarung nicht nachweislich (rechtzeitig) getroffen, treten die Rechtsfolgen des § 18 Abs. 3 UmgrStG idF AbgÄG 2023 nicht ein. Folglich können die Rechtsbeziehungen nicht mit steuerlicher Wirkung rückbezogen werden; es liegt eine verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 für den Rückwirkungszeitraum vor.

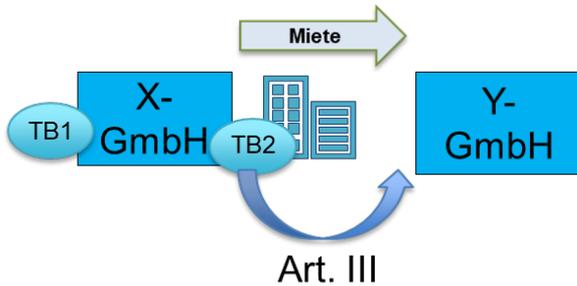
973c

Aus der Rückbeziehung von Rechtsbeziehungen resultierende Vergütungen führen auch bereits für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages, also im Rückwirkungszeitraum, zu Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft bzw. des Einbringenden.

Beispiel:

Die X-GmbH hat zwei Teilbetriebe (TB1 und TB2). Zum 31.12.X1 wird TB2 in die neu gegründete Y-GmbH nach Art. III UmgrStG eingebracht. Eine Betriebsliegenschaft, die von beiden Teilbetrieben verwendet wird, geht

einbringungsbedingt auf die Y-GmbH über und wird dieser rückwirkend ab 1.1.X2 steuerlich zugerechnet.



Variante 1: Der X-GmbH werden Mietzinszahlungen für die Betriebsliegenschaft verrechnet. Es wird eine Entgeltvereinbarung zwischen der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft abgeschlossen.

Die der X-GmbH verrechneten Mietzinszahlungen für die Betriebsliegenschaft können steuerlich der übernehmenden Y-GmbH bereits ab 1.1.X2 zugerechnet werden und bei dieser zu Betriebseinnahmen führen; korrespondierend liegen bei der X-GmbH Betriebsausgaben im Rückwirkungszeitraum vor.

Variante 2: Der X-GmbH werden keine Mietzinszahlungen für die Betriebsliegenschaft verrechnet. In Höhe der fremdüblichen Miete liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

3.5.2.2.2. Ausnahme von der Rückwirkung für Leistungen des Einbringenden

973d

Vom umgründungssteuerlichen Rückwirkungsgrundsatz des § 18 Abs. 3 UmgrStG idF AbgÄG 2023 ausgenommen sind ausschließlich Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit dessen eigener Beschäftigung, wenn es sich beim Einbringenden um eine natürliche Person handelt. Dies soll einen Gleichklang mit der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung der einbringenden natürlichen Person (GSVG-Beiträge des Einbringenden) sicherstellen (siehe dazu auch Rz 975). Folglich können Entgeltverrechnungen für die Tätigkeit des Einbringenden selbst erst ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume nach Abschluss des Einbringungsvertrages steuerwirksam sein. Im Rückwirkungszeitraum für die eigene Beschäftigung des Einbringenden geleistete Vergütungen führen daher zu verdeckten Gewinnausschüttungen. Folglich hat sich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der eigenen Arbeitskraft des Einbringenden im Rückwirkungszeitraum durch das AbgÄG 2023 keine Änderung ergeben (siehe daher auch die diesbezüglichen Ausführungen zur Rechtslage idF vor AbgÄG 2023 in Rz 975).

Für Einbringungen durch Körperschaften hat die Ausnahmeregelung (ebenso wenig wie für Spaltungen, dazu Rz 1675 und 1691) naturgemäß keinen Anwendungsbereich.

Vor Rz 974 wird folgende Überschrift 3.5.2.3. eingefügt; auch die Folgeunterüberschriften werden umnummeriert.

3.5.2.3. Rechtsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum bei Einbringungen mit Stichtagen vor dem 1.7.2023

Rz 974 wird wie folgt geändert; dabei werden Textpassagen unverändert aus der ehemaligen Rz 973 in Rz 974 überführt:

974

Für Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft, die das einzubringende Vermögen nicht betreffen, sind keine speziellen Regelungen vorgesehen. Es gilt daher der allgemeine Grundsatz, dass privatrechtlich rückwirkende Vereinbarungen abgabenrechtlich unwirksam sind. Demnach können Vertragsbeziehungen jedenfalls erst ab Bestehen der übernehmenden Körperschaft wirksam werden.

Auch im Rahmen des für Umgründungen vorgesehenen Rückwirkungsgrundsatzes können Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft, die das einzubringende Vermögen betreffen, grundsätzlich erst für Zeiträume nach dem Einbringungsvertragstag steuerlich wirksam begründet werden. In diesem Zusammenhang bestehen Sonderregelungen für:

- die Überlassung der Arbeitskraft (bezogen auf den eingebrachten Betrieb) (Rz 975),
- die Überlassung von Geld bzw. die Kreditierung auf Grund einer vorbehaltenen Entnahme (Rz 976 ff) und
- die Überlassung von Wirtschaftsgütern (Rz 983).

Die Überschrift vor Rz 975 wird umnummeriert:

3.5.2.3.1. Überlassung der Arbeitskraft

Rz 975a wird wie folgt geändert:

975a

Die Übernahme der im eingebrachten Betrieb Beschäftigten durch die übernehmende Körperschaft ist kein Anwendungsfall des § 18 Abs. 3 UmgrStG **idF vor AbgÄG 2023**, sondern ein solcher der arbeitsrechtlichen Regelungen und des § 41 UmgrStG.

[...]

Die Überschrift vor Rz 976 wird unnummeriert:

3.5.2.3.2. Überlassung von Geld

Die Überschrift vor Rz 977 wird unnummeriert:

3.5.2.3.2.1. Verzinsung der Verrechnungsverbindlichkeit aus vorbehaltenen Entnahmen

Rz 979 wird wie folgt geändert:

979

Im Hinblick auf diese Sonderregelungen in § 18 Abs. 3 UmgrStG **idF vor AbgÄG 2023** ist die steuerliche Anerkennung des Zinsenaufwandes dem Grunde nach davon abhängig, dass der Zeitpunkt der Vereinbarung eindeutig belegbar ist.

Fortsetzung des Beispiels in Rz 975:

A hat in der Einbringungsbilanz einen Passivposten für die vorbehaltene Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG gebildet. In der B-GmbH wird diesbezüglich eine Verrechnungsverbindlichkeit ausgewiesen. Im Falle einer Kreditvereinbarung am 4.9.01 kann eine angemessene Verzinsung mit steuerlicher Wirkung ab 1.1.01 vereinbart werden. Sollte zB die Kreditvereinbarung am 30.10.01 getroffen werden, sind die angemessenen Zinsen für Zeiträume ab 30.10.01 steuerwirksam.

Die Überschrift vor Rz 980 wird unnummeriert:

3.5.2.3.2.2. Fremdfinanzierung von rückwirkenden vorbehaltenen Entnahmen

Die Überschrift vor Rz 981 wird unnummeriert:

3.5.2.3.2.3. Rücklage auf Grund überhöhter vorbehaltener Entnahmen

Die Überschrift vor Rz 983 wird unnummeriert:

3.5.2.3.3. Überlassung von Wirtschaftsgütern

Rz 983 wird wie folgt geändert:

983

Auch Verträge über die Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, sind **gemäß § 18 Abs. 3 UmgrStG idF vor AbgÄG 2023** erst steuerwirksam, wenn sowohl der Einbringungsvertrag als auch die spezielle vertragliche Vereinbarung abgeschlossen sind. Davon abweichend sind Verträge über die Nutzungsüberlassung von Anlagevermögen, welches im Zuge der Einbringung nach § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten wurde, ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag steuerwirksam, wenn die Entgeltsvereinbarung nachweislich am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getroffen wird. Die Entgeltsvereinbarung ist ebenfalls nach

Fremdvergleichsgrundsätzen zu beurteilen. Wird das im Zuge der Einbringung zurückbehaltene Anlagegut zu einem unangemessen hohen Entgelt durch die übernehmende Körperschaft angemietet, führt jener Teil der Miete, der den angemessenen Mietzins übersteigt, zu einer verdeckten Ausschüttung (vgl. KStR 2013 Rz 857).

Beispiel:

A bringt sein Einzelunternehmen zum 31.12.00 in die am 12.5.01 gegründete B-GmbH ein. Der Einbringungsvertrag wird am 29.9.01 abgeschlossen, die Firmenbucheintragung erfolgt am 15.10.01.

a) A kann eine bisher privat genutzte Wohnung ab 29.9.01 an die den Einzelbetrieb übernehmende B-GmbH für deren betriebliche Zwecke vermieten.

b) Im Zuge der Einbringung wurde die Betriebsliegenschaft gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten und der GmbH zur Nutzung überlassen.

- Wird nach dem 29.9.01 ein Bestandverhältnis vereinbart, kann dieses ab dem Vertragstag steuerliche Wirkung vermitteln.*
- Wird am 29.9.01 ein Bestandverhältnis vereinbart, kann dieses steuerwirksam auf den 1.1.01 rückbezogen werden.*
- Wird überhaupt keine Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung getroffen, liegt eine steuerneutrale Nutzungseinlage ab dem Vertragstag vor.*

3.6.1.4. Schädliche – unschädliche Gegenleistungen

3.6.1.4.1. Kaufpreis

Rz 1004 wird wie folgt geändert:

1004

Die Entrichtung eines Kaufpreises für das eingebrachte Vermögen neben der Anteilsgewährung stellt eine schädliche Gegenleistung dar. Eine schädliche Gegenleistung kann auch in einer aus Anlass der Einbringung von der übernehmenden Körperschaft übernommenen privaten Verbindlichkeit des Einbringenden gesehen werden, wenn die Übernahme der Privatschuld nach dem Willen der Vertragsparteien eine Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen darstellt. **Allerdings kann das Vorliegen einer schädlichen Gegenleistung nicht verhindert werden, indem vertraglich vereinbart wird, dass die Übernahme einer Privatschuld keine Gegenleistung darstellen soll.**

Rz 1041 wird wie folgt geändert:

1041

Gemäß § 19 Abs. 2 UmgrStG kann die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben,

- soweit die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit eigenen Anteilen abfindet (Rz 1042 f),

- soweit die Altgesellschafter den Einbringenden mit bestehenden Anteilen aus ihrem Besitz abfinden (Rz 1044 ff),
- soweit die übernehmende Körperschaft an den Einbringenden neben der Gewährung neuer Anteile bare Zuzahlungen zur Rundung des Beteiligungsprozentsatzes leistet (Rz 1052 ff),
- soweit die übernehmende Kapitalgesellschaft den Mitunternehmeranteil an der einbringenden KG aufgibt (Rz 1058 f),
- wenn der Einbringende die Stellung eines Alleingesellschafters hat oder eine Gleichbeteiligung an der einbringenden und übernehmenden Körperschaft vorliegt (Rz 1060 bis Rz 1085),
- **wenn alle an der übernehmenden Körperschaft Beteiligten begünstigtes Vermögen einbringen, an dem sie im Verhältnis zueinander im selben Ausmaß wie an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind (Rz 1090a ff).**

Diese Ausnahmen können auch kombiniert und auch gemeinsam mit einer Kapitalerhöhung auftreten.

Rz 1044 wird wie folgt geändert:

3.6.4.3. Abfindung mit Anteilen der Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft

3.6.4.3.1. Allgemeines

1044

Nach § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG kann der Einbringende als Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen von den Gesellschaftern der übernehmenden Körperschaft mit bestehenden Anteilen an dieser abgefunden werden. Eine Abfindung mit neuen Anteilen kann insoweit unterbleiben. Das Ausmaß der für das eingebrachte Vermögen zu gewährenden Anteile ergibt sich analog zur Vorgangsweise bei einer Kapitalerhöhung aus dem Verhältnis des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens und dem Verkehrswert der übernehmenden Körperschaft.

Beispiel 1:

A und B sind zu je 50% an der X-GmbH (Nennkapital 100) beteiligt. Der Verkehrswert des Gesellschaftsvermögens beträgt 800. C bringt in die X-GmbH einen Betrieb im Wert von 200 ein. An Stelle einer Kapitalerhöhung im Ausmaß von 25 zugunsten des C können A und B dem C gleichteilig je einen Anteil von 10 abtreten, sodass C mit 20 und damit mit 20% an der X-GmbH beteiligt ist.

Beispiel 2:

An der X-GmbH und der Y-GmbH sind A und B zu je 50% beteiligt. Die Y-GmbH ist die Alleingeschafterin der Z-GmbH. Zum 31.12.10 bringen A und B ihre Anteile an der X-GmbH in die Z-GmbH ein. Auch in diesem Fall kann statt einer Kapitalerhöhung bei der Z-GmbH durch die Y-GmbH eine Anteilsabtretung an A und B gemäß § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG erfolgen.

Die Anteilsabtretung muss nicht unbedingt von allen Gesellschaftern der übernehmenden Körperschaft bzw. nicht von allen gleichmäßig erfolgen, sofern die dadurch bedingte Änderung der Wertverhältnisse durch gesellschaftsrechtliche Maßnahmen ausgeglichen wird (siehe Rz 1050). Allerdings müssen stets alle Einbringenden einen Anteil als Gegenleistung erhalten, auch wenn die Einbringenden gleichzeitig Gesellschafter der übernehmenden Körperschaft sind.

Da das Einhalten des Gegenleistungsrechtes des § 19 UmgrStG im Hinblick auf die Zitierung in § 12 Abs. 1 UmgrStG zu den Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG gehört, sind die Anteilsabtretungen einerseits im Einbringungsvertrag festzulegen und andererseits bis zu dem mit der Meldung bei dem Finanzamt der übernehmenden Körperschaft gegebenen Vollzug der Einbringung umzusetzen. Die Anteilsabtretungen können im Rahmen des Einbringungsvertrages oder gesondert erfolgen. Sollten die Abtretungen nicht bis zum Tag der Meldung der Einbringung erfolgt sein, ist damit die Gefahr des Vorliegens einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG gegeben. Es bestehen jedoch keine Bedenken, in Analogie zur Regelung des § 38b Abs. 2 UmgrStG die Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung nicht gegeben zu sehen, wenn die Anteilsabtretungen innerhalb eines Monats nach dem Tag der Meldung vorgenommen werden.

Rz 1046 wird wie folgt geändert:

1046

§ 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG ist auch auf den Fall anwendbar, dass die Einbringenden Anteilshaber der übernehmenden Körperschaft sind und ihren Beteiligungsverhältnissen wertmäßig entsprechendes Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG einbringen. Dem Grunde nach wäre auch in diesem Fall das Ausmaß der jeweils an den oder die anderen Anteilshaber abzutretenden Anteile nach dem Umtauschverhältnis zu ermitteln. Da sich an den Beteiligungsverhältnissen nach den Abtretungen aber nichts gegenüber jenen vor der Einbringung ändern kann, bestehen keine Bedenken, die im Einbringungsvertrag festgelegten Abtretungen auf eine kleine Nenn-/Stammkapitaleinheit zu beschränken. Auch in diesem Fall ist § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG nur dann erfüllt, wenn es zu tatsächlichen Anteilsabtretungen kommt. **Bei Stichtagen nach dem 30.6.2023 kann § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG im Falle einer Einbringung von wertmäßig den Beteiligungsverhältnissen entsprechendem Vermögen ungeachtet dessen zur**

Anwendung kommen, dass auch die Anwendungsvoraussetzungen des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG idF AbgÄG 2023 erfüllt sind. Werden daher bei Einbringungen mit Stichtagen nach dem 30.6.2023 Anteile (wechselseitig) abgetreten, kann eine Gewährung von neuen Anteilen jedenfalls gemäß § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG unterbleiben, unabhängig davon, ob die Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG erfüllt sind.

Beispiel:

*A und B sind zu je 50% an der X-GmbH und zu je 50% an der Y-GmbH (Nennkapital 35.000 Euro) beteiligt. Beide Gesellschafter wollen die gesamten X-Anteile als Sacheinlagen in die Y-GmbH einbringen. An Stelle einer Kapitalerhöhung können A und B übereinkommen, dass zB A dem B einen Y-Anteil von 10 und B dem A einen Y-Anteil von 10 abtritt. Die Tatsache, dass A und B nach den Anteilsabtretungen unverändert mit je 50% an der Y-GmbH beteiligt sind, ändert nichts daran, dass diese notariell zu beurkundenden Anteilsabtretungen **im Anwendungsbereich von § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG** die Rechtfertigung für den Verzicht auf die Gewährung neuer Anteile bieten. Im Falle des Verzichtes auf die notarielle Beurkundung wäre die ~~Ausnahmeregelung des § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG~~*

- **bei Stichtagen nach dem 30.6.2023 der Verzicht auf Anteilsgewähr aufgrund der Ausnahmeregelung des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG dennoch möglich und Art. III UmgrStG nicht verletzt;**
- **bei Stichtagen vor dem 1.7.2023 die Ausnahmeregelung des § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG nicht sachgerecht genutzt und eine Anwendungsvoraussetzung für Art. III UmgrStG nicht erfüllt.**

Zu Anwendungsfällen des § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG, die nicht auch vom Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG erfasst sind, siehe Rz 1044 f.

Rz 1050 wird wie folgt geändert (Redaktionsversehen):

3.6.4.3.4. Gegenleistung nicht von allen Altgesellschaftern

1050

Unterbleibt bei Anwendung des § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG eine gleichteilige Abtretung der dem Umtauschverhältnis entsprechenden Quote durch alle Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft, ist Folgendes zu beachten:

- Eine Anwendungsvoraussetzung des § 12 UmgrStG ist nicht verletzt, **weil** da der Einbringende einen Anteil an der übernehmenden Körperschaft erhält.
- [...]
- Kommt es bei den Altgesellschaftern zu keinem Ausgleich auf gesellschaftsrechtlicher Basis wie zB durch eine alineareren Gewinnverteilungsabrede zugunsten des Abtretenden (vgl. zu den Voraussetzungen für deren steuerliche Anerkennung KStR 2013 Rz 549), liegt eine Äquivalenzverletzung zugunsten der anderen Altgesellschafter vor.

[...]

Rz 1058 wird im Beispiel wie folgt geändert (Redaktionsversehen):

3.6.4.5. Aufgabe von Mitunternehmeranteilen an der einbringenden Mitunternehmerschaft

1058

[...]

Beispiel:

An der X-GmbH & Co KG ist die X-GmbH als Komplementär mit 20% am Vermögen und am Gewinn beteiligt. Daneben sind die natürlichen Personen A und B als Kommanditisten zu jeweils 40% am Gewinn und am Vermögen beteiligt. Der Verkehrswert der KG beträgt 10.000. An der X-GmbH sind die natürlichen Personen A und B zu je 50% beteiligt. Der Verkehrswert der X-GmbH beträgt 4.000.

Der Betrieb der KG wird zum 31. 12. 2021 in die X-GmbH eingebracht. Im Ausmaß der Beteiligung der X-GmbH am Verkehrswert der KG ist eine Kapitalerhöhung bei der X-GmbH anlässlich der Einbringung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verboten. In diesem Fall wäre lediglich eine Kapitalerhöhung von 8.000 (Verkehrswert KG 10.000 abzüglich Verkehrswert der Beteiligung der X GmbH an der KG von 2.000) gesellschaftsrechtlich zulässig. Das Unterbleiben der Kapitalerhöhung im Ausmaß von 2.000 stellt auf Grund des § 19 Abs. 2 Z 4 UmgrStG keinen Verstoß gegen die Grundregel des § 19 UmgrStG dar.

Rz 1067 wird wie folgt geändert:

3.6.4.7. Idente Eigentumsverhältnisse

3.6.4.7.1. Allgemeines

1067

Die Eigentumsverhältnisse sind nur dann ident, wenn das Alleineigentum des Einbringenden oder die 100-prozentige Zurechnung des Vermögens zum Einbringenden mit der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft übereinstimmt, dh. eine 100-prozentige Beteiligung und damit Alleingeschafterstellung vorliegt.

Keine Übereinstimmung **und damit kein Anwendungsbereich von § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG** liegt daher vor, wenn der Einbringende Vermögen in eine Körperschaft einbringt, an der er nicht Alleingeschafterstellung besitzt.

Die Übereinstimmung fehlt **für Zwecke des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG** auch dann, wenn mehrere Personen das jeweils in ihrem Alleineigentum stehende Vermögen in eine Körperschaft einbringen wollen, an der sie den Verkehrswerten der einzubringenden Vermögen entsprechend beteiligt sind und daher wirtschaftliche Identität besteht (**siehe näher Rz 1080a**). **Für Einbringungsstichtage nach dem 30.6.2023 besteht jedoch in derartigen Konstellationen die Möglichkeit, aufgrund von § 19 Abs. 2 Z 6**

UmgrStG auf die Anteilgewähr zu verzichten (Rz 1090a ff), weil es im Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG gerade nicht schädlich ist, dass aus Sicht des jeweiligen Einbringenden dieser „Alleineigentümer“ seines Vermögens ist.

Beispiel:

*A und B sind zu je 50% an der AB-GmbH beteiligt. Sie wollen ihre Anteile in die bar gegründete C-GmbH einbringen, an der sie zu je 50% beteiligt sind. Da das Eigentum am jeweiligen Anteil (100%) nicht mit der jeweiligen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft (50%) übereinstimmt, kann die Ausnahmebestimmung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG nicht zur Anwendung kommen. **Es**, es kann **jedoch** die Ausnahmebestimmung des § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG (siehe Rz 1045 f) **oder bei Stichtagen nach dem 30.6.2023 die Ausnahme des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG (dazu sogleich Rz 1080a) zur Anwendung kommen** angewendet werden.*

Rz 1080a wird wie folgt geändert:

1080a

§ 19 Abs. 2 Z 5 zweiter Fall UmgrStG (Identität der Beteiligungsverhältnisse) ist sohin nur dann anwendbar, wenn Einbringender eine Körperschaft ist.

Kein Anwendungsfall des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG ist daher die Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in eine Körperschaft, deren Beteiligungsverhältnis mit dem Beteiligungsverhältnis an der Mitunternehmerschaft übereinstimmt, dies gilt sowohl für Zeiträume vor dem Inkrafttreten des AbgÄG 2005 (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0296, 2006/15/0306) als auch für die Rechtslage nach dem Inkrafttreten des AbgÄG 2005 (VwGH 27.1.2022, Ra 2020/15/0005). **Unterbleibt in einer derartigen Konstellation die Gewähr von Anteilen, ist zu unterscheiden:**

- **Für Einbringungsstichtage nach dem 30.6.2023 gilt:**

Eine Anteilsgewähr kann in diesen Fällen aufgrund von § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG dennoch unterbleiben, ohne dass eine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG vorliegt, weil es im Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG gerade nicht schädlich ist, dass aus Sicht des jeweiligen Einbringenden dieser „Alleineigentümer“ seines Vermögens ist (siehe Rz 1090a ff).

- **Für Einbringungsstichtage vor dem 1.7.2023 gilt:**

Wird in diesen Fällen rechtlich unzutreffend dennoch von der Anwendbarkeit des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG ausgegangen, ist die Einbringung verunglückt und es treten die steuerlichen Wirkungen der Tauschbesteuerung ein. Kann eine dahingehende Berichtigung der Veranlagung der einbringenden Mitunternehmer aufgrund von § 4

Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht erfolgen, ist eine solche auch nicht bei der übernehmenden Körperschaft vorzunehmen, weil die steuerlichen Wirkungen der Tauschbesteuerung nicht diesem Steuersubjekt zuzurechnen sind. Damit unterbleibt die Vornahme eines steuerwirksamen Zuschlages nach Maßgabe von § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft.

Rz 1088 wird wie folgt geändert:

1088

Die Ausnahme des § 19 Abs. 2 Z 5 **weiter**2. Halbsatz UmgrStG ist nicht nur erfüllt, wenn die Zuschreibung im Sinne des § 20 Abs. 4 UmgrStG bei den inländischen Anteilen an der ausländischen übernehmenden Körperschaft stattfindet, sie muss auch ausschließlich an inländischen Anteilen erfolgen. Sämtliche Gesellschafter der ausländischen übernehmenden Körperschaft müssen daher im Inland ansässig sein.

Rz 1089 wird wie folgt geändert:

1089

Betroffen von der Sonderregelung des § 19 Abs. 2 Z 5 **weiter**2. Halbsatz UmgrStG kann sein oder ist die Anteilseinbringung:

- in eine ausländische Schwesterkörperschaft oder
- in eine ausländische Mutterkörperschaft mit (teilweise) ausländischen Anteilhabern oder
- in eine inländische übernehmende Unterkörperschaft bei Vorliegen einer ausländischen Zwischenkörperschaft oder
- in eine ausländische übernehmende Unterkörperschaft bei Vorliegen einer ausländischen Zwischenkörperschaft.

Nach Rz 1090 werden die Überschrift „3.6.4.11. Mehrere Einbringende mit identer Substanzbeteiligung am eingebrachten Vermögen und an der übernehmenden Körperschaft“ samt Unterüberschriften sowie die Rz 1090a bis 1090e eingefügt:

3.6.4.11. Mehrere Einbringende, die im selben Verhältnis am einzubringenden Vermögen und an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind

3.6.4.11.1. Allgemeines

1090a

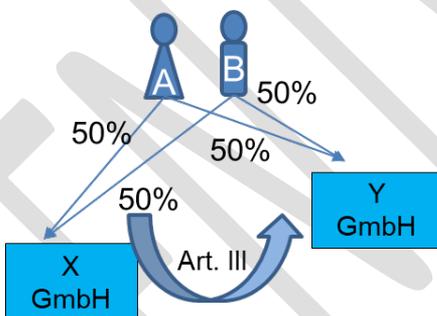
Bei Einbringungen mit Einbringungsstichtagen nach dem 30.6.2023 besteht neben den in § 19 Abs. 2 Z 1 bis 5 UmgrStG genannten Ausnahmeregelungen eine

weitere Möglichkeit, auf die Gewährung neuer Anteile anlässlich der Einbringung zu verzichten: Gemäß § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG kann die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben, wenn alle an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten begünstigtes Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 oder 3 (Mitunternehmer- oder Kapitalanteile) einbringen, an dem sie insgesamt im Verhältnis zueinander im selben Ausmaß substanzbeteiligt sind wie an der übernehmenden Körperschaft.

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

Beispiel:

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



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

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

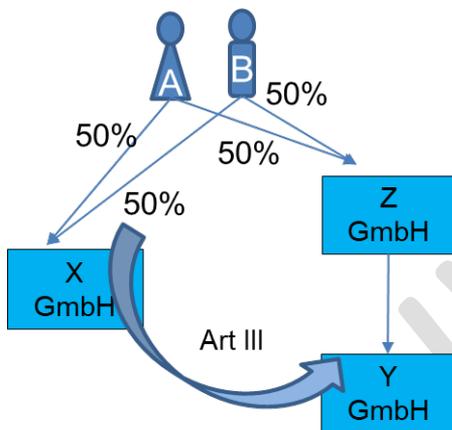
3.6.4.11.2. Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft

1090b

Ein Verzicht auf die Gewährung neuer Anteile anlässlich der Einbringung ist gemäß § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG auch dann möglich, wenn die Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft lediglich mittelbar beteiligt sind.

Beispiel:

Die natürlichen Personen A und B sind zu je 50% an der inländischen X-GmbH und an der inländischen Z-GmbH beteiligt. Die Z-GmbH ist ihrerseits zu 100% an der Y-GmbH beteiligt. Zum 31.12.X1 bringen A und B ihre Anteile an der X-GmbH gemäß Art. III UmgrStG in die Y-GmbH ein.



Gemäß § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG kann auf die Gewährung von Anteilen verzichtet werden, weil alle an der übernehmenden Y-GmbH mittelbar beteiligten Personen A und B begünstigtes Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG einbringen, an dem sie insgesamt im Verhältnis zueinander im selben Ausmaß wie an der übernehmenden Y-GmbH substanzbeteiligt sind (zu je 50%).

Dabei ist auch eine Kombination an unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen der Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft denkbar. Folglich kann § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG auch dann in Anspruch genommen werden, wenn nur ein Teil der an der übernehmenden Körperschaft Beteiligten unmittelbar, ein anderer Teil hingegen nur mittelbar beteiligt ist.

3.6.4.11.3. Begünstigtes Vermögen und „Substanzbeteiligung“

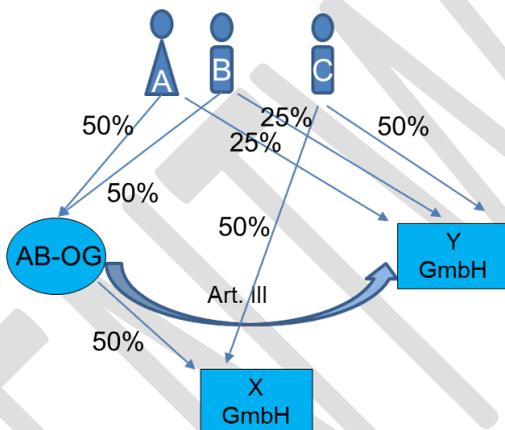
1090c

Der Anwendungsbereich von § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG umfasst die Einbringung von Mitunternehmeranteilen (§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG) und Kapitalanteilen (§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG) und setzt dabei voraus, dass die Einbringenden am einzubringenden Vermögen insgesamt im selben Verhältnis zueinander substanzbeteiligt sind, wie an der übernehmenden Körperschaft (zur Substanzbeteiligung siehe näher Rz 1090d).

