

**Umgründungssteuerrichtlinien 2002**  
**Wartungserlass 2015**  
**zu Art. I, Art. II, Art. III, Art. IV, Art. V und Art. VI**  
**UmgrStG**  
**Begutachtungsentwurf**

Durch diesen Erlass erfolgen in den UmgrStR 2002 hinsichtlich der Art. I bis VI UmgrStG neben der laufenden Wartung

- die Anpassung an die seit der letzten Wartung erfolgten gesetzlichen Änderungen, insbesondere durch
  - das Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I Nr. 24/2007 (BudBG 2007)
  - das Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 99/2007 (AbSiG 2007)
  - das Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010 (AbgÄG 2010)
  - das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 (BBG 2011)
  - das 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 (1. StabG 2012) und
  - das Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 (AbgÄG 2012)
  - das Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 (AbgÄG 2014)
  - das 2. Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 105/2014 (2. AbgÄG 2014)

sowie

Klarstellungen, allgemeine Wartungen, formale Anpassungen und Fehlerkorrekturen.

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

Insbesondere wird im Wartungserlass 2015 zu den Art. I bis VI UmgrStG Folgendes behandelt:

<b>Randzahl(en)</b>	<b>Änderungen im Überblick</b>
8, 469, 1337, 1654a	Es wird der Rz 1900 der UmgrStR entsprechend einheitlich in allen Artikeln der UmgrStR ausgeführt, dass unabhängig von der Eintragung ins Firmenbuch innerhalb von neun Monaten ab dem Umgründungsstichtag eine <b>Anzeige beim zuständigen Finanzamt</b> einlangen muss, wobei die Verletzung dieser Frist keine Verletzung

	einer Anwendungsvoraussetzung sondern eine <b>Finanzordnungswidrigkeit</b> darstellt.
160d, 497, 972a	Es wird die durch das 2. AbgÄG 2014 vorgenommene gesetzliche Ausweitung der Bewertung bei „ <b>Reimporten</b> “ im Zuge von Verschmelzungen, Umwandlungen und Einbringungen berücksichtigt und anhand von Beispielen veranschaulicht.
215a	Es werden die Voraussetzungen präzisiert, unter denen ein <b>Verlustvortrag</b> verschmelzungsbedingt aufrecht bleibt, wenn es sich beim verlusterzeugenden Vermögen um eine Beteiligung handelt, die aufgrund einer <b>vorangegangenen Verschmelzung</b> nicht mehr vorhanden ist.
349, 349b, 354	Es werden die gesetzlichen Änderungen bei der <b>Gruppenbesteuerung</b> durch das AbgÄG 2014 berücksichtigt (Einschränkung des räumlichen Anwendungsbereichs, Einschränkung der Verlustverwertung bei ausländischen Gruppenmitgliedern und Abschaffung der Firmenwertabschreibung). Hinsichtlich der weiteren Geltendmachung von <b>noch offenen Fünfzehntel</b> aus <b>Firmenwertabschreibungen</b> für vor dem 1.3.2014 angeschaffte Beteiligungen wird festgehalten, unter welchen Voraussetzungen die Einbeziehung einer Körperschaft in eine Unternehmensgruppe einer <b>umgründungsbedingten Rechtsnachfolgerin</b> nach dem 1.3.2014 unschädlich ist (§ 26c Z 47 KStG 1988).
351e	Es wird präzisiert, wie die Zuordnung von noch offenen Verlustvorträgen für Zwecke der <b>gruppenbezogenen Betrachtungsweise</b> erfolgen soll; dies wird anhand eines Beispiels veranschaulicht.
352d	Es wird – entsprechend den KStR 2013 – ausgeführt, dass im Falle von <b>grenzüberschreitenden Auslandsumgründungen</b> zweier Gruppenmitglieder ein Fall des Ausscheidens mit Nachversteuerung noch offener Verluste des übertragenden Gruppenmitgliedes vorliegt, weil eine künftige <b>Nachversteuerung</b> in der Unternehmensgruppe nicht mehr ausreichend sichergestellt ist.

576	<p>Es wird entsprechend der Rechtsprechung des VwGH (27.2.2014, 2010/15/0015) ausgeführt, dass auch der <b>Erwerb von Anteilen</b> im Wege der <b>Neugründung</b> einer Kapitalgesellschaft einen Fall der Einzelrechtsnachfolge darstellt, weil beim Begriff der „<b>Einzelrechtsnachfolge</b>“ in § 10 Z 1 lit. c UmgrStG nicht von einem streng zivilrechtlichen Verständnis auszugehen ist.</p>
672, 914	<p>Es wird entsprechend der Rechtsprechung des VwGH (26.6.2014, 2011/15/0028) ausgeführt, dass ein nahezu ausschließlich auf dem persönlichen Eigenschaften des Übertragenden basierender <b>Firmen- oder Praxiswert</b> bei der Ermittlung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens <b>außer Ansatz</b> zu lassen ist.</p>
688, 694	<p>Es wird entsprechend den Ausführungen zu Art. IV UmgrStR ausgeführt, dass eine Anwendungsvoraussetzung von Art. III UmgrStG nicht verletzt ist, wenn zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörende Anlagegüter zurückbehalten, im Rahmen des Betriebes aber weiterhin durch ein <b>rechtlich abgesichertes Nutzungsrecht</b> von der übernehmenden Gesellschaft genutzt werden und gleichzeitig zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage übergeht.</p>
694	<p>Hinsichtlich des bei Zurückbehaltung von Grund und Boden notwendigen Abschlusses eines <b>Baurechts- oder Dienstbarkeitsvertrages</b> wird präzisiert, dass wenn darin keine oder eine zu geringe Entschädigung für die Nutzung des Grund und Bodens vereinbart wird, dies für die Anwendung von Art. III UmgrStG unschädlich ist, solange es dadurch nicht zu einer zivilrechtlichen Schwächung des rechtlich abgesicherten Nutzungsrechtes (Rz 694) kommt.</p>
721	<p>Es wird präzisiert, welche Möglichkeiten der rückwirkenden Veränderung des einzubringenden Vermögens bei der Einbringung von <b>Mitunternehmeranteilen</b> (von natürlichen Personen und Körperschaften) gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG hinsichtlich des <b>variablen Kapitalkontos</b> zur Verfügung stehen. Dies wird anhand eines Beispiels präzisiert.</p>

735	<p>Es wird klargestellt, dass es der Ausübung des Wahlrechts zur <b>Miteinbeziehung</b> einer <b>Fremdfinanzierungsverbindlichkeit</b> gemäß § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG nicht entgegensteht, wenn die Anschaffungsverbindlichkeit dem Erwerb mehrerer Kapitalanteile gedient hat, jedoch nicht sämtliche dieser Kapitalanteile eingebracht werden. In einem solchen Fall ist eine <b>nachvollziehbare Zuordnung</b> zu den übertragenen bzw. zurückbehaltenen Kapitalanteilen vorzunehmen.</p>
820, 1180, 1396, 1398, 1399	<p>Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH (17.12.2014, 2012/13/0126) wird entgegen der bisherigen Ansicht der UmgrStR ausgeführt, dass ein <b>Übergangsverlust</b> gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 <b>nicht zu siebenteln</b> sondern <b>im letzten Gewinnermittlungszeitraum</b> vor der Umgründung zu berücksichtigen ist, wenn der Wechsel der Gewinnermittlung noch beim Einbringenden stattfindet.</p>
854a	<p>Das „Prüfschema“ zu <b>grenzüberschreitenden Einbringungen</b> wird um jenen Fall ergänzt, in dem die Einbringung durch eine <b>Mitunternehmerschaft</b> erfolgt. Dabei ist im Anwendungsbereich von § 16 Abs. 2 UmgrStG zu unterscheiden, wo die Mitunternehmer (als Einbringende) ansässig sind.</p>
854b, 855	<p>Das „Prüfschema“ zu <b>grenzüberschreitenden Einbringungen</b> wird hinsichtlich des <b>Verzichts</b> auf eine <b>Gegenleistung</b> präzisiert: Wird auf die Gewährung einer Gegenleistung verzichtet, gilt diese dennoch als bewirkt und besteht in der Werterhöhung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft, die zu Lasten der im Inland steuerhängigen Anteile an der übertragenden Körperschaft erfolgt. Hat Österreich an den Anteilen der übernehmenden Körperschaft kein Besteuerungsrecht, ist im Anwendungsbereich von § 16 Abs. 2 UmgrStG zu unterscheiden, wo der <b>Anteilsinhaber</b> der übernehmenden Körperschaft als Empfänger der Gegenleistung ansässig ist.</p>
860d	<p>Ist bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen das eingebrachte Vermögen aufgrund einer <b>Anwachsung</b> gemäß § 142 UGB nicht</p>

	<p>mehr vorhanden, ist für Zwecke der Festsetzung der Steuer die Veräußerung des <b>angewachsenen Betriebes</b> der Mitunternehmerschaft maßgebend.</p> <p>Wird anlässlich einer Einbringung aufgrund der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechts ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt und erfolgt in weiterer Folge eine steuerneutrale <b>Folgeumgründung</b>, bei der nicht das gesamte ursprünglich eingebrachte Vermögen übertragen wird, ist der Nichtfestsetzungsbetrag dem nunmehr übertragenen und zurückbleibenden Vermögen im <b>Verkehrswertverhältnis zum ursprünglichen Einbringungstichtag</b> zuzordnen.</p>
721, 890, 900, 1435, 1437	<p>Es wird – den Ausführungen zu Art. VI UmgrStR entsprechend – ausgeführt, dass § 7 Abs. 3 KStG-Körperschaften <b>§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG</b> bei der gesonderten Übertragung von Mitunternehmeranteilen <b>sinngemäß anwenden</b> können.</p>
891	<p>Es wird präzisiert, dass auch vor dem Umgründungstichtag getätigte <b>Einlageversprechen</b> noch keine Einlagen darstellen. Sie müssen daher wie Einlagen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG im Rückwirkungszeitraum <b>tatsächlich geleistet</b> werden.</p>
911	<p>Der <b>Verzicht</b> auf eine Forderung aus einer <b>vorbehaltenen Entnahme</b> gegenüber der übernehmenden Körperschaft hat <b>keinen Einfluss</b> auf die in der Einbringungsbilanz auszuweisende Verbindlichkeit (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0213).</p>
926	<p>Es wird klargestellt, dass bei einer teilweisen Einbringung eines Mitunternehmeranteils § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG auch für das Mitübertragen von <b>Sonderbetriebsvermögen</b> gilt.</p>
928, 970a	<p>Die gesetzlichen Änderungen durch das 2. AbgÄG 2014 zur wahlweisen <b>Aufwertung von Grund und Boden</b> bei Übertragung im Wege von Einbringungen (§ 16 Abs. 6 UmgrStG) werden aufgenommen.</p> <p>Für die alternativ zur Aufwertungsoption anzuwendende <b>gespaltene Betrachtungsweise</b> für zum Buchwert übernommene Grundstücke</p>