Im Falle von Mitunternehmerschaften muss die Einbringung für Zwecke des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG durch die jeweiligen Mitunternehmer erfolgen, die auch an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind. Die Regelung umfasst daher nicht die Einbringung von Vermögen (Kapitalanteile oder Mitunternehmeranteile) durch eine Mitunternehmerschaft, an der die Gesellschafter der Mitunternehmerschaft im Verhältnis zueinander im selben Ausmaß beteiligt sind, wie an der übernehmenden Körperschaft; denn diesfalls erfolgt die Einbringung gerade nicht durch die dahinterstehenden Mitunternehmer, sondern durch die Mitunternehmerschaft, die jedoch für sich genommen nicht an der übernehmenden Körperschaft beteiligt ist.

Beispiel 1:

Die natürlichen Personen A und B sind zu je 50 % an der betriebsführenden AB-OG beteiligt. Die OG hält einen Kapitalanteil in Höhe von 50 % an der X-GmbH; ebenso hält die natürliche Person C 50 % der Anteile an der X-GmbH. Die AB-OG und C bringen ihre Kapitalanteile an der X-GmbH in die Y-GmbH nach Art. III UmgrStG ein. An der übernehmenden Y-GmbH sind A und B zu je 25% und C zu 50% beteiligt.

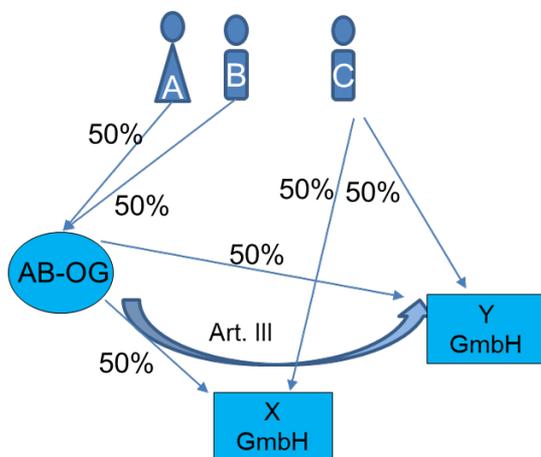


Da die Einbringenden (AB-OG und C) am übertragenen Vermögen (Anteil an der X-GmbH) nicht im selben Verhältnis zueinander wie an der übernehmenden Körperschaft (Y-GmbH) beteiligt sind, kann § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG nicht zur Anwendung kommen.

Der Anwendungsbereich von § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG ist hingegen erfüllt, wenn die Einbringung von Vermögen durch eine Mitunternehmerschaft erfolgt, die auch an der übernehmenden Körperschaft beteiligt ist.

Beispiel 2:

Die natürlichen Personen A und B sind zu je 50% an der betriebsführenden AB-OG beteiligt. Die AB-OG und die natürliche Person C sind jeweils zu 50% an der X-GmbH beteiligt. Die AB-OG und C bringen ihre Kapitalanteile an der X-GmbH in die Y-GmbH nach Art. III UmgrStG ein. Auch an der übernehmenden Y-GmbH sind sowohl die AB-OG als auch C zu je 50% beteiligt.



Da die Einbringenden (AB-OG und C) am übertragenen Vermögen (Anteil an der X-GmbH) im selben Ausmaß zueinander wie an der übernehmenden Körperschaft (Y-GmbH) beteiligt sind, kann § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG zur Anwendung kommen.

Gehört ein Kapitalanteil zum Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, liegt eine Einbringung durch die einzelnen Gesellschafter vor (siehe in diesem Sinne auch Rz 726). Erfüllen somit die jeweiligen Gesellschafter die quantitativen und qualitativen Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG (siehe Rz 718) und sind diese am eingebrachten Vermögen im selben Ausmaß wie an der übernehmenden Körperschaft beteiligt, kann § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG auch im Falle von vermögensverwaltenden Personengesellschaften zur Anwendung gelangen.

Variante zu Beispiel 1:

Ist die AB-OG nicht operativ, sondern vermögensverwaltend tätig, kann § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG zur Anwendung kommen, weil A und B als die dahinterstehenden Einbringenden am eingebrachten Kapitalanteil (§ 24 Abs. 1 lit. e BAO; siehe auch Rz 718) im selben Verhältnis zueinander wie an der übernehmenden Y-GmbH beteiligt sind.

1090d

Die Anwendung von § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG setzt voraus, dass die Einbringenden am einzubringenden Vermögen (siehe Rz 1090c) insgesamt im selben Verhältnis zueinander wie an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind. Entscheidend ist folglich das Beteiligungsausmaß der Einbringenden zueinander; der Umstand, dass jeder Einbringende an „seinem“ einzubringenden Vermögen zu 100 % beteiligt ist, steht der Anwendung der Regelung nicht entgegen.

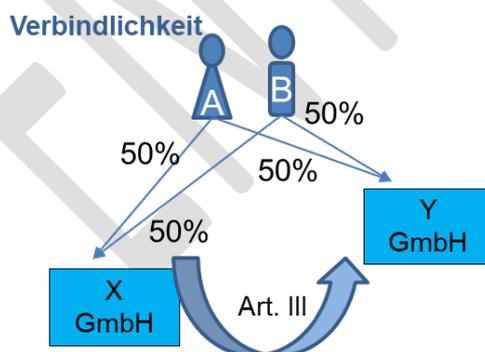
Die Beteiligung am begünstigten Vermögen ist für Zwecke des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG ausdrücklich als „Substanzbeteiligung“ zu verstehen; dabei ist auf eine

Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert abzustellen. Für die Einbringung von Kapitalanteilen einerseits und Mitunternehmeranteilen andererseits ergibt sich daraus Folgendes:

- **Im Falle der Einbringung von Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG steht weder die (wahlweise) Mitübertragung von Anschaffungsverbindlichkeiten noch die (verpflichtende) Mitübertragung von Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit Einlagen nach Maßgabe von § 12 Abs. 2 Z 3 letzter Satz UmgrStG der Anwendung von § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG entgegen, auch wenn deren Mitübertragung nur durch einen Einbringenden oder durch mehrere Einbringende in unterschiedlichem Verhältnis erfolgt. Folglich beeinflussen (in unterschiedlichem Verhältnis) mitübertragene Verbindlichkeiten die Höhe der maßgeblichen Substanzbeteiligung am Kapitalanteil für Zwecke des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG nicht.**

Beispiel 1:

Die natürlichen Personen A und B sind zu je 50% an der inländischen X-GmbH und an der inländischen Y-GmbH beteiligt. Zum 31.12.X1 bringen A und B ihre Anteile an der X-GmbH gemäß Art. III UmgrStG in die Y-GmbH ein. Im Zuge der Einbringung macht A von der Möglichkeit Gebrauch, das ausschließlich zur Anschaffung seines Kapitalanteils aufgenommene Fremdkapital durch vertragliche Einbeziehung auf die übernehmende Y-GmbH nach Maßgabe von § 12 Abs. 2 Z 3 letzter Satz UmgrStG mitzuübertragen. Die dabei entstehende Äquivalenzverletzung wird durch eine alineare Gewinnausschüttung ausgeglichen.



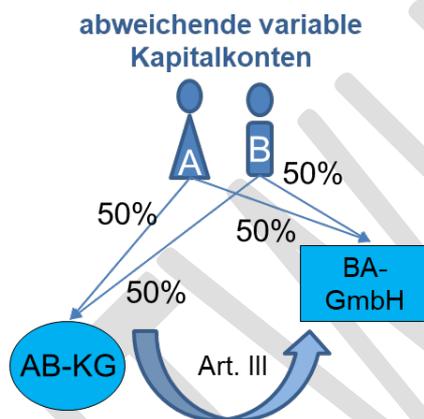
Gemäß § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG kann auf die Gewährung von Anteilen verzichtet werden, weil A und B bezogen auf ihre Substanzbeteiligung an der X-GmbH im selben Verhältnis beteiligt sind wie an der übernehmenden Y-GmbH; die Mitübertragung der Anschaffungsverbindlichkeit durch A beeinflusst die Substanzbeteiligung für Zwecke des § 20 Abs. 2 Z 6 UmgrStG nicht.

- **Im Falle der Einbringung von Mitunternehmeranteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG stehen unterschiedliche variable Kapitalkontenstände**

oder abweichendes Ergänzungskapital der Einbringenden der Anwendung von § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG nicht entgegen. Für Zwecke des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG ist ausschließlich maßgeblich, dass die Einbringenden hinsichtlich der fixen Kapitalkonten im Verhältnis zueinander im selben Ausmaß wie an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind.

Beispiel 2:

Die natürlichen Personen A und B sind zu je 50 % am fixen Kapital der inländischen AB-KG und zu je 50 % an der inländischen BA-GmbH beteiligt. Die Beteiligung am variablen Kapital von A und B weicht von deren Beteiligung am fixen Kapital ab. Zum 31.12.X1 bringen A und B ihre Mitunternehmeranteile an der AB-KG in die BA-GmbH gemäß Art. III UmgrStG ein. Die dabei entstehende Äquivalenzverletzung wird durch eine alineare Gewinnausschüttung ausgeglichen.



Gemäß § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG kann auf die Gewährung von Anteilen verzichtet werden, weil A und B bezogen auf das fixe Kapital an der AB-KG im selben Verhältnis beteiligt sind wie an der übernehmenden BA-GmbH; die von diesem Verhältnis abweichenden variablen Kapitalkontenstände beeinflussen die Substanzbeteiligung für Zwecke des § 12 Abs. 2 Z 6 UmgrStG nicht.

Wird eine durch Mitübertragung von Verbindlichkeiten (erster Bulletpoint) oder durch das Bestehen unterschiedlicher variabler Kapitalakontenstände (zweiter Bulletpoint) entstehende Äquivalenzverletzung nicht durch geeignete Begleitmaßnahmen (zB alineare Gewinnausschüttung) vermieden, hat dies bei natürlichen Personen eine Schenkungsmeldung gemäß § 121a Abs. 1 BAO zur Folge; die Anwendung von § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG wird dadurch jedoch nicht verunmöglicht.

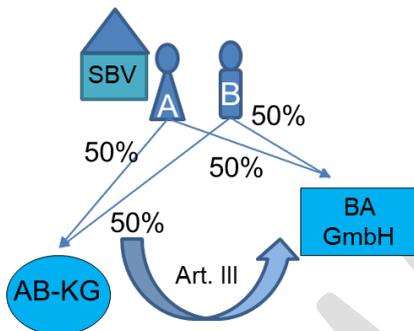
1090e

Die (Mit-)Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist vom Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG nur dann erfasst, wenn die übertragenden Einbringenden daran im selben Ausmaß beteiligt sind; das

Sonderbetriebsvermögen mitbeeinflusst folglich die für Zwecke von § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG maßgebliche „Substanzbeteiligung“ (siehe Rz 1090d). Folglich kann Sonderbetriebsvermögen, das ausschließlich einem Einbringenden gehört, im Zuge der Einbringung nicht mitübertragen werden, wenn auf die Gewährung neuer Anteile nach § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG verzichtet werden soll.

Beispiel:

Die natürlichen Personen A und B sind zu je 50 % am fixen Kapital der AB-KG und zu je 50 % an der BA-GmbH beteiligt. Im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers A befindet sich ein Grundstück (Grund und Boden samt Gebäude). Zum 31.12.X1 bringen A und B ihre Mitunternehmeranteile an der AB-KG in die BA-GmbH gemäß Art. III UmgrStG ein.



Ungeachtet des Umstands, dass A und B bezogen auf das fixe Kapital an der AB-KG im selben Verhältnis beteiligt sind wie an der übernehmenden BA-GmbH, stünde die Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens des A auf die BA-GmbH der Anwendung des § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG entgegen. Soll die Gewährung neuer Anteile im Zuge der Einbringung gemäß § 19 Abs. 2 Z 6 UmgrStG unterbleiben, muss A das in seinem Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundstück gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG zurückbehalten, wobei die Entnahme gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023 zu Buchwerten erfolgt (siehe EStR 2000 Rz 2635).

Rz 1097 wird wie folgt geändert:

1097

Es kommt dadurch zu einer Verdoppelung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven des Einbringungsvermögens, ohne dass der Grundsatz der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erwirtschafteten Gewinne verletzt wird: Die stillen Reserven werden einerseits zu stillen Reserven der übernehmenden Körperschaft (erste Hälfte der Steuerhängigkeit in Höhe der 25-prozentigen Körperschaftsteuer (**ab 1.1.2024 23%; zwischen ab 1.1.2023 und 31.12.2023 24%; davor 25%** ab 1.1.2024-23%) und andererseits durch die mit der Anschaffungskostenbindung verknüpfte Übertragung auf die Anteile des Einbringenden zu stillen Reserven an den Gesellschaftsanteilen der übernehmenden Körperschaft (zweite Hälfte der Steuerhängigkeit in Höhe des besonderen Steuersatzes von 25% gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 bzw. ab 1.1.2016 des besonderen

Steuersatzes von 27,5% gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015).

Rz 1195 wird wie folgt geändert:

1195

Liegt einer der Ausschlusstatbestände vor oder sollte die übernehmende Körperschaft am Einbringungsstichtag überhaupt vermögenslos sein, steht der Abzug der Verlustvorträge, die bis zum Einbringungsstichtag noch nicht verrechnet werden konnten, nachfolgend nicht mehr zu. Endet demnach mit dem Einbringungsstichtag nicht auch das Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft, ist die Abzugsfähigkeit der vom Ausschlusstatbestand betroffenen Verluste ab dem Wirtschaftsjahr, in das der Einbringungsstichtag fällt, nicht mehr gegeben.

Beispiel:

A bringt zum 30.6.X1 einen Gewinn bringenden Teilbetrieb in die defizitäre A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) ein. Der Umfang des Betriebes der A-GmbH ist seit dem Entstehen der Verluste auf weniger als 25% gesunken. Da mit dem Einbringungsstichtag für die übernehmende A-GmbH kein Wirtschaftsjahr endet, können die vortragsfähigen Verluste der A-GmbH ab der Einkommensermittlung des Kalenderjahres X1 nicht mehr als Sonderausgabe berücksichtigt werden. Ein laufender Verlust der A-GmbH aus dem Wirtschaftsjahr 01 kann mit dem aus dem übernommenen Betrieb stammenden Gewinn aus dem Zeitraum 1.7.X1-31.12.X1 ausgeglichen werden.

Liegt einer der Ausschlusstatbestände vor, ist die Abzugsfähigkeit der davon betroffenen Verluste letztmalig im Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, gegeben.

Beispiel:

A bringt zum 30.6.01 einen Gewinn bringenden Teilbetrieb in die defizitäre A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) ein. Da der Umfang des Betriebes der A-GmbH seit dem Entstehen der Verluste auf weniger als 25% gesunken ist, können die vortragsfähigen Verluste der A-GmbH bei der Einkommensermittlung des Kalenderjahres 01 mit dem nach Verlustausgleich verbleibenden aus dem übernommenen Betrieb stammenden Gewinn kompensiert werden. Ab dem Kalenderjahr 02 ist der restliche vortragsfähige Verlust der A-GmbH nicht mehr als Sonderausgabe absetzbar.

Rz 1198 wird wie folgt geändert:

1198

Ist die übernehmende Körperschaft zum Einbringungsstichtag vermögenslos, kann ein selbst erlittener, vorgetragener Verlust nicht mehr als Sonderausgabe abgezogen werden. **Die Frage nach der weiteren Abzugsfähigkeit des Verlustvortrages nach dem Einbringungsstichtag stellt sich demnach nicht.**

Rz 1254 wird wie folgt geändert:

1254

Der gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 **idF vor Start-Up-Förderungsgesetz, BGBl. I Nr. 200/2023**, ermäßigte Mindestkörperschaftsteuersatz für Neugründungen kommt auch zum Tragen, wenn ein bereits bestehendes Unternehmen in neuer Rechtsform fortgeführt wird (siehe KStR 2013 Rz 1563).

Rz 1289 wird wie folgt geändert:

1289

Treffen auf einen Zusammenschluss die Voraussetzungen des Art. IV UmgrStG zu, ist dieser im Regelfall zwingend anzuwenden. Sind die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG erfüllt, erfolgt die Übertragung des Zusammenschlussvermögens innerhalb des Art. IV UmgrStG **bei Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerlasten (§ 24 Abs. 2 UmgrStG)** entweder **gänzlich** zu Buchwerten. **Bei** ~~oder~~ **bei** mangelnder Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung **erfolgt die Übertragung**

- **für Stichtage nach dem 30.6.2023 (Rechtlage idF AbgÄG 2023) nur hinsichtlich der „Fremdquote“ unter Realisierung stiller Reserven („Teilrealisierung“), hinsichtlich der „Eigenquote“ jedoch zu Buchwerten (§ 24 Abs. 2 UmgrStG iVm § 24 Abs. 7 EStG 1988);**
- **für Stichtage vor dem 1.7.2023 (Rechtlage idF vor AbgÄG 2023) zu Teilwerten („Vollrealisierung“).**

Trotz formellen Vorliegens aller Anwendungsvoraussetzungen für einen Zusammenschluss im Sinne des § 23 UmgrStG kann es unter Umständen dennoch zur Versagung der Wirkungen des Art. IV UmgrStG kommen. Ursache kann sein

- das Vorliegen eines Missbrauchstatbestandes (siehe Rz 1907 ff),
- die Behandlung der Geldeinlage des Gesellschafters einer GmbH zur Begründung einer stillen Mitunternehmerschaft an dieser als Kapitaleinlage im Sinne des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 bzw. § 8 Abs. 1 KStG 1988 (siehe Rz 1496),
- das Fehlen einer wirtschaftlichen Begründung für den Zusammenschluss von nahen Angehörigen und die damit verbundene Aberkennung der Mitunternehmerstellung in außergewöhnlichen Fällen (VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159). Liegen allerdings tatsächlich Vermögenseinlagen der nahen Angehörigen vor, die in den starren Kapitalkonten ihren Niederschlag finden (Rz 1376), wird dies dem Grunde nach im Umtauschverhältnis zu berücksichtigen sein und zu prüfen sein, ob eine den

Beteiligungen entsprechende Gewinnbeteiligung den Leistungen der Mitunternehmer gerecht wird oder nicht.

Zu Zusammenschlüssen, die die Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG nicht erfüllen („verunglückte Zusammenschlüsse“) siehe Rz 1506; bei verunglückten Zusammenschlüssen kommt es zu denselben Rechtsfolgen wie bei Zusammenschlüssen ohne Vorsorge gegen Steuerlastverschiebungen gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG (siehe zur Übersicht Rz 1508a).

Rz 1298 wird wie folgt geändert:

4.1.5.2. Zusammenschluss durch Veränderung in einer bestehenden Mitunternehmerschaft

4.1.5.2.1. Anwendungsfälle des Art. IV UmgrStG

1298

Ein solcher liegt vor, wenn sich in einer bestehenden Mitunternehmerschaft die Anzahl der Gesellschafter oder das Beteiligungsausmaß einzelner oder aller Gesellschafter ändert und die übrigen Voraussetzungen des Art. IV UmgrStG vorliegen. Ungeachtet des zivil- oder unternehmensrechtlichen Gleichstandes überträgt umgründungssteuerrechtlich betrachtet die Mitunternehmerschaft ihren Betrieb auf eine "neue" erweiterte Personengesellschaft; die bisherigen und die neuen Gesellschafter erhalten als Gegenleistung neue Gesellschafterrechte.

Bspw. sind folgende Anwendungsfälle möglich:

- In eine bestehende Mitunternehmerschaft tritt ein weiterer Gesellschafter durch Übertragung eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils als Sacheinlage ein.
- In eine bestehende Mitunternehmerschaft tritt ein weiterer Gesellschafter durch Leistung einer Bareinlage oder einer nicht begünstigtes Vermögen darstellenden Sacheinlage (**zB Grundstück**) ein. **Die Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen richtet sich nach § 32 Abs. 3 EStG 1988.**
- 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 ohne Kapitaleinlage).
- [...]

Rz 1305 wird wie folgt geändert:

1305

Wird gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung nicht vorgesorgt (**§ 24 Abs. 2 UmgrStG**), bleibt Art. IV UmgrStG trotzdem anwendbar; **es wird dadurch keine Anwendungsvoraussetzung des Art. IV UmgrStG verletzt. Im Hinblick auf die Rechtsfolgen eines Zusammenschlusses ohne Vorsorge gegen Steuerlastverschiebung ist zu unterscheiden:**

Zusammenschlüsse mit Stichtagen nach dem 30.6.2023 (Rechtslage idF AbgÄG 2023):

§ 24 Abs. 7 EStG 1988 ist anzuwenden, der wiederum auf die allgemein ertragsteuerliche Regelung des § 32 Abs. 3 EStG 1988 zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Privat- oder Sonderbetriebsvermögen auf Personengesellschaften verweist. Danach kommt es anlässlich des Zusammenschlusses ohne Vorsorge nur insoweit zu einer Realisierung stiller Reserven, als das begünstigte Vermögen dem Übertragenden nach dem Zusammenschluss nicht mehr zuzurechnen ist („Teilrealisierung“ hinsichtlich der auf die „Fremdquote“ entfallenden stillen Reserven).

Soweit das begünstigte Vermögen nach dem Zusammenschluss dem Übertragenden jedoch weiterhin zuzurechnen ist, werden die Buchwerte fortgeführt (Buchwertfortführung hinsichtlich der „Eigenquote“). Hinsichtlich der auf die Eigenquote entfallenden stillen Reserven ist Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerlasten zu treffen. Dafür kommen auch die für Zwecke des § 24 Abs. 2 UmgrStG zulässigen Vorsorgemethoden (Ergänzungsbilanzen), aber auch eine schlichte Evidenzierung und Zuordnung stiller Reserven in Frage. Die Vornahme einer Vorsorge ist nicht Voraussetzung für die Buchwertfortführung hinsichtlich der Eigenquote; die Nichtvornahme kann jedoch einen Mangel in der ordnungsgemäßen Gewinnermittlung begründen (siehe dazu EStR 2000 Rz 5926c).

Zusammenschlüsse mit Stichtagen vor dem 1.7.2023 (Rechtslage idF vor AbgÄG 2023):

~~Es sind dann für die~~ **Die** übertragenen Wirtschaftsgüter einschließlich Sonderbetriebsvermögen **sind mit den** Teilwerten anzusetzen. Dies bedeutet eine vollständige Gewinnrealisierung innerhalb des Anwendungsbereiches des Art. IV UmgrStG (**„Vollrealisierung“**). Die anderen Bestimmungen des Art. IV UmgrStG (Rückwirkung,

Gebühren und Verkehrsteuern) bleiben anwendbar (siehe Rz 1427 ff). Ergibt sich aus dem Zusammenschlussvertrag eindeutig, dass wegen der vorliegenden Verkehrs- bzw. Buchwerte eine Vorsorge nicht erforderlich erscheint, ist bei nachträglicher Berichtigung dieser Werte eine Korrektur insofern vorzunehmen, als eine richtige Vorsorge getroffen wird. Zur Frage der Folgen einer sich nachträglich auf Grund abgabenbehördlicher Feststellungen als unrichtig herausstellenden Vorsorge siehe Rz 1503 ff.

Rz 1314a wird wie folgt geändert (Textstraffung):

1314a

Werden bei einem Verkehrswertzusammenschluss mit einem nach 31.3.2012 liegenden Stichtag als Teil eines begünstigten Vermögens (§ 23 Abs. 2 UmgrStG) betriebliche Grundstücke mitübertragen, muss sich die Vorsorgemaßnahme auch auf die stillen Reserven des mitübertragenen Grundstücks beziehen. Die stillen Reserven einschließlich jener des Geschäfts- und Firmenwertes sind den betrieblichen Wirtschaftsgütern zuzuordnen. Ungeachtet der Möglichkeit, für am 31.3.2012 nicht steuerverfangenen Grund und Boden die stillen Reserven gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal zu ermitteln (siehe Rz 1457a), müssen für Zwecke der Vorsorgemaßnahmen die tatsächlichen stillen Reserven (Verkehrswert abzüglich Buchwert) ermittelt werden. Für den (die) Zusammenschluss-Partner, der (die) zusammenschlussbedingt anteiliges Eigentum am Grundstück erwerben, stellt dieses Neuvermögen iSd § 30 Abs. 3 EStG 1988 dar (siehe Rz 1457a).

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988) und die natürliche Person B schließen sich zu einem nach 31.3.2012 liegenden Stichtag zur A&B OG zusammen. A überträgt sein Einzelunternehmen samt betrieblichem Grundstück (keine Steuerverfangenheit zum 31.3.2012), B leistet eine Bareinlage. Das geplante Beteiligungsverhältnis von 90% für A und 10% für B soll sich an den Verkehrswertverhältnissen der übertragenen Vermögen orientieren. Das Einzelunternehmen des A hat zum Zusammenschlussstichtag einen Gesamtverkehrswert von 4.500, B leistet eine Bareinlage von 500.

Für die Ermittlung der stillen Reserven muss A den Gesamtverkehrswert anteilig auf die betrieblichen Wirtschaftsgüter aufteilen. Es entfallen auf Grund und Boden 1.000, auf das Gebäude 1.000, auf das restliche Anlagevermögen 500 und auf Firmenwert 2.200, Verbindlichkeiten 200.

Die Schlussbilanz des Einzelunternehmers A zum Zusammenschlussstichtag weist folgende Ansätze aus:

<i>Aktiva</i>	<i>BW</i>	<i>VW</i>	<i>Passiva</i>	<i>BW</i>	<i>VW</i>
<i>G+B</i>	<i>100</i>	<i>1.000</i>	<i>Eigenkapital</i>	<i>500</i>	<i>4.500</i>
<i>Gebäude</i>	<i>500</i>	<i>1.000</i>	<i>Verbindlichkeiten</i>	<i>200</i>	<i>200</i>
<i>So. AV</i>	<i>100</i>	<i>500</i>			

<i>FW</i>	<i>0</i>	<i>2.200</i>			
<i>Bilanzsumme</i>	<i>700</i>	<i>4.700</i>	<i>Bilanzsumme</i>	<i>700</i>	<i>4.700</i>

Um die tatsächlichen Kapitalkontenstände in der OG den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen anzupassen, müssen Quotenverschiebungen zwischen den Kapitalkonten vorgenommen werden.

Eröffnungsbilanz der A&B OG zum 1.1.01

<i>Aktiva</i>	<i>BW</i>	<i>Passiva</i>	<i>KK+/-</i>	<i>Buchwert</i>
<i>G+B</i>	<i>100</i>	<i>Eigenkapital A</i>	<i>500+400</i>	<i>900</i>
<i>Gebäude</i>	<i>500</i>	<i>Eigenkapital B</i>	<i>500-400</i>	<i>100</i>
<i>So. AV</i>	<i>100</i>	<i>Verbindlichkeiten</i>		<i>200</i>
<i>Bank</i>	<i>500</i>			
<i>Bilanzsumme</i>	<i>1.200</i>	<i>Bilanzsumme</i>	<i>1.000</i>	<i>1.200</i>

Die Gesamtreserven des Betriebes zum 31.12.00 betragen 4.000. Durch den Zusammenschluss würden ohne Vorsorgemaßnahme 10% der von A erwirtschafteten stillen Reserven auf B übergehen und bei einer Veräußerung nach dem Stichtag von diesem zu versteuern sein. Die mit der Quotenverschiebung verbundene Verschiebung von stillen Reserven ist daher über Ergänzungsbilanzen, welche im Fall der Realisierung der stillen Reserven aufzulösen sind, wieder rückgängig zu machen.

Ergänzungsbilanz A

<i>Ergänzungskapital</i>	<i>400</i>	<i>G+B</i>	<i>90</i>
		<i>Gebäude</i>	<i>50</i>
		<i>AV</i>	<i>40</i>
		<i>FW</i>	<i>220</i>

Ergänzungsbilanz B

<i>G+B</i>	<i>90</i>	<i>Ergänzungskapital</i>	<i>400</i>
<i>Gebäude</i>	<i>50</i>		
<i>AV</i>	<i>40</i>		
<i>FW</i>	<i>220</i>		

Es bestehen keine Bedenken, wenn bis zum 31.12.2014 (an)gemeldete Zusammenschlüsse hinsichtlich der steuerlichen Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerlasten bis zur materiellen Rechtskraft des Bescheides an die obigen Ausführungen angepasst werden.

Rz 1316 wird wie folgt geändert:

4.1.7.4. Kapitalkontenzusammenschluss

4.1.7.4.1. Grundsätzliches

1316

Beim Kapitalkontenzusammenschluss sind zwar wie beim Verkehrswertzusammenschluss die Verkehrswerte des jeweils übertragenen Vermögens die Basis für den Zusammenschluss, in der Vertragsgestaltung kommt es aber zu einer Zweiteilung:

- Zunächst werden die Beteiligungsverhältnisse der Mitunternehmer abweichend von den Verkehrswerten des jeweils auf die Personengesellschaft übertragenen Vermögens vertraglich im Standardfall nach dem Verhältnis der steuerlich maßgebenden Buchwerte der übertragenen Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile festgelegt. Abweichungen von dieser Standardsituation sind durch die Methode des Zusammenschlusses auf Basis fixer (starrer) Kapitalkonten möglich (siehe Rz 1309 ff). Insofern kommt es durch die Buchwertfortführung zu einer mit der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung übereinstimmenden Übernahme der Buchwerte und damit gleichzeitig zu einem diesen Verhältnissen entsprechenden Ausweis der Beteiligungen auf den Kapitalkonten der Zusammenschlusspartner. Eine Kapitalkontenverschiebung erübrigt sich daher.
- Soweit außerbetriebliches (**nicht begünstigtes**) Vermögen (**zB ein Grundstück**) übertragen wird, **ist § 32 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden. Danach** liegen Einlagen im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988 vor, soweit der Übertragende nach dem Zusammenschluss weiterhin am übertragenen **Wirtschaftsgut**Vermögen beteiligt ist (**„Eigenquote“**). Soweit das übertragende **Wirtschaftsgut**Vermögen auf die Zusammenschlusspartner übergeht (**„Fremdquote“**), liegt ein Tausch vor, der nach Maßgabe der §§ 27, 30 und 31 EStG 1988 zu beurteilen ist (siehe Rz 1417). Auch bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das gemeinschaftliche Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft erfolgt lediglich eine quotale Tauschrealisierung hinsichtlich **der „Fremdquote“** des Fremdanteils; **hinsichtlich der „Eigenquote“** und stellt der eigene quotale Anteil **liegt** eine steuerneutraler **Vorgang**Überführung **vordar**, soweit es insgesamt zu einer Verschiebung stiller Reserven zwischen den Gesellschaftern kommt; hinsichtlich der Eigenquote ist bei Vorhandensein stiller Reserven eine Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung der Steuerbelastung zu treffen (**vgl. § 32 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988**).

~~Diese Betrachtungsweise ist erstmals für nach dem 30.9.2014 (an)gemeldete Zusammenschlüsse gemäß Art. IV UmgrStG anzuwenden.~~

- Im zweiten Schritt wird entsprechend den Verkehrswerten des jeweils übertragenen Vermögens ein Ausgleich zwischen den vereinbarten und den den Realwerten entsprechenden Beteiligungen durch eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung getroffen, die gleichzeitig der drohenden Steuerlastverschiebung entgegenwirkt.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A schließt sich mit B zu einer GesBR zusammen. A überträgt seinen Betrieb, welcher einen steuerlich maßgebenden Buchwert von 500 und einen Verkehrswert von 1000 hat. B leistet eine Geldeinlage. Da das vereinbarte Beteiligungsverhältnis in der GesBR 50:50 betragen soll, leistet B eine Bareinlage von 500. A überträgt Gesamtreserven in Höhe von 500, B überträgt keine stillen Reserven. Würde die Personengesellschaft unmittelbar nach Zusammenschluss liquidiert, entfielen auf jeden der beiden Mitunternehmer entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis 250 der im Betrieb enthaltenen Gesamtreserven. Da diese aber ausschließlich von A erwirtschaftet worden waren, würde dies ohne Vorsorge eine Verschiebung von Reserven und Steuerlasten von A auf B bewirken.

Zum Vorgehen bei Abweichungen zwischen unternehmensrechtlichen und steuerlichen Buchwerten siehe Rz 1319.

Rz 1371a wird wie folgt geändert (Textstraffung):

1317a

~~Für Zusammenschlüsse mit einem Stichtag ab 1.4.2012 gilt:~~

Wird anlässlich eines Zusammenschlusses mit begünstigtem Vermögen iSd § 23 Abs. 2 UmgrStG ein Grundstück mitübertragen, ist Voraussetzung für einen Kapitalkontenzusammenschluss

- die Feststellung des Gesamtverkehrswertes des Übertragungsvermögens
- die Aufteilung des Gesamtverkehrswertes nach der Verhältnismethode auf die einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgüter
- das (jeweilige) Vorliegen eines positiven Buchwertes bzw. der Bezug auf ein starres Kapitalkonto (siehe Rz 1309 ff).

Rz 1320a wird wie folgt geändert:

1320a

Die Vorabzuweisung muss gewinnabhängig, dh. entweder in einem Prozentsatz oder in einem festen, aber mit dem (gesellschaftsrechtlichen) Gewinn begrenzten Betrag definiert sein. Eine über den vereinbarten Gewinnvorab hinausgehende Befriedigung ist solange unschädlich, als sie im laufenden Gewinn Deckung findet; ebenso ist eine vorübergehende

Reduktion des Gewinnvorab zulässig. Die Vereinbarung von fixen oder umsatzabhängigen Beträgen ohne Gewinnbegrenzung oder die ausdrückliche Vereinbarung eines Verlustvorab begründet keine steuerneutrale Vorsorge, sondern ist als ein der Mitunternehmeranteilsveräußerung vergleichbarer Vorgang zu sehen und bewirkt im Rahmen des Art. IV UmgrStG gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG

- die **anteilige Aufwertung hinsichtlich der „Fremdquote“ (Stichtage ab 30.6.2023) bzw.**
- **die Vollaufwertung (Stichtage vor dem 1.7.2023)**

der zusammengesetzten Vermögen (siehe Rz 1305 und Rz 1427 ff).

Rz 1324 wird wie folgt geändert (Textstraffung):

4.1.7.4.3. Liquidationsvorab

1324

Bei einem Liquidationsvorab wird die Abgeltung der vorläufig verschobenen Gesamtreserven für den Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerschaft bzw. des Ausscheidens des Mitunternehmers vereinbart. Bei Veräußerung bzw. Liquidation des mitunternehmerischen Betriebes wird dem Berechtigten dabei der Ausgleich nach dem in Rz 1315 definierten Prinzip in Form eines im Zusammenschlussvertrag festgelegten Abgeltungsbetrages aus dem Veräußerungsgewinn zu Lasten des Verpflichteten zugewiesen.

Werden anlässlich eines Zusammenschlusses ~~mit einem Stichtag ab dem 1.4.2012~~ auch Grundstücke und Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 mitübertragen, gelten die in der Rz 1320 beschriebenen Grundsätze.

Rz 1325 wird wie folgt geändert:

1325

Ein Liquidationsvorab kann unternehmensbezogen, wirtschaftsgutbezogen oder kombiniert mit einem unternehmensbezogenen Vorab vereinbart werden. Der wirtschaftsgutbezogene Vorab wird bei Ausscheiden dieses Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft unabhängig davon fällig, ob es dabei zu einem Gewinn kommt.

Auch bei jedem Liquidationsvorab muss ein Ersatzausgleich im Zusammenschlussvertrag vereinbart werden. **Dieser führt stets zu laufenden Betriebsausgaben (siehe Rz 1323).**

Rz 1337 wird wie folgt geändert:

4.1.8.3.1. Anmeldung beim Firmenbuchgericht

1337

Das Firmenbuchgericht am Sitz der Personengesellschaft ist zuständig, wenn:

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

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

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

Rz 1341 wird wie folgt geändert:

1341

Wird trotz steuerlich verspäteter Anmeldung der Zusammenschluss im Firmenbuch eingetragen und sind die übrigen Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG gegeben, gilt diese Eintragung als Zusammenschluss im Sinne des UmgrStG. Auf Grund des nach § 24 Abs. 1 UmgrStG maßgebenden § 13 UmgrStG führt das Vorliegen einer Fristverletzung nicht automatisch zu einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen für Art. IV UmgrStG. Es geht zunächst nur die Möglichkeit einer rückwirkenden Umgründung verloren, es gilt der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages als Ersatzstichtag. In der Folge sind zwei Folgewirkungen denkbar:

- Der Übertragende kann gemäß § 13 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG bezogen auf den Vertragstag innerhalb von neun Monaten jene Maßnahmen setzen, die der Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG dienen (siehe auch Rz 765). In diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. IV UmgrStG – bezogen auf den Ersatzstichtag – erhalten.

- Der Übertragende kann die gemäß dem letzten Satz des § 13 Abs. 1 **letzter Satz** UmgrStG vorgesehenen Maßnahmen, die der Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG dienen, bezogen auf den Vertragstag nicht innerhalb von neun Monaten umsetzen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG vor (**„verunglückter Zusammenschluss“**). Es kommt zum Veräußerungstatbestand gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw. § 20 KStG 1988 auf den ursprünglich gewählten Zusammenschlussstichtag (siehe Rz 1506 ff) **wodurch es**
 - **für Stichtage nach dem 30.6.2023 aufgrund der sinngemäßen Anwendung von § 32 Abs. 3 EStG 1988 zu einer „Teilrealisierung“ hinsichtlich der auf die „Fremdquote“ des übertragenen Vermögens entfallenden stillen Reserven;**
 - **für Stichtage vor dem 1.7.2023 zu einer „Vollrealisierung“ sämtlicher stiller Reserven im übertragenen Vermögen****kommt.**

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für einen durch den Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine bestehende im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaft bewirkten Zusammenschluss.

Rz 1344 wird wie folgt geändert:

4.1.8.6. Erfordernis der Zurechnung des Vermögens zum Übertragenden

1344

Nach dem gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 UmgrStG maßgebenden § 13 Abs. 2 UmgrStG muss das zu übertragende begünstigte wie nicht begünstigte Vermögen dem Übertragenden zum Zusammenschlussstichtag (ausgenommen Bargeld) zuzurechnen sein (siehe Rz 803 ff).

Auf Grund der Tatsache, dass bei einem Zusammenschluss auf eine bestehende Personengesellschaft auch diese als Übertragender gilt (Rz 1298), ist nach den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen davon auszugehen, dass das von ihr zu übertragende Vermögen den Mitunternehmern zum Zusammenschlussstichtag im Sinne des § 24 BAO zuzurechnen war.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nur für Vermögenserwerbe im Erbwege möglich (siehe Rz 1345).

Wird der Zusammenschluss vertragsgemäß auf ein Vermögen bezogen, das dem (den) Übertragenden zu diesem Stichtag noch nicht zuzurechnen war, kann der Zusammenschluss

auf diesen Stichtag nicht wirksam werden (zB Gesellschafterwechsel zwischen Stichtag und Vertragstag). Nach § 13 Abs. 2 UmgrStG gilt der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages als Ersatzstichtag. In der Folge sind zwei Folgewirkungen denkbar:

- Der (die) Übertragende(n) nimmt (nehmen) die Sanierungsmöglichkeit des § 13 Abs. 2 UmgrStG wahr (siehe Rz 765), in diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. IV UmgrStG - bezogen auf den Ersatzstichtag - erhalten.
- Der (die) Übertragende(n) nimmt (nehmen) die Sanierungsmöglichkeit des § 13 Abs. 2 UmgrStG nicht wahr oder kann (können) sie auf Grund eines verspäteten Erkennens des Fehlens des Zurechnungserfordernisses nicht mehr wahrnehmen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG vor. Es kommt zum Veräußerungsstatbestand **zu einer Realisierung stiller Reserven** gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw. § 20 KStG 1988 auf den ursprünglich gewählten Zusammenschlussstichtag (siehe **dazu bereits näher** Rz 1506 ff).

Unschädlich ist der Wechsel eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Vermögensbeteiligung.
Rz 1353 wird wie folgt geändert:

1353

Liegt **kein positiver Verkehrswert** nicht vor, kann Art. IV UmgrStG nicht angewendet werden, **weil eine Anwendungsvoraussetzung verletzt ist; es liegt ein verunglückter Zusammenschluss vor**. In einem solchen Fall sind

- **bei Stichtagen nach dem 30.6.2023 nur die auf die „Fremdquote“ entfallenden stillen Reserven;**
- **bei Stichtagen vor dem 1.7.2023** die Gesamtreserven

des übertragenen Vermögens zu realisieren (§ 24 Abs. 7 EStG 1988).

Eine Gewinnrealisierung unterbleibt, wenn es hinsichtlich des übertragenen Vermögens zu keiner Zurechnungsänderung an andere Personen kommt, also keine „Fremdquote“ vorliegt (siehe EStR 2000 Rz 5926b). Es bestehen keine

Bedenken, von einer Gewinnrealisierung abzusehen, wenn Vorsorgemaßnahmen nicht zu treffen sind, weil eine Vermögensübertragung und damit ein Übergang von allfälligen Reserven auf andere Personen nicht stattfindet.

Beispiele:

Beitritt einer GmbH als reiner Arbeitsgesellschafter zu einer real überschuldeten KG, wobei der bisherige Komplementär ohne Veränderung der Beteiligung zum Kommanditisten wird.

Übertragung eines real überschuldeten Einzelunternehmens auf eine GmbH & Co KG, wobei der Einzelunternehmer einziger Kommanditist mit einer 100-prozentigen Vermögensbeteiligung ist.

Zusammenschluss zweier Personengesellschaften, von denen eine real überschuldet ist, wenn Personen- und Beteiligungsidentität besteht.

Rz 1370 wird wie folgt geändert:

4.1.10. Übertragung von nicht unter § 23 Abs. 2 UmgrStG fallendem Vermögen

1370

Zur Anwendung des Art. IV UmgrStG muss mindestens eine der am Zusammenschluss beteiligten Personen begünstigtes Vermögen gemäß § 23 Abs. 2 UmgrStG übertragen. **Diesfalls** finden die Bestimmungen des Art. IV UmgrStG auf den **ganzen gesamten** Zusammenschluss Anwendung, **also auch** auf jene Personen, die kein begünstigtes Vermögen übertragen, **für diese** aber nur hinsichtlich der Rückwirkung.

Beispiel 1:

A beteiligt sich auf Grund eines Zusammenschlussvertrages vom 7.8.X02 mit Wirkung zum 31.12.X01 als atypisch stiller Gesellschafter am Unternehmen der B-GmbH. Da die B-GmbH einen Betrieb im Sinne des Einkommensteuerrechts unterhält und sich A mit einer Geldeinlage beteiligt, ist Art. IV UmgrStG dadurch erfüllt, dass der Betrieb der GmbH mit einem positiven Verkehrswert in die Mitunternehmerschaft übertragen wird. Obwohl A kein begünstigtes Vermögen überträgt, kann er rückwirkend der Mitunternehmerschaft beitreten.

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

Beispiel 2:

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

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

entfallen würden, Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen durch A zu treffen.

Zur Ermittlung der Anschaffungskosten des nicht begünstigten Vermögens infolge der Übertragung auf die Personengesellschaft siehe EStR 2000 Rz 5926c.

Rz 1379 wird wie folgt geändert:

1379

Das Gewähren eines Gesellschafterrechtes und damit ein Zusammenschlusstatbestand liegen in Personengesellschaften mit fixierten Beteiligungsverhältnissen nicht vor, wenn Einlagen die Beteiligungsverhältnisse nicht berühren (Einstellen in das variable Kapitalkonto).

Wird bei einer Einlage lediglich das variable Kapitalkonto berührt, liegt im Ausmaß der Quote der anderen Gesellschafter („**Fremdquote**“) eine Veräußerung, im Ausmaß der Quote des Übertragenden („**Eigenquote**“) eine Einlage vor (siehe dazu EStR 2000 Rz 5927b).

Bei nahen Angehörigen kann jedoch insgesamt – **somit auch im Hinblick auf die „Fremdquote“** – von einer Einlage und im Ausmaß der Fremdquote von einer Schenkung ausgegangen werden, wenn auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird (**siehe dazu EStR 2000 Rz 5927b; zum Sonderbetriebsvermögen siehe jedoch EStR 2000 Rz 5931a**).

Diese Betrachtungsweise ist erstmals für nach dem 30.9.2014 (an)gemeldete Zusammenschlüsse gemäß Art. IV UmgrStG anzuwenden.

Rz 1381 wird wie folgt geändert:

4.1.12.3. Gewährung einer unzulässigen Gegenleistung

1381

Werden für übertragenes Vermögen teilweise Gesellschafterrechte und teilweise Zahlungen oder geldwerte (über bloße Annehmlichkeiten hinausgehende) Vorteile in das Privatvermögen des Übertragenden gewährt, ist Art. IV UmgrStG zur Gänze nicht anwendbar; **es liegt ein verunglückter Zusammenschluss aufgrund der Gewährung einer unzulässigen Gegenleistung vor**. Derartige Vorgänge fallen unter § 24 Abs. 7 EStG 1988, sodass eine Veräußerungsgewinnbesteuerung (**für Stichtage nach dem 30.6.2023 jedoch nur im Hinblick auf die „Fremdquote“**) vorzunehmen ist und die sonstigen Begünstigungen des UmgrStG nicht zur Anwendung kommen können; siehe Rz 1506 ff.

Erfolgt zeitnah nach einem Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG zwischen den Zusammenschlusspartnern eine steuerpflichtige Anteilsabtretung auf rechtsgeschäftlicher

Grundlage mit dem Ziel, die (Mindest-)Beteiligung eines Zusammenschlusspartners herzustellen, bewirkt dieser gesonderte und nachfolgende Vorgang keine Verletzung des Gegenleistungsrechtes (VwGH 3.3.2022, Ra 2020/15/0024).

Rz 1381a wird wie folgt geändert:

4.1.12.4. Empfänger der Gegenleistungsrechte

1381a

Entsprechend dem für den Zusammenschluss geltenden Tauschgedanken muss auch im Geltungsbereich des Art. IV UmgrStG die Gegenleistung dem (den) Übertragenden zukommen.

- Unterbleibt bei einem Zusammenschluss verbundener Mitunternehmerschaften in Form der Aufnahme der Mutterpersonengesellschaft (down-stream-Zusammenschluss) oder Übertragung von (begünstigtem) Vermögen auf die 100-prozentige Tochterpersonengesellschaft die Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wege des Einstellens auf starren Kapitalkonten, ist kein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG gegeben. Mangels Verschiebung stiller Reserven auf andere kommt es dabei zu keiner Gewinnrealisierung.
- Unterbleibt im Falle der Übertragung von Vermögen auf eine Schwesterpersonengesellschaft (der/die Gesellschafter ist/sind im gleichen Ausmaß an beiden Gesellschaften beteiligt) die Gewährung von Gesellschafterrechten an die übertragende Personengesellschaft und werden also die starren (fixen) Kapitalkonten auch nicht teilweise berührt, ist ebenfalls kein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG gegeben. Es bestehen aber keine Bedenken, von einer Gewinnrealisierung abzusehen, weil eine Verschiebung von stillen Reserven auf andere Personen nicht stattfindet.

In beiden Fällen kommt es bei Übertragungen nach dem 30.6.2023 auch aufgrund von § 24 Abs. 7 EStG 1988 idF AbgÄG 2023 zu keiner Gewinnrealisierung (keine „Fremdquote“), weil eine Gewährung von Gesellschafterrechten (unabhängig von der Anpassung der fixen Kapitalkonten) auch vorliegt, wenn die übernehmende Personengesellschaft durch das übernommene Vermögen eine Wertsteigerung erfährt.

Rz 1390 wird wie folgt geändert:

1390

Wird im Falle eines Zusammenschlusses, bei dem es zu keiner Änderung der Beteiligungsverhältnisse kommt (Zusammenschluss eines Arbeitsgesellschafters mit einem

Einzelunternehmen oder einer Körperschaft zu einer Mitunternehmerschaft oder Beitritt eines Arbeitsgesellschafters zu einer bestehenden Personengesellschaft) von der Erstellung eines Jahres- oder Zwischenabschlusses (Bilanz) und einer Zusammenschlussbilanz Abstand genommen, fehlt es an einer Anwendungsvoraussetzung für Art. IV UmgrStG. Dies führt allerdings mangels einer Verschiebung von stillen Reserven bzw. Steuerlasten nicht zur Gewinnverwirklichung im Sinne des § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw. des § 24 Abs. 2 UmgrStG. An der Identität des auf die „neue“ Personengesellschaft übertragenen Betriebes ändert sich in diesem Fall nichts.

Rz 1402 wird wie folgt geändert:

1402

Gehört zum notwendigen Betriebsvermögen des Übertragenden mit Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 ein Grundstück, berührt der Zusammenschluss das Grundstück nicht, weil die stillen Reserven des nackten Grund und Bodens seit dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, unabhängig von der Gewinnermittlungsart, weiterhin steuerlich erfasst und somit auch bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG 1988 im Betriebsvermögen berücksichtigt werden. Gehört das Grundstück zum gewillkürten Betriebsvermögen, scheidet dieses in dem dem Zusammenschlussstichtag folgenden Wirtschaftsjahr aus dem Betriebsvermögen aus und es kommt zu einer Entnahme:

- Grund und Boden wird gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme angesetzt, sofern keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 EStG 1988 vorliegt.
- **Betriebsgebäude werden**
 - **nach dem 30.6.2023 gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023 zum Buchwert entnommen, sofern keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 vorliegt;**
 - **vor dem 1.7.2023** Gebäude werden gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 **idF vor AbgÄG 2023** mit dem Teilwert **entnommen** im Zeitpunkt der Entnahme bewertet (siehe dazu EStR 2000 Rz 5926).

Rz 1416 wird wie folgt geändert:

1416

Die Übertragung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes ohne Übertragung eines (Teil)Betriebes oder Mitunternehmeranteiles in das Betriebsvermögen der übernehmenden Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten und der damit verbundenen Begründung oder Erhöhung des starren (fixen) Kapitalkontos des

Übertragenden ist ein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG, da die zivilrechtlich übernehmende Personengesellschaft steuerrechtlich auch ein Übertragender (ihres Betriebes) ist (Rz 1298). Dies ändert nichts daran, dass eine rückwirkende steuerwirksame Entnahme aus dem Betriebsvermögen gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 mit nachfolgender Einlage gemäß § 6 Z 5 EStG 1988 in die übernehmende Mitunternehmerschaft vorliegt. **Dabei erfolgt die Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen grundsätzlich steuerwirksam mit dem Teilwert. Die Entnahme von Grund und Boden erfolgt grundsätzlich zum Buchwert; die Entnahme von Gebäuden erfolgt**

- **aufgrund von § 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023 ebenfalls grundsätzlich zum Buchwert**
- **aufgrund von § 6 Z 4 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2023 mit dem Teilwert.**

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

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

Rz 1417 wird wie folgt geändert:

4.2.3. Steuerliche Bewertung des außerbetrieblichen Vermögens

1417

Für einen Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG ist es ausreichend, wenn einer der Zusammenschlusspartner begünstigtes Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG überträgt. Die Rückwirkungsfiktion für das begünstigte Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG ist nur dann sinnvoll wirksam, wenn auch der nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragende bzw. eine Bareinlage leistende Partner in die Rückwirkungsfiktion eingebunden wird. Die Gleichstellung mit dem begünstigtes Vermögen Übertragenden gilt **jedoch** nicht hinsichtlich der Bewertung. Da das UmgrStG keine gesetzliche Anordnung für den Zeitpunkt der Bewertung des zu übertragenden außerbetrieblichen Vermögens enthält, kommt das allgemeine Ertragsteuerrecht zur Anwendung (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0013, zum Zeitpunkt der Bewertung von nicht begünstigtem Vermögen – hier Aktien – iSd § 6 Z 5 EStG 1988). **Die steuerlichen Folgen für die Bewertung eines aus dem Privatvermögen auf die Personengesellschaft übertragenen Wirtschaftsgutes ergeben sich aus § 32 Abs. 3 EStG 1988 (siehe**

dazu EStR 2000 Rz 5926). Soweit Privatvermögen übertragen wird, **Danach** ist das zu übertragende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses wie folgt zu bewerten:

- Insoweit die Übertragung zu einer Änderung der Zuordnung des übertragenen Wirtschaftsgutes zu den anderen Gesellschaftern führt („**Fremdquote**“), liegt ein Tauschvorgang vor, für den die Bewertung gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 erfolgt (**siehe EStR 2000 Rz 5926b**).
- Insoweit die Übertragung **nicht zu einer Änderung der Zuordnung des übertragenen Wirtschaftsgutes führt, somit also** die Mitunternehmerquote des übertragenden Mitunternehmers betrifft („**Eigenquote**“), liegt ein Einlagevorgang **gemäß § 6 Z 5 EStG 1988** vor, für den die Bewertung gemäß § 6 Z 5 lit. b und c EStG 1988 erfolgt. **Im Hinblick auf die auf die Eigenquote entfallenden stillen Reserven hat der übertragende Mitunternehmer Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen (siehe EStR 2000 Rz 5926c).**

Diese Betrachtungsweise ist erstmals für nach dem 30.9.2014 (an)gemeldete Zusammenschlüsse gemäß Art. IV UmgrStG anzuwenden (siehe auch EStR 2000 Rz 5927a).

Wurde die Anschaffung (Herstellung) des übertragenen privaten Wirtschaftsgutes fremdfinanziert, wird auch die offene Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen (EStR 2000 Rz 1424). Das Wirtschaftsgut kann samt Verbindlichkeit in das Gesellschaftsvermögen übertragen werden, wenn der Einlagewert insgesamt positiv ist. Geht nur das Wirtschaftsgut in das Gesellschaftsvermögen, wird die Verbindlichkeit zum negativen Sonderbetriebsvermögen (VwGH 12.9.1989, 88/14/0188). Infolge der Rückwirkung sind ab Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages sämtliche mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben bzw. Werbungskosten von der übernehmenden Personengesellschaft zu tragen, soweit nichts Abweichendes vereinbart ist.

Beispiel:

Die bestehende freiberufliche A&B-OG (BW 200), an der die Mitunternehmer A und B zu jeweils 50% beteiligt sind und die ihren Betrieb bisher in gemieteten Räumlichkeiten betreibt, benötigt mangels ausreichender Raumkapazitäten größere Betriebsräumlichkeiten. A überträgt daher aus seinem Privatvermögen ein Grundstück (AK Grund und Boden 100, Gebäude 100) auf die OG und will als Gegenleistung eine höhere Beteiligung an der Mitunternehmerschaft. Es liegt bei Erfüllen der zwingenden Anwendungsvoraussetzungen ein dem Grunde nach unter Art. IV UmgrStG fallender Zusammenschluss vor. Für das Umtauschverhältnis sollen vereinbarungsgemäß die Verkehrswerte der OG (600) und des übertragenen Grundstücks (400, davon je 200 Grund und Boden und Gebäude) herangezogen werden. Der Verkehrswert der OG nach der Übertragung des Grundstücks beträgt 1.000 und verteilt sich im Verhältnis 700:300

auf A und B. Da A 30% seines Eigentums(anteils) am Grundstück gegen eine um 20% höhere Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der OG tauscht, liegt hinsichtlich 30% des Grundstücks („Fremdquote“) ein nach § 6 Z 14 EStG 1988 zu bewertender Tauschvorgang (Ansatz des gemeinen Wertes) und hinsichtlich 70% des Grundstücks ein nach § 6 Z 5 lit. b und c EStG 1988 zu bewertender Einlagevorgang (Ansatz der Anschaffungskosten für Grund und Boden und Gebäude, Ansatz des Teilwertes für Altvermögens-Gebäude) vor („Eigenquote“). Da ein Tausch ein entgeltliches Rechtsgeschäft ist, hat A zum Zusammenschlussstichtag Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung nach den Bestimmungen der §§ 30 ff EStG 1988 zu ermitteln. Insoweit eine Einlage vorliegt, sind jedoch § 25 Abs. 5 sowie § 24 Abs. 3 UmgrStG zu beachten (siehe dazu Rz 1457a und Rz 1425a). **Gegen die Verschiebung von Steuerlasten im Hinblick auf die Eigenquote ist vorzusorgen (§ 32 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988).**

Rz 1422 wird wie folgt geändert:

1422

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

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

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

Rz 1425a wird wie folgt geändert:

4.2.4.2a. Aufwertungsoption für Grund und Boden

1425a

Alternativ zur gespaltenen Betrachtungsweise für Grund und Boden bei Übertragung von Grundstücken zu Buchwerten (siehe Rz 1457a) kann für Grund und Boden die Aufwertungsoption gemäß § 24 Abs. 3 UmgrStG ausgeübt werden, wenn zum Zusammenschlussstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 beim Übertragenden ganz oder eingeschränkt anwendbar wäre. Dabei kommt es zur sofortigen Realisierung der stillen

Reserven des Grund und Bodens; die Personengesellschaft übernimmt den Grund und Boden zu den nach § 6 Z 14 EStG 1988 maßgebenden Werten. Die Aufwertungsoption kann grundstücksbezogen ausgeübt werden und ist in nach dem 29.12.2014 geschlossenen **im** Zusammenschlussverträgen ersichtlich zu machen (§ 24 Abs. 3 zweiter Satz iVm 3. Teil Z 27 lit. a UmgrStG idF 2. AbgÄG 2014). Dabei handelt es sich um eine Ordnungsvorschrift.

Werden im Rahmen eines Zusammenschlusses außerhalb eines begünstigten Vermögens Grundstücke des Privatvermögens übertragen und wäre § 30 Abs. 4 EStG 1988 am Zusammenschlussstichtag gesamthaft oder eingeschränkt beim Übertragenden anwendbar, kann gemäß § 24 Abs. 3 letzter Satz UmgrStG von der Aufwertungsoption ebenfalls Gebrauch gemacht werden. Die Ausübung der Aufwertungsoption führt somit zu einer Aufwertung des gesamten Grund und Bodens, weil insoweit eine Änderung der Zurechnung erfolgt („**Fremdquote**“), ebenfalls eine Bewertung gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 vorzunehmen ist (siehe Rz 1417).

Wird von der Aufwertungsoption Gebrauch gemacht, kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 für sämtliche künftige Wertsteigerungen nach dem Zusammenschlussstichtag nicht angewendet werden.

Die Überschrift 4.2.4.4. wird wie folgt geändert (Ergänzung „Anteilige“):

4.2.4.4. Anteilige Zwangsaufwertung (Vorsorgeverletzung)

Rz 1428 wird wie folgt geändert:

1428

Eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen nach § 24 Abs. 2 UmgrStG liegt vor, wenn vom Beteiligungsverhältnis abweichende stille Reserven übertragen werden und keine Vorsorge getroffen wird, diese Steuerlastverschiebung zu vermeiden. Werden durch den Zusammenschluss Steuerlasten endgültig verschoben, sieht § 24 Abs. 2 UmgrStG **folgende Rechtsfolgen** vor:⁷

- **Für Stichtage nach dem 30.6.2023 kommt es zu einer Realisierung stiller Reserven, soweit durch die Übertragung eine Zurechnungsänderung der Wirtschaftsgüter erfolgt („Teilrealisierung“ hinsichtlich der Fremdquote) und zu einer Buchwertfortführung, soweit keine Zurechnungsänderung erfolgt („Eigenquote“). Hinsichtlich der auf die Eigenquote entfallenden stillen Reserven ist Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen, wobei diese im Sinne einer**

ordnungsgemäßen Gewinnermittlung erfolgt, aber nicht Voraussetzung für die Buchwertfortführung ist.