	<p>(§ 18 Abs. 5 UmgrStG) wird eine neue Rz eingefügt. Darin werden die gesetzlichen Änderungen durch das 2. AbgÄG 2014 – insbesondere die Anwendbarkeit der gespaltenen Betrachtungsweise in Fällen der <b>eingeschränkten Anwendbarkeit</b> von § 30 Abs. 4 EStG am Einbringungsstichtag – berücksichtigt und anhand eines Beispiels präzisiert.</p>
952	<p>Es wird entsprechend der Rechtsprechung des VwGH (22.5.2014, 2010/15/0127) ausgeführt, dass eine Weitergeltung der Zuschreibungspflicht gemäß § 6 Z 13 EStG nach einer Einbringung bei der übernehmenden Körperschaft bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten – anders als bei der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge – nicht besteht und der <b>beizulegende Wert</b> die Funktion und <b>Obergrenze</b> der <b>Anschaffungskosten</b> darstellt.</p>
1012	<p>Die Ausführungen aus dem Salzburger Steuerdialog 2014 zum „<b>Earn Out</b>“ werden eingearbeitet. Danach liegt eine die Anwendungsvoraussetzung von Art. III UmgrStG verletzende Gegenleistung vor, wenn der Einbringungsvertrag eine Earn-Out-Klausel enthält.</p>
1177, 1191	<p>Entsprechend den Ausführungen zu Art. VI UmgrStR wird festgehalten, dass ein <b>Mitunternehmeranteil</b> für Zwecke des Verlustübergangs selbst stets einen <b>eigenständigen Betrieb</b> und somit das Verlustzuordnungsobjekt darstellt. Folglich gehen – anders als bei veräußerten, vormals betriebszugehörigen Kapitalanteilen – Verluste, die auf einen veräußerten, vormals betriebszugehörigen Mitunternehmeranteil entfallen, bei der Übertragung eines Betriebes nicht mit über.</p>
1425a, 1457a, 1458	<p>Es werden die gesetzlichen Neuerungen durch das 2. AbgÄG 2014 zur Behandlung von Grundstücken eingearbeitet, die im Wege von <b>Zusammenschlüssen</b> übertragen werden. Dabei werden für die <b>Aufwertungsoption</b> für Grund und Boden einerseits sowie für die alternativ anzuwendende <b>gespaltene Betrachtungsweise</b> andererseits eine eigene Rz eingefügt und die Rechtsfolgen beider Varianten anhand von Beispielen veranschaulicht.</p>

1528, 1575	Passiva sind grundsätzlich den damit in Zusammenhang stehenden Aktiva bzw. den jeweiligen Teilungsmassen zuzuordnen. Bleibt nach dieser Zuordnung <b>ausnahmsweise</b> eine „ <b>Restgröße</b> “, ist diese den Teilungsmassen sachgerecht zuzuordnen. Werden einer Teilungsmasse durch diese Zuordnung oder durch die nachfolgende Vornahme rückwirkender Korrekturen wesentlich mehr Passiva zugeordnet, als es dem Verkehrswertverhältnis der Teilungsmassen vor Abzug der Schulden entspricht („entity value“), kann ein verdeckter Spitzenausgleich vorliegen.
1531, 1625	Das <b>Kapitalkontenclearing</b> kann einen verdeckten Spitzenausgleich darstellen.
1532	Es erfolgen Aussagen zur Realteilung einer Personengesellschaft in der Variante des sog. „ <b>Lockstep</b> “. Es kommt in diesem Fall nicht zu einer Bildung von Ausgleichsposten.
1532	Es werden Aussagen für die Übertragung von betrieblichen <b>Grundstücken</b> im Rahmen von Realteilungen getroffen, die <b>nicht</b> in den Anwendungsbereich des <b>2. AbgÄG 2014</b> fallen. Dabei kann die pauschale Einkünfteermittlung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 auch bei diesen Realteilungen in die Berechnung der Ausgleichsposten einfließen.
1533b, 1533c, 1582	Es werden Ausführungen zu <b>Grundstücksübertragungen</b> im Rahmen von Realteilungen mit Stichtag vor dem 31.3.2012 aufgenommen, für die <b>keine Vorsorge</b> gegen das Verschwinden von den stillen Reserven getroffen wurde sowie für Realteilungen, mit Stichtag nach dem 31.12.2012, die vor dem 30.12.2014 vertraglich unterfertigt wurden.
1532a, 1533a, 1533d, 1582, 1601a, 1622 und 1623	Es werden die Rechtsfolgen der Übertragung betrieblicher <b>Grundstücke</b> im Rahmen von Realteilungen anhand der gesetzlichen Neuregelung durch das <b>2. AbgÄG 2014</b> dargestellt. Insbesondere erfolgen Aussagen zum gesonderten Ausgleichsposten für sondersatzbesteuerten Wirtschaftsgüter.
1546	Es wird klargestellt, dass <b>Sonderbetriebsvermögen</b> nicht zur Teilungsmasse gehört.
1562	Auch bei der <b>teilweisen Übertragung eines Mitunternehmeranteils</b> liegt begünstigtes Vermögen vor.

1564	Scheidet ein substanzbeteiligter Mitunternehmer <b>ohne Abfindung</b> aus, fällt dies nicht in den Anwendungsbereich von Art. V UmgrStG.
1576a	Es werden Konstellationen genannt, in denen es im Rahmen einer Realteilung bei der <b>Übertragung von Sonderbetriebsvermögen</b> zu <b>keiner Zurechnungsänderung</b> kommt.
1582	§ 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 ist bei einer Betriebsübertragung von einer nichtbilanzierenden Mitunternehmerschaft auf eine bilanzierende Mitunternehmerschaft anwendbar. <b>Übergangsgewinne bzw -verluste</b> sind in dem Gewinnermittlungszeitraum zur Gänze zu berücksichtigen, in das der Teilungsstichtag fällt (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126).
1599	Es wird klargestellt, dass wenn die <b>Teilungsbilanz nicht rechtzeitig vorgelegt</b> wurde, Art. V dann nicht verletzt ist, wenn diese tatsächlich innerhalb der Neunmonatsfrist erstellt wurde.
1603a	Es werden die Rechtsfolgen einer <b>Verletzung der Vorsorgeverpflichtung</b> präzisiert: Gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG kommt es zur Realisierung sämtlicher stiller Reserven.
1607, 1611	Unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende <b>Körperschaften</b> können von <b>§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG</b> sinngemäß Gebrauch machen.
1616	Kommt es zu einem <b>Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern</b> im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG, liegt im Anwendungsbereich des Art. V UmgrStG ein <b>Sonderfall der Verschiebetechnik</b> gemäß § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG vor; werden Wirtschaftsgüter im Zuge der Realteilung ins Privatvermögen übernommen, liegt eine rückzubeziehende Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG 1988 vor.
1622a, 1622b	Es werden klarstellende <b>Beispiele zur Import-Realteilung</b> eingefügt.
1641	Es werden die Aussagen zu den <b>Rechtsfolgen einer nicht unter Art. V UmgrStG fallenden Realteilung</b> an die ertragsteuerliche Behandlung angepasst. Kommt es zu einer Abfindung eines ausscheidenden Mitunternehmers mit Vermögensgegenständen, ist in zwei Schritten vorzugehen: Zuerst wird der MU-Anteil veräußert und dann das Vermögen an Zahlungen statt durch die übrigen Gesellschafter überlassen.

*Rz 8 wird wie folgt geändert:*

#### **1.1.1.2.2. Eintragung der Verschmelzung**

**8**

Für die Eintragung der Verschmelzung ist ausschließlich das Firmenbuchgericht der übernehmenden Körperschaft zuständig. Es hat die Verschmelzung bei allen beteiligten Körperschaften gleichzeitig einzutragen (§ 225a Abs. 1 AktG). Mit der Verschmelzung ist gleichzeitig auch eine zu deren Durchführung beschlossene Kapitalerhöhung einzutragen.

**Unabhängig von der Eintragung ins Firmenbuch muss innerhalb von neun Monaten ab dem Umgründungsstichtag eine Anzeige beim zuständigen Finanzamt einlangen (§ 43 Abs. 1 UmgrStG). Die Verletzung dieser Frist stellt keine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung sondern eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG dar (siehe Rz 1900).**

*In Rz 72 wird der 2. Bulletpoint wie folgt geändert (AbgÄG 2014):*

**72**

- Ausländische Betriebsstätten

Der verschmelzungsbedingte Übergang einer ausländischen Betriebsstätte auf eine ausländische übernehmende Körperschaft fällt unter Art. I UmgrStG, wenn Österreich mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA abgeschlossen hat, das die Befreiungsmethode vorsieht, da die stillen Reserven dieser ausländischen Betriebsstätte schon bis zur Verschmelzung im Inland nicht steuerhängig waren. Wurden Verluste dieser Betriebsstätte auf Grund von § 2 Abs. 8 EStG 1988 in der Vergangenheit mit den positiven Inlandseinkünften der übertragenen Körperschaft verrechnet (vgl. KStR 2013 Rz 376 ff), kommt es durch die Verschmelzung nicht zu einer Nachversteuerung (Zurechnung zu inländischen betrieblichen Einkünften) sondern erst dann, wenn die Verluste im Ausland berücksichtigt werden. **Zur Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2014 in Folge Zeitablauf siehe EStR 2000 Rz 212 ff (idF Begutachtungsentwurf).**

*Rz 79 wird wie folgt geändert:*

**79**

Verschmelzungsstichtag kann sowohl der Regelbilanzstichtag der übertragenden Körperschaft als auch jeder andere Stichtag sein. Die Wahl eines vom Regelbilanzstichtag abweichenden Stichtages ist kein zustimmungsbedürftiger Wechsel im Sinne des § 7 Abs. 5 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 7 EStG 1988.

~~Soll die Verschmelzung einer zB auf den 31. Dezember bilanzierenden übertragenden Körperschaft zum 1. Jänner erfolgen und liegt an diesem Tag, kein aktiver Geschäftsbetrieb oder aus anderen Gründen kein Erfordernis einer exakten Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung vor, bestehen bei unternehmensrechtlicher Zulässigkeit (siehe dazu KFS/RL 25 vom 3.12.2012 Rz 22) keine Bedenken, zur Vermeidung zusätzlicher Bilanzierungskosten der Verschmelzung eine Schlussbilanz zum 1. Jänner zugrunde zu legen, die mit den Ansätzen des Jahresabschlusses zum 31. Dezember übereinstimmt. In diesen Fällen erübrigt sich eine Gewinnermittlung für den Rumpfwirtschaftstag der übertragenden Körperschaft.~~

*Rz 160d wird wie folgt geändert (2. AbgÄG 2014):*

### **160d**

Die Neubewertung hat nach § 3 Abs. 1 Z 2 UmgrStG entsprechend der Regelung in § 6 Z 6 EStG 1988 nicht zu erfolgen, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich für Vermögen wieder entsteht,

- für das durch eine vorangegangene Umgründung im Sinne des UmgrStG bei der übernehmenden Körperschaft **oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft** das Besteuerungsrecht eingeschränkt wurde und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist
- für Kapitalanteile, die Gegenstand einer vorangegangenen Einbringung **durch die übernehmenden Körperschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft** gewesen sind, für die die Steuerschuld gemäß § 16 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG noch nicht entstanden ist (siehe Rz 860d), oder
- das von der übernehmenden Körperschaft **oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft** zuvor nach § 6 Z 6 EStG 1988 in das Ausland überführt worden ist und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist.