- **Für Stichtage vor dem 1.7.2023 sind** dass auf den Zusammenschlussstichtag die übertragenen Wirtschaftsgüter nicht mit den Buchwerten, sondern mit den Teilwerten unter Berücksichtigung selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter und eines selbst geschaffenen Firmenwertes anzusetzen (**„Vollrealisierung“**) sind.

~~Eine derartige endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen liegt vor, wenn vom Beteiligungsverhältnis abweichende stille Reserven übertragen werden und keine Vorsorge getroffen wird, diese Steuerlastverschiebung zu vermeiden. Zu den Methoden zur Vermeidung einer Steuerlastverschiebung siehe Rz 1303 ff.~~

Rz 1429 wird wie folgt geändert:

1429

Im Falle der Nichtbeachtung einer Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung der Steuerbelastung **nach § 24 Abs. 2 UmgrStG** wird nicht die Anwendbarkeit von Art. IV UmgrStG versagt, sondern es tritt lediglich **eine (anteilige)** Gewinnverwirklichung beim übertragenen Vermögen **hinsichtlich der „Fremdquote“** ein (siehe **bereits Rz 1305 sowie zu den Rechtsfolgen Rz 1428; hinsichtlich der „Eigenquote“ ist auch diesfalls Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerlasten gemäß § 32 Abs. 3 EStG 1988 zu treffen, siehe EStR 2000 Rz 5926c**). Für diesen Gewinn können bei Zutreffen der Voraussetzungen die Begünstigungen des § 24 EStG 1988 und § 37 EStG 1988 Anwendung finden. Alle sonstigen steuerlichen Folgen des UmgrStG (Umsatzsteuer, Gebühren und Verkehrsteuern) sind anzuwenden.

Rz 1430 wird wie folgt geändert:

1430

Die gesetzte Vorsorgemaßnahme muss erkennbar vom Bestreben getragen sein, die Verschiebung stiller Reserven samt jener des Firmenwerts zu vermeiden. Bloße Ungenauigkeiten in der Schätzung der stillen Reserven samt Firmenwert führen nicht zum **(anteiligen)** Versagen der Buchwertfortführung, sondern lediglich zu einer entsprechenden Berichtigung. Ein Verzicht auf eine erforderliche oder eine bewusst fehlerhaft gestaltete Vorsorge **nach § 24 Abs. 2 UmgrStG** kann unter § 44 UmgrStG fallen.

Rz 1443 wird wie folgt geändert:

1443

Das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern zur privaten Nutzung stellt eine Entnahme dar. Es sind daher die Bewertungsregeln für Entnahmen nach § 6 Z 4 EStG 1988 anzuwenden. Bei

Ansatz des Teilwertes kommt es daher zur Aufdeckung der stillen Reserven, die zu versteuern sind. Grund und Boden **und gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023 auch Gebäude** des Anlagevermögens ist **sind** dagegen mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten.

Beispiel:

*Ein rechnungslegungspflichtiger Einzelunternehmer überträgt seinen Betrieb auf eine Personengesellschaft. Ein bisher als gewillkürtes Betriebsvermögen bilanziertes bebautes Grundstück wird zur privaten (nichtunternehmerischen) Nutzung zurückbehalten. Es liegt eine rückwirkende Entnahme vor. Die Bewertung der Entnahme erfolgt bezüglich des Grund und Bodens zum Buchwert. **Die Bewertung der Entnahme bezüglich des Gebäudes erfolgt***

- **bei Entnahmen nach dem 30.6.2023 grundsätzlich zum Buchwert (Rechtslage § 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023);**
- **bei Entnahmen vor dem 1.7.2023 zum Teilwert (Rechtslage § 6 Z 4 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2023), sodass die auf das Gebäude entfallenden stillen Reserven zu versteuern wären.** ~~und bezüglich des Gebäudes zum Teilwert die auf das Gebäude entfallenden stillen Reserven sind zu versteuern.~~

Umsatzsteuerlich liegt im Falle der bisherigen unternehmerischen Nutzung des Grundstückes steuerfreier Eigenverbrauch vor. Es kommt daher zu einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994.

In Rz 1444 wird das Beispiel 1 wie folgt geändert:

1444

[...]

Beispiel 1:

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

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

[...]

Rz 1445 wird wie folgt geändert:

1445

Die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschafts- bzw. Gemeinschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft (zB Betriebsgrundstück) in individuelles Quoteneigentum der Mitunternehmer kann eine Entnahme mit nachfolgender Einlage in das Sonderbetriebsvermögen darstellen:

- In eine unternehmensrechtliche Personengesellschaft (zB KG) tritt ein neuer Gesellschafter (zB Kommanditist) ein. Das bisher im Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft stehende Grundstück wird in das Sonderbetriebsvermögen (individuelles Quoteneigentum) der bisherigen Gesellschafter überführt und der Gesellschaft zur Nutzung überlassen. Das rückwirkende Überführen ist eine Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen mit anschließender Einlage ins Sonderbetriebsvermögen. Eine steuerneutrale Überführung ins individuelle Quoteneigentum erfolgt dann, wenn die Beteiligungsquoten an der Mitunternehmerschaft vor dem Zusammenschluss mit den nachfolgenden Miteigentumsquoten am Grundstück übereinstimmen (VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179). Stimmen die Miteigentumsquoten am nunmehrigen Sonderbetriebsvermögen nicht mit den Beteiligungsquoten an der Mitunternehmerschaft überein, ~~ist das Gebäude zum Teilwert und der~~ **ist der** Grund und Boden grundsätzlich zum Buchwert zu entnehmen, ~~so dass es zur Aufdeckung der stillen Reserven des Gebäudes kommt.~~ **Entnahmen des Gebäudes erfolgen**
 - **nach dem 30.6.2023 grundsätzlich zum Buchwert;**
 - **vor dem 1.7.2023 zum Teilwert, wobei hinsichtlich des Gebäudes erfolgt eine vereinfachte Teilwertermittlung erfolgt** (EStR 2000 Rz 5926).

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

- Zu einer GesbR tritt ein weiterer Gesellschafter hinzu. Ein Grundstück wird vom Gesellschaftsvermögen der (alten) GesbR ins Sonderbetriebsvermögen (individuelles Quoteneigentum) der bisherigen Gesellschafter überführt und der erweiterten (neuen) GesbR zur Nutzung überlassen. Es liegt ein Entnahme-Einlagetatbestand vor, es sei denn, es liegt die im Vorpunkt erwähnte Übereinstimmung der Beteiligungsverhältnisse vor dem Zusammenschluss mit den nachfolgenden Miteigentumsverhältnissen am Grundstück vor. Obwohl die GesbR kein zivilrechtliches Gesamthandeigentum haben kann (wie eine OG/KG), besitzt sie aus ertragsteuerlicher Sicht ein diesem gleichwertiges gemeinschaftliches Betriebsvermögen (Gesellschafts-, Gemeinschaftsvermögen). **Zum Ansatz der Entnahme von Grund und Boden und Gebäude sowie zu den Folgen aufgrund einer übertragenen Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 siehe bereits den obigen Bulletpoint.** Hinsichtlich des Gebäudes erfolgt eine vereinfachte Teilwertermittlung (EStR 2000 Rz 5926); eine allenfalls auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten übertragene Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 ist steuerpflichtig aufzulösen. Die auf Grund und Boden entfallenden stillen Reserven sind nicht zu versteuern, da die Entnahme grundsätzlich zum Buchwert erfolgt.

Rz 1457a wird im letzten Absatz wie folgt geändert:

4.3.1.3.1.2. Übernahme von Grundstücken

1457a

[...]

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

Rz 1458 wird wie folgt geändert:

4.3.1.3.2. Übernahme von außerbetrieblichem Vermögen

1458

Für einen Zusammenschlusspartner, der - neben Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG oder ausschließlich - einzelne Wirtschaftsgüter überträgt bzw. eine Bareinlage leistet, gelten hinsichtlich der einzelnen Wirtschaftsgüter die Bestimmungen betreffend Buchwertfortführung nicht. **Die diesbezügliche Bewertung erfolgt aufgrund von § 32 Abs. 3 EStG 1988;** Zur Bewertung siehe Rz 1417. Zur Übertragung von außerbetrieblichen Grundstücken im Zuge eines Zusammenschlusses siehe Rz 1457a und Rz 1425a).

Rz 1506 wird wie folgt geändert:

4.10. Rechtsfolgen eines nicht unter Art. IV UmgrStG fallenden Zusammenschlusses

1506

Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV UmgrStG, **weil eine Anwendungsvoraussetzung des Art. IV UmgrStG verletzt ist („verunglückter Zusammenschluss“;** zB bei realer Überschuldung), ist ein steuerwirksamer Veräußerungsgewinn auf den umgründungssteuerrechtlich maßgebenden Stichtag zu ermitteln (§ 24 Abs. 7 EStG 1988; **siehe EStR 2000 Rz 5719**). **Dabei kommt es bei Zusammenschlüssen mit Stichtagen**

- **nach dem 30.6.2023 zu einer Teilrealisierung im Hinblick der auf die „Fremdquote“ entfallenden stillen Reserven (einschließlich eines allfälligen Firmenwertes) aufgrund der in § 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988 angeordneten sinngemäßen Anwendung des § 32 Abs. 3 EStG 1988 (siehe Rz 1508a);**
- **vor dem 1.7.2023 zu einer Realisierung sämtlicher stiller Reserven (einschließlich eines allfälligen Firmenwertes) im übertragenen Vermögen.**

~~Dieser Gewinn~~ **Der Veräußerungsgewinn** ist rückwirkend zum gewählten Zusammenschlussstichtag zu ermitteln, wenn der Zusammenschluss bei der jeweils zuständigen Behörde (Firmenbuchgericht oder FA) innerhalb der Neunmonatsfrist (an-)gemeldet wird; andernfalls ist der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages maßgebend.

Diese Rückwirkung ist für Personen, die mit einer Geldeinlage oder sonstigen Wirtschaftsgütern (**nicht begünstigtes Vermögen, zB Grundstück**) beitreten, nicht anwendbar.

Rz 1507 wird wie folgt geändert:

1507

Zusammenschlüsse nach dem 30.6.2023:

Bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft führt der Übertragungsvorgang zu einer anteiligen Anschaffung („Fremdquote“) und zu einer anteiligen Buchwertfortführung („Eigenquote“): Im Hinblick auf die „Fremdquote“ ist von einem entgeltlichen Betriebs- oder Mitunternehmeranteilserwerb auszugehen; die übernehmende Mitunternehmerschaft hat insoweit in ihrer Eröffnungsbilanz die Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter (einschließlich Firmenwert) anzusetzen. Im Hinblick auf die „Eigenquote“, soweit also das Vermögen dem Übertragenden weiterhin zuzurechnen ist, sind die bisherigen Buchwerte fortzuführen (vgl. § 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988).

Zusammenschlüsse vor dem 1.7.2023:

Bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft ist von einem entgeltlichen Betriebs- oder Mitunternehmeranteilserwerb auszugehen. Sie hat in ihrer Eröffnungsbilanz die Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter (einschließlich Firmenwert) anzusetzen („Vollrealisierung“; vgl. VwGH 3.3.2022, Ra 2020/15/0024, Rz 19) und von den Anschaffungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter Abschreibungen nach den Grundsätzen der § 7 EStG 1988 und § 8 EStG 1988 vorzunehmen. Hinsichtlich der mit einer Geldeinlage oder sonstigen Wirtschaftsgütern Beitretenden bleibt es beim Einlagetatbestand (siehe Rz 1417).

Ein entgeltlicher Betriebs- oder Mitunternehmeranteilserwerb ist nicht anzunehmen, wenn die errichtete Personengesellschaft in besonders gelagerten Fällen steuerlich nicht anerkannt wird (Rz 1289). In diesem Fall ist unverändert das Unternehmen des Übertragenden steuerlich zu erfassen.

Rz 1508 wird wie folgt geändert:

1508

Auf einen nicht unter Art. IV UmgrStG fallenden Zusammenschluss sind die übrigen Wirkungen des UmgrStG nicht anwendbar (Umsatzsteuer, Verkehrsteuern).

~~Zur Zwangsaufwertung infolge Vorsorgeverletzung siehe Rz 1427 ff.~~

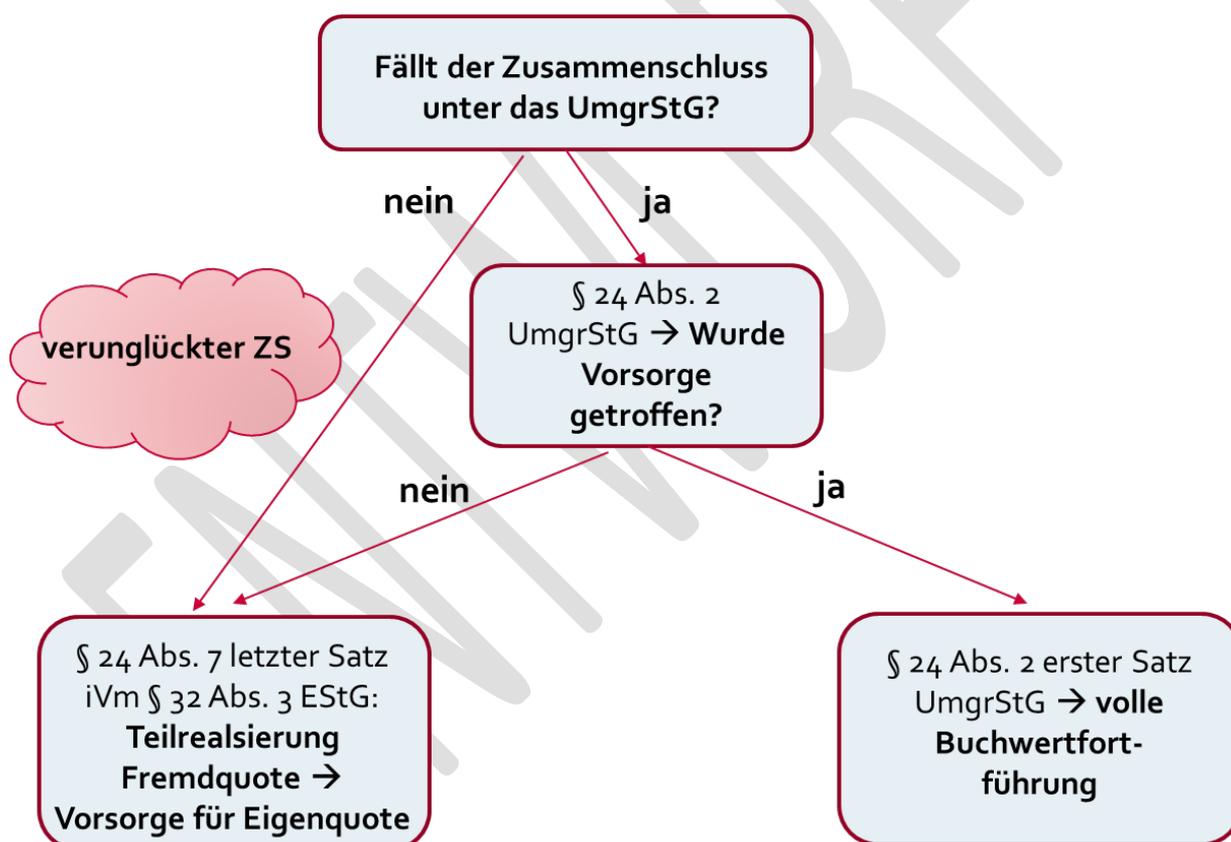
Nach Rz 1508 wird die neue Rz 1508a eingefügt:

1508a

Die anwendbaren Rechtsgrundlagen und Rechtsfolgen für einen

- **Zusammenschluss im Sinne des UmgrStG ohne Vorsorge gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG (siehe Rz 1427 ff) sowie**
- **Zusammenschluss außerhalb des UmgrStG infolge der Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. IV UmgrStG (verunglückter Zusammenschluss; siehe Rz 1506)**

für Stichtage nach dem 30.6.2023 (Rechtslage idF AbgÄG 2023) lassen sich überblicksartig wie folgt darstellen:



Zusammenfassendes Beispiel zur Rechtslage idF AbgÄG 2023:

An der BC-KG sind B und C zu je 50 % beteiligt. A möchte sich zu einem Drittel an der BC-KG beteiligen und dafür sein Grundstück (die Anschaffungskosten betragen 90; der gemeine Wert entspricht dem Verkehrswert und beträgt 120) in die Mitunternehmerschaft BC-KG (Buchwert beträgt 150; der gemeine Wert entspricht dem Verkehrswert und beträgt 240) einlegen.

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

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

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

Rz 1540 wird wie folgt geändert:

1540

Der Textaufbau des nach § 28 maßgebenden § 13 Abs. 1 UmgrStG zeigt an, dass ~~d~~Das System der Meldung **ist** dem System der Anmeldung beim Firmenbuch gleichgestellt bzw. ihm nachempfunden ~~ist~~. Die Meldung muss daher, um die Eigenschaft einer die Steuerwirksamkeit einer Realteilung auslösenden Handlung zu besitzen, vollständig sein und alle Mindestelemente des Teilungsvertrages einschließlich erforderlicher Beilagen in exakter und jeden Zweifel ausschließenden Form enthalten oder sich auf den unterfertigten Teilungsvertrag beziehen.

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

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

5.1.9.2.3. Folgen der Fristverletzung

5.1.9.2.3.1. Zurückweisung der Anmeldung durch das Firmenbuchgericht

Rz 1541 wird wie folgt geändert:

1541

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

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

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

- Die Personengesellschaft kann die Sanierungsmöglichkeit des § 13 Abs. 1 ~~fünfter~~**fünfter**verletzter Satz UmgrStG wahrnehmen (siehe Rz 765), dh. bezogen auf den Vertragstag innerhalb von neun Monaten jene Maßnahmen setzen, die der

Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des § 27 UmgrStG dienen; in diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. V UmgrStG - bezogen auf den Ersatzstichtag - erhalten.

- Die Personengesellschaft nimmt die Sanierungsmöglichkeit des § 13 Abs. 1 **fünfter** ~~vorletzter~~ Satz UmgrStG nicht wahr oder kann sie auf Grund eines verspäteten Erkennens einer Fristverletzung nicht mehr wahrnehmen. In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. V UmgrStG vor. Es kommt zum Veräußerungstatbestand gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw. § 20 KStG 1988 auf den ursprünglich gewählten Teilungsstichtag (siehe Rz 1640 ff).

5.2.2.3.6. Gewinnermittlungsgrundsätze bei Betriebsübertragung

5.2.2.3.6.1. Allgemeines

Rz 1584 wird wie folgt geändert:

1584

[...]

Für Teilungsstichtage ab dem 1.4.2012 gilt dabei für Grundstücke Folgendes:

Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt bei der teilenden Mitunternehmerschaft/beim Nachfolgeunternehmer gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 **grundsätzlich** zum Buchwert, ~~die Entnahme des Gebäudes.~~

Die Entnahme des Betriebsgebäudes erfolgt bei der teilenden Mitunternehmerschaft/beim Nachfolgeunternehmer

- **nach dem 30.6.2023 gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023 grundsätzlich zum Buchwert;**
- **vor dem 1.7.2023 gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2023** zum Teilwert.

5.3.5.7. Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern

Rz 1616 wird im dritten Bulletpoint wie folgt geändert:

1616

[...]

- Werden Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens im Rahmen einer Realteilung in das Privatvermögen der Nachfolgeunternehmer entnommen, liegt eine auf den Teilungsstichtag rückzubeziehende Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG 1988 vor, die im Rahmen der zum Teilungsstichtag durchzuführenden Gewinnfeststellung nach § 188 BAO zu berücksichtigen ist. Unmittelbar zusammenhängende Verbindlichkeiten teilen

innerhalb der Siebenjahresfrist das Schicksal des entnommenen Wirtschaftsgutes. Für die Bewertung bei der Entnahme von Grund und Boden ist ~~§ 6 Z 4 zweiter Satz EStG 1988 anzuwenden.~~ **Die Bewertung der Entnahme erfolgt nach § 6 Z 4 EStG 1988.**

Danach erfolgt die Entnahme von Grund und Boden grundsätzlich zum Buchwert. Die Entnahme des Gebäudes erfolgt

- **nach dem 30.6.2023 ebenfalls zum Buchwert (§ 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023);**
- **vor dem 1.7.2023 zum Teilwert (§ 6 Z 4 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2023).**

Rz 1626 wird im Beispiel wie folgt geändert:

1626

[...]

Beispiel:

An der rechnungslegungspflichtigen GmbH & Co KG sind die operativ tätige GmbH mit 50% und der Kommanditist B privat mit 50% beteiligt. Die GmbH steht in laufender Geschäftsbeziehung mit der KG, beide Gesellschafter haben jeweils ein in ihrem Alleineigentum befindliches Grundstück an die KG vermietet und damit Sonderbetriebsvermögen begründet. Die KG wird dahingehend aufgeteilt, dass die GmbH den Betrieb 1 und der Kommanditist B den Betrieb 2 gegen Aufgabe ihrer Beteiligungen übernehmen. Die GmbH hat gegen den Betrieb 1 der KG eine Forderung (Anschaffungskosten 100, teilwertberichtigt auf 40), der Betrieb 1 der KG hat eine Verbindlichkeit von 100 gegen die GmbH.

- *Die GmbH "tauscht" die untergehende Beteiligung steuerneutral (bei entsprechender Vorsorge) gegen den übernommenen Betrieb 1. Infolge Vereinigung der Forderung und Verbindlichkeit entsteht bei der GmbH ein steuerpflichtiger Buchgewinn von 60 (keine Rücklagenbildung). Das vermietete im Sonderbetriebsvermögen stehende Grundstück kehrt steuerneutral in das Betriebsvermögen der GmbH zurück (KStR 2013 Rz 406).*
- *Bei B entsteht durch die Aufgabe der Beteiligung ein Einzelunternehmen. Dabei ist zu prüfen, ob B den Gewinn weiterhin nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln hat oder nach § 5 Abs. 2 EStG 1988 ermittelt oder mangels Rechnungslegungspflicht mit Beginn des dem Teilungsstichtag folgenden Tages die Gewinnermittlungsart wechselt.*
- *Wird das vermietete Grundstück im übernommenen Betrieb genutzt, geht es zu Buchwerten auf das Einzelunternehmen über.*
- *Wird das vermietete Grundstück einem Dritten, zB der GmbH zur Nutzung überlassen, kann es im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden.* **Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart erfolgt die infolge des Übergangs in das Privatvermögen zu erfassende Entnahme hinsichtlich des Gebäudes**
 - **nach dem 30.6.2023 grundsätzlich zum Buchwert;**

- ~~vor dem 1.7.2023 zum Teilwert. sind die stillen Reserven des Gebäudes infolge des Überganges in das Privatvermögen als normal steuerpflichtiger Entnahmetatbestand zu erfassen.~~

[...]

Die Überschrift 6. wird wie folgt geändert:

6. Spaltungen nach dem Spaltungsgesetz (Art. VI UmgrStG)

6.1. Begriffsbestimmung (§ 32 UmgrStG)

6.1.1. Allgemeines

Rz 1644 wird wie folgt geändert:

1644

Im Gegensatz zur Verschmelzung, die grundsätzlich das Zusammenführen von Unternehmen mit Gesamtrechtsnachfolge darstellt, ist die Spaltung eine Form der steuerneutralen Unternehmensteilung mit partieller Gesamtrechtsnachfolge unter grundsätzlicher Gewährung von Anteilen an der/den neuen oder übernehmenden Körperschaft/en als Gegenleistung für die übertragenen Vermögensteile, wobei das Vermögen der spaltenden Gesellschaft endgültig vermindert wird, und grundsätzlich die Gesellschafter der spaltenden Körperschaft Anteile an der neuen oder übernehmenden Körperschaft erhalten. Die Spaltung ist das Gegenstück zur Realteilung auf Ebene der Körperschaften. ~~Da das Spaltungsgesetz (SpaltG) erst nach dem Ergehen des UmgrStG erlassen wurde und der ursprüngliche Spaltungstatbestand des Art. VI UmgrStG über den Anwendungsbereich des SpaltG hinausgeht, enthält Art. VI UmgrStG zwei Spaltungstypen:~~

- ~~Spaltungen nach dem SpaltG (siehe Rz 1645) auf Grund des Spaltungsgesetzes (SpaltG), BGBl. Nr. 304/1996, bzw. Spaltungen auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorschriften in Verbindung mit § 32 ff UmgrStG (siehe dazu Rz 1646).~~
- ~~Steuerspaltungen gemäß § 38a bis 38 f UmgrStG (siehe dazu Rz 1811 ff).~~

Beide Spaltungstypen **Die von Art. VI UmgrStG erfassten Spaltungen (siehe Rz 1645)** kennen die Unterarten der Auf- und Abspaltung, je nachdem, ob die spaltende Körperschaft anlässlich der Spaltung untergeht (**Aufspaltung**) oder bestehen bleibt (**Abspaltung**).

Die Einschränkung der Teilungsmasse auf Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG und die grundsätzliche Steuerneutralität der Neugestaltung der Anteilsverhältnisse hat für **alle von Art. VI UmgrStG umfasste Spaltungen Bedeutung** ~~beide Spaltungsformen Geltung.~~

Bei **allen von Art. VI UmgrStG umfassten Spaltungen** ~~der Spaltung nach dem SpaltG wie auch bei Steuerspaltungen ist~~ **weilers** davon auszugehen, dass die spaltende Körperschaft über das gemäß § 32 Abs. 1 UmgrStG bzw. ~~§ 38a UmgrStG~~ begünstigt zu spaltende Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, Kapitalanteil) nicht nur am Spaltungsbeschlusstag, sondern auch am Spaltungstichtag verfügen können muss. Das bedeutet, dass das begünstigt zu spaltende Vermögen der spaltenden Körperschaft auch schon am Spaltungstichtag zuzurechnen war.

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

Rz 1645 wird wie folgt geändert:

6.1.2. System und Anwendungsbereich

1645

In den Anwendungsbereich der Spaltungen im Sinne der §§ 32 ff UmgrStG fallen Spaltungen

- von Kapitalgesellschaften **und Genossenschaften aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften (nach dem SpaltG, dem GenSpaltG und dem EU-UmgrG)** ~~auf Grund des SpaltG~~ gemäß § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG bzw.
- von ausländischen Kapitalgesellschaften auf Grund vergleichbarer Vorschriften gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 UmgrStG.

Grenzüberschreitende Spaltungen sind nicht ausdrücklich vom Wortlaut des § 32 UmgrStG erfasst; bei unternehmensrechtlicher Zulässigkeit sind die §§ 32 ff UmgrStG jedoch anzuwenden.

Nach Rz 1645 werden die neuen Rz 1645a bis 1645c eingefügt:

1645a

Die Spaltung von inländischen Kapitalgesellschaften wird durch das SpaltG geregelt (dazu ausführlich Rz 1646 ff).

Die Spaltung von Genossenschaften wird (seit 1.1.2019) durch das GenSpaltG (BGBl. Nr. I 69/2018) geregelt. Das GenSpaltG ermöglicht Genossenschaften die Übertragung ihres Vermögens auf eine oder mehrere, neue oder bereits bestehende Genossenschaften. Zudem ermöglicht das GenSpaltG Genossenschaften, Teile ihres Vermögens auf eine bestehende Kapitalgesellschaft abzuspalten. Das GenSpaltG orientiert sich inhaltlich eng am SpaltG.

1645b

Grenzüberschreitende Spaltungen sind vom Anwendungsbereich des § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG ebenfalls erfasst; für diese wurde mit dem EU-UmgrG, BGBl. Nr. I 78/2023, ab 1.8.2023 eine ausdrückliche gesellschaftsrechtliche Rechtsgrundlage geschaffen. Wird eine grenzüberschreitende Spaltung abseits des EU-UmgrG (zB vor dessen Inkrafttreten) vom Firmenbuch eingetragen, ist auf diese Spaltung Art. VI UmgrStG ebenfalls anwendbar.

Grenzüberschreitende Spaltungen nach dem EU-UmgrG sind Spaltungen von Kapitalgesellschaften, wobei mindestens zwei der beteiligten Gesellschaften dem Recht unterschiedlicher Mitgliedsstaaten (einschließlich EWR; § 2 Z 2 EU-UmgrG) unterliegen müssen (§ 47 Abs. 1 EU-UmgrG). Allgemein wird dabei zwischen „Hinaus-Spaltungen“ (§ 48 bis 63 EU-UmgrG) und „Herein-Spaltungen“ (§ 64 bis 67 EU-UmgrG) unterschieden. Dabei werden Anteile an die Anteilsinhaber der übertragenden (spaltenden) Gesellschaft gewährt.

Grenzüberschreitende Spaltungen werden durch das EU-UmgrG ähnlich wie nationale Spaltungen nach dem SpaltG geregelt, wobei punktuell gesellschaftsrechtliche Besonderheiten bestehen und teilweise unterschiedliche Begrifflichkeiten verwendet werden (zB bezeichnet das EU-UmgrG die übernehmende Gesellschaft als „begünstigte Gesellschaft“ und nicht wie das SpaltG als „neue Gesellschaft“). Für grenzüberschreitende Auf- oder Abspaltungen nach dem EU-UmgrG besteht jedoch im Vergleich zu (nationalen) Auf- und Abspaltungen nach dem SpaltG die grundlegende Besonderheit, dass diese den unionsrechtlichen Vorgaben entsprechend ausschließlich zur Neugründung – nicht jedoch zur Aufnahme – erfolgen können.

Als grenzüberschreitende Spaltung gilt nach dem EU-UmgrG weiters die „Ausgliederung“ (§ 47 Z 5 EU-UmgrG), die jedoch aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Besonderheit der Anteilgewährung an die übertragende Körperschaft (und nicht an deren Anteilsinhaber) für steuerliche Zwecke als Einbringung behandelt wird. Ausgliederungen gelten daher gesellschaftsrechtlich als Spaltung, jedoch ist § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG auf sie nicht anwendbar; die Regelungen des Art. III UmgrStG gehen als die spezielleren Regelungen vor (siehe dazu näher Rz 760a ff).

1645c

Auf Spaltungen im Sinne des § 32 Abs. 1 UmgrStG sind die Regelungen der §§ 33 bis 38 UmgrStG anzuwenden (§ 32 Abs. 4 UmgrStG). Da in der Praxis

insbesondere Spaltungen nach dem SpaltG von Bedeutung sind, und sowohl das GenSpaltG als auch das EU-UmgrG sich am SpaltG orientieren, wird in weiterer Folge insbesondere auf Spaltungen nach dem SpaltG und die diesbezüglichen gesellschaftsrechtlichen Grundlagen eingegangen. Die Ausführungen sind jedoch grundsätzlich auch für Umgründungen nach dem GenSpaltG und dem EU-UmgrG von Relevanz, soweit die diesbezüglichen gesellschaftsrechtlichen Rechtsgrundlagen keine Abweichungen oder Besonderheiten vorsehen. Auch das UmgrStG selbst enthält für Spaltungen nach dem GenSpaltG nur punktuell Sonderregelungen (§ 34 Abs. 2 Z 2 UmgrStG; § 38 Abs. 2 UmgrStG); für grenzüberschreitende Spaltungen nach dem EU-UmgrG sind insbesondere die Entstrickungs- bzw. Verstrickungsregelungen des Art. VI UmgrStG (§ 32 Abs. 1a UmgrStG bezogen auf das Vermögen; § 36 Abs. 1a UmgrStG bezogen auf die Anteilsinhaber sowie § 34 Abs. 1a UmgrStG) von Relevanz. Soweit das UmgrStG sich auf Spaltungen zur Aufnahme bezieht, sind diese Ausführungen für grenzüberschreitende Spaltungen nach dem EU-UmgrG angesichts dessen auf Spaltungen zur Neugründung eingeschränkten Anwendungsbereichs (Rz 1645b) nicht einschlägig.

Rz 1646 wird wie folgt geändert:

6.1.3. Inländische Spaltungen nach dem SpaltG

1646

Das für Spaltungen gemäß § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG maßgebliche Spaltungsgesetz, das die EG-Spaltungsrichtlinie umsetzt (6. Spaltungs-RL vom 17.12.1982, RL 82/891/EWG in der aktuellen Fassung der Änderungsrichtlinie 2014/59/EU, ABl. Nr. L 173 vom 12.06.2014 S. 190), bildet die Grundlage der inländischen Spaltungen **von Kapitalgesellschaften**. Das SpaltG regelt ausschließlich die Spaltung von inländischen Kapitalgesellschaften, dh. übertragende und neue oder übernehmende Kapitalgesellschaften können nur **inländische AG, und GmbH und FlexKap** sein. Mit **dem Verweis des § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG auf „Spaltungen aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften“, worunter auch das SpaltG fällt**, der Zitierung des SpaltG in § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG ist die grundsätzliche Maßgeblichkeit der Spaltungsformen für Art. VI UmgrStG verbunden. Die Eintragung der Spaltung im Firmenbuch ist bindend. Siehe dazu weiters Rz 1654a bis Rz 1654c.

Rechtsformübergreifende Spaltungen sind möglich, dh. Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG kann von einer **inländischen** AG auf eine **inländische** GmbH und umgekehrt gespalten werden.

Für grenzüberschreitende Umwandlungen nach dem EU-UmgrG, also grenzüberschreitende Sitzverlegung innerhalb der EU/EWR (zB „Umwandlung“ einer österreichischen GmbH in eine französische SARL oder umgekehrt; vgl. § 2 Z 2 iVm § 8 EU-UmgrG) sieht das EU-UmgrG ab 1.8.2023 eine ausdrückliche Rechtsgrundlage vor; diese Vorgänge sind jedoch keine Umgründungen und fallen daher nicht unter das UmgrStG, sondern unter das allgemeine Ertragsteuerrecht (siehe dazu näher Rz 30a).

Rz 1647 wird wie folgt geändert:

6.1.3.1. Aufspaltungen – Abspaltungen

6.1.3.1.1. Allgemeines

1647

Beide Spaltungsformen (**Auf- wie Abspaltungen**) sehen Gesamtrechtsnachfolge vor. Diese Gesamtrechtsnachfolge ist eine partielle, dh. sie ist beschränkt auf die übertragenen Vermögensteile, umfasst allerdings auch verfahrensrechtliche Positionen, und zwar unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger nach dem Rechtsübergang weiter existent bleibt (VwGH 1.9.1999, 98/16/0121; VwGH 4.6.2008, 2005/13/0135).

Spaltungsgesetzlich sind Zahl, Eigenschaft und Nationalität der Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft unbeachtlich, ebenso, ob inländisches oder ausländisches Vermögen gespalten wird und ob es sich um betriebsführende (operative) oder vermögensverwaltende Gesellschaften handelt.

Für die Beurteilung der Frage, ob und wie weit es bei einer Spaltung im Sinne des SpaltG zu einer Anteilsgewährung kommt oder nicht, sind die Vorschriften des SpaltG maßgebend.

Rz 1648 wird wie folgt geändert:

6.1.3.1.2. Aufspaltungen

1648

§ 1 Abs. 2 Z 1 SpaltG definiert die Aufspaltung als Übertragung aller Vermögensteile der spaltenden Kapitalgesellschaft auf andere neugegründete oder bereits bestehende Kapitalgesellschaften mit Gesamtrechtsnachfolge unter Beendigung ohne Liquidation der spaltenden Kapitalgesellschaft. Bei der Aufspaltung muss das Vermögen daher auf zumindest zwei Rechtsnachfolger übergehen. Gesellschaftsrechtlich erlischt die spaltende Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch ohne formelle Abwicklung, gleichzeitig erfolgt der Vermögensübergang, und die Gesellschafter der spaltenden Kapitalgesellschaft werden oder sind bereits Gesellschafter der übernehmenden Kapitalgesellschaften.

Zur Definition von grenzüberschreitenden Aufspaltungen (zur Neugründung) nach dem EU-UmgrG siehe § 47 Z 3 EU-UmgrG.

Rz 1649 wird wie folgt geändert:

6.1.3.1.3. Abspaltungen

1649

§ 1 Abs. 2 Z 2 SpaltG definiert die Abspaltung als Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile auf eine oder mehrere neugegründete oder bereits bestehende Kapitalgesellschaften mit Gesamtrechtsnachfolge unter Fortführung der spaltenden Kapitalgesellschaft. Bei dieser Spaltungsform genügt es, wenn das Vermögen auf einen Rechtsnachfolger übertragen wird. Die spaltende Kapitalgesellschaft bleibt bestehen. Zur gesellschaftsrechtlichen Wirksamkeit siehe Rz 1658.

Zur Definition von grenzüberschreitenden Abspaltungen (zur Neugründung) nach dem EU-UmgrG siehe § 47 Z 4 EU-UmgrG.

Rz 1650 wird wie folgt geändert:

6.1.3.2. Spaltung zur Neugründung – Spaltung zur Aufnahme

6.1.3.2.1. Spaltung zur Neugründung (§§ 2 bis 16 SpaltG)

1650

Bei der Spaltung zur Neugründung wird das Vermögen der spaltenden Kapitalgesellschaft auf Grund eines Spaltungsplanes (§ 2 SpaltG) bei Aufspaltungen auf mindestens zwei dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaften mit Beendigung der spaltenden Kapitalgesellschaft, und bei Abspaltungen auf eine oder mehrere dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaft(en) unter Fortführung der spaltenden Kapitalgesellschaft übertragen. Bei dieser Spaltungsform ist die Anteilsgewährung an die Gesellschafter der spaltenden Kapitalgesellschaft begriffsnotwendig.

Neben den Vorschriften des SpaltG sind die Vorschriften über die aktienrechtliche Gründung zu beachten.

Grenzüberschreitende Spaltungen nach dem EU-UmgrG können ausschließlich zur Neugründung erfolgen (§ 47 Z 2 EU-UmgrG).

Rz 1651 wird wie folgt geändert:

6.1.3.2.2. Spaltung zur Aufnahme (§ 17 SpaltG)

1651

Die Spaltung zur Aufnahme weicht von der Spaltung zur Neugründung nur dadurch ab, dass das Vermögen der spaltenden Gesellschaft gemäß einem Spaltungs- und Übernahmevertrag

bei Aufspaltungen auf mindestens zwei bestehende Gesellschaften mit Beendigung der spaltenden Kapitalgesellschaft, und bei Abspaltungen auf eine oder mehrere bestehende Gesellschaft(en) unter Fortführung der spaltenden Kapitalgesellschaft übergeht.

Nach § 17 SpaltG sind bei der Spaltung zur Aufnahme die Verschmelzungsvorschriften des AktG ergänzend zu den spaltungsrechtlichen Vorschriften anzuwenden. Demnach gibt es bei der Spaltung zur Aufnahme Fälle, in denen es zur Anteilsgewährung kommt, in denen auf eine Anteilsgewährung verzichtet werden kann und in denen eine Anteilsgewährung ausgeschlossen ist (§ 224 AktG, der nicht nur für AG, sondern auch für GmbH maßgeblich ist).

Liegt im Einzelfall ein Treuhandverhältnis hinsichtlich bestimmter Anteile für den Hauptgesellschafter vor, richtet sich die Möglichkeit des Unterbleibens einer Anteilsgewährung unabhängig von der abgabenrechtlichen Zurechnungsregel des § 24 BAO auf Grund der Maßgeblichkeit des Spaltungsrechtes für das Umgründungssteuerrecht (außerhalb des Bewertungsrechtes) nach den im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht gegebenen Ausnahmemöglichkeiten.

Es ist auch eine Kombination zwischen Spaltung zur Neugründung und zur Aufnahme möglich (die abspaltende Gesellschaft überträgt zB einen Betrieb auf eine neu gegründete und einen Kapitalanteil auf eine bestehende Gesellschaft und behält die Liegenschaft zurück). Mit der Spaltung zur Aufnahme wird im Zusammenhang mit der Gesamtrechtsnachfolge neben dem Spaltungseffekt auf Übernehmerebene ein fusionsartiger Einbringungseffekt (Teilfusion) erzielt.

Es sind daher folgende Arten der Spaltung zur Aufnahme zu unterscheiden:

- Konzentrationsauf- und -abspaltung, siehe Rz 1739 und Rz 1752
- Down-stream-Aufspaltungen, siehe Rz 1741 ff und Rz 1753
- Down-stream-Abspaltungen, siehe Rz 1744 und Rz 1754
- Up-stream-Aufspaltungen, siehe Rz 1749 und Rz 1755
- Up-stream-Abspaltungen, siehe Rz 1750 und Rz 1756 ff
- Side-stream-Auf- und -Abspaltungen, siehe Rz 1759 ff
- Gemischte Spaltungen, siehe Rz 1766.

Nach dem EU-UmgrG ist eine grenzüberschreitende Spaltung zur Aufnahme nicht möglich (§ 47 Z 2 EU-UmgrG).

Rz 1652 wird wie folgt geändert:

6.1.3.3. Verhältniswahrende und nicht verhältniswahrende Spaltung

1652

Bezogen auf die Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft bestehen zwei Möglichkeiten:

- Eine verhältniswahrende Spaltung liegt vor, wenn die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft in jenem Verhältnis an den Nachfolgesellschaften beteiligt werden, das ihrer Beteiligung an der spaltenden Kapitalgesellschaft entspricht bzw. entsprochen hat.
- Weicht das Beteiligungsverhältnis an den Nachfolgesellschaften vom Beteiligungsverhältnis an der spaltenden Kapitalgesellschaft ab, wird von einer nicht verhältniswahrenden Spaltung gesprochen.

Es ist eine Dispositionsfrage der Anteilsinhaber, in welchem abweichenden Ausmaß sie an der spaltenden und neuen oder übernehmenden Gesellschaft beteiligt sein wollen bzw. ob sie eine entflechtende Spaltung dahingehend beschließen, dass ein (einzelne) Gesellschafter an einer der bei der Spaltung beteiligten Gesellschaften überhaupt nicht mehr beteiligt ist (sind).

Gesellschaftsrechtlich besteht die Möglichkeit der Mehrstimmigkeitsspaltung. Bei verhältniswahrenden Spaltungen bedarf es der Zustimmung von mindestens drei Viertel des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals, bei einer GmbH von drei Viertel der abgegebenen Stimmen.

Bei nicht verhältniswahrenden und rechtsformübergreifenden Spaltungen ist analog zum Umwandlungsrecht die Zustimmung von mindestens 90% des gesamten Nennkapitals Voraussetzung, soweit der Beschluss nicht in den in § 8 Abs. 3 SpaltG genannten Fällen der Zustimmung aller Gesellschafter bedarf.

§ 9 Abs. 1 SpaltG gewährt bei einer nicht verhältniswahrenden Spaltung den der Spaltung widersprechenden Gesellschaftern ein Recht auf angemessene Barabfindung (siehe Rz 1735), es sei denn, sie sind an allen beteiligten Gesellschaften im gleichen Verhältnis wie an der übertragenden Gesellschaft beteiligt. **Zu den Besonderheiten im Falle von grenzüberschreitenden Spaltungen nach dem EU-UmgrG siehe § 57 EU-UmgrG.**

Zur Behandlung der geleisteten Zuzahlungen an die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft siehe Rz 1737 f. Zuzahlungen, die nicht zum Ausgleich von Wertdifferenzen geleistet werden, sind nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu behandeln.

Rz 1653 wird wie folgt geändert:

6.1.4. Ausländische Spaltungen

1653

Nach § 32 Abs. 1 Z 2 UmgrStG unterliegen Spaltungen im Ausland, die nach einem **mit den österreichischen Vorschriften (insbesondere dem SpaltG)** dem österreichischen SpaltG vergleichbaren ausländischen Spaltungsrecht erfolgen, hinsichtlich inländischen Vermögens bzw. hinsichtlich inländischer Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft den Vorschriften des Art. VI UmgrStG, sofern die ausländische Gesellschaft einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist und ausschließlich Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG übertragen wird.

Ob ein vergleichbares ausländisches Spaltungsrecht vorliegt, ist aus dem Vergleich der österreichischen mit den ausländischen Vorschriften festzustellen, wobei entscheidend ist, dass die Vergleichbarkeit in der systematischen Ausrichtung gegeben ist. Vergleichbar sind jedenfalls jene ausländischen Rechtsgrundlagen, die auf der Umsetzung der EG-Spaltungsrichtlinie beruhen. Dabei ist auch auf die konkrete Ausgestaltung der Spaltung Bedacht zu nehmen; sieht das ausländische Recht mehrere Gestaltungsmöglichkeiten vor, ist eine Vergleichbarkeit dann gegeben, wenn die konkrete Ausgestaltung der Spaltung dem österreichischen Spaltungsrecht entspricht.

Rz 1654a wird wie folgt geändert:

6.1.4a. Maßgeblichkeit des Unternehmensrechtes

1654a

Infolge des Verweises des § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG auf **Spaltungen aufgrund von gesellschaftsrechtlichen** spaltungsrechtliche Vorschriften ist die Frage, ob eine Spaltung im Sinne des Art. VI UmgrStG vorliegt, eine unternehmensrechtliche vom zuständigen Firmenbuchgericht zu lösende Vorfrage. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechtes bewirkt auch die Bindung der Abgabenbehörde an die Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch (§ 116 Abs. 2 BAO). Die rechtskräftig eingetragene den Anwendungsvoraussetzungen des § 32 UmgrStG entsprechende Spaltung gilt somit für steuerliche Zwecke als maßgebend, solange sie nicht für nichtig erklärt wird.

Im Falle der grenzüberschreitenden Spaltung nach dem EU-UmgrG („Hinaus-Spaltung“) wird die Spaltung mit Eintragung der Durchführung der Spaltung bei der übertragenden Gesellschaft wirksam (§ 63 EU-UmgrG). Im Falle von „Herein-Spaltungen“ nach dem EU-UmgrG richtet sich der Zeitpunkt, ab wann die Spaltung wirksam wird, nach dem Recht des Mitgliedstaats der übertragenden

Gesellschaft; mit diesem Zeitpunkt entsteht die begünstigte (= neue) Gesellschaft (§ 67 EU-UmgrG).

Wird der Antrag auf Eintragung des Spaltungsbeschlusses im Firmenbuch zurückgewiesen, kommt eine Spaltung weder unternehmens- noch abgabenrechtlich zustande.

Wird eine im Firmenbuch eingetragene Spaltung dem zuständigen Finanzamt nicht innerhalb von neun Monaten ab dem Umgründungstichtag angezeigt (§ 43 Abs. 1 UmgrStG), stellt die Verletzung dieser Frist keine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung sondern eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG dar (siehe Rz 1900).

Rz 1655 wird wie folgt geändert:

6.1.5. Steuerliche Anwendungsvoraussetzungen

1655

Art. VI UmgrStG kommt für Spaltungen nach dem SpaltG zur Anwendung,

- wenn der Spaltungsbeschluss in das Firmenbuch eingetragen wird. Auf Grund der unternehmensrechtlichen Maßgeblichkeit ist Art. VI UmgrStG daher solange anzuwenden, als eine nichtige oder anfechtbare Spaltung im Firmenbuch eingetragen bleibt. Mit der nachträglichen Austragung des Spaltungsbeschlusses im Firmenbuch gehen die Wirkungen des Art. VI UmgrStG ex tunc verloren;
- wenn ausschließlich Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG auf bestehende Körperschaften oder die neuen übernehmenden Körperschaften tatsächlich übergeht. Damit ist der steuerliche Anwendungsbereich der Spaltungen nach dem UmgrStG enger als jener nach § 1 Abs. 1 SpaltG (**und auch jener nach dem GenSpalt gemäß § 1 Abs. 2 GenSpaltG sowie dem EU-UmgrG gemäß § 47 EU-UmgrG**), der jegliche Vermögensübertragung zulässt. Gegenstand der Spaltung darf daher für steuerliche Zwecke nichts anderes als ein
 - Betrieb (§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG, zur Definition siehe Rz 687 ff)
 - Teilbetrieb (§ 12 Abs. 2 Z 1 oder § 32 Abs. 3 UmgrStG, zur Definition siehe Rz 714 ff)
 - fiktiver Teilbetrieb (§ 32 Abs. 3 UmgrStG, zur Definition siehe Rz 1663a)
 - Mitunternehmeranteil (§ 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG, zur Definition siehe Rz 717 ff)
 - Kapitalanteil (§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG, zur Definition siehe Rz 725 ff)

sein;

- wenn das spaltungsfähige Vermögen tatsächlich übertragen wird. Es muss vom Spaltungsstichtag bis zum Tag der Eintragung des Spaltungsbeschlusses durchgehend vorhanden sein, dh. die spaltende Kapitalgesellschaft muss an diesen Tagen über das der Spaltung unterworfenen Vermögen verfügen und an die übernehmende Kapitalgesellschaft übertragen können. Ist der Spaltung eine Einbringung in die spaltende Körperschaft gemäß Art. III UmgrStG vorgelagert, kann die spaltende Körperschaft über das eingebrachte Vermögen mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages verfügen, sodass eine Spaltung in Bezug auf das eingebrachte Vermögen im Sinne des Art. VI UmgrStG frühestens mit diesem Folgetag erfolgen kann, es sei denn, die Spaltung kann gemäß § 39 UmgrStG mittels eines Umgründungsplans auf den Einbringungsstichtag bezogen werden (Rz 1874 ff);
- soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes **beim Rechtsnachfolger** nicht eingeschränkt wird (**siehe Rz 1655a**);
- wenn bzw. soweit keine missbräuchliche Anwendung des UmgrStG vorliegt.

Nach Rz 1655 wird die folgende Rz 1655a eingefügt:

1655a

Gemäß § 32 Abs. 1a UmgrStG findet § 32 Abs. 1 UmgrStG – wie bei der Verschmelzung – nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes im übertragenen Vermögen beim Rechtsnachfolger durch die Spaltung nicht eingeschränkt wird.

Entsteht aufgrund einer spaltungsbedingten Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich des übertragenen Vermögens auf eine EU/EWR-Gesellschaft eine Steuerpflicht nach § 20 KStG 1988, kann die übertragende Körperschaft einen Antrag stellen, die Steuerschuld in Raten zu entrichten. Dabei sind § 6 Z 6 lit. d bis e EStG 1988 sinngemäß anzuwenden (siehe dazu ausführlich Rz 44a).

Zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes beim Rechtsnachfolger kann es insbesondere im Zuge von grenzüberschreitenden Spaltungen nach dem EU-UmgrG (zB „Export-Abspaltung“ eines Kapitalanteils), aber auch im Zuge von rein nationalen Spaltungen (zB Übertragung eines Teilbetriebes auf eine abgabenrechtlich umfassend befreite Körperschaft) kommen.

Beispiel 1:

Die A-GmbH überträgt einen Teilbetrieb und einen nicht teilbetriebszugehörigen Kapitalanteil an der inländischen B-GmbH auf die deutsche C-GmbH gegen Gewähr von Anteilen an die Anteilsinhaber der A-GmbH auf Grundlage des EU-UmgrG (keine Ausgliederung). Hinsichtlich des übertragenen Teilbetriebes wird das Besteuerungsrecht anlässlich der Spaltung nicht eingeschränkt; Art. VI UmgrStG ist insoweit anwendbar. Hinsichtlich des übertragenen Kapitalanteils an der B-GmbH kommt es spaltungsbedingt hingegen zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich. Art. VI UmgrStG ist insoweit nicht anwendbar; die A-GmbH kann einen Antrag stellen, die anlässlich der Spaltung entstehende Steuerschuld in Raten zu entrichten (§ 32 Abs. 1a UmgrStG).

Beispiel 2:

Die nicht operativ tätige A-GmbH überträgt einen qualifizierten Kapitalanteil an der inländischen B-GmbH auf die deutsche C-GmbH gegen Gewährung von Anteilen an die Anteilsinhaber der A-GmbH auf Grundlage des EU-UmgrG (keine Ausgliederung). Hinsichtlich des übertragenen Vermögens kommt es spaltungsbedingt zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich. Art. VI UmgrStG ist nicht anwendbar; die A-GmbH kann einen Antrag stellen, die anlässlich der Spaltung gemäß § 20 KStG 1988 entstehende Steuerschuld in Raten zu entrichten (§ 32 Abs. 1a UmgrStG iVm § 6 Z 6 EStG 1988).

Beispiel 3:

Die operativ tätige A-GmbH spaltet auf Grundlage des SpaltG ihren Teilbetrieb auf die abgabenrechtlich umfassend befreite Körperschaft B-GmbH ab. Hinsichtlich des übertragenen Vermögens Teilbetrieb kommt es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich. Art. VI UmgrStG ist nicht anwendbar; die anlässlich der Spaltung gemäß § 20 KStG 1988 entstehende Steuerschuld kann auf Antrag in Raten entrichtet werden (§ 32 Abs. 1a UmgrStG iVm § 6 Z 6 EStG 1988).

Für „Ausgliederungen“, bei denen die Gegenleistung an der übernehmenden Körperschaft nicht den Anteilsinhabern, sondern der übertragenden (spaltenden) Körperschaft selbst zukommt, kommen die Entstrickungsregelungen des Art. III UmgrStG zur Anwendung (siehe Rz 760d).

Rz 1656 wird im letzten Absatz wie folgt geändert:

1656

[...]

Die Aufspaltung im Wege der Übertragung von begünstigtem Vermögen in eine neue oder übernehmende Körperschaft und nicht begünstigtem Vermögen in eine andere neue oder übernehmende Körperschaft schließt die Anwendung des Art. VI UmgrStG zur Gänze aus, weil die Aufspaltung als solche immer ein einheitlicher Vorgang ist (siehe Abschnitt 6.13.2.). Die Aufspaltung einer vermögensverwaltenden Körperschaft ist nur dann steuerneutral möglich, wenn nur Kapitalanteile im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG oder daneben auch

Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG übertragen werden. Sollte daher eine aufspaltende Holdinggesellschaft am Spaltungsstichtag neben Kapitalanteilen auch liquide Mittel und Forderungen besitzen und allgemeine (nicht mit dem Beteiligungserwerb zusammenhängende) Verbindlichkeiten ausweisen, kann eine Spaltung **auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage** nach dem SpaltG nicht unter Art. VI UmgrStG fallen.

Rz 1658 wird wie folgt geändert:

6.2. Spaltende Körperschaft (§ 33 UmgrStG)

6.2.1. Spaltungsstichtag

6.2.1.1. Allgemeines

1658

Spaltungsstichtag ist jener Tag, der im Spaltungsplan oder im Spaltungs- und Übernahmevertrag als jener Tag festgelegt ist, an dem die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der neuen Gesellschaften vorgenommen gelten (§ 2 Abs. 1 Z 7 SpaltG). Mit Ablauf des Spaltungsstichtages ist die Vermögensübertragung von der spaltenden auf die übernehmende(n) Gesellschaft(en) steuerlich wirksam (siehe Rz 1659).

Spaltungsstichtag kann jeder beliebige Tag innerhalb der vom unternehmensrechtlichen SpaltG (**bzw. dem EU-UmgrG**) vorgegebenen neunmonatigen Rückwirkungsfrist sein. Die Rückwirkungsfrist ergibt sich daraus, dass die Schlussbilanz, welche der Spaltung zu Grunde gelegt wird, im Zeitpunkt der Anmeldung der Spaltung zur Eintragung in das Firmenbuch nicht älter als neun Monate sein darf (**zum EU-UmgrG vgl. § 49 Abs. 2 EU-UmgrG**). Bei einem vom Regelbilanzstichtag abweichendem Spaltungsstichtag liegt kein zustimmungsbedürftiger Wechsel des Bilanzstichtages im Sinne des § 2 Abs. 7 EStG 1988 bzw. § 7 Abs. 5 KStG 1988 vor.

Die Durchführung einer Spaltung ~~nach dem SpaltG~~ setzt somit eine fristgerechte Anmeldung beim zuständigen Firmenbuchgericht voraus. Zuständig ist das Firmenbuchgericht am Sitz der übertragenden Kapitalgesellschaft. Wird die Anmeldung der Spaltung durch das zuständige Firmenbuchgericht als verspätet zurückgewiesen, kommt die Spaltung nicht zustande. In diesem Fall ist das zu übertragende Vermögen der spaltenden Körperschaft weiterhin zuzurechnen; wurde das Vermögen bereits faktisch übertragen, liegt eine Nutzungsüberlassung vor (siehe Rz 780). Sollte trotz einer verspäteten Anmeldung eine Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch erfolgen, ist sie im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Vorgänge als eine Umgründung im Sinne des

UmgrStG zu werten. Als Zeitpunkt des Vermögensüberganges gilt daher auch in diesem Fall der vertraglich vereinbarte Spaltungsstichtag.

[...]

Rz 1659 wird wie folgt geändert:

6.2.1.2. Rückwirkungsfiktion

1659

Ertragsteuerlich gilt der Vermögensübergang rückwirkend mit dem Ablauf des Spaltungsstichtages als vollzogen. Alle Rechtshandlungen, die hinsichtlich des übertragenen Vermögens bis zum Ablauf des Spaltungsstichtages angefallen sind, sind mit ihren bilanziellen und erfolgsmäßigen Konsequenzen noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnen. Alle mit Beginn des dem Spaltungsstichtag folgenden Tages angefallenen Rechtshandlungen sind hingegen bereits bei der neuen oder übernehmenden Körperschaft zu erfassen. Von der Rückwirkungsfiktion nicht erfasst sind die in § 33 Abs. 4 und 5 UmgrStG angeführten Korrekturen des übertragenen Vermögens (siehe dazu Rz 1672 ff).

~~Als Folge der Rückwirkungsfiktion sind daher b~~Bei der Spaltung zur Aufnahme **sind** Rechtsgeschäfte zwischen der spaltenden und der übernehmenden Körperschaft **betreffend das übertragene Vermögen**, welche zwischen Spaltungsstichtag und dem Tag der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch abgeschlossen werden (**zB Verkauf und die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rückwirkungszeitraum**), wie folgt zu behandeln:

- **Bei Spaltungen mit Stichtagen nach dem 30.6.2023 sind diese bei Vorliegen einer entsprechenden Leistungsvereinbarung steuerlich anzuerkennen (siehe Rz 972I ff).**

Beispiel 1:

Die X-GmbH hat zwei Teilbetriebe (TB1 und TB2). Rückwirkend zum 31.12.X1 soll TB2 auf die Y-GmbH abgespalten werden. Eine Betriebsliegenschaft, die von TB1 und TB2 verwendet wird, geht mit dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tag auf die Y-GmbH über und wird dieser somit ab 1.1.X2 steuerlich zugerechnet. Die Betriebsliegenschaft soll der X-GmbH hinsichtlich der Nutzung durch den anderen Teilbetrieb überlassen werden.