In diesen ~~m~~ Fällen sind die (fortgeschriebenen) Buchwerte vor der Auslandsüberführung maßgebend (vgl. EStR 2000 Rz 2517h), bei späterer Gewinnverwirklichung sind allerdings nachweislich im Ausland entstandene stille Reserven auszuscheiden. Eine Veräußerung nach erfolgtem Reimport führt nicht zur Nachversteuerung zB gemäß § 1 Abs. 2 fünfter Satz UmgrStG oder § 6 Z 6 lit. b Z 2 EStG 1988, sondern ist im Zeitpunkt der Realisation als laufender Geschäftsfall zu erfassen.

Sollte das rückübertragene Vermögen nicht von der nunmehr übernehmenden Körperschaft (sondern von einem anderen Abgabepflichtigen) in das Ausland übertragen worden sein, ist die Neubewertung vorzunehmen; **dies gilt gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Teilstrich UmgrStG nicht, wenn es sich um eine konzernzugehörige Körperschaft der übernehmenden Körperschaft handelt. Eine konzernzugehörige Körperschaft liegt auch dann vor, wenn die betreffende Körperschaft im Rückwirkungszeitraum gegründet wurde.**

Hat der exportierende Abgabepflichtige einen Steueraufschub beantragt, bleibt diese Steuerhängigkeit auch nach dem Import – **sofern eine Aufwertung auf den gemeinen Wert erfolgte** – aufrecht und wird bei Realisierung im Inland 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 gestellt hat.

*Beispiel 1:*

*Die A-GmbH&CoKG hat 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 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 A-GmbH&CoKG bleibt hinsichtlich der nicht festgesetzten **Beträge steuerhängig** 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.*

*Beispiel 2:*

*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 in Verbindung mit § 1 Abs. 2 UmgrStG einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld (90; eine allenfalls in Italien entstehende Steuerschuld wäre jedoch abzuziehen). 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. Aufgrund des Reimports zu Buchwerten kommt eine Festsetzung der Steuerschuld später nicht mehr in Frage.*

Werden Kapitalanteile umgründungsbedingt auf einen ausländischen in der EU oder in einem EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe (Rz 158) ansässigen Rechtsnachfolger übertragen, unterbleibt unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 UmgrStG eine sofortige oder aufgeschobene Steuerfestsetzung, ohne dass sich im Falle der Import-Verschmelzung etwas an der Abhängigkeit der Neubewertung von der Identität oder Nichtidentität der übernehmenden Körperschaft ändert.

*Beispiel 23:*

*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-AGGmbH gegen Gewährung neuer Anteile an dieser ein. A beantragt nach § 16 Abs. 1 UmgrStG die Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld (siehe dazu auch Rz 860a ff). Die Anschaffungskosten der als Gegenleistung gewährten Beteiligung an der C-AGGmbH entsprechen nach § 20 Abs. 2 Z 5 UmgrStG zunächst dem Buchwert, im Falle der Gewinnrealisierung 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 ~~formwechselnd in eine AG umgewandelten C-AGGmbH~~ 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 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 verankerten Besteuerungsvorbehaltes **mit den nichtfestgesetzten stillen Reserven** auch nach der Import-Verschmelzung hängig, der Tausch der Anteile an der C-AGGmbH 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.*

**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 (Teil 3 Z 27 lit. b UmgrStG).**

**Beispiel 4:**

**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.**

*In Rz 210 erfolgte eine Verweisanpassung (AbgÄG 2014):*

**210**

§ 4 Z 1 lit. a UmgrStG normiert, dass die übergehenden Verluste erstmals in jenem Veranlagungszeitraum (= Kalenderjahr) von der übernehmenden Körperschaft als Sonderausgabe abgezogen werden können, das dem Jahr folgt, in das der Verschmelzungstichtag fällt.

**Beispiel 1:**

*Die X-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) wird zum 30.9.09 auf die Y-GmbH (Bilanzstichtag ebenfalls 31.12.) verschmolzen. Das durch den Betrieb der X-GmbH für den Zeitraum 1.1.09 bis 30.09.09 erzielte Ergebnis beträgt 40.000. Die X-GmbH verfügt zum 31.12.08 über Verlustvorträge von 200.000.*

*Das Ergebnis der X-GmbH für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1.09 bis 30.9.09 beträgt unter Berücksichtigung des Verlustabzuges 10.000 (aufgrund der Vortragsgrenze des **§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988** ~~Abs. 2b Z 2 EStG 1988~~).*

*Das von der X-GmbH für den Zeitraum 1.10. bis 31.12.09 unternehmensrechtlich erzielte Ergebnis geht in die Gewinnermittlung der Y-GmbH im Rahmen der Veranlagung 09 ein (§ 3 Abs. 1 UmgrStG), ohne dass ihr für diesen Zeitraum die Verlustabzüge der X-GmbH bereits zur Verfügung stehen. Auf die Y-GmbH gehen ab der Veranlagung 10 sohin 170.000 an Verlustvorträgen bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 UmgrStG über.*

**Beispiel 2:**

*Die übernehmende Gesellschaft bilanziert auf den 31.3.02:*

*Unabhängig davon, ob die Verschmelzung zB auf den 31.1., 31.3., 30.6. oder 31.12.02 erfolgt, steht ein bei der übertragenden Gesellschaft bestehender vortragsfähiger Verlust aus 01 sowie ein laufender Verlust aus 02 der übernehmenden Gesellschaft erst ab der Veranlagung 03 (= Wirtschaftsjahr 1.4.02 - 31.3.03) als Sonderausgabe zu.*

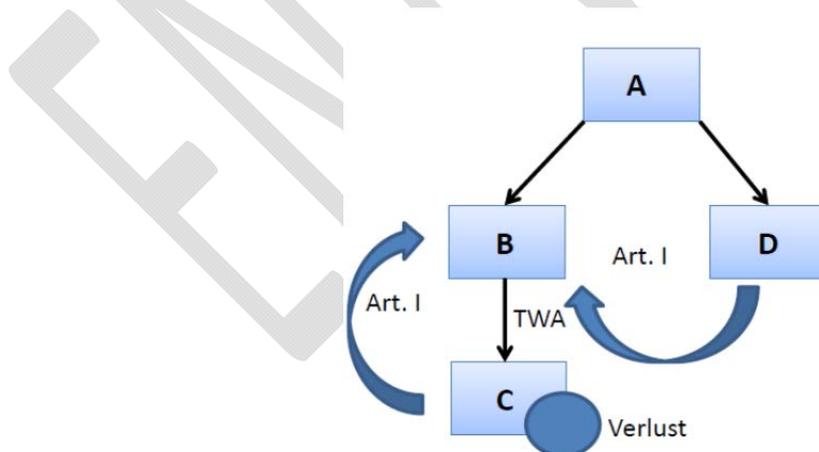
*Es wird folgende neue Rz 215a eingefügt:*

## 215a

Handelt es sich beim verlustzeugenden Vermögen um eine Beteiligung, die verschmelzungsbedingt nicht mehr vorhanden ist (siehe Rz 214 f), tritt bei zukünftigen Umgründungen für Zwecke des Objektbezuges das Vermögen der verschmelzungsbedingt untergegangenen Körperschaft (zB Betrieb) an die Stelle der nicht mehr vorhandenen Beteiligung. Dabei bleiben die Verlustvorträge aus einer Teilwertabschreibung erhalten, wenn die Teilwertabschreibung ursächlich mit den Verlusten aus dem Vermögen der untergegangenen Körperschaft zusammenhängt und das verlustverursachende Vermögen am Stichtag noch vorhanden ist. Soweit das Vermögen der untergegangenen Körperschaft aber nicht ursächlich für die Verluste aus der Teilwertabschreibung war (zB Teilwertabschreibung aufgrund eines überhöhten Kaufpreises für die Anschaffung der Beteiligung), ist das verlustzeugende Vermögen nicht mehr vorhanden und es kann insoweit zu keinem Verlustübergang kommen.

### *Beispiel:*

*Die A-GmbH ist zu 100% an der B-GmbH und zu 100% an der D-GmbH beteiligt; die B-GmbH wiederum zu 100% an der betriebsführenden C-GmbH. Da die C-GmbH in ihrem Betrieb Verluste erzielt, nimmt die B-GmbH eine Teilwertabschreibung auf ihre Beteiligung an der C-GmbH vor; diese geht bei der B-GmbH in den Verlustvortrag ein.*



*Zum Stichtag 31.12.01 wird die C-GmbH gemäß Art. I UmgrStG auf die B-GmbH verschmolzen, dabei bleiben die Verlustvorträge der B-GmbH aufrecht (siehe Rz 215). Die Verluste der C-GmbH sind um die Teilwertabschreibungen zu kürzen (siehe Rz 223 ff).*

*Zum Stichtag 31.12.02 wird die D-GmbH auf die B-GmbH gemäß Art. I UmgrStG verschmolzen. Ob die Verluste bei der B-GmbH erhalten bleiben,*

***ist vom Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens am Verschmelzungstichtag abhängig. Zwar ist die Beteiligung an der C-GmbH im Zuge der Erstverschmelzung untergegangen, an deren Stelle kann jedoch der Betrieb der C-GmbH treten, weil dessen Verluste für die Vornahme der Teilwertabschreibung an der untergegangenen Beteiligung ursächlich waren. Da dieser Betrieb zum Verschmelzungstichtag 02 nach wie vor voll umfänglich bei der B-GmbH vorhanden ist, bleiben die Verluste bei dieser erhalten.***

*In Rz 255 erfolgt im vierten und fünften Buletpoint eine Verweisanpassung (AbgÄG 2014):*

## **255**

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

- [...]
- Die danach verbleibenden Verluste von übertragender und übernehmender Körperschaft sind dahingehend zu prüfen, ob sie bei gesamthafter Betrachtung wegen Anwendung des Mantelkaufatbestandes (unter Berücksichtigung der Ausnahmeklauseln nach § 8 Abs. 4 Z 2 **lit. c** KStG 1988 sowie § 4 Z 2 letzter Satz UmgrStG) auszuscheiden sind (§ 4 Z 2 UmgrStG).
- Die nach diesen vier Schritten noch verbleibenden Sonderausgabenverluste können nach der Verschmelzung - unter Beachtung der Einschränkung des § **8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988** - ~~Abs. 2b Z 2 EStG 1988~~ - weiterhin abgezogen werden.

*In Rz 306 wird der Verweis in der Klammer „(vgl. KStR 2013 Rz 488)“ ersetzt durch „(vgl. KStR 2013 Rz 490)“:*

*In Rz 324 wird die Wortfolge „seit 1. Jänner 1995“ in der zweiten Zeile gestrichen.*

*In Rz 327 wird eine Fehlerkorrektur vorgenommen:*

## **327**

Die Zweijahresfrist ist subjektbezogen, da es nach dem Wortlaut der Bestimmung nur auf das Bestehen der übertragenden Körperschaft ankommt. Es ist irrelevant, seit wann das der Körperschaft gehörende Vermögen zu einem bestimmten Betrieb gehört oder einem bestimmten Unternehmen dient. Da eine Kapitalgesellschaft erst mit der Eintragung in das Firmenbuch rechtlich existent wird, ist für die Berechnung der Zweijahresfrist entscheidend, wann die durch eine Verschmelzung untergehende Gesellschaft seinerzeit erstmalig ins Firmenbuch eingetragen wurde. Im Falle der Aufeinanderfolge mehrerer Umgründungsvorgänge hat bei der Berechnung der 2-Jahresfrist keine Zusammenrechnung mit Zeiten des Rechtsvorgängers zu erfolgen. So ist bspw. bei einer Spaltung zur Neugründung mit unmittelbar nachfolgender Verschmelzung (auch wenn die Spaltung gemäß

§ 38 Abs. 3 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern befreit ist) hinsichtlich der durch die Aufspaltung neugegründeten Gesellschaft zwangsläufig die Voraussetzung des zweijährigen Bestehens nicht gegeben und kann deshalb für die Verschmelzung die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 5 UmgrStG nicht zur Anwendung kommen.

*Rz 349 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2014):*

### **349**

Die Gruppenbesteuerung ist von folgenden Eckwerten getragen:

- Die Bildung einer Unternehmensgruppe ist optional.
  - Einzige materielle Voraussetzung ist eine ausreichende finanzielle Verbindung zwischen den gruppenfähigen Körperschaften während des gesamten Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft.
  - Formelle Voraussetzung für die Gruppenbildung ist ein Gruppenantrag und eine bescheidmäßige Feststellung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Gruppenbildung.
- Gruppenträger können unbeschränkt steuerpflichtige operative wie vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften und unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Genossenschaften, sowie Beteiligungsgemeinschaften ("Mehrmüttergruppen") sowie beschränkt steuerpflichtige EU- und EWR-Körperschaften sein, die mit einer Zweigniederlassung protokolliert sind und die Beteiligungen an Gruppenmitgliedern in der Zweigniederlassung halten.
- Gruppenmitglieder können unbeschränkt steuerpflichtige operative wie vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften und unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Genossenschaften, sowie vergleichbare ausländische Körperschaften sein, **mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht (§ 9 Abs. 2 TS 2 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 sowie KStR 2013 Rz 1313a).**
- Die Unternehmensgruppe bewirkt eine steuerliche Ergebniszurechnung.
- Die Gruppenbesteuerung erfolgt in einer Ebenenzurechnung dahingehend, dass das vom untersten Gruppenmitglied selbstständig ermittelte Einkommen dem nächstbeteiligten Gruppenmitglied und vereinigt mit dem selbstständig ermittelten Einkommen dem nächstbeteiligten Gruppenmitglied zugerechnet wird, bis sämtliche vereinigten Einkommen beim Gruppenträger zusammengefasst und der Besteuerung unterworfen werden.

- Die Zurechnung inländischer Gruppenmitglieder bezieht sich stets auf 100% des Einkommens, die Zurechnung der Verluste ausländischer Gruppenmitgliedern erfolgt aliquot im Ausmaß der unmittelbaren Beteiligung in Verbindung mit einer Nachversteuerung mit späteren Gewinnen bzw. mit offenen Verlusten bei Ausscheiden des Mitglieds außerhalb einer Insolvenz oder Liquidation. **Zurechenbare Verluste ausländischer Gruppenmitglieder können jedoch nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher inländischer Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF AbgÄG 2014).**
- Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern sind steuerneutral.
- Die Anschaffung einer Beteiligung an unbeschränkt steuerpflichtigen betriebsführenden Körperschaften führt bei nachfolgender Gruppenzugehörigkeit dem Grunde nach zur Abschreibung des im Kaufpreis miterworbenen Firmenwerts.
- Die erforderliche Mindestdauer für die endgültige Anerkennung der Unternehmensgruppe beträgt 3 volle Wirtschaftsjahre.

Hinsichtlich der Einzelheiten der körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen siehe die KStR 2013 Rz 1004 ff.

*Rz 349b wird wie folgt geändert (AbgÄG 2014):*

### **349b**

Folgende wesentliche Fragen ergeben sich bei sämtlichen Umgründungstatbeständen im Zusammenhang mit einer Unternehmensgruppe:

- Beteiligungsverhältnisse: Bedingt durch umgründungsveranlasste Kapitalerhöhungen oder Anteilsabtretungen kann die ausreichende unmittelbare oder mittelbare finanzielle Verbindung verloren gehen.

Für Verschmelzungen und Spaltungen mit Stichtag nach dem 31.12.2006 wurde die Rückwirkungsfiktion auch auf Anteilsebene ausgedehnt (vgl. Rz 262), sodass eine verschmelzungs- oder spaltungsbedingte Erweiterung der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft die ausreichende finanzielle Verbindung rückwirkend mit Ablauf des Verschmelzungs- bzw. Spaltungstichtages herstellen kann, um die Gruppe mit der übernehmenden Körperschaft zu begründen oder zu erweitern.

- Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung: Da eine Teilwertabschreibung im Rahmen der Unternehmensgruppe nicht steuerwirksam ist, können nur Teilwertabschreibungen vor Eintritt in die Unternehmensgruppe eine Rolle spielen. Da solche begonnenen

Teilwertabschreibungssiebel in der Gruppe weiterlaufen, gehen sie auch grundsätzlich umgründungsbedingt auf die übernehmende Körperschaft über (vgl. aber Rz 254).

- Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung: **Für Beteiligungen, die nach dem 28. Februar 2014 angeschafft wurden, kann gemäß § 9 Abs. 7 iVm § 26c Z 47 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 keine Firmenwertabschreibung mehr vorgenommen werden.**

Sind die Voraussetzungen für die Firmenwertabschreibung **für eine vor dem 1. März 2014 angeschaffte Beteiligungen** gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 erfüllt, sind jene Fünftel steuerwirksam absetzbar, die in den Bestand der Unternehmensgruppe fallen. Im Falle einer Umgründung kann es

- zum Ende der Firmenwertabschreibung kommen, wenn die Beteiligung endgültig untergeht, die Eigenschaft einer Beteiligung an einer betriebsführenden Körperschaft durch die Umgründung verloren geht, oder die Unternehmensgruppe umgründungsbedingt untergeht,
- mangels Anschaffung nicht zur Begründung einer Firmenwertabschreibung kommen (vgl. KStR 2013 Rz 1119), wenn der Umgründungsvorgang umgründungssteuerrechtlich von den Tauschwirkungen ausgenommen wird, wie zB bei unter Art. I UmgrStG fallenden Verschmelzungen,
- zu einer Verminderung der Firmenwertabschreibung kommen, wenn sich die Beteiligung umgründungsveranlasst vermindert oder ein Teil des zur Abschreibung Anlass gebenden Vermögens ausgelagert wird,
- zu einer Fortsetzung der Firmenwertabschreibung kommen, wenn die Beteiligung auf andere übergeht oder als übertragen gilt, oder
- zu einer Nachversteuerung kommen, wenn die Beteiligung, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt untergeht oder zur Abfindung der Anteilshaber der übertragenden Körperschaft verwendet wird (gilt für Verschmelzungen mit einem Stichtag nach dem 30.12.2007).

**Noch offene Fünftel (siehe KStR 2013 Rz 1116) aus der Firmenwertabschreibung für Beteiligungen, die vor dem 1.3.2014 angeschafft wurden, können weiter abgesetzt werden, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim ursprünglichen Erwerb der Beteiligung auf die Kaufpreisbemessung auswirken konnte und die Einbeziehung der Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr**

**dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet (siehe § 26c Z 47 KStG 1988; siehe KStR 2013 Rz 1110a).**

**Die Einbeziehung der Körperschaft in die Unternehmensgruppe einer umgründungsbedingten Rechtsnachfolgerin nach dem 1.3.2014 ist für die Geltendmachung noch offener Fünftehtel nicht schädlich (§ 26c Z 47 KStG 1988), wenn die Beteiligung von der Rechtsvorgängerin vor dem 1.3.2014 angeschafft, spätestens bis 2015 in die Unternehmensgruppe einbezogen wurde und sich der steuerliche Vorteil auf den Kaufpreis auswirken konnte (siehe KStR 2013 Rz 1110a).**

- Verlustvortrag: Dem Grunde nach gelten die Regelungen der §§ 4, 21 und 35 UmgrStG. Vortragsfähige Vor- oder Außergruppenverluste sind ebenso betroffen wie solche im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988, wobei allerdings eine gruppenbezogene Betrachtung anzustellen ist (vgl. Rz 351e und 352); dies gilt für alle Umgründungen, denen ein Beschluss bzw. Vertrag ab dem 1.12.2011 zugrunde liegt. Weiters kann es zu einem Wechsel zwischen der Eigenschaft von Vor- oder Außergruppenverlusten zu konventionellen oder umgekehrt kommen.
- Mindeststeuer: Umgründungen führen zum Übergang von Vorgruppenmindeststeuern und Mindeststeuern, die während aufrechter Gruppe entstanden sind.
- Mindestzugehörigkeit: Die in § 9 Abs. 10 KStG 1988 vorgesehene Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit durch die Zurechnung der Ergebnisse von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren wird durch die Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung eines Gruppenmitglieds vor Ablauf der Mindestdauer nicht beeinträchtigt, wenn der Vermögensübergang auf Gruppenangehörige als Rechtsnachfolger stattfindet. Dies gilt auch für eine errichtende Umwandlung und eine verschmelzende Umwandlung auf eine die finanzielle Verbindung an der übertragenden Gesellschaft vermittelnde Hauptgesellschafter-Personengesellschaft.

Wenn in den einzelnen Umgründungsfallgruppen in- bzw. ausländische Körperschaften angesprochen werden, sind darunter im Inland oder Ausland ansässige Körperschaften zu verstehen. Doppelansässige Körperschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig.