Der X-GmbH kann aufgrund von § 34 Abs. 1 iVm § 18 Abs. 3 UmgrStG bei Vorliegen einer entsprechenden Entgeltsvereinbarung zwischen der X-GmbH und der Y-GmbH auch steuerlich ab 1.1.X2 ein fremdüblicher Mietzins für die Überlassung der Betriebsliegenschaft verrechnet werden. Die der X-GmbH verrechnete Mietzinszahlung wird daher bereits im Rückwirkungszeitraum steuerlich der übernehmenden Y-GmbH zugerechnet und führt bei dieser zu

Betriebseinnahmen; korrespondierend liegen bei der X-GmbH Betriebsausgaben vor.

- **Bei Spaltungen mit Stichtagen vor dem 1.7.2023 sind diese** steuerlich insoweit nicht anzuerkennen (**siehe Rz 973 ff**), als sie sich auf das übertragene Vermögen beziehen. Dies gilt insb. für den Verkauf und die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern im betreffenden Zeitraum.

Beispiel 2:

Die X-GmbH verkauft der Y-GmbH am 27.2.X02 eine Maschine. Ferner mietet sie von ihr ein Geschäftslokal. Rückwirkend per 31.12.X01 spaltet die X-GmbH ihren Betrieb in die Y-GmbH ab. Die X-GmbH behält sich nur die Betriebsgrundstücke zurück.

Da die Maschine als Teil des abgespaltenen Betriebes rückwirkend mit Ablauf des Spaltungsstichtages auf die Y-GmbH übergeht, ist der Verkauf steuerlich nicht anzuerkennen. Es liegt daher bei der Y-GmbH keine Anschaffung vor, bei der X-GmbH kommt es zu keinem steuerpflichtigen Veräußerungserlös. Das Mietverhältnis hingegen bleibt davon unberührt, da die Betriebsgrundstücke, zu denen das vermietete Geschäftslokal gehört, im Eigentum der X-GmbH verbleiben. Umgekehrt ist auch ein rückwirkendes Aufdecken von am Spaltungsstichtag offenen innerbetrieblicher Liefer- oder Leistungsbeziehungen auf Grund einer Auf- oder Abspaltung denkbar (siehe Rz 1677).

Rz 1600 wird wie folgt geändert:

6.2.2. Schlussbilanz

1660

Die spaltende Körperschaft hat gemäß § 2 Abs. 2 SpaltG zum Spaltungsstichtag eine Schlussbilanz aufzustellen und zwar auch dann, wenn der Spaltungsstichtag kein Regelbilanzstichtag ist. Wird als Spaltungsstichtag ein Regelbilanzstichtag gewählt, ist die Schlussbilanz mit dem Jahresabschluss ident. In der Schlussbilanz ist das gesamte Vermögen der spaltenden Körperschaft zum Spaltungsstichtag darzustellen. Da mit Ablauf des Spaltungsstichtages bei der spaltenden Gesellschaft hinsichtlich des übertragenen Vermögens der Gewinnermittlungszeitraum endet, dient die Schlussbilanz bei der spaltenden Gesellschaft als Grundlage für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns des übertragenen Vermögens im Jahr der Spaltung:

- Bei einer Aufspaltung endet jedenfalls mit Ablauf des Spaltungsstichtages das Wirtschaftsjahr der spaltenden Gesellschaft, da diese steuerlich mit Ablauf des Spaltungsstichtages als Steuersubjekt und Steuerobjekt untergeht.
- Bei einer Abspaltung endet für die spaltende Gesellschaft nur dann ein Wirtschaftsjahr, wenn der Spaltungsstichtag zugleich Regelbilanzstichtag ist. Erfolgt die Abspaltung

hingegen auf einen Zwischenstichtag, wird steuerlich mit dem Spaltungsstichtag das Wirtschaftsjahr nur hinsichtlich des abzusplattendes Vermögens beendet. Für das der abspaltenden Körperschaft verbleibende Vermögen wird das Wirtschaftsjahr hingegen nicht beendet. Bei der übernehmenden Körperschaft beginnt mit dem Ablauf des Spaltungsstichtages hinsichtlich des abgespaltenen Vermögens ein neues Wirtschaftsjahr (siehe VwGH 26.7.2007, 2006/15/0262).

Beispiel:

Die X-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) spaltet mit Vertrag vom 17.11.01 zum Stichtag 31.3.01 einen Betrieb in die bereits bestehende Y-GmbH ab. Das Wirtschaftsjahr der Y-GmbH endet am 30.9.01 Die Anmeldung der Spaltung zur Eintragung in das Firmenbuch erfolgt am 5.12.01.

Die X-GmbH hat im Kalenderjahr 01 die bis zum 31.3.01 erwirtschafteten Ergebnisse des abgespaltenen Betriebes und jene des ihr verbleibenden Restvermögens für das gesamte Kalenderjahr zu versteuern. Die Y-GmbH versteuert für das Wirtschaftsjahr 1.10.00 bis 30.9.01 zusätzlich zu den Erträgen ihres bisherigen Betriebes auch jene des übertragenen Betriebes, die ab dem 1.4.01 angefallen sind.

Auch bei grenzüberschreitenden Spaltungen nach dem EU-UmgrG hat die Aufstellung einer Schlussbilanz auf einen höchstens neun Monate vor der Anmeldung der beabsichtigten Spaltung liegenden Spaltungsstichtag zu erfolgen (§ 49 Z 2 EU-UmgrG); die Ausführungen zur nationalen Spaltungen gelten sinngemäß.

Rz 1662 wird wie folgt geändert:

6.2.4. Übertragungsbilanz(en)

6.2.4.1. Zweck der Übertragungsbilanz

1662

Das SpaltG kennt – **wie auch das EU-UmgrG** – keine das zu übertragende Vermögen beschreibende Bilanz. Da bei der Aufspaltung die Summe der Werte der Eröffnungsbilanzen (§ 2 Abs. 1 Z 12 SpaltG) bzw. bei der Abspaltung die Summe der Werte der Eröffnungsbilanz(en) und der Spaltungsbilanz (§ 2 Abs. 1 Z 12 SpaltG) nicht mit den Werten der Schlussbilanz im Hinblick auf eine mögliche Neubewertung übereinstimmen muss, wird dieser Mangel durch das Aufstellen einer steuerlichen Übertragungsbilanz zum Spaltungsstichtag wettgemacht. Diese Übertragungsbilanz dient dazu,

- das zu übertragende Vermögen mit den aus der Schlussbilanz abgeleiteten steuerlich maßgeblichen Werten auszuweisen (siehe Rz 1667)

- allfällig auf Grund der Aufwertungsoption gemäß § 33 Abs. 2 UmgrStG vorgenommene Aufwertungen von übertragenem ausländischen Vermögen (siehe Rz 1668 ff) darzustellen
- rückwirkend vorgenommene Korrekturen des übertragenen Vermögens erkennbar zu machen (siehe Rz 1672 ff) und
- den sich ergebenden Saldo als Übertragungskapital zu bezeichnen.

Sind an der Spaltung mehrere Körperschaften als neue oder übernehmende Körperschaften beteiligt, ist für jede rechtsnachfolgende Körperschaft eine eigene Übertragungsbilanz aufzustellen. Der Saldo aus den übertragenen Aktiva und Passiva stellt das jeweilige Übertragungskapital dar. Eine Übertragungsbilanz ist auch dann aufzustellen, wenn nur ein Kapitalanteil im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG übertragen wird.

Die Ausführungen gelten sinngemäß für grenzüberschreitende Spaltungen nach dem EU-UmgrG, das ebenfalls keine das zu übertragende Vermögen beschreibende Bilanz, sondern eine Beschreibung bzw. Zuordnung des Vermögens im Rahmen des Spaltungsplanes kennt (§ 49 Abs. 1 Z 12 EU-UmgrG).

Zur Darstellungsform der Übertragungsbilanz siehe Rz 1666.

Rz 1663 wird wie folgt geändert:

6.2.4.2. Vermögenszurechnung

6.2.4.2.1. Betriebe oder Teilbetriebe

1663

Besteht das Vermögen der spaltenden Körperschaft aus zwei (mehreren) Betrieben oder aus zwei (mehreren) Teilbetrieben, ist bei der Zuordnung der Aktiva und Passiva zu den Teilungsmassen in folgender Weise vorzugehen:

- [...]
- In der Folge kann von den rückwirkenden Korrekturen des **§ 33 Abs. 4 oder 5 UmgrStG idF vor AbgÄG 2023 bzw. § 33 Abs. 4 bzw. Abs. 5 idF AbgÄG 2023** in Verbindung mit § 16 Abs. 5 UmgrStG Gebrauch gemacht werden (siehe Rz 1672 ff).

[...]

Rz 1665 wird im letzten Satz wie folgt geändert (Textstraffung):

1665

[...] Die Übertragung von Verbindlichkeiten, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Einlagen in die Gesellschaft stehen, deren Kapitalanteil übertragen wird, ist verpflichtend,

wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Spaltungsstichtag erfolgte (§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG idF AbgÄG 2012, siehe Rz 737a).

Rz 1672 wird wie folgt geändert (Textstraffungen):

6.2.5.3. Rückwirkende Korrekturen bei der Aufspaltung

6.2.5.3.1. Ausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Einlagen

1672

Gemäß § 33 Abs. 4 UmgrStG gilt bei einer Aufspaltung die Rückwirkungsfiktion des § 33 Abs. 3 UmgrStG (siehe Rz 1659) für die nachfolgend angeführten Vorgänge nicht. Diese in die Zeit nach dem Spaltungsstichtag fallenden Vorgänge entfalten daher noch Wirkung für die spaltende (übertragende) Körperschaft und deren Gesellschafter:

- Gewinnausschüttungen der spaltenden Körperschaft auf Grund von Beschlüssen nach dem Spaltungsstichtag (gilt nicht für verdeckte Ausschüttungen, siehe dazu unten); Gewinnausschüttungen der spaltenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum vermindern daher gemäß § 4 Abs. 12 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2015 die Innenfinanzierung dieser Körperschaft.
- Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 durch die spaltende Körperschaft in der Zeit zwischen dem Spaltungsstichtag und dem Tag des Spaltungsbeschlusses (siehe § 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, wonach Einlagenrückzahlungen durch die übertragende Körperschaft im Rückwirkungszeitraum ihr Einlagenevidenzkonto mindern).
- Einlagen der Anteilsinhaber im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 in die spaltende Körperschaft in der Zeit zwischen dem Spaltungsstichtag und dem Tag des Spaltungsbeschlusses (siehe § 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, wonach Einlagen in die übertragende Körperschaft im Rückwirkungszeitraum ihr Einlagenevidenzkonto erhöhen).

[...]

Rz 1673 wird wie folgt geändert:

6.2.5.3.2. Rückwirkendes Verschieben von Aktiva und Passiva

1673

Neben den oben angeführten Vorgängen, welche bei einer Aufspaltung zwingend auf den Spaltungsstichtag rückzubeziehen sind, kann **§ 33 Abs. 4 UmgrStG idF vor AbgÄG 2023 bzw. § 33 Abs. 5 UmgrStG idF AbgÄG 2023** zufolge der zu übertragende (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil gemäß § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG rückwirkend zum

Spaltungsstichtag durch Verschieben von Wirtschaftsgütern zwischen den einzelnen (Teil-)Betrieben in seinem Umfang verändert werden. Dabei können nicht betriebszugehörige Wirtschaftsgüter mit einem (Teil-)Betrieb übertragen bzw. betriebszugehörige Wirtschaftsgüter einem anderen (Teil-)Betrieb zugeordnet werden.

[...]

Rz 1675 wird wie folgt geändert:

1675

Das Verschieben von Wirtschaftsgütern erfolgt durch Aufnahme bzw. Nichtaufnahme der jeweiligen Aktiva und Passiva in die Übertragungsbilanzen. Das Verschieben von Aktiva führt demnach zu einer Erhöhung des Übertragungskapitals für die den aufnehmenden Teilbetrieb neue oder übernehmende Körperschaft und zu einer spiegelbildlichen Verminderung des Übertragungskapitals für die den übertragenden Teilbetrieb neue oder übernehmende Körperschaft. Das Verschieben einer Aktiv- bzw. Passivpost ist dem Grunde nach unter Beachtung der Siebenjahresfrist nur mit einer unmittelbar zusammenhängenden Aktiv- bzw. Passivpost möglich; eine allfällige verbleibende „Restgröße“ von Passiva ist vor Vornahme allfälliger rückwirkender Korrekturen einer der Vermögensmassen sachgerecht zuzuordnen (siehe Rz 1663 dritter Bulletpoint). Zum Vorliegen eines Missbrauchsverdachts im Zusammenhang mit der Zuordnung einer „Restgröße“ bzw. durch Vornahme rückwirkender Korrekturen siehe aber Rz 1663.

Rückwirkende Entgeltvereinbarungen zwischen den an der Spaltung beteiligten Körperschaften sind hinsichtlich des verschobenen Vermögens gemäß § 34 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 18 Abs. 3 UmgrStG dann anzuerkennen, wenn sie spätestens am Tag des Abschlusses des Spaltungsplans bzw. Spaltungs- und Übernahmevertrages **nachweislich** abgeschlossen worden sind. **Dies ergibt sich**

- **für Spaltungen mit Stichtagen nach dem 30.6.2023 aufgrund der in § 18 Abs. 3 UmgrStG idF AbgÄG 2023 generell vorgesehenen Rückwirkungsmöglichkeit bei Umgründungen;**
- **für Spaltungen mit Stichtagen vor dem 1.7.2023 aufgrund der in § 18 Abs. 3 letzter Satz UmgrStG vorgesehenen Ausnahme vom sonst geltenden „Rückwirkungsverbot“** (siehe dazu auch Rz 1691).

Beispiel:

Wird in obigem Beispiel die Maschine des Teilbetriebes 1, die zu Teilbetrieb 2 in die C-GmbH verschoben wurde, auch nach der Spaltung von Teilbetrieb 1, der sich nunmehr in der B-GmbH befindet, genutzt, ist zwischen den beiden Gesellschaften bereits rückwirkend ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag eine dem

*Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende Miete zu verrechnen (siehe Rz 983).
Andernfalls können bei konzernverbundenen Gesellschaften verdeckte Ausschüttungen vorliegen.*

Siehe dazu auch Rz 1691.

Rz 1676 wird im letzten Absatz wie folgt geändert (Textstraffung):

1676

[...]

Jedenfalls besteht eine Verpflichtung zur Übertragung von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Einlagen in die Gesellschaft, deren Kapitalanteil übertragen wird, wenn diese innerhalb von zwei Jahren vor dem Spaltungstichtag erfolgten (§ 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG ~~idF AbgÄG 2012~~, siehe Rz 737a).

Rz 1678 wird im ersten Absatz wie folgt geändert:

6.2.5.4. Rückwirkende Korrekturen bei der Abspaltung

6.2.5.4.1. Korrekturen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG

1678

Wie bei der Aufspaltung ist **§ 33 Abs. 5 UmgrStG zufolge** auch bei der Abspaltung ein Verschieben von Wirtschaftsgütern zwischen Betrieben möglich. Eine Einschränkung dahingehend, dass in der spaltenden Körperschaft Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG verbleiben muss, besteht nicht.

[...]

Nach Rz 1678 wird die neue Rz 1678a eingefügt:

1678a

Auch im Falle von grenzüberschreitenden Abspaltungen nach dem EU-UmgrG besteht die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter zwischen Betrieben nach Maßgabe von § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG zu verschieben. Kommt es dabei im Hinblick auf die verschobenen Wirtschaftsgüter zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich, unterliegen diese Wirtschaftsgüter einer Entstrickungsbesteuerung gemäß § 6 Z 6 EStG 1988; Art. VI UmgrStG bleibt jedoch – trotz Einschränkung des Besteuerungsrechtes im Hinblick auf die verschobenen Wirtschaftsgüter – aufgrund von § 33 Abs. 5 letzter Satz UmgrStG weiterhin anwendbar.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH verfügt über eine inländische Betriebsstätte sowie eine in Deutschland belegene Betriebsstätte. Die deutsche Betriebsstätte

soll nach Art. VI UmgrStG von der A-GmbH in eine neu gegründete deutsche GmbH nach dem EU-UmgrG abgespalten werden; es liegt keine Ausgliederung im Sinne des § 47 Z 5 EU-UmgrG vor. Im Zuge der Abspaltung wird nach Maßgabe von § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG ein Wirtschaftsgut der inländischen Betriebsstätte der deutschen abzuspaltenden Betriebsstätte zugeführt.

Hinsichtlich des der deutschen Betriebsstätte zugeführten Wirtschaftsgutes kommt es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich; Art. VI UmgrStG und daher auch § 33 Abs. 5 iVm § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG bleiben insoweit anwendbar und es kommt hinsichtlich der der deutschen Betriebsstätte zugeführten Wirtschaftsgüter zur Entstrickungsbesteuerung nach Maßgabe von § 6 Z 6 EStG 1988.

Rz 1680 wird wie folgt geändert (Textstraffung):

6.2.5.4.3. Korrekturen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG

1680

Auf Grund von § 33 Abs. 5 UmgrStG idF AbgÄG 2005 kann die Vornahme einer vorbehaltenen Entnahme keine steuerliche Wirkung entfalten (~~für Umgründungen, die nach dem 31. Jänner 2006 beim Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet oder bei dem zuständigen FA gemeldet wurden, 3. Teil Z 11 UmgrStG~~). Wird dennoch eine Passivpost für vorbehaltene Entnahmen gebildet, führt eine Verzinsung und Tilgung bei der übernehmenden Gesellschaft zu einer verdeckten Ausschüttung, die bei der die Gläubigerstellung innehabenden spaltenden Gesellschaft unter § 10 Abs. 1 KStG 1988 fällt.

Rz 1683 wird wie folgt geändert:

6.2.6. Spaltungs- bzw. Restbilanz

1683

Im Falle der Abspaltung hat die spaltende Körperschaft nach § 2 Abs. 1 Z 12 SpaltG eine Spaltungsbilanz aufzustellen, die das nach der Spaltung verbleibende Vermögen zu unternehmensrechtlichen Werten ausweist. Aus diesen Ansätzen ist für steuerliche Zwecke eine Restbilanz abzuleiten, in der die steuerlich maßgebenden Buchwerte dargestellt werden (**vgl. § 33 Abs. 6 UmgrStG**). Die unternehmens- und steuerrechtlichen Ansätze müssen den in der Schlussbilanz ausgewiesenen Ansätzen entsprechen, da eine Neubewertung nicht möglich ist.

Das Erfordernis des Aufstellens einer Restbilanz ist eine steuerliche Ordnungsvorschrift und gehört nicht zu den Anwendungsvoraussetzungen des Art. VI UmgrStG.

Bei grenzüberschreitenden Abspaltungen nach dem EU-UmgrG ist die Erstellung einer Spaltungsbilanz, die das nach der Spaltung verbleibende Vermögen ausweist, nicht wie im SpaltG ausdrücklich vorgesehen; allerdings ist gemäß § 49

Z 12 EU-UmgrG im Spaltungsplan auch eine Beschreibung jenes Vermögens vorgesehen, das bei der die Spaltung vornehmenden Gesellschaft verbleiben soll; dieses ist gemäß § 49 Z 13 EU-UmgrG auch zu bewerten. Für steuerliche Zwecke sind die für dieses Vermögen maßgebenden Buchwerte darzustellen.

Rz 1687 wird wie folgt geändert:

6.3. Neue oder übernehmende Körperschaft (§ 34 UmgrStG)

6.3.1. Rechtsnachfolge

6.3.1.1. Unternehmens- und steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge

1687

Der spaltungsrechtliche Vermögensübergang von der übertragenden Körperschaft auf die neue oder übernehmende Körperschaft erfolgt durch Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 SpaltG (**dasselbe gilt, auch wenn nicht ausdrücklich in § 63 EU-UmgrG normiert, für spaltungsrechtliche Vermögensübertragungen nach dem EU-UmgrG**). Diese Regelung ist inhaltsgleich mit § 220 Abs. 2 Z 5 AktG (siehe Rz 114 ff). Der zivilrechtliche Vermögensübergang durch Gesamtrechtsnachfolge erfolgt mit dem Tag der Eintragung ins Firmenbuch. Für den Zeitraum zwischen Spaltungsstichtag und Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch wird durch § 2 Abs. 1 Z 7 SpaltG normiert, dass die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der neuen Gesellschaft vorgenommen gelten.

Auf Grund des Vermögensüberganges durch gesellschaftsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge im Wege einer Spaltung kommt es durch § 19 BAO zum Übergang der sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger (abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge – siehe dazu Rz 118 ff). Sollte ein Spaltungsvorgang nicht unter Art. VI UmgrStG fallen (siehe Rz 1802 ff), würde auch dieser Vermögensübergang kraft gesellschaftsrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge unter § 19 BAO fallen und abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge vorliegen.

Nach Rz 1689 wird die bisher gestrichene Überschrift 6.3.1.4. „Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich“ sowie die neue Rz 1960 eingefügt.

~~6.3.1.4.~~

~~entfällt~~

Randzahl 1690: ~~entfällt~~

6.3.1.4. Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich

1690

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des übernommenen Vermögens entsteht (zB im Rahmen einer „Import-Spaltung“ aufgrund des EU-UmgrG), ist gemäß § 34 Abs. 1a UmgrStG zu unterscheiden:

- **Entsteht das Besteuerungsrecht der Republik Österreich spaltungsbedingt erstmals, ist das übernommene Vermögen bei der übernehmenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen (steuerneutrale Neubewertung gemäß Teilstrich 1).**
- **Entsteht das Besteuerungsrecht der Republik Österreich wieder für übernommenes Vermögen, für das (ganz oder teilweise) in der Vergangenheit die Abgabenschuld bei der übernehmenden Körperschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft in der Vergangenheit nicht festgesetzt worden oder im Zuge eines Anteilstausches gemäß § 16 Abs. 1a UmgrStG nicht entstanden ist, ist das Vermögen bei der übernehmenden Körperschaft mit den fortgeschriebenen Buchwerten, höchstens aber mit dem gemeinen Wert anzusetzen („Reimport“ gemäß Teilstrich 2). Die spätere Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden gilt diesfalls nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO. Weist die übernehmende Körperschaft nach, dass Wertsteigerungen im übrigen EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös oder vom gemeinen Wert im Zeitpunkt des Ausscheidens abzuziehen.**

Zu den verschiedenen Fallkonstellationen der Entstehung des Besteuerungsrechts samt Beispielen siehe sinngemäß bereits näher Rz 160a ff.

Rz 1691 wird wie folgt geändert:

6.3.1.5. Schuldrechtliche Rechtsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum

1691

Durch Verweis in § 34 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG auf § 18 Abs. 3 UmgrStG werden die Bestimmungen des Art. III UmgrStG für den Zeitpunkt, ab dem schuldrechtliche Rechtsbeziehungen zwischen der spaltenden Körperschaft und der neuen oder übernehmenden Körperschaft steuerrechtlich anerkannt werden, für Spaltungsvorgänge anwendbar gemacht. Siehe dazu

- für Spaltungen mit Stichtagen nach dem 30.6.2023 (Rechtslage idF AbgÄG 2023) Rz 972I ff,
- für Spaltungen mit Stichtagen vor dem 1.7.2023 (Rechtslage idF vor AbgÄG 2023) Rz 973 ff.

Rz 1692 wird im zweiten Absatz wie folgt geändert (Textstraffung):

6.3.1.6. Bewertungsmethode

1692

[...]

Die Übernahme von teilwertberechtigten Beteiligungen vor Ablauf der Siebentelverteilung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 führt analog zur Regelung in Rz 1710 zur Fortsetzung der außerbilanzmäßigen Absetzung ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr. ~~Für Spaltungsverträge ab dem 1.1.2011 gilt, dass offene~~ **Noch offene** Siebentel aufgrund einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung oder aufgrund eines Verlustes anlässlich der Veräußerung bzw. eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 **sind** von der Regelung des § 4 UmgrStG umfasst ~~sind~~ (siehe dazu Rz 211).

Rz 1700 wird wie folgt geändert:

6.3.3. Internationale Schachtelbeteiligung

6.3.3.1. Entstehen oder Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

1700

§ 34 Abs. 3 UmgrStG regelt das Entstehen bzw. die Erweiterung sowie den Wegfall einer internationalen Schachtelbeteiligung bei der übernehmenden Körperschaft. Eine internationale Schachtelbeteiligung kann **bei Inlandsspaltungen nach dem SpaltG** nur bei der Spaltung zur Aufnahme entstehen oder erweitert werden. **Weiters kann eine internationale Schachtelbeteiligung durch grenzüberschreitende „Import-Spaltungen“ zur Neugründung nach dem EU-UmgrG von ausländischen Kapitalanteilen bei der übernehmenden inländischen Körperschaft („Herein-Spaltung“) entstehen.** Die in Rz 180 ff dargestellten Grundsätze gelten auch für die Spaltung.

Rz 1701 wird wie folgt geändert:

6.3.3.2. Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung

1701

Der Wegfall der Eigenschaft einer internationalen Schachtelbeteiligung ist sowohl bei der Aufspaltung als auch bei der Abspaltung möglich **und kann sowohl durch rein nationalen Spaltungen nach dem SpaltG als auch durch grenzüberschreitende Spaltungen nach dem EU-UmgrG eintreten (zB „Export-Spaltung“ von Kapitalanteilen).**

Jene Körperschaft, die nach der Spaltung über ein Beteiligungsausmaß verfügt, das nicht mehr die Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 erfüllt, kann zur Vermeidung einer sonst eintretenden Steuerpflicht eine Aufwertung hinsichtlich dieser Beteiligungsquote zum Spaltungsstichtag auf den höheren Teilwert vornehmen; **dabei kann es sich auch um die übertragende Körperschaft handeln.**

Beispiel:

Die M-GmbH verfügt über eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 mit einem Beteiligungsausmaß von 65% und einem Buchwert von 1.200. Der Teilwert dieser Beteiligung zum Spaltungsstichtag beträgt 2.400. Durch eine Abspaltung zum 31.12.01 wird eine Quote von 60% auf ein Schwesterunternehmen übertragen. Bei der M-GmbH verbleibt daher nach Abspaltung lediglich ein Beteiligungsausmaß von 5%.

Das bei der M-GmbH verbleibende Beteiligungsausmaß in Höhe von 5% vermittelt nicht mehr die Steuerneutralität hinsichtlich eines etwaigen Veräußerungsgewinnes. Um den Grundsatz der Entstrickung der stillen Reserven bei Umgründungsvorgängen beizubehalten, wird durch § 34 Abs. 3 Z 2 UmgrStG die Aufwertung des verbleibenden Beteiligungsausmaßes zum Spaltungsstichtag auf den höheren Teilwert ermöglicht. Die verbleibende Quote im Ausmaß von 5% und einem Buchwert von 92,31 wird auf den Teilwert in Höhe von 184,62 steuerneutral aufgewertet.

Von der auf Grund der steuerneutralen Aufwertung entstandenen Entsteuerung der zum Spaltungsstichtag bestehenden stillen Reserven ausgenommen sind bis zum Spaltungsstichtag umgründungsbedingt entstandene von der Steuerneutralität ausgenommene Unterschiedsbeträge im Sinne des § 34 Abs. 3 Z 1 UmgrStG (vgl. Rz 1161).

Die ausgenommenen Beträge sind bei Aufspaltungen mit Teilung der Schachtelbeteiligung im Verhältnis der übertragenen Teile der Schachtelbeteiligung und bei Abspaltungen im Verhältnis des übertragenen Teils der Schachtelbeteiligung zu dem bei der spaltenden Körperschaft verbleibenden Teil aufzuteilen. Zur Vermeidung von Auslegungsschwierigkeiten ist sicherzustellen, dass die von der spaltenden Körperschaft entsprechend abgestockten Evidenzdaten der übernehmenden Körperschaft übermittelt und von dieser in Evidenz

genommen werden. Der sich ergebende Betrag gilt als steuerlich maßgebender Buchwert des Anteils.

Der um die ausgenommenen Beträge gekürzte höhere Teilwert gilt als steuerlich maßgebender Buchwert und ist in Evidenz zu halten.

Rz 1703 wird wie folgt geändert:

6.4.1. Vortragsfähige Verluste der spaltenden Körperschaft

6.4.1.1. Gemeinsamkeiten bei der Auf- und Abspaltung

6.4.1.1.1. Allgemeines

1703

Grundvoraussetzung für den zwingenden objektbezogenen Übergang von Verlusten gemäß § 35 UmgrStG in Verbindung mit § 21 UmgrStG im Zuge einer Auf- und Abspaltung nach dem SpaltG ist, dass die Spaltung unter Buchwertfortführung erfolgt.

Macht die übertragende Körperschaft von der Aufwertungsoption gemäß § 33 Abs. 2 UmgrStG Gebrauch, ist ein diesem Vermögen zuzurechnender verbleibender Verlustvortrag mangels Buchwertfortführung vom Übergang auf die neue oder übernehmende Körperschaft ausgeschlossen und im Fall der Abspaltung von der übertragenden Körperschaft weiter vortrags- und abzugsfähig.

Zur Behandlung von Verlusten im Rahmen von grenzüberschreitenden Importspaltungen aufgrund des EU-UmgrG siehe Rz 194 zur Importverschmelzung.

Die Überschrift 6.4.1.1.2. wird wie folgt geändert:

6.4.1.1.2. Vorhandensein des verlusterzeugenden zu-spaltenden Vermögens am Stichtag

Rz 1728 wird wie folgt geändert:

6.5. Behandlung der Anteilsinhaber (§§ 36 und 37 UmgrStG)

6.5.1. Allgemeines

6.5.1.1. Übersicht

1728

Im Zuge einer Spaltung nach dem SpaltG (**bzw. dem EU-UmgrG**) kommt es zu einer Übertragung von Vermögen auf der Ebene von Körperschaften. Die Gegenleistung für die Vermögensübertragung wird jedoch grundsätzlich nicht der übertragenden Körperschaft, sondern ihren Gesellschaftern gewährt (**zur Ausgliederung nach dem EU-UmgrG siehe jedoch Rz 760a ff**). Bei den Gesellschaftern der spaltenden Gesellschaft kommt es wie im

Verschmelzungsrecht in umgründungsteuerlicher Betrachtungsweise mangels Vorliegen einer Veräußerung und Anschaffung zu einem außerhalb der Rückwirkungsfiktion liegenden Anteilstausch.