*Rz 351e wird wie folgt geändert:*

### **1.7.3.2. Verschmelzung auf den Gruppenträger**

#### **1.7.3.2.1. Verschmelzung einer gruppenfremden Körperschaft auf den inländischen Gruppenträger**

##### **351e**

Wird eine inländische nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft auf den inländischen Gruppenträger verschmolzen, berührt der Vermögenszugang die Unternehmensgruppe nicht. Die Änderung der Beteiligungsverhältnisse am Gruppenträger auf Grund einer Konzentrationsverschmelzung hat für die Unternehmensgruppe keine Bedeutung. Dies gilt auch für eine Down-stream-Verschmelzung auf den Gruppenträger.

Soweit vortragsfähige Verluste der übertragenden Körperschaft nach Maßgabe des § 4 UmgrStG auf den Gruppenträger übergehen, sind diese ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum im Rahmen der Ermittlung des Gruppeneinkommens neben den vorhandenen weiterhin vortragsfähigen Verlusten des Gruppenträgers verrechenbar.

*Für Verschmelzungsbeschlüsse ab 1.12.2011 gilt Folgendes:*

Hinsichtlich der vortragsfähigen Verluste des Gruppenträgers hat ebenfalls eine Prüfung zu erfolgen, ob der Objektbezug bzw. die Vergleichbarkeit iSd § 4 Z 1 lit. b und c UmgrStG hinsichtlich des verlusterzeugenden Vermögens zum Verschmelzungstichtag gegeben ist. Soweit die vortragsfähigen Verluste aus der Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder resultieren, ist der Objektbezug nicht gewahrt, wenn das verlustverursachende Vermögen in der Unternehmensgruppe nicht mehr vorhanden ist (gruppenbezogene Betrachtungsweise). Dies gilt gleichermaßen für die Prüfung der Vergleichbarkeit iSd § 4 Z 1 lit. c UmgrStG.

*Beispiel 1:*

*Die Holding A-GmbH ist Gruppenträger einer seit 01 bestehenden Unternehmensgruppe, zu der die B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH als 100-prozentige Töchter gehörten. Sowohl die C-GmbH als auch die D-GmbH erwirtschafteten Verluste. Die C-GmbH wird zum 31.12.06 auf die B-GmbH verschmolzen, wobei der Betrieb der C-GmbH fortgeführt wird. Während des Jahres 07 wird von der D-GmbH der verlustverursachende Betrieb eingestellt.*

*Zum 31.12.08 wird die gruppenfremde X-GmbH auf den Gruppenträger verschmolzen.*

*Der vortragsfähige Verlust der A-GmbH zum 31.12.08 iHv 500.000 stammt mit 100.000 aus der Zurechnung der Verluste der C-GmbH und mit 70.000 aus der Zurechnung der Verluste der D-GmbH und zwar resultieren sie aus dem im Jahr 07 eingestellten Betrieb.*

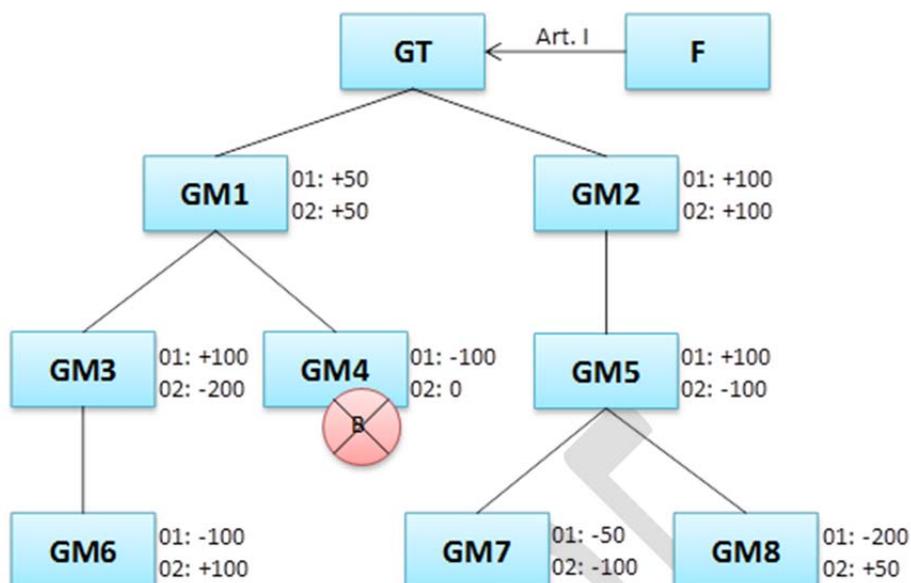
*Die Verluste der C-GmbH bleiben erhalten, weil das verlustverursachende Vermögen nach wie vor in der Gruppe (nunmehr bei der B-GmbH) in vergleichbarem Umfang vorhanden ist. Die dem Gruppenträger A-GmbH zugerechneten Verluste der D-GmbH fallen hingegen mit Ablauf des 31.12.08 weg, weil das verlustverursachende Vermögen infolge Einstellung des Betriebes im Jahr 07 nicht mehr vorhanden ist.*

**Die Zuordnung der noch offenen Verlustvorträge zu den einzelnen Gruppenmitgliedern für Zwecke der gruppenbezogenen Betrachtungsweise erfolgt anhand der folgenden Grundsätze:**

- **Es können nur Verluste aus jenen Jahren in den Verlustvortrag des Gruppenträgers eingehen, in denen das Gruppenergebnis negativ war.**
- **Sind im Verlustvortrag Verluste aus mehreren Jahren enthalten, sind in Gewinnjahren zunächst die ältesten Verluste zu verrechnen („first-in-first-out“-Prinzip).**
- **Die Grundsätze der Ergebniszurechnung gemäß § 9 Abs. 1 und Abs. 6 KStG 1988 sind zu beachten, weshalb Verluste dem unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied zuzurechnen sind und bei diesem gegebenenfalls saldiert werden können.**
- **Lassen die Grundsätze der Ergebniszurechnung gemäß § 9 Abs. 1 und Abs. 6 KStG 1988 keine eindeutige Verrechnung zu, sind die verbleibenden Verluste im Verhältnis der ursprünglichen Verlusthöhe den verlusterzeugenden Gruppenmitgliedern zuzurechnen (Relationsrechnung).**

***Beispiel 2:***

***Eine Unternehmensgruppe (alle Mitglieder bilanzieren zum 31.12.) hat folgenden Aufbau: Der Gruppenträger GT ist an zwei Gruppenmitglieder GM1 und GM2 beteiligt. GM1 ist wiederum an GM3 und GM4; GM2 an GM5 beteiligt. GM3 hält eine Beteiligung an GM6, GM5 Beteiligungen an GM7 und GM8. Das Beteiligungsausmaß beträgt jeweils 100%.***



*Im Jahr 01 erzielten die Gruppenmitglieder folgende Ergebnisse:*

*GM1: +50; GM2, GM3 und GM5 jeweils: +100; GM4 und GM6 jeweils: -100; GM7: -50; GM8: -200; GT: 0.*

*Das Gruppenergebnis beträgt daher im Jahr 01 -100; dieser Verlust geht in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein. Der Verlust ist zur Hälfte (50) von GM4 verursacht worden, weil der Verlust von GM6 zur Gänze mit dem Gewinn von GM3 verrechnet werden konnte. Weiters wurde ein Verlust in Höhe von 40 von GM8 und ein Verlust in Höhe von 10 von GM7 verursacht (Relationsrechnung).*

*Im Jahr 02 erzielten die Gruppenmitglieder folgende Ergebnisse:*

*GM1: +50; GM2 +100; GM3: -200; GM4: 0; GM5: -100; GM6: +100; GM7: -100; GM8: +50; GT: 0.*

*Das Gruppenergebnis im Jahr 02 beträgt ebenfalls -100. Ein Verlust in Höhe von 50 wurde von GM3 verursacht; ein Verlust in Höhe von 25 durch GM5 und GM7 (Relationsrechnung).*

*Im Jahr 03 kann ein positives Gruppenergebnis von 50 mit dem bestehenden Verlustvortrag von 200 verrechnet werden, wobei zunächst die älteren Verluste aus dem Jahr 01 abzuziehen sind. Dadurch halbiert sich der aus dem Jahr 01 zugewiesene Verlust bei GM4 auf 25, bei GM8 auf 20 und bei GM7 auf 5.*

*Im Jahr 04 wird die gruppenfremde Körperschaft F auf GT verschmolzen; der verlustverursachende Betrieb ist bei GM4 nicht mehr vergleichbar vorhanden. Es kommt daher zu einer Kürzung der Verlustvorträge bei GT im Ausmaß von 25.*

Sofern eine eindeutige Zuordnung der Verluste zum verlustverursachenden Vermögen nicht möglich ist, bestehen keine Bedenken, eine sachgerechte,

**betriebswirtschaftlich nachvollziehbare Aliquotierung der Verlustvorträge vorzunehmen (siehe Rz 198).**

*In Rz 351h erfolgt eine Verweisanpassung:*

**351h**

Wird eine inländische nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft auf den ausländischen Gruppenträger (§ 9 Abs. 3 ~~vierter~~<sup>fünfter</sup> Teilstrich KStG 1988) verschmolzen, berührt der Vermögenszugang beim Gruppenträger die bestehende Unternehmensgruppe nicht. Die diesbezüglichen Ausführungen in Rz 351b und Rz 351e gelten entsprechend.

*Rz 352d wird wie folgt geändert:*

**1.7.4.1.2. Verschmelzung ausländischer Gruppenmitglieder**

**352d**

Im Hinblick auf die Beschränkung der Zugehörigkeit ausländischer Gruppenmitglieder auf die "erste Ebene" (§ 9 Abs. 2 zweiter Teilstrich KStG 1988; siehe aber zu den Folgewirkungen der Rs *Papillon* KStR 2013 Rz 1014) ist eine Verschmelzung unmittelbar verbundener ausländischer Gruppenmitglieder nur bei Bestehen einer maximal 50-prozentigen unmittelbaren Beteiligung in Verbindung mit einer mittelbaren finanziellen Verbindung möglich. Auch in diesem Fall kann die Verschmelzung als down-stream-merger auf die Beteiligungskörperschaft oder als up-stream-merger auf die beteiligte Körperschaft erfolgen. Hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse siehe Rz 351.

Bei Fortbestand der Unternehmensgruppe unterbleibt nur dann eine Nachversteuerung von im Inland angesetzten Vorjahresverlusten des übertragenden ausländischen Gruppenmitglieds, wenn beim übernehmenden ausländischen Gruppenmitglied (zB side-stream-merger) eine Verlustverrechnung und damit eine Nachversteuerung in der Unternehmensgruppe Platz greifen kann. Dies setzt voraus, dass es nach den ausländischen umgründungssteuerlichen Vorschriften zu einem Übergang der Verlustvorträge des durch die Verschmelzung untergehenden Gruppenmitgliedes auf das aufnehmende Gruppenmitglied kommt (vgl. KStR 2013 Rz 1088).

Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

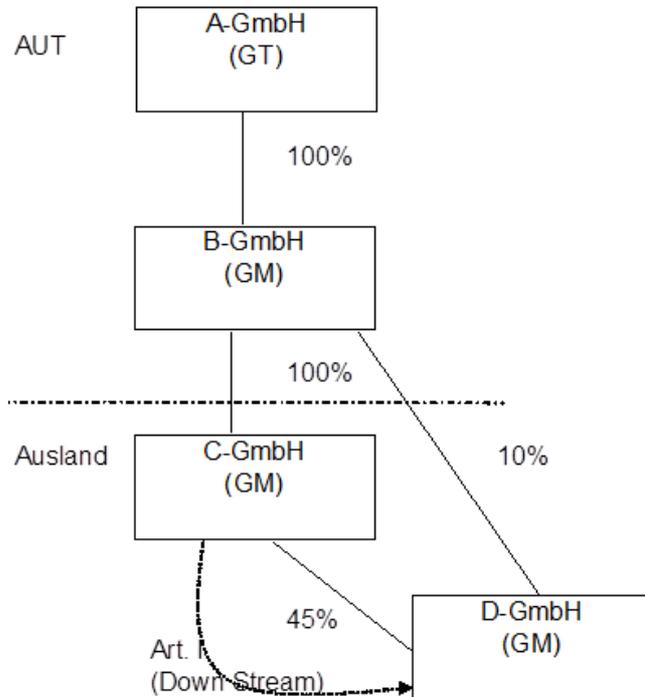
*Beispiel 5:*

*Die Unternehmensgruppe besteht aus der A-GmbH (Gruppenträger) sowie der inländischen B-GmbH, an der die A-GmbH zu 100% beteiligt ist, sowie aus den ausländischen Gruppenmitgliedern C-GmbH, an der die B-GmbH mit 100% beteiligt ist, und D-GmbH, an der die B-GmbH mit 10% und die C-GmbH mit 45% beteiligt sind. Zum 31. 12.07 wird die C-GmbH auf die D-GmbH down stream verschmolzen.*

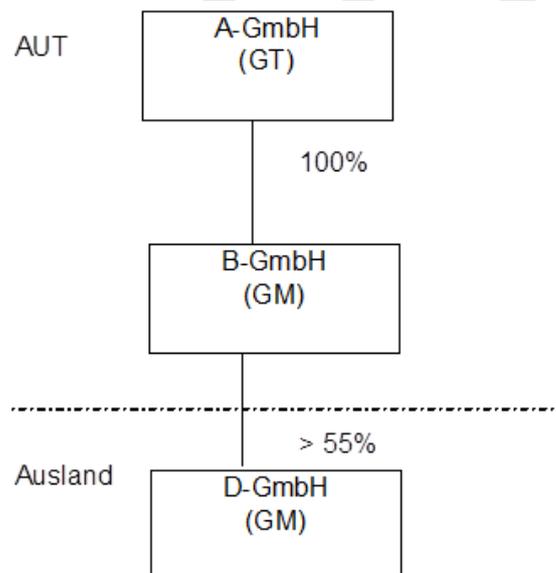
*Falls das ausländische Verschmelzungsrecht mit dem inländischen vergleichbar ist, ist Art. I UmgrStG anwendbar.*

*Infolge der Verschmelzung erhöht sich die Beteiligungshöhe der B-GmbH auf mehr als 55% (bisherige Beteiligung von 10% sowie durchgeschleuste Beteiligung von 45%). Zu einer Verlustnachverrechnung der verwerteten Auslandsverluste der C-GmbH kommt es dann nicht, wenn das ausländische Umgründungssteuerrecht einen Übergang der Verlustvorträge auf die D-GmbH vorsieht.*

*Vor Verschmelzung:*



*Nach Verschmelzung:*



**Im Falle von „grenzüberschreitenden“ Auslandsumgründungen (zB Verschmelzung zweier ausländischer Gruppenmitglieder in unterschiedlichen Staaten) ist eine künftige Nachversteuerung in der Unternehmensgruppe nicht ausreichend sichergestellt, weshalb ein Fall des Ausscheidens mit**

**Nachversteuerung der noch offenen Verluste des übertragenden Gruppenmitgliedes vorliegt (siehe auch KStR 1988 Rz 1088).**

*In Rz 353d erfolgt eine Verweisanpassung (AbgÄG 2014):*

**353d**

Die Verschmelzung eines inländischen Gruppenmitglieds auf den unmittelbar beteiligten inländischen Gruppenträger ist nach den Regeln der Up-stream-Verschmelzung zu beurteilen. Die Unternehmensgruppe wird dabei nur verdichtet, ihr Bestand ist nicht gefährdet. Die Erläuterungen in der Rz 352 und Rz 352a sind entsprechend anwendbar.

Nach Maßgabe des § 4 UmgrStG übergehende Vor- oder Außergruppenverluste der übertragenden Körperschaft wandeln sich ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum in vortragsfähige Verluste, die unter die 75%-Begrenzung des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 (Vortragsgrenze) ~~2 Abs. 2b EStG 1988~~ in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallen.

Hinsichtlich der im Verlustvortrag des Gruppenträgers enthaltenen Verluste kommt § 4 UmgrStG ebenfalls zur Anwendung, wobei hinsichtlich des Objektbezuges sowie der Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens (Betrieb, Teilbetrieb, einzelner verlustverursachender Vermögensteil bei nicht betriebsführenden Gesellschaften; vgl. Rz 202 ff) eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Dies betrifft sowohl die vom Gruppenträger selbst erwirtschafteten Verluste als auch jene der Gruppenmitglieder, die ihm zugerechnet wurden.

Kommt es infolge Nichtvorliegens der Voraussetzungen des § 4 UmgrStG zu einem Untergang von Verlusten, die sich zum Teil zum Verschmelzungstichtag im Verlustvortrag des Gruppenträgers befinden und zum Teil bereits verwertet wurde, ist von einer jahresweisen aliquoten Verrechnung auszugehen (siehe auch Rz 198).

Wurde auf das übertragende Gruppenmitglied eine Firmenwertabschreibung vorgenommen, ist diese letztmalig in jenem Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft geltend zu machen, in dem die Beteiligung durchgehend bestanden hat. Weiters kommt es zum Verschmelzungstichtag zur Nacherfassung bereits geltend gemachter Firmenwertabschreibungen, weil die Beteiligung verschmelzungsbedingt untergeht, wenn der Verschmelzungstichtag nach dem 30.12.2007 liegt (§ 9 Abs. 7 letzter Teilstrich KStG 1988). Zur Mindestbestandsdauer siehe Rz 352.

*Rz 354 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2014):*

**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 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).

An der dargestellten Rechtslage ist auch durch die Einführung der Rückwirkung auf Anteilsebene durch das BudBG 2007 (siehe Rz 262) keine Änderung eingetreten.

Kommt es bei der beteiligten Körperschaft infolge der Verschmelzung zu einer ausreichenden finanziellen Verbindung an der übernehmenden gruppenfremden Körperschaft, 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 zeitlich nahtlose Einbeziehung der gruppenfremden Körperschaft erfolgen. Dies ändert aber nichts am vorhergehenden Ausscheiden des auf die gruppenfremde Körperschaft verschmolzenen Gruppenmitgliedes.

*Rz 469 wird wie folgt geändert:*

#### **469**

Der Umwandlungstichtag 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 Umwandlungstichtag 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 Umgründungstichtag eine Anzeige beim zuständigen Finanzamt einlangen (§ 43 Abs. 1 UmgrStG). Die Verletzung dieser Frist stellt keine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung sondern eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG dar (siehe Rz 1900).**

*Rz 497 lautet der erste Satz im zweiten Absatz wie folgt (2. AbgÄG 2014):*

#### **497**

[...]

Eine solche steuerneutrale Aufwertung hat zu unterbleiben, wenn das Vermögen vor der Umwandlung **bei einem Rechtsnachfolger oder bei einer konzernzugehörigen Körperschaft eines Rechtsnachfolgers** umgründungsbedingt oder durch Wegzug aus der österreichischen Besteuerungshoheit ausgeschieden ist und dabei nach dem UmgrStG (zB gemäß § 1 Abs. 2 UmgrStG, siehe Rz 44a ff) bzw. gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 oder gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 eine aufgeschobene Besteuerung beantragt wurde oder die Steuerschuld gemäß § 16 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG (Rz 860d) noch nicht entstanden ist. [...]

*Rz 546 wird wie folgt geändert:*

#### **546**

Ausgangsgröße für die Berechnung des Gewinnkapitals ist das in der Umwandlungsbilanz zum Umwandlungsstichtag ausgewiesene steuerliche Eigenkapital (Umwandlungskapital) der Körperschaft. Die Umwandlungsbilanz enthält die steuerlichen Werte nach § 8 Abs. 1 UmgrStG (Buchwerte) bzw. nach § 8 Abs. 2 UmgrStG (Teilwerte) der Wirtschaftsgüter aufgrund rückwirkender Maßnahmen iSd § 8 Abs. 4 UmgrStG (Rz 477 ff).

Permanente Differenzen zwischen dem unternehmensrechtlichen und dem steuerlichen Ergebnis führen zu keiner Veränderung des Umwandlungskapitals. Daher sind weder Forderungen in Zusammenhang mit steuerbefreiten Erträgen vom Umwandlungskapital abzuziehen noch Passivposten in Zusammenhang mit nicht abzugsfähigen Aufwendungen dem Umwandlungskapital zuzuschlagen. So wird das Umwandlungskapital beispielsweise durch Körperschaftsteuerrückstellungen und Repräsentationsaufwendungen nicht erhöht und durch steuerfreie Beteiligungserträge und Körperschaftsteuervorauszahlungen nicht vermindert.

**Das Umwandlungskapital wird ebenfalls nicht um Sanierungsgewinne gemäß § 23a KStG 1988 vermindert; für Zwecke der Ausschüttungsfiktion sind sie somit zu berücksichtigen.**

*Rz 549 wird wie folgt geändert:*

#### **549**

Die fiktive Ausschüttung nach § 9 Abs. 6 UmgrStG ist auf Ebene der **umgewandelten** Kapitalgesellschaft sowie beim Anteilsinhaber steuerrechtlich wie eine offene Ausschüttung zu behandeln. Hinsichtlich der Besteuerung des Anteilsinhabers bzw. der Erhebung der Kapitalertragsteuer gelten die allgemeinen Regeln, die Befreiungstatbestände des § 94 EStG 1988 sowie des § 10 KStG 1988 kommen zur Anwendung.

**Findet kein Kapitalertragsteuerabzug durch die umgewandelte Kapitalgesellschaft statt, ist die Kapitalertragsteuer dem Rechtsnachfolger der aufgelösten umgewandelten Kapitalgesellschaft mittels Abgabenbescheid vorzuschreiben. Eine Verschreibung mittels Haftungsbescheid hat nicht zu erfolgen, weil ausschließlich der Primärschuldner noch rechtlich existent ist.**

Bei ausländischen Anteilsinhabern ist die Verteilung der Besteuerungsrechte nach den entsprechenden DBA zu beachten. Die Ausschüttungsfiktion kommt auch im Falle der verschmelzenden Umwandlung auf eine ausländische Körperschaft (siehe Rz 440) zum Tragen, wenn die Jahresfrist gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 nicht gegeben ist. Der umwandlungsbedingte Wegfall der Beteiligung des ausländischen Hauptgesellschafters an

der übertragenden operativen Kapitalgesellschaft innerhalb der Jahresfrist hindert allerdings nicht die Erstattung der zunächst abgeführten KESt, wenn das die weggefallene Beteiligung ersetzende Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft im restlichen Zeitraum bis zum Ablauf der Jahresfrist gehalten wird.

*In Rz 576 wird der Text vor den Beispielen wie folgt geändert:*

## **576**

[...] Durch Umwandlungen geht die steuerliche Verlustabzugsberechtigung von der Gesellschafts- in die Gesellschaftersphäre über. Um zu verhindern, dass durch einen vorbereitenden Anteilserwerb der "Ankauf" von als Sonderausgabe abzugsfähigen Verlusten einer übertragenden Körperschaft möglich wird, sieht § 10 Z 1 lit. c UmgrStG eine Einschränkung des Verlustüberganges vor, wenn Anteile vor der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden sind. Danach muss das Ausmaß der für die Verlustabzugsberechtigung maßgeblichen Beteiligungsquote (siehe Rz 568 ff) um die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworbenen Anteile verringert werden, sofern Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach einem solchen Anteilserwerb begonnen haben. § 10 Z 1 lit. c UmgrStG knüpft dabei an den Begriff des Wirtschaftsjahres iSd § 7 Abs. 5 KStG 1988 an. Eine davon abweichende Beurteilung, dass darunter auch nur Tage, Wochen oder Monate zu verstehen wären, scheidet aus (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0002, 0003). **Auch der Erwerb von Anteilen im Wege der Neugründung einer Kapitalgesellschaft stellt einen Fall der Einzelrechtsnachfolge dar, weil nicht von einem streng zivilrechtlichen Verständnis auszugehen ist (VwGH 27.2.2014, 2010/15/0015 zu Verlusten aus dem Einzelunternehmen der Ehefrau, das zeitnah zur Gründung einer Gesellschaft in diese eingebracht wurde).** [...]

*Die Überschrift 2.4.6. wird wie folgt geändert, in Rz 592 erfolgt eine Verweisanpassung (AbgäG 2014):*

## **2.4.6. Auswirkung der Kürzung des Verlustabzugs-~~ab 2001~~**

### **592**

Nach § **8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988**~~Abs. 2b Z 2 EStG 1988~~ können ~~ab der Veranlagung für das Jahr 2001~~vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 nur ~~mehr~~im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte als Sonderausgaben abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen.

*Rz 651 wird wie folgt geändert:*

### **3.1.1.6. Steuerklauseln**

#### **651**

Der Eintritt der steuerlichen Wirkungen einer Einbringung bzw. das Verhindern der negativen Wirkungen einer missglückten Einbringung kann nicht durch Steuerklauseln im Einbringungsvertrag von der Erfüllung sämtlicher Anwendungsvoraussetzungen des § 12 Abs. 1 UmgrStG abhängig gemacht werden. Zulässig und damit steuerlich beachtlich ist **aber**

- ~~lediglich~~ eine auf die Fristenwahrung bezogene Vertragsklausel (siehe Rz 800) **und**
- **eine** ~~- Steuerlich beachtlich sind allerdings-~~ aufschiebende Bedingungen, deren Eintritt von der Zustimmung (Nichtuntersagung) von Dritten (zB Kartellbehörde, Grundverkehrsbehörde uÄ) abhängig ist. Bei freien Berufen ist eine Sachgründung mittels Einbringung des Betriebes unter aufschiebender Bedingung der Kammerzustimmung möglich (siehe auch Rz 751).

*Rz 652 wird wie folgt geändert:*

### **3.1.1.7. Anwendungsvoraussetzungen der Einbringung**

#### **652**

Um eine Einbringung nach Art. III UmgrStG erfolgreich durchzuführen, sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- Ein schriftlicher Einbringungsvertrag (Sacheinlagevertrag, siehe Rz 661 ff)
- Ein Vermögen (Einbringungsvermögen) im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG (siehe Rz 687 bis Rz 737)
- ~~Ein Einbringungsstichtag (siehe Rz 761 ff)~~
- Eine Bilanz zum Einbringungsstichtag (**siehe Rz 761 ff**) (Jahres- oder Zwischenabschluss iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG) des gesamten Betriebes (bei Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben) oder der Mitunternehmerschaft (bei Einbringung von Mitunternehmeranteilen), die zumindest den Erfordernissen des § 4 Abs. 1 EStG 1988 entspricht (siehe Rz 815 ff)
- Eine steuerliche Einbringungsbilanz gem. § 12 Abs. 1 in Verbindung mit § 15 UmgrStG zum Einbringungsstichtag (Ausnahme Einbringung von Kapitalanteilen aus dem Privatvermögen) (siehe Rz 837 ff).
- Ein positiver Verkehrswert des Einbringungsvermögens (siehe Rz 672 ff)

- Die tatsächliche Übertragung des Vermögens auf die übernehmende Körperschaft (siehe Rz 738 ff)
- Eine Gegenleistung nach Maßgabe des § 19 UmgrStG (siehe Rz 1001 ff).

Der Begriff des „Einbringenden“ ist im UmgrStG nicht definiert, wohl aber in § 14 Abs. 2, § 16 Abs. 4 und § 19 Abs. 3 UmgrStG erwähnt. Einbringender kann jedermann sein, der die vorgenannten Voraussetzungen erfüllen kann.

*Rz 672 wird wie folgt geändert:*

## **672**

Zu den Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG gehört unter anderem, dass das einzubringende Vermögen einen positiven Verkehrswert aufweist. Sollte das Vermögen zum Einbringungsstichtag keinen positiven Verkehrswert haben, ist es ausreichend, wenn er am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorliegt. Am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages muss das eingebrachte Vermögen jedenfalls für sich allein einen positiven Verkehrswert aufweisen. Als positiv gilt jedenfalls ein Wert, der größer als 0 ist. Das Vorhandensein des positiven Verkehrswertes gehört zu den Anwendungsvoraussetzungen. Das Fehlen eines positiven Verkehrswertes führt zur Nichtanwendbarkeit des Art. III UmgrStG.

**Ein Firmen- oder Praxiswert, der nahezu ausschließlich auf persönlichen Eigenschaften (Ruf und Bekanntheitsgrad) des Einbringenden basiert, kann nicht übertragen werden und ist daher bei der Ermittlung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens außer Ansatz zu lassen (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028 zum Bekanntheitsgrad eines hoch spezialisierten Unternehmensanierers).**

*Rz 673 wird wie folgt geändert (Verweisanpassung):*

## **673**

Das Vorhandensein des positiven Verkehrswertes ist nachzuweisen.

Im Zweifel hat der Einbringende den positiven Verkehrswert durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen (entsprechend den in **Rz 682 ff** ~~Abschnitt 3.1.6.2.2. des Fachgutachtens KFS-BW 1~~ genannten Grundsätzen) nachzuweisen. Diese Nachweispflicht trifft den Einbringenden. Der Nachweis gilt jedenfalls dann als erbracht, wenn das Gutachten, unter Außerachtlassung möglicher Synergieeffekte (siehe Rz 686) und Effekte durch die Confusio von Aktiv- und Passivpositionen (stand-alone-Betrachtung), den positiven Verkehrswert bestätigt und den unten dargestellten Grundsätzen entspricht. Gutachten, die

den im Fachgutachten KFS BW 1 genannten Grundsätzen nicht entsprechen, sind zulässig und im Einzelfall auf ihre Nachweiskraft zu untersuchen. Gutachten, die Mängel aufweisen, die trotz Aufforderung nicht behoben werden, sind nicht als Nachweis geeignet. Eine Anwendung des Art. III UmgrStG wäre damit ausgeschlossen.

*Rz 683 wird wie folgt geändert (Verweisaktualisierung):*

### **683**

Die Unternehmensbewertung ist an keine feste Form gebunden. Gutachten zum Nachweis des positiven Verkehrswertes haben Mindestanforderungen zu genügen. Als solche gelten insbesondere die im Fachgutachten "KFS BW1" vom **26.3.2014** (in der Folge kurz Fachgutachten) aufgestellten Anforderungen.

*In Rz 686 wird der Text wie folgt geändert (Verweisaktualisierung):*

### **686**

Es ist ein objektivierter Unternehmenswert im Sinne des **Punkt 4.1 Rz 16** des Fachgutachtens **KFS BW 1 vom 26.3.2014** auf Basis des bestehenden Unternehmenskonzeptes zu ermitteln. Dabei dürfen mögliche echte Synergieeffekte – wie sie sich aus der konkreten Situation der übernehmenden Körperschaft ergeben – und Effekte durch die Confusio von Aktiv- und Passivpositionen nicht berücksichtigt werden (stand-alone-Betrachtung). Von den echten Synergieeffekten zu unterscheiden sind unechte Synergieeffekte, die bei der Ermittlung des Verkehrswertes zu berücksichtigen sind. Unechte Synergieeffekte sind solche, die sich ohne Berücksichtigung der Auswirkungen aus dem Bewertungsanlass realisieren lassen oder mit einer nahezu beliebigen Vielzahl von Partner erzielt werden können.

*Rz 688 wird wie folgt geändert:*

### **688**

Der Betrieb in seiner konkreten Konfiguration muss auf die übernehmende Gesellschaft als funktionsfähige Einheit übergehen, dh. die bestehende Betriebseigenschaft muss erhalten bleiben. Jene wesentlichen Aktiva, die für die Führung des Betriebes notwendig waren, tatsächlich der Erfüllung des Betriebszweckes gedient haben und nach der Umgründung weiterhin dienen sollen, müssen von ihr, zumindest in Form eines rechtlich abgesicherten Nutzungsrechtes, übernommen werden (**siehe dazu weiters Rz 694**). **Die Anwendungsvoraussetzungen von Art. III UmgrStG werden folglich nicht verletzt, wenn zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörende Anlagegüter zurückbehalten werden, im Rahmen des Betriebes aber weiterhin durch ein**

**rechtlich abgesichertes Nutzungsrecht von der übernehmenden Gesellschaft genutzt werden können (zB auf Grund eines Mietverhältnisses) und gleichzeitig zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage übergeht. Dies wird insbesondere bei Liegenschaften eine Rolle spielen (siehe dazu auch Rz 1358).**

Aktiva oder Passiva, die nicht aus dem eigentlichen Geschäftsbetrieb stammen und sohin gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen, sind nicht zu den wesentlichen **Betriebsg**Grundlagen zu rechnen. In solchen Fällen ist das Zurückbehalten, also die Nichtübernahme in die Einbringungsbilanz, abgesehen von der ertragsteuerlichen Beurteilung beim Einbringenden, ohne Verletzung der Voraussetzungen des Art. III UmgrStG möglich.