Auf Gesellschafterebene ist spaltungsrechtlich zwischen verhältnismahrender und nicht verhältnismahrender Spaltung zu unterscheiden. Siehe dazu auch Rz 1652:

- Verhältnismahrende Spaltung (§ 36 UmgrStG):

Darunter versteht man eine Spaltung, bei der die Gesellschafter der spaltenden Körperschaft nach der Spaltung an der(n) Nachfolgekörperschaft(en) im gleichen Verhältnis zueinander beteiligt sind wie vor der Spaltung. Dies gilt direkt bei der Spaltung zur Neugründung (siehe Rz 1732 ff) bzw. bei der Schwesterspaltung zur Aufnahme (siehe Rz 1759 ff) und indirekt bei einer Konzentrationsspaltung zur Aufnahme (siehe Rz 1739).

Beispiel:

A und B sind zu je 50% an der AB-GmbH beteiligt. Die AB-GmbH spaltet einen Teilbetrieb in die dem C zu 100% gehörende C-GmbH ab. Auf Grund des Umtauschverhältnisses von 1 : 1 sind A und B zu je 25% an der C-GmbH beteiligt, die Beteiligung des C sinkt auf 50%.

- Nicht verhältnismahrende Spaltung (§ 37 UmgrStG):

Diese liegt vor, wenn die Anteile an der(n) neuen oder übernehmenden Körperschaft(en) den Anteilshabern der spaltenden Körperschaft nicht in dem Verhältnis zugeteilt werden, das ihrer Beteiligung vor der Spaltung entspricht. In ihrer stärksten Ausprägung führt die nicht verhältnismahrende Spaltung zu einer Entflechtung der Gesellschafterstruktur ("entflechtende Spaltung"). Zur nicht verhältnismahrenden Spaltung zur Neugründung siehe Rz 1735 ff, zur nicht verhältnismahrenden Spaltung zur Aufnahme siehe Rz 1751 ff.

Rz 1730 wird im ersten Absatz wie folgt geändert:

6.5.1.2. Behandlung der Anteilshaber im Anwendungsbereich des UmgrStG

1730

Die §§ 36 und 37 UmgrStG regeln die **steuerlichen** Rechtsfolgen einer Spaltung nach dem SpaltG (**bzw. nach dem EU-UmgrG**) auf Gesellschafter- bzw. Anteilshaberebene. Dabei regelt § 36 UmgrStG im Rahmen der verhältnismahrenden Spaltung die steuerliche Behandlung der Anteilshaber der übertragenden Körperschaft und im Fall der Spaltung zur Aufnahme auch die steuerliche Behandlung der Anteilshaber der Nachfolgesellschaft.

§ 37 UmgrStG regelt die Rechtsfolgen für die Anteilshaber im Rahmen der nicht

verhältnismäßig Spaltung. Beide Bestimmungen sehen die grundsätzliche Steuerneutralität des Austausches von Anteilen im Zuge der Spaltung vor.

Die grundsätzliche Steuerneutralität ergibt sich aus der Formulierung, dass bei den Anteilshabern der spaltenden Körperschaft und im Falle einer Spaltung zur Aufnahme auch bei den Anteilshabern der übernehmenden Körperschaften der dem Spaltungsplan oder Spaltungs- und Übernahmevertrag entsprechende Austausch von Anteilen nicht als Tausch (Anschaffung und Veräußerung) gilt (§ 36 Abs. 1 erster Satz UmgrStG). Daraus folgt, dass die bei einer verhältnismäßig Spaltung erworbenen Anteile nicht als angeschafft gelten. Bei einer nicht verhältnismäßig Spaltung fallen die steuerrechtlich nach einer als verhältnismäßig geltenden Spaltung wertneutral getauschten Anteile nicht unter den Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 und lösen daher ebenfalls keinen Anschaffungstatbestand aus (siehe Rz 1733, § 37 Abs. 1 iVm Abs. 2 UmgrStG, Rz 1736).

[...]

Rz 1733 wird wie folgt geändert (Textstraffung):

6.5.2.1. Anteilstausch

1733

Bezogen auf die Spaltungsformen ist zu unterscheiden:

- Bei der verhältnismäßig Aufspaltung zur Neugründung geben die Anteilshaber ihre Anteile an der spaltenden Körperschaft zur Gänze gegen Gewährung von Anteilen (Gegenleistung) an den neuen Kapitalgesellschaften auf.
- Bei der verhältnismäßig Abspaltung zur Neugründung geben die Anteilshaber ihre Anteile an der spaltenden Körperschaft hingegen nur teilweise auf, sodass es zur (Wert)Minderung der Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen (Gegenleistung) an der (den) neuen Kapitalgesellschaft(en) kommt.

Dabei bleibt das Beteiligungsverhältnis der Anteilshaber der spaltenden Körperschaft zueinander sowohl an den Nachfolgekörperschaften bei einer Aufspaltung als auch an der spaltenden und deren Nachfolgekörperschaft(en) im Fall der Abspaltung unverändert.

Gemäß § 36 Abs. 1 erster Satz UmgrStG gilt auf Ebene der Anteilshaber der spaltenden Körperschaft der dem Spaltungsplan oder dem Spaltungs- und Übernahmevertrag entsprechende Anteilstausch nicht als ertragsteuerlicher Tauschvorgang (daher keine Veräußerung und Anschaffung nach § 6 Z 14 EStG 1988). Der Erwerb dieser neuen Anteile an der übernehmenden Körperschaft erfolgt mit Beginn des dem Spaltungstichtag folgenden Tages (steuerliche Rückwirkungsfiktion gemäß § 36 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG

~~für Spaltungsstichtage nach dem 31.12.2006~~). Gemäß § 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG sind jedoch für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich (~~AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012; § 36 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG ist erstmals auf Spaltungen mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012 anzuwenden~~). Aufgrund dieser Bestimmung werden die im Zuge der Spaltung erworbenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft mit dem Status der untergegangenen Anteile an der spaltenden Gesellschaft fortgeführt (Identitätsfiktion, siehe auch Rz 265 sowie Rz 1151): Die Steuerhängigkeit der spaltungsbedingt erworbenen Anteile ergibt sich folglich aus den untergegangenen Anteilen (siehe im Detail Rz 265).

[...]

Nach Rz 1733a wird die neue Rz 1733b eingefügt:

1733b

Ein steuerneutraler Anteilstausch auf Anteilsinhaberebene nach Maßgabe von § 36 Abs. 1 UmgrStG (siehe 1733 f) liegt aufgrund von § 36 Abs. 1a UmgrStG – wie bei der Verschmelzung – auch insoweit vor, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des übertragenen Vermögens auf Grund einer (grenzüberschreitenden) Spaltung eingeschränkt wird und daher Art. VI UmgrStG insoweit nicht anwendbar ist (§ 32 Abs. 1a UmgrStG). Die Anwendung von § 36 Abs. 1a UmgrStG setzt jedoch voraus, dass die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft in einem Staat des EU/EWR-Raumes ansässig sind, sodass es insbesondere auch bei inländischen Anteilsinhabern im Zuge der Spaltung zu einem steuerneutralen Anteilstausch kommt.

Siehe näher bereits Rz 264 zur Verschmelzung.

Rz 1734 wird wie folgt geändert:

6.5.2.2. Behandlung von Zuzahlungen der beteiligten Körperschaften

1734

Kommt es im Zuge der Spaltung zu unternehmensrechtlich gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 SpaltG zulässigen Zuzahlungen (bis 10% des Gesamtbetrags des Nennwerts der gewährten Anteile, „Spitzenausgleich“) der übertragenden oder übernehmender Körperschaften an die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft, kürzen diese die nach Rz 1733 ermittelten Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der gewährten Anteile an der übernehmenden Körperschaft (§ 36 Abs. 2 Z 1 UmgrStG); diese Zuzahlungen haben keine Auswirkungen auf

das Einlagenevidenzkonto. Durch die Kürzung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der neuen Anteile bleibt die Zuzahlung steuerhängig. Bei entsprechend niedrigen Anschaffungskosten bzw. Buchwerten kann es auch zu negativen Anschaffungskosten bzw. Buchwerten kommen.

Beispiel:

Fortsetzung des Beispiels aus Rz 1733a. Sollte es bei den übernehmenden Gesellschaften unter Beachtung der unternehmensrechtlichen Vorschriften zum Ansatz eines Stammkapitals von

– 100 bei der A-GmbH (davon je 50 für A und Y-GmbH) bzw.

– 200 bei der B-GmbH (davon je 100 für A und Y-GmbH) kommen,

wären Zuzahlungen der spaltenden Z-GmbH bis zur Höhe von 30 (10% der gewährten neuen Anteile von 300) unternehmensrechtlich zulässig. Sollten Zuzahlungen geleistet werden, sind diese bei den Gesellschaftern von den Anschaffungskosten bzw. Buchwert an den übernehmenden Gesellschaften abzusetzen.

Bei der die Zuzahlung tätigen Körperschaft sind die baren Zuzahlungen als ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Teil der Gegenleistung für die Übernahme des Vermögens der übertragenden Körperschaft nicht abzugsfähig.

Zur Zulässigkeit barer Zuzahlungen im Rahmen von Ab- und Aufspaltungen nach dem EU-UmgrG siehe § 47 Z 3 und Z 4 EU-UmgrG; diese dürfen 10% des Nennwerts (oder bei Fehlen eines solchen des rechnerischen Werts) der Anteile nicht überschreiten (§ 49 Abs. 1 Z 2 EU-UmgrG).

Rz 1735 wird wie folgt geändert:

6.5.3. Nichtverhältniswahrende Spaltung zur Neugründung

6.5.3.1. Allgemeines

1735

Zum Begriff "nichtverhältniswahrend" siehe Rz 1728.

Spaltungsrechtliche Voraussetzung für eine nichtverhältniswahrende Spaltung ist nach § 8 Abs. 3 SpaltG - von den Fällen der Zustimmungspflichtigkeit aller Anteilsinhaber abgesehen - die Zustimmung von neun Zehntel des gesamten Nennkapitals. Diesem Beschluss widersprechende Anteilsinhaber haben nach § 9 Abs. 1 SpaltG Anspruch auf Barabfindung ihrer Anteile. Zur steuerlichen Behandlung der Abfindungsberechtigten siehe Rz 1779.

Im Falle einer nicht verhältniswahrenden Spaltung aufgrund des EU-UmgrG gelten die in § 8 Abs. 3 SpaltG genannten Voraussetzungen ebenfalls (§ 56 Abs. 2 EU-UmgrG).

Rz 1736a wird wie folgt geändert:

1736a

§ 36 Abs. 3 UmgrStG regelt – analog zu § 5 UmgrStG – Ausnahmen vom steuerneutralen Anteilstausch. Demnach liegt kein steuerneutraler Tausch vor, wenn das Besteuerungsrecht Österreichs spaltungsbedingt eingeschränkt wird (~~anzuwenden für Spaltungen, die nach dem 31.12.2007 beschlossen werden~~). Dabei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Soweit das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft eingeschränkt wird, sind diese bei der übernehmenden Körperschaft mit dem Fremdvergleichswert (bis 31.12.2015 mit dem gemeinen Wert) anzusetzen (§ 36 Abs. 3 Z 1 UmgrStG). § 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988 sind sinngemäß anzuwenden, weshalb im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber EU/EWR-Staaten ein Antrag auf Ratenzahlung von der übernehmenden Körperschaft gestellt werden kann (bis 31.12.2015: ein Antrag auf Nichtfestsetzung).

§ 36 Abs. 3 Z 1 UmgrStG betrifft ~~somit~~ ausschließlich Fälle der Anteilsauskehrung anlässlich von down-stream-Ab- oder -Aufspaltungen von Kapitalanteilen. Dies ist dann der Fall, wenn die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft down-stream ab- oder aufgespalten wird und die Anteile an der Tochtergesellschaft spaltungsbedingt an ausländische Anteilsinhaber der Muttergesellschaft ausgekehrt werden (vorausgesetzt, mit dem betreffenden Staat besteht ein dem OECD-Musterabkommen folgendes DBA und dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Anteilsinhaber der Muttergesellschaft kommt das alleinige Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Veräußerungsgewinnes zu). Zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommt es aber auch dann, wenn eine Anteilsauskehr an mit diesen Anteilen steuerbefreite inländische Anteilsinhaber erfolgt; ein Antrag auf Ratenzahlung (bis 31.12.2015: Antrag auf Nichtfestsetzung) kann in diesen Fällen nicht gestellt werden (siehe auch Rz 265a). Aufgrund des Verweises in § 36 Abs. 4 UmgrStG auf § 5 UmgrStG ergibt sich diese Rechtsfolge für down-stream-Auf- oder -Abspaltungen mit Anteilsauskehr auch bereits aus § 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG (siehe Rz 1747 zum zweiten Fiktionsschritt). Auf andere als ausgekehrte Anteile kommt § 36 Abs. 3 Z 1 UmgrStG (wie auch § 5 Abs. 1 Z 4 UmgrStG) nicht zur Anwendung, auch wenn diese aus Anlass einer down-stream-Verschmelzung gewährt werden (zB neue Anteile oder eigene Anteile der übernehmenden Körperschaft; dazu gleich).

- Werden ausländischen Anteilsinhabern eigene Anteile (Aktien oder GmbH-Anteile) der übernehmenden Körperschaft gewährt (§ 36 Abs. 3 Z 2 UmgrStG), sind diese mit dem Fremdvergleichswert anzusetzen, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich

hinsichtlich dieser Anteile eingeschränkt wird. Ein Antrag auf Ratenzahlung kann gestellt werden, wenn die Einschränkung gegenüber einem EU/EWR-Staat erfolgt (sinngemäße Anwendung von § 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988); dafür ist die Ansässigkeit der Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft maßgeblich.

§ 36 Abs. 3 Z 2 UmgrStG kommt daher dann zur Anwendung, wenn von der übernehmenden Gesellschaft eigene Anteile ausgekehrt werden, bei denen es sich nicht um Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft handelt (dann ist Z 1 anzuwenden).

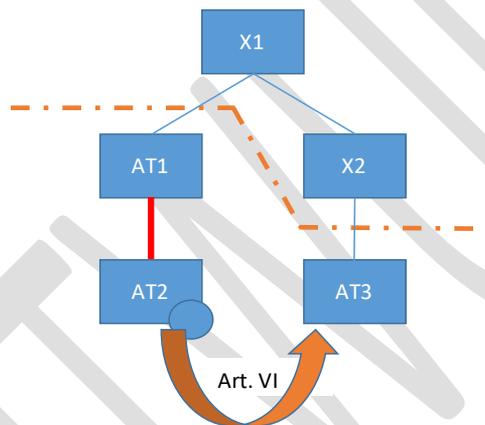
- **Für Spaltungen (und Verschmelzungen, dazu Rz 265c ff) im Konzern ohne Gewährung einer Gegenleistung, denen ein Spaltungstichtag nach dem 30.6.2023 zu Grunde liegt, ist § 36 Abs. 1 Z 6 UmgrStG anzuwenden, wenn dabei Vermögen ohne Gewährung einer Gegenleistung auf einen ausländischen Beteiligungsstrang übertragen wird. Erfasst sind somit – analog zu § 5 Abs. 1 Z 6 UmgrStG – nur side-stream-Spaltungen sowie diagonale Spaltungsvorgänge. Soweit aufgrund einer solchen Spaltung ohne Gewährung einer Gegenleistung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der spaltenden Körperschaft eingeschränkt wird, gilt Folgendes: Werden in weiterer Folge Anteile an der neuen oder übernehmenden Körperschaft durch die ausländischen Anteilsinhaber veräußert oder scheiden diese sonst aus dem Betriebsvermögen aus, entsteht insoweit bei den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft eine Steuerschuld hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem Fremdvergleichswert (§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988) der Anteile an der spaltenden Körperschaft zum Spaltungstichtag (keine Ratenzahlung). Zu einer Besteuerung kommt es somit auch in diesem Fall nicht bereits unmittelbar anlässlich der Spaltung, sondern, wie bei der Verschmelzung, erst dann, wenn die Anteile an der übernehmenden Körperschaft – an denen Österreich kein Besteuerungsrecht zukommt – in weiterer Folge durch die ausländischen Anteilsinhaber veräußert werden oder bei diesen aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.**

Im Falle von Abspaltungen handelt es sich – anders als bei Aufspaltungen sowie bei Verschmelzung – beim Buchwert jedoch nicht um den Buchwert der gesamten Anteile an der übertragenden Gesellschaft, sondern um den Buchwert jener Anteile, deren Besteuerungsrecht spaltungsbedingt eingeschränkt wird. Folglich unterliegt nur der Unterschiedsbetrag zwischen

dem spaltungsbedingten Abstockungsbetrag des Buchwertes gemäß § 36 Abs. 2 Z 2 iVm § 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG und dem darauf entfallenden Fremdvergleichswert der Entstrickungsbesteuerung.

Beispiel:

Die im Ausland ansässige Körperschaft X1 ist zu je 100 % an der ebenfalls im Ausland ansässigen Körperschaft X2 sowie an der inländischen Körperschaft AT1-GmbH beteiligt. Die AT1-GmbH ist wiederum zu 100 % an der inländischen Körperschaft AT2-GmbH beteiligt (Buchwert der Beteiligung: 100; Fremdvergleichswert: 500). Mit Stichtag 31.12. spaltet die AT2-GmbH einen Teilbetrieb (40 % des Verkehrswerts des Vermögens von AT2) auf die von der ausländischen X2 neu gegründete, im Inland ansässige AT3-GmbH nach Art. VI UmgrStG ab. Auf die Gewährung einer Gegenleistung an die Anteilsinhaberin der spaltenden AT2-GmbH, die AT1-GmbH, wird konzernintern verzichtet.



Die Spaltung führt zu einer "Entwertung" der Anteile der AT1-GmbH an der AT2-GmbH und insoweit zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts bei der AT1-GmbH hinsichtlich der Anteile an der AT2-GmbH gemäß § 36 Abs. 3 Z 3 UmgrStG; die Besteuerung der Anteilsehaberebene erfolgt künftig bei X2 (Österreich kommt kein Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Anteile zu). Zwar führt die Abspaltung des Teilbetriebes als solche weder vermögensbezogen noch auf Anteilsehaberebene bei der AT1-GmbH zu einer unmittelbaren Entstrickungsbesteuerung. Veräußert jedoch die ausländische X2 in weiterer Folge Anteile an der übernehmenden AT3-GmbH, kommt es insoweit im Jahr der Veräußerung aufgrund von § 36 Abs. 3 Z 3 UmgrStG zur Entstehung der Steuerschuld bei der AT1-GmbH hinsichtlich des Unterschiedsbetrages des spaltungsbedingten Abstockungsbetrages des Buchwertes in Höhe von 40 und dem darauf entfallenden Fremdvergleichswert (§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988) der Anteile in Höhe von 200 an der spaltenden Körperschaft zum Spaltungsstichtag ($200 - 40 = 160$).

Zum Anwendungsbereich der Regelung siehe bereits Rz 265c ff.

Rz 1737 wird wie folgt geändert:

**6.5.3.3. Behandlung von Zuzahlungen von Anteilshabern (§ 37 Abs. 4 UmgrStG)
1737**

- Sollte es zu einem Tausch von nicht wertgleichen Anteilen kommen, kann die drohende Vermögensverschiebung durch Zuzahlungen an die sonst benachteiligten Anteilshaber vermieden werden. Im Gegensatz zu den gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 SpaltG mit 10% des auf die gewährten Anteile entfallenden anteiligen Betrages des Nennkapitals beschränkten baren Zuzahlungen der beteiligten Körperschaften (Spitzenausgleich, siehe Rz 1734) sind Zuzahlungen von den Anteilshabern der an der Spaltung beteiligten Körperschaften, nach der genannten Vorschrift des SpaltG **und des EU-UmgrG** unbeschränkt zulässig.
- Für die Zuzahlungen von Anteilshabern sehen § 37 Abs. 2 und Abs. 4 UmgrStG vor, dass diese die Steuerneutralität des Anteilstausches nicht hindern, sofern sie nicht wesentlich sind. Eine Zuzahlung ist nicht wesentlich, solange sie ein Drittel des gemeinen Wertes, somit des Verkehrswertes, der vom Zuzahlungsempfänger erhaltenen Anteile nicht übersteigt. Die Zuzahlung selbst zählt nicht zur Bemessungsgrundlage für die "Drittelgrenze". Somit gilt für Zuzahlungen:
 - [...]

[...]

Rz 1739 wird im ersten Absatz wie folgt geändert (Textstraffung):

6.5.4. Verhältniswahrende Spaltung zur Aufnahme

6.5.4.1. Verhältniswahrende Konzentrationsspaltung

1739

Bei einer verhältnismäßig wahren Konzentrationsspaltung (= Auf- oder Abspaltung zur Aufnahme in fremde übernehmende Gesellschaften) liegt eine gänzliche oder teilweise Aufgabe der Beteiligung an der spaltenden Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an einer bereits bestehenden übernehmenden Kapitalgesellschaft vor. Die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft gelten rückwirkend als mit dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag als erworben (steuerliche Rückwirkungsfiktion gemäß § 36 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG ~~für Spaltungsstichtage nach dem 31.12.2006~~). Nach § 36 UmgrStG unterbleibt eine Besteuerung der im Spaltungs- und Übernahmevertrag festgelegten Gegenleistung. Für Zwecke der Ermittlung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile im Zuge einer Spaltung zur Aufnahme gilt gemäß § 36 Abs. 4 UmgrStG – soweit auf die Anteilshaber der

spaltenden Gesellschaft nicht § 33 Abs. 7 und § 34 Abs. 2 UmgrStG anzuwenden sind – abgabenrechtlich folgendes Grundprinzip:

[...]

Die Rz 1753 wird neu eingefügt und die bisherige Rz 1753 wird zu 1753a:

6.5.5.2. Nicht verhältnismäÙende Konzernspaltung

1753

Erfolgt eine nichtverhältnismäÙende Konzernspaltung zur Aufnahme ohne Gewährung von Anteilen durch die übernehmende Körperschaft, ist hinsichtlich der Bestimmung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte von einer Dreifachfiktion auszugehen, die sich von der Konzentrationsspaltung zur Aufnahme in der Reihenfolge der fiktiven Schritte wie folgt unterscheidet:

- **Zunächst ist wie bei der verhältnismäÙenden Spaltung zur Aufnahme von einer fiktiven Auf- oder Abspaltung zur Neugründung auszugehen (1. Fiktionsschritt).**
- **In der Folge wird der Anteilstausch (§ 37 Abs. 1 UmgrStG) an den fiktiven Zwischengesellschaften vorgenommen, sodass bereits an den Zwischengesellschaften die vom Beteiligungsverhältnis an der spaltenden Kapitalgesellschaft abweichenden Beteiligungsstrukturen hergestellt werden. In diesem fiktiven Schritt ist auch die Zuzahlung zu berücksichtigen (2. Fiktionsschritt),**
- **dem eine fiktive Verschmelzung der fiktiven Zwischengesellschaft(en) auf die übernehmenden Gesellschaften folgt (3. Fiktionsschritt).**

Der Anteilstausch (2. Fiktionsschritt) führt nur dann zu keiner Realisierung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven, wenn spaltungs- und übernahmungsvertragsgemäÙ

- **der Anteilstausch ausschließlich zwischen den Gesellschaftern der spaltenden Gesellschaft erfolgt (siehe zur nicht verhältnismäÙenden upstream-Abspaltung auch Rz 1756 zweiter Teilstrich),**
- **lediglich Anteile an der spaltenden und der (den) Nachfolgekörperschaft(en) getauscht werden und**
- **keine wesentlichen Zuzahlungen geleistet werden. Zu den Rechtsfolgen im Fall von wesentlichen Zuzahlungen siehe Rz 1737 f.**

Siehe zur Dreifachfiktion anhand eines Beispiels zur nicht verhältnismäßigen up-stream-Abspaltung Rz 1756.

Rz 1753 wird (inhaltlich unverändert) zu 1753a:

6.5.5.2.1. Nicht verhältnismäßige down-stream-Aufspaltung

1753a

Bei Vorliegen einer nichtverhältnismäßigen Spaltung ist nach § 37 UmgrStG von spaltungs- und übernahmevertragsgemäßen Austauschvorgängen nach Durchführung einer verhältnismäßigen Spaltung auszugehen. Zur verhältnismäßigen down-stream-Aufspaltung siehe Rz 1741 ff. Zu den steuerlichen Rechtsfolgen von Zuzahlungen zum Ausgleich eines nicht wertgleichen Anteilstausches siehe Rz 1736.

6.5.5.2.2. Nicht verhältnismäßige down-stream-Abspaltung

Rz 1754 wird im ersten Satz wie folgt geändert:

1754

Siehe dazu auch sinngemäß Rz 1753a.

[...]

6.5.5.2.3. Nicht verhältnismäßige up-stream-Aufspaltung

Rz 1755 wird wie folgt geändert:

1755

Zur verhältnismäßigen up-stream-Aufspaltung siehe Rz 1749. Sollte bei einer up-stream-Aufspaltung keine Verhältnismäßigkeit zwischen den Verkehrswerten der auf die Muttergesellschaften übergegangenen Teilungsmassen und den Beteiligungsverhältnissen bestehen und diese auch nicht durch Adaptierung der Teilungsmassen oder durch Querbeteiligung herstellbar sein, ist die Regel des § 37 Abs. 4 UmgrStG über Zuzahlungen bei nicht verhältnismäßigen Spaltungen im Rahmen der "Drittelbegrenzung" entsprechend anzuwenden; **siehe dazu Rz 1737. Zuzahlungen in Ergänzung zum Austausch von Anteilen haben dabei zwischen den übernehmenden Körperschaften in ihrer Funktion als Gesellschafter der abspaltenden Körperschaft zu erfolgen (§ 37 Abs. 1 UmgrStG).**

Rz 1756 wird wie folgt geändert:

6.5.5.2.4. Nicht verhältnismäßige up-stream-Abspaltung

1756

Zur verhältnismäßigen up-stream-Abspaltung siehe Rz 1750.

Eine up-stream-Abspaltung bei einer Mehrheit von Gesellschaftern ist auch in nicht verhältnismäßiger Form möglich. Dabei wird ~~nur~~ **entweder** auf eine **nicht alle** Gesellschafter-Kapitalgesellschaften ~~oder nur auf einzelne~~ Gesellschafter-Kapitalgesellschaften abgespalten **oder die Abspaltung von Vermögen erfolgt zwar auf alle Gesellschafter-Kapitalgesellschaften, diese sollen aber nachfolgend abweichend vom bisherigen Beteiligungsverhältnis an den abgespaltenen Vermögen beteiligt sein.**

Ein Ausgleich für den Vermögens- und Werteabgang auf Ebene der Gesellschafter kann erfolgen

- durch eine im Spaltungs- und Übernahmevertrag verankerte
 - Gewährung von neuen Anteilen durch die übernehmende Gesellschafter-Kapitalgesellschaft im Wege der Kapitalerhöhung und/oder Abfindung mit eigenen Anteilen, oder
 - Gewährung (Übertragung) von Anteilen der übernehmenden Gesellschafter-Kapitalgesellschaft durch deren Gesellschafter, oder
 - Gewährung (Übertragung) von Anteilen an der spaltenden Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschafter-Kapitalgesellschaft

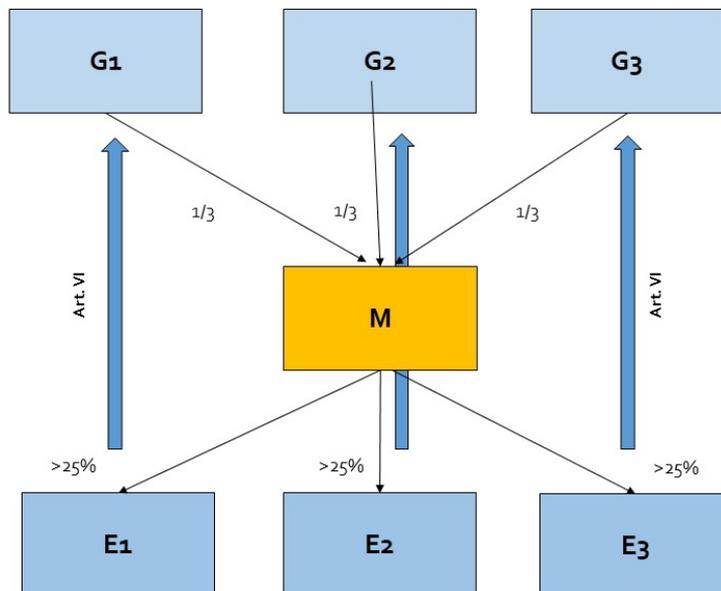
an die übrigen Gesellschafter der abspaltenden Kapitalgesellschaft im Rahmen des § 37 UmgrStG

- durch Zuzahlungen gemäß § 37 Abs. 4 UmgrStG; **s**Siehe dazu Rz 1737 f. **Dabei haben Zuzahlungen in Ergänzung zum Austausch von Anteilen zwischen den übernehmenden Körperschaften in ihrer Funktion als Gesellschafter der abspaltenden Körperschaft (unter Beachtung der Drittelgrenze) zu erfolgen (vgl. § 37 Abs. 1 UmgrStG).**

Beispiel:

G1, G2 und G3 sind zu je einem Drittel an M beteiligt; M hält ua qualifizierte Beteiligungen an E1, E2 und E3, die in einem einheitlichen Spaltungs- und Übernahmevertrag im Wege einer nicht verhältnismäßigen up-stream-Abspaltung auf G1, G2 und G3 ohne Anteilsgewährung nach Art. VI UmgrStG übertragen werden sollen. Zur Wahrung der Äquivalenz leistet G1 Ausgleichszahlungen an G2 und G3 unter Einhaltung der Drittelgrenze des

§ 37 Abs. 4 UmgrStG.



Hinsichtlich der Bestimmung der Buchwerte der Anteilsinhaber ist von einer Dreifachfiktion auszugehen:

- **In einem ersten Fiktionsschritt ist von einer verhältnismäßigen Abspaltung zur Neugründung auszugehen; G1, G2 und G3 sind an den drei fiktiven Zwischengesellschaften jeweils zu einem Drittel beteiligt.**
- **Im zweiten Fiktionsschritt erfolgt der Anteilstausch an den fiktiven Zwischengesellschaften, sodass G1, G2 und G3 jeweils Alleingesellschafter jener Zwischengesellschaft sind, deren Anteile ihnen entsprechend dem Spaltungs- und Übernahmevertrag zugeordnet werden. In diesem fiktiven zweiten Schritt haben auch die Ausgleichszahlungen in Ergänzung zum Austausch von Anteilen zu erfolgen und zwar zwischen den übernehmenden Körperschaften G1, G2 und G3 in ihrer Funktion als Gesellschafter der abspaltenden Körperschaft; dabei ist die Drittelgrenze zu beachten (vgl. § 37 Abs. 1 UmgrStG).**
- **Im fiktiven dritten Schritt wird die Verschmelzung der jeweiligen Zwischengesellschaften auf ihre Alleingesellschafter G1, G2 bzw. G3 angenommen.**

Rz 1767 wird wie folgt geändert:

6.5.8. Internationale Schachtelbeteiligung

1767

Zu den Rechtsfolgen einer umgründungsbedingt entstehenden bzw. erweiterten internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 siehe allgemein Rz 172 ff.

Sind von einer Auslandsspaltung im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG auf Ebene der Anteilsinhaber inländische, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften betroffen,

kann es zu folgenden Veränderungen in der Beteiligungsquote oder der Zusammensetzung der Beteiligungen kommen:

- Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung (siehe Rz 1768 f)
- Erweiterung (Veränderung des Ausmaßes) einer internationalen Schachtelbeteiligung (siehe Rz 1770)
- Veränderung des Ausmaßes durch Zurechnung zu einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung (siehe Rz 1771)
- Untergang bzw. Wegfall einer internationalen Schachtelbeteiligung (siehe Rz 1772).

Die Tatbestände des Entstehens, der Erweiterung und Veränderung des Ausmaßes einer internationalen Schachtelbeteiligung können bei Spaltungen nach dem SpaltG nicht eintreten, **weil** da von diesem nur Spaltungen inländischer Kapitalgesellschaften erfasst sind.

Neben Auslandsspaltungen können die Tatbestände des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung jedoch auch bei grenzüberschreitenden Spaltungen nach dem EU-UmgrG eintreten; diesfalls ist die Regelung des § 36 Abs. 5 Z 1 UmgrStG (idF AbgÄG 2023) anwendbar.

Rz 1768 wird wie folgt geändert:

6.5.8.1. Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung

1768

§ 36 Abs. 5 Z 1 UmgrStG regelt das Entstehen von internationalen Schachtelbeteiligungen **bei Spaltungen im Sinne des § 32 Abs. 1 UmgrStG bei einer Körperschaft als Anteilsinhaberin; die Regelung kann sowohl bei Auslandsspaltungen als auch bei grenzüberschreitenden Spaltungen nach dem EU-UmgrG eine Rolle spielen** bei Auslandsspaltungen.

Im Zuge einer Auslandsspaltung entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung, wenn vor der Spaltung weder an der spaltenden noch an der übernehmenden Kapitalgesellschaft eine internationale Schachtelbeteiligung bestand, eine solche jedoch nach der Spaltung an einer der an der Spaltung beteiligten ausländischen Kapitalgesellschaften entsteht. Dieses Entstehen kann

- einerseits durch eine nicht verhältnismäßige Auslandsspaltung oder
- andererseits durch eine Spaltung einer bisher nicht unter § 10 Abs. 2 KStG 1988 fallenden ausländischen Kapitalgesellschaft (zB deutsche Genossenschaft), an der eine qualifizierte Beteiligung besteht, auf eine Kapitalgesellschaft, an der vor der Spaltung keine Beteiligung bestand, die aber die Voraussetzungen für eine internationale

Schachtelbegünstigung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 erfüllt. Kommt es im Zuge dieser Spaltung zum Entstehen einer entsprechenden qualifizierten Beteiligung der inländischen Gesellschafterkapitalgesellschaft, entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung.

Im Zuge von grenzüberschreitenden Spaltungen nach dem EU-UmgrG (zulässig nur zur Neugründung) kann eine internationale Schachtelbeteiligung bei der inländischen Anteilsinhaberin der spaltenden Körperschaft entstehen. Dies ist der Fall, wenn begünstigtes Vermögen grenzüberschreitend auf eine EU/EWR-Gesellschaft übertragen wird und der inländischen Anteilsinhaberin die Anteile an der übernehmenden EU-Gesellschaft gewährt werden, die die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 erfüllt.

Mangels Vorliegen eines Anschaffungstatbestandes entsteht spaltungsbedingt bei den Anteilsinhabern der spaltenden bzw. übernehmenden Körperschaft immer eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung (siehe Rz 988). Das bedeutet, dass eine Option zur Steuerwirksamkeit anlässlich der Spaltung nicht ausgeübt werden kann. Die Rechtsfolge des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung ist, dass sowohl die stillen Reserven in den Anteilen an der spaltenden Gesellschaft als auch die stillen Reserven in den Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft – als Ausnahme vom für internationale Schachtelbeteiligungen geltenden Grundsatz der Steuerneutralität – steuerhängig bleiben. Im Falle einer späteren Veräußerung kommt es daher hinsichtlich dieser bis zum Spaltungsstichtag entstandenen stillen Reserven zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn; dabei ist von den Wertverhältnissen am Spaltungsstichtag auszugehen. Ab dem Spaltungsstichtag entstehende stille Reserven in der nunmehrigen internationalen Schachtelbeteiligung sind steuerneutral.

Die einjährige Behaltefrist des § 10 Abs. 2 KStG 1988 beginnt bei den Anteilsinhabern aufgrund der Rückwirkung des Beteiligungserwerbs gemäß § 36 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG mit dem Tag nach dem Spaltungsstichtag zu laufen (vgl. Rz 297 letzter Bulletpoint zur Verschmelzung sowie Rz 1163 zur Einbringung).

Rz 1769 wird wie folgt geändert:

1769

Treten im Falle

- einer Aufspaltung zur Neugründung oder zur Aufnahme einer ausländischen Körperschaft, an der ein die internationale Schachtelbeteiligung verkörpernder Anteil

besteht, andere Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung erfüllen, bzw.

- einer Abspaltung zur Neugründung oder zur Aufnahme neben die bestehen bleibende internationale Schachtelbeteiligung andere Beteiligungen im gleichen Ausmaß, ersetzt bzw. ergänzt die neue Beteiligung die bereits bestehende. Da dieser Vorgang nach § 36 Abs. 1 erster Satz UmgrStG nicht als Tausch gilt, liegt kein Untergang und kein anschließender Neuerwerb von Anteilen vor (Beteiligungsfortsetzung). Demnach liegt auch kein Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung mit der Rechtsfolge einer Ausnahme von der Steuerneutralität vor; das bedeutet, dass die Option zur Steuerwirksamkeit nicht ausgeübt werden kann. Die neuen und die ggf. bestehen bleibenden Anteile setzen die ursprüngliche internationale Schachtelbeteiligung an der spaltenden Kapitalgesellschaft ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag unverändert fort.

Beispiel:

An der deutschen Y-GmbH und der deutschen Z-GmbH sind die inländische A-GmbH mit jeweils 5% und die inländische B-GmbH mit jeweils 95% beteiligt. Die beiden deutschen Kapitalgesellschaften werden nicht verhältnismäßig auf die neugegründeten deutschen Kapitalgesellschaften C-GmbH und D-GmbH dergestalt aufgespalten, dass die A-GmbH 100% der Anteile an der C-GmbH und die B-GmbH 100% der Anteile an der D-GmbH erhält.

Für die A-GmbH ist durch die Spaltung eine internationale Schachtelbeteiligung entstanden. Dies hat zur Folge, dass die in den Anteilen an den untergegangenen Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven in Form einer Ausnahme von der Steuerneutralität an der Nachfolgegesellschaft C-GmbH steuerhängig bleiben. Bei der B-GmbH ersetzt die 100% Beteiligung an der D-GmbH die internationalen Schachtelbeteiligungen an den übertragenden Gesellschaften.

Zum Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung kommt es allerdings dann, wenn eine bisher nicht unter die internationale Schachtelbegünstigung fallende Beteiligung durch eine Auslandsspaltung zu einer internationalen Schachtelbeteiligung wird, selbst wenn die Beteiligung an der spaltenden Kapitalgesellschaft eine internationale Schachtelbeteiligung darstellt. **Für grenzüberschreitende Spaltungen nach dem EU-UmgrG, die ausschließlich zur Neugründung und nicht zur Aufnahme erfolgen können, ist diese Konstellation des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung folglich nicht relevant.**

[...]

Rz 1772 wird wie folgt geändert:

6.5.8.4. Untergang einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung 1772

Fallen auf Grund einer Auslandsspaltung **oder einer grenzüberschreitenden Spaltung iSd EU-UmgrG** die Voraussetzungen für eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 weg, gilt der höhere Teilwert, abzüglich auf Grund früherer Umgründungen entstandener Ausnahmen von der Steuerneutralität, als Buchwert der Beteiligung. Damit bleiben die bis zum Spaltungsstichtag bei der internationalen Schachtelbeteiligung angesammelten steuerneutralen stillen Reserven auch nach dem umgründungsbedingten Wegfall der internationalen Schachtelbeteiligung steuerfrei. Sollte beim Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung der Buchwert über dem Teilwert liegen, ist der Buchwert fortzuführen. Liegt aber der Teilwert über dem Buchwert, nach Abzug der von der Steuerneutralität ausgenommenen Teile aber darunter, ist kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung der Teilwert abzüglich der von der Steuerneutralität ausgenommenen Teile als Buchwert anzusetzen (§ 36 Abs. 5 Z 2 UmgrStG).

Als Bewertungsstichtag im Falle des Wegfalls einer internationalen Schachtelbeteiligung auf Gesellschafterebene im Zuge einer Spaltung gilt der gesetzliche Spaltungsstichtag.

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist zu 50% Gesellschafterin der deutschen B-GmbH. Diese Beteiligung stellt eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 dar. Wird dieser Kapitalanteil im Zuge einer Abspaltung von Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG zur Aufnahme von der deutschen X-GmbH auf die B-GmbH auf weniger als 10% verringert, sind damit die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung auf Grund der Spaltung weggefallen. Der Buchwert des weniger als 10% betragenden Anteils an der B-GmbH ist daher um die bis zum Spaltungsstichtag steuerfreien stillen Reserven des bisherigen 50%-Anteils steuerneutral aufzuwerten.

Eine steuerneutrale Aufwertung auf den höheren Teilwert erfolgt nicht, wenn die Beteiligung an der ausländischen Körperschaft zwar formal eine internationale Schachtelbeteiligung ist, aber auf Grund des § 10 Abs. 4 KStG 1988 in der Fassung vor JStG 2018 oder § 10a KStG 1988 die Wirkungen des § 10 Abs. 3 KStG 1988 nicht tatsächlich vermittelt.

Rz 1779 wird wie folgt geändert:

6.6.2. Anteilsabfindung

1779

§ 11 SpaltG sieht vor, dass den Gesellschaftern der spaltenden Körperschaft ein Barabfindungsangebot anzubieten ist, wenn eine nicht verhältnismäßige Spaltung (§ 9

SpaltG) oder eine rechtsformübergreifende Spaltung (§ 11 SpaltG) vorgenommen werden soll. **Die Regelungen für Barabfindungen im Falle von grenzüberschreitenden Spaltungen nach dem EU-UmgrG richten sich nach § 57 EU-UmgrG (zur nicht verhältnismäßigen Spaltung § 57 Abs. 2 EU-UmgrG).**

Gemäß § 38 Abs. 2 UmgrStG gilt die Annahme des Barabfindungsangebots als Anteilsveräußerung. **Für Barabfindungen iRv grenzüberschreitenden Spaltungen nach EU-UmgrG gilt dies analog.** Die Bezugnahme auf § 9 SpaltG in § 38 Abs. 2 UmgrStG inkludiert jedoch auch eine Barabfindung, die unter Anwendung von § 11 SpaltG angeboten und angenommen wurde. Die steuerliche Behandlung der Abfindung richtet sich nach den ertragsteuerlichen Regelungen der Anteilsveräußerung (§§ 4, 5 und 27 EStG 1988). Abweichend von der steuerlichen Behandlung des Abzufindenden gilt für den Erwerber der Spaltungsstichtag als Anschaffungszeitpunkt der Anteile.

Rz 1802 wird wie folgt geändert:

6.13. Rechtsfolgen einer nicht unter Art. VI UmgrStG fallenden Spaltung

6.13.1. Begriff

1802

Eine nicht unter das UmgrStG fallende Spaltung liegt vor, wenn

- die Spaltung zwar in das Firmenbuch eingetragen ist, jedoch kein begünstigtes oder nicht ausschließlich begünstigtes Vermögen gemäß § 12 Abs. 2 UmgrStG übertragen wird,
- das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes hinsichtlich des übertragenen Vermögens beim Rechtsnachfolger (**siehe Rz 1655a**) eingeschränkt wird (zur Einschränkung des Besteuerungsrechts auf Anteilsebene siehe Rz 1736a) oder
- ein Missbrauch gemäß § 44 UmgrStG vorliegt.

Rz 1803 wird wie folgt geändert:

1803

Eine teilweise nicht unter das UmgrStG fallende Spaltung liegt vor, wenn

- die Spaltung auf mehrere Körperschaften zwar in das Firmenbuch eingetragen ist, jedoch nicht in allen Fällen begünstigtes Vermögen übertragen wird,

- das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes hinsichtlich des übertragenen Vermögens beim Rechtsnachfolger (**siehe Rz 1655a**) zum Teil eingeschränkt wird (zur Einschränkung des Besteuerungsrechts auf Anteilsehaberebene siehe Rz 1736a),
- bei einer nichtverhältnismäßigen Spaltung die Drittelgrenze überschritten wird oder
- ein nicht die gesamte Spaltung treffender Missbrauch gemäß § 44 UmgrStG vorliegt.

Rz 1806 wird wie folgt geändert (Textstraffung):

6.13.2.3. Behandlung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft

6.13.2.3.1. Inlandsspaltung

1806

Auf Ebene der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft kommen ebenfalls die Grundsätze über die Liquidationsbesteuerung zur Anwendung: Werden die Anteile der übertragenden Körperschaft im Privatvermögen einer natürlichen Person oder einer Körperschaft gehalten, liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, weil nach § 27 Abs. 6 Z 23 EStG 1988 der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte, unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung, eine Veräußerung von Kapitalvermögen darstellt (siehe auch KStR 2013 Rz 1450). Sofern die Anteile in einem Betriebsvermögen gehalten werden, sind die Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln; bei natürlichen Personen kommt der besondere Steuersatz von 27,5% nach § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ~~idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (bis 2015: 25%, siehe EStR 2000 Rz 6223)~~ auch im betrieblichen Bereich zur Anwendung. Bei sämtlichen Anteilsinhabern ist daher der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten der untergehenden Beteiligung an der übertragenden Körperschaft der Ertragsbesteuerung zu unterziehen (siehe KStR 2013 Rz 1450 ff, EStR 2000 Rz 6172).

[...]

Die Überschrift vor Rz 1807 wird wie folgt geändert (Erweiterung um grenzüberschreitende Spaltungen):

6.13.2.3.2. Auslandsspaltung und grenzüberschreitende Spaltungen

Rz 1807 wird wie folgt geändert:

1807

Handelt es sich um eine mangels Übertragung von Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG nicht unter Art. VI UmgrStG fallende Spaltung im Ausland und sind an der

übertragenden Körperschaft Steuerinländer beteiligt, kommt es bei diesen Anteilshabern grundsätzlich, wie bei einer nicht unter Art. VI UmgrStG fallenden Inlandsspaltung, zur Liquidations- bzw. Tauschbesteuerung der Anteile. Wenn es sich allerdings um eine einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbare ausländische spaltende Kapitalgesellschaft handelt und an dieser eine inländische unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 (internationale Schachtelbeteiligung) beteiligt ist, bleibt auch die Liquidations- bzw. Tauschbesteuerung aufgrund von § 10 Abs. 3 KStG 1988 grundsätzlich außer Ansatz (siehe auch KStR 2013 Rz 1453; zur Berücksichtigung eines tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlustes siehe KStR 2013 Rz 1224).

Dies gilt auch für grenzüberschreitende Spaltungen nach dem EU-UmgrG.

6.13.3.2. Behandlung der Anteilshaber der übertragenden Körperschaft

Rz 1809 wie folgt geändert:

1809

Auf Ebene der Anteilshaber der übertragenden Körperschaft kommt es zu einem Tausch von Anteilen an der übertragenden Körperschaft gegen Anteile an der neuen oder übernehmenden Körperschaft. Es ist daher der Unterschiedsbetrag zwischen den **anteiligen** Anschaffungskosten bzw. dem **anteiligen** Buchwert (**ermittelt aus dem Verhältnis des abgespaltenen Vermögens zum Gesamtvermögen der abspaltenden Körperschaft**) und dem gemeinen Wert der spaltungsbedingt **beim Tausch auf die übernehmende Körperschaft übergehenden („abgestockten“)** Anteile an der übertragenden Körperschaft der Ertragsbesteuerung zu unterziehen (siehe auch Rz 1656). Die diesbezügliche Steuerpflicht ergibt sich, sofern die Anteile im Privatvermögen gehalten werden, aus § 27 Abs. 3 EStG 1988 iVm § 6 Z 14 EStG 1988 (unabhängig vom Beteiligungsausmaß, siehe EStR 2000 Rz 6172); sofern die Anteile in einem Betriebsvermögen gehalten werden, ergibt sich die Steuerpflicht aus den allgemeinen Grundsätzen der betrieblichen Gewinnermittlung. Wie bei der Aufspaltung kann es auch hier zu keinem kapitalertragsteuerpflichtigen Vermögenstransfer von der übertragenden Körperschaft zu ihren Anteilshabern kommen.

Im Falle einer down-stream-Abspaltung ist der gemeine Wert des abgespaltenen Vermögens auf die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft zu aktivieren.

Im Falle der up-stream-Abspaltung kommt es bei der spaltenden Körperschaft hinsichtlich des übertragenen Vermögens zur Gewinnverwirklichung und bei der übernehmenden Muttergesellschaft ist dem Grunde nach ein Rücktausch nach Art einer Einlagenrückzahlung

gegeben, bei dem dem Vermögenszugang zum Realisierungswert der Verzicht auf die Beteiligung an der spaltenden Tochtergesellschaft gegenübersteht.

Nach Rz 1810 wird die Rz 1810a eingefügt.

7. Steuerspaltungen (Art. VI UmgrStG)

7.1. Anwendungsbereich und Anwendungsvoraussetzungen (§ 38a UmgrStG)

7.1.1. Allgemeines

1810a

Steuerspaltungen (siehe ausführlich Rz 1811 ff) mit einem Stichtag bis zum 31.12.2022 sind vom Anwendungsbereich des Art. VI UmgrStG ebenfalls umfasst.

Die Regelungen für die Steuerspaltung (§§ 38a bis 38f UmgrStG) sind jedoch mittlerweile ausgelaufen und letztmalig auf Steuerspaltungen mit einem Stichtag vor dem 1.1.2023 anzuwenden.

Abschnitt 7 (siehe Rz 1811 bis 1873) ist folglich nur noch für Steuerspaltungen mit einem Stichtag vor dem 1.1.2023 relevant.

8. Ergänzende Vorschriften (2. Hauptstück)

Rz 1879 wird wie folgt geändert:

8.1.2. Umgründungsplan

1879

Die Wirkung eines Mehrfachzuges im Sinne des § 39 UmgrStG ist davon abhängig, dass alle Umgründungsschritte von allen an der Erstellung des Umgründungsplanes Beteiligten (Eigentümer oder zuständige Vertreter) vor dem ersten Umgründungsschritt in einem Umgründungsplan festgelegt werden (Vertragscharakter). Der Plan soll sicherstellen, dass die Zusammenfassung vorbedacht und von allen an den Umgründungen Beteiligten gewollt ist. Eine über das Zusammenziehen mehrerer Umgründungsschritte auf einen Stichtag hinausgehende Bedeutung kommt diesem Vertrag nicht zu.

Die (standardisierte) Anzeige gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023 hat für jede einzelne Umgründung, die Teil des Umgründungsplans ist, gesondert zu erfolgen (siehe näher Rz 1902).

8.5. Anzeige- und Evidenzpflicht (§ 43 UmgrStG)

8.5.1. Anzeigepflicht

Rz 1899 wird wie folgt geändert:

1899

Die Anzeigeverpflichtung gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG betrifft **zunächst** alle jene, die Vermögen im Rahmen des UmgrStG übertragen (**Übertragende**), wobei **von der Anzeigepflicht auch Übertragende erfasst sind, die** allfälliges in Zusammenhang mit einer Umgründung nicht begünstigtes Vermögen **übertragen (zB ein Grundstück des Privatvermögens im Zuge eines Zusammenschlusses gemäß Art. IV UmgrStG)** Übertragenden erfasst sind. Übertragungen außerhalb des UmgrStG sind **generell nicht von der Anzeigepflicht gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG** betroffen. Gleichzeitig ist **V** von der Anzeigepflicht **gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG sind weiters auch all jene jeder betroffen, die Vermögen im Rahmen einer Umgründung übernehmen (Übernehmende)** betroffen.

1900

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

Rz 1901 wird wie folgt geändert:

1901

Die Anzeige ist bei den ~~den~~ **dem für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer** jeweils zuständigen **Finanzamt** Betriebs- bzw. Wohnsitzfinanzämter der Übertragenden und Übernehmenden einzubringen.

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

Rz 1902 wird wie folgt geändert:

1902

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

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

Auch im Falle von Mehrfachumgründungen auf denselben Umgründungsstichtag gemäß § 39 UmgrStG (siehe Rz 1874 ff) hat die Anzeige für jede einzelne Umgründung gesondert zu erfolgen, die Teil des Umgründungsplans ist.

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

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

Grundsätzlich unterliegen der Übertragende und Übernehmende jeweils einer (gesonderten) Anzeigepflicht. Im Rahmen der gesonderten Anzeige hat der Steuerpflichtige aber auch Angaben zum jeweils anderen Steuerpflichtigen zu machen. Es ist jedoch zu beachten, dass Übertragende bzw. Übernehmende aus

Vereinfachungsgründen und zur Vermeidung der Mehrfachübermittlung derselben Inhalte auch eine einzige gemeinsame („kombinierte“) Anzeige übermitteln können. Die Vornahme einer kombinierten Anzeige setzt voraus, dass jener Steuerpflichtige, dessen Anzeigepflicht im Rahmen der kombinierten Anzeige durch den jeweils anderen Umgründungspartner miterfüllt werden soll, zur Miterfüllung seiner Anzeigepflicht bevollmächtigt. Eine kombinierte Anzeige auf elektronischem Wege in FinanzOnline ist auch möglich, wenn ein Umgründungspartner (noch) nicht über eine inländische Steuernummer verfügt. Folglich kann bei Vorliegen einer entsprechenden Bevollmächtigung der Umgründungspartner mit inländischer Steuernummer die Anzeigeverpflichtung für Umgründungspartner ohne inländische Steuernummer im Rahmen einer kombinierten elektronischen Anzeige miterfüllen; diesfalls kann die gesonderte Abgabe eines Papierformulars „Umgr 1“ durch den Steuerpflichtigen ohne inländische Steuernummer unterbleiben. Eine kombinierte Anzeige ist auch möglich, wenn an der Umgründung mehr als zwei Umgründungspartner beteiligt sind.

Zur elektronischen Anzeige über Finanzonline gemäß § 43 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023 siehe die weiterführenden Informationen unter https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:f24edc61-1e9e-47a6-88d9-596efad5b889/BMF_Handbuch_Umgruendung.pdf.

Umgründungen, die vor dem 1.1.2024 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden (Rechtslage idF vor AbgÄG 2023):

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

Beispiel 1:

A bringt sein Einzelunternehmen nach Art. III UmgrStG in die ihm gehörende A-GmbH unter Verzicht auf Gewährung neuer Anteile ein. Mit der fristgerechten Meldung der Einbringung bei dem für die A-GmbH zuständigen FA erübrigt sich eine Anzeige. A hat die Einbringung und das damit verbundene Ende der Einkommensteuerpflicht innerhalb der Neunmonatsfrist dem für die Einkommensteuer zuständigen FA anzuzeigen.

Beispiel 2:

Die B-GmbH tritt der C-KG mit einer Geldeinlage als neuer Gesellschafter bei. Der Zusammenschluss ist bis zum Ablauf der Neunmonatsfrist bei dem für die KG zuständigen FA zu melden. Die B-GmbH hat innerhalb der Neunmonatsfrist die Vermögenseinlage als Fall eines Zusammenschlusses ihrem für die Einkommensbesteuerung zuständigen FA anzuzeigen.

Nach Rz 1902 wird folgende neue Rz 1902a eingefügt:

1902a

Hinsichtlich des Verhältnisses von Anzeige und Meldung (§ 13 Abs. 1 UmgrStG) ist zu unterscheiden:

- **Erfolgt die standardisierte (idR elektronische) Anzeige aufgrund von § 43 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023, lässt diese Anzeige eine Meldeverpflichtung bei Umgründungen mit Finanzamtszuständigkeit unberührt. Das bedeutet, dass die Anzeige nach § 43 Abs. 1 UmgrStG (derzeit) zusätzlich zu einer etwaigen Meldeverpflichtung zu erfolgen hat. Allerdings kann aufgrund der in § 13 Abs. 1 UmgrStG idF AbgÄG 2023 vorgesehenen Verordnungsermächtigung betreffend die Meldung von Umgründungen die – noch zu erlassende – Verordnung vorsehen, dass künftig auch die Meldung einheitlich und strukturiert sowie elektronisch zu erfolgen hat und im Falle einer elektronischen Meldung eine zusätzliche Anzeige der Umgründung unterbleiben kann (siehe dazu auch Rz 791a). Hinsichtlich der Meldung (Übermittlung, Inhalte) treten daher bis zur Erlassung der diesbezüglichen Verordnung keine Änderungen ein (zur „Toleranzregelung“ im Falle einer nicht fristgerecht erfolgten Meldung bei fristgerecht erfolgter Anzeige bis zum Inkrafttreten der Verordnung siehe Rz 791 und 791a). Auch die Pflicht zur Anmeldung der Umgründung beim Firmenbuchgericht befreit nicht von der Anzeigepflicht nach § 43 Abs. 1 UmgrStG.**

Beispiel 1:

A bringt sein Einzelunternehmen nach Art. III UmgrStG in die ihm zu 100% gehörende A-GmbH unter Verzicht auf die Gewährung von Anteilen ein. Eine Meldung der Einbringung hat nach § 13 Abs. 1 UmgrStG bei dem für die A-GmbH zuständigen Finanzamt zu erfolgen. Zudem hat eine standardisierte Anzeige der Einbringung über FinanzOnline sowohl durch A als auch die A-GmbH (gegebenenfalls im Wege einer kombinierten Anzeige; siehe Rz 1902) zu erfolgen.

Beispiel 2:

Die B-GmbH tritt der C-KG mit einer Geldeinlage als neuer Gesellschafter bei. Der Zusammenschluss ist bis zum Ablauf der Neunmonatsfrist bei dem für die KG zuständigen Firmenbuchgericht anzumelden (Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine eingetragene Personengesellschaft im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 2 UmgrStG). Ungeachtet dessen haben sowohl die C-KG als auch die B-GmbH hinsichtlich der Geldeinlage innerhalb der Neunmonatsfrist

den Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG ihrem für die Einkommensbesteuerung zuständigen FA (gegebenenfalls im Wege einer kombinierten Anzeige; siehe Rz 1902) anzuzeigen.

- **Erfolgt die Anzeige aufgrund von § 43 Abs. 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2023, erübrigt sich mit einer Meldung an das zuständige Finanzamt für den jeweiligen meldenden Umgründungspartner eine gesonderte Anzeige der Umgründung. Die Pflicht zur Anmeldung der Umgründung beim Firmenbuchgericht befreit nicht von der Anzeigepflicht nach § 43 Abs. 1 UmgrStG.**

Beispiel 31:

A bringt sein Einzelunternehmen nach Art. III UmgrStG in die ihm gehörende A-GmbH unter Verzicht auf Gewährung neuer Anteile ein. Mit der fristgerechten Meldung der Einbringung bei dem für die A-GmbH zuständigen FA erübrigt sich eine Anzeige. A hat die Einbringung und das damit verbundene Ende der Einkommensteuerpflicht innerhalb der Neunmonatsfrist dem für die Einkommensteuer zuständigen FA anzuzeigen.

Beispiel 42:

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