*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, soweit sie nicht nach § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten wird. Wird sie zur Gänze eingebracht, 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, und zwar mit Wirkung des Tages, der auf den Einbringungsstichtag folgt, erforderlich, um eine nachfolgende verdeckte Ausschüttung zu verhindern. Wird ein fremdübliches Nutzungsentgelt erst ab dem Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages vereinbart und entrichtet, kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung für den Zeitraum nach Ablauf des Einbringungsstichtages bis zum Vertragstag. Es bestehen keine Bedenken, dass in der Nutzungsvereinbarung für den Zeitraum Ablauf Einbringungsstichtag bis zum Vertragstag eine entsprechende Forderung der übernehmenden Körperschaft vorgesehen wird, die vom Einbringenden zu begleichen ist. Der Einbringende kann

- die gesamte Liegenschaft (Grund und Boden samt Gebäude) nach § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten (Entnahmetatbestand)
- lediglich den Grund und Boden zurückbehalten. In diesem Fall ist der Abschluss eines den Kriterien der Rz 694a entsprechenden Baurechtsvertrages oder eines den Kriterien der Rz 694b entsprechenden grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrages notwendig. **Wird im Baurechts- oder Dienstbarkeitsvertrag 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 oder Dienstbarkeitsvertrages nur auf die gesamte Liegenschaft bezogen werden kann, muss über einen übergehenden 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 oder der Abschluss eines Dienstbarkeitsvertrages 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 idF 1. StabG 2012.*

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.

*In Rz 698 erfolgen Verweisanpassungen (2. AbgÄG 2014):*

## **698**

Für Einbringungen, wenn der Vertrag vor dem 1.10.2012 unterfertigt wird und das Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft vor dem 1.4.2012 beginnt:

Die Ausführungen in Rz 694 ff gelten mit der Maßgabe, dass der betriebszugehörige Grund und Boden bis zur Einbringung nach § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 hinsichtlich der Wertänderungen außer Ansatz blieb, sodass das Zurückbehalten keinen Entnahmetatbestand auslöst bzw. das Miteinbringen den Wirkungen des Art. III UmgrStG unterliegt und bei der übernehmenden Körperschaft die Aufwertung nach Maßgabe des § 4 Abs. 10 EStG 1988 auslöst.

Für Einbringungen, wenn der Vertrag nach dem 30.9.2012 unterfertigt wird oder das Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft nach dem 31.3.2012 beginnt:

Grund und Boden ist gemäß § 18 Abs. 5 Z 2 UmgrStG mit dem Buchwert anzusetzen (**siehe dazu Rz 970a**), wenn nicht vom Aufwertungswahlrecht nach Maßgabe von § 16 Abs. 6 UmgrStG Gebrauch gemacht wird (siehe dazu Rz 928). Dies gilt nur für Einbringungsstichtage nach dem 31.3.2012.

In Fällen, in denen sowohl § 4 Abs. 10 Z 3 iVm § 124b Z 212 EStG 1988 idF vor dem AIFMG, BGBl. I Nr. 135/2013, als auch § 18 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bzw. § 16 Abs. 6 UmgrStG anwendbar sind (zB Einbringungsstichtag nach dem 31.3.2012, WJ der übernehmenden Körperschaft 1.4. - 31.12., Einbringungsvertrag vom 1.9.2012), gehen die spezielleren umgründungssteuerrechtlichen Vorschriften vor.

In Fällen, in denen weder § 4 Abs. 10 Z 3 iVm § 124b Z 212 EStG 1988 idF vor dem AIFMG, BGBl. I Nr. 135/2013, noch § 18 Abs. 5 Z 2 UmgrStG **idF AbgÄG 2012** bzw. § 16 Abs. 6 UmgrStG **idF AbgÄG 2012** anwendbar sind (zB Einbringungsstichtag vor dem 1.4.2012, WJ der übernehmenden Körperschaft ist das Kalenderjahr), bestehen keine Bedenken, § 4 Abs. 10 Z 3 EStG 1988 anzuwenden.

*Rz 721 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 Körperschaft, die ihrerseits einbringungsfähiges Vermögen (Kapitalanteile iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG) hält, stellt keine mittelbare Einbringung von Kapitalanteilen im Sinne von Art. III UmgrStG dar.**

*Rz 721 wird wie folgt geändert:*

**721**

**Wird der gesamte Mitunternehmeranteil eingebracht, ist hinsichtlich eines positiven variablen Kapitalkontos zu unterscheiden:**

- **Wird der Mitunternehmeranteil von einer natürlichen Person eingebracht, kann das variable Kapitalkonto entweder bis zum Tag des Einbringungsvertrages tatsächlich entnommen (Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG) oder durch eine vorbehaltene Entnahme vermindert werden (§ 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG; diesfalls ist eine Verbindlichkeit in der Ergänzungsbilanz anzusetzen, siehe Rz 915). Ein Verschieben oder Zurückbehalten des variablen Kapitalkontos gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 und Z 4 UmgrStG ist nicht möglich, weil das variable Kapitalkonto als solches ohne den Mitunternehmeranteil nicht bestehen kann. Gehörte der Mitunternehmeranteil vorher zu einem Betriebsvermögen, kann ein Verschieben im Sinne von § 16 Abs. 5 Z 4 jedoch wirtschaftlich hergestellt werden, indem eine (bare oder vorbehaltene) Entnahme mit anschließender, nicht rückbezogener Einlage des variablen Kapitalkontos in den Betrieb erfolgt.**
- **Wird der Mitunternehmeranteil von einer § 7 Abs. 3 KStG 1988-Körperschaft eingebracht, kann neben der sinngemäßen Anwendung von § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG auch § 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG angewendet werden.**

**Wird ein Mitunternehmeranteil teilweise eingebracht, ist hinsichtlich eines positiven variablen Kapitalkontos zu unterscheiden:**

- **Wird der Mitunternehmeranteil von einer natürlichen Person eingebracht, kann neben § 16 Abs. 5 Z 1 und Z 2 UmgrStG auch § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG angewendet werden. Dadurch wird das variable Kapitalkonto ganz oder teilweise zum Mitunternehmeranteil des Einbringenden verschoben.**
- **Wird der Mitunternehmeranteil von einer § 7 Abs. 3 KStG 1988-Körperschaft eingebracht, kann neben der sinngemäßen Anwendung von § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG auch § 16 Abs. 5 Z 4 und Z 5 UmgrStG angewendet werden.**

**Ein negatives Kapitalkonto kann nur durch eine tatsächliche Einlage bis zum Tag des Einbringungsvertrages gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG ausgeglichen werden. Weder ein Zurückbehalten, Verschieben noch eine Entnahme des negativen**

**Kapitalkontos durch den Einbringenden ist zulässig, sondern es geht auf die übernehmende Körperschaft über.**

~~Bleibt der Einbringende auf Grund einer Teileinbringung weiterhin Mitunternehmer, kann § 16 Abs. 5 UmgrStG auch dahingehend angewendet werden, dass das variable Kapitalkonto ganz oder teilweise zurückbehalten wird, dh. weiterhin zum Mitunternehmeranteil des Einbringenden gehört. Wird der gesamte Mitunternehmeranteil eingebracht, kann das positive variable Kapitalkonto entweder bis zum Tag des Einbringungsvertrages tatsächlich entnommen und sohin rückwirkend eine Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG angesetzt werden oder es wird eine vorbehaltene Entnahme gemäß § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG in die Einbringungsbilanz eingestellt, die dazu führt, dass die übernehmende Körperschaft diese Verbindlichkeit in einer Ergänzungsbilanz anzusetzen hat (vgl. Rz 915). Ein negatives Kapitalkonto kann nur durch eine tatsächliche Einlage bis zum Tag des Einbringungsvertrages gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG ausgeglichen werden. Weder ein Zurückbehalten noch eine Entnahme des negativen Kapitalkontos durch den Einbringenden ist zulässig, sondern geht auf die übernehmende Körperschaft über.~~

*Beispiel 1:*

*A ist als Kommanditist an einer KG zu 75% beteiligt. Zum 31.12.01 beträgt sein Mitunternehmeranteil 198.000. Er setzt sich zusammen aus dem starren Kapitalkonto von 3.000, dem variablen Kapitalkonto von 63.000 und der als Sonderbetriebsvermögen behandelten der KG nachhaltig zur Nutzung überlassenen dem A gehörenden Liegenschaft im Buchwert von 132.000. Der Verkehrswert zum 31.12.01 beträgt 495.000 auf die Liegenschaft entfällt ein Wert von 183.000.*

*A möchte zwei Drittel seines Mitunternehmeranteils in die ihm zur Gänze gehörende A-GmbH einbringen (dh 50%-Punkte einbringen und mit 25% beteiligt bleiben), dabei 50.000 vom variablen Kapitalkonto miteinbringen, die Liegenschaft zurückbehalten und eine vorbehaltene Entnahme iHv 30.000 vornehmen.*

*a) Es ist davon auszugehen, dass der Buchwert des einzubringenden Mitunternehmeranteils vor Korrekturen quotal 132.000 (= 2/3 von 198.000) beträgt, dh dass er sich zusammensetzt aus dem starren Kapitalkontenanteil von 2.000, dem variablen Kapitalkontenanteil von 42.000 und dem Sonderbetriebsvermögensanteil von 88.000, und dass der Verkehrswertanteil 330.000 beträgt.*

*b) Die rückwirkenden Korrekturen beziehen sich auf § 16 Abs. 5 Z 2 und § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG. Dabei ist wie folgt vorzugehen:*

*Vom gesamten variablen Kapitalkontenanteil werden 50.000 eingebracht. Da anteilig dem Mitunternehmeranteil 42.000 zuzurechnen sind, werden zusätzlich 8.000 nach § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG durch Verschiebung aus dem restlichen Mitunternehmeranteil eingebracht.*

*Der Sonderbetriebsvermögensanteil von 88.000 wird nicht eingebracht, es wird daher der gesamte Betrag nach § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG in den restlichen Mitunternehmeranteil verschoben.*

*Für die vorbehaltene Entnahme ist der quotale Verkehrswertanteil von 330.000 um 8.000 (variables Kapitalkonto) zu erhöhen und um 122.000 (2/3 von 183.000 = Sonderbetriebsvermögen) zu vermindern, sodass sich ein Zwischenverkehrswert von 216.000 ergibt. 50% dieses Wertes betragen 108.000. Die vorgenommene vorbehaltene Entnahme von 30.000 ist daher gedeckt.*

*c) Das Einbringungskapital nach den rückwirkenden Korrekturen beträgt 22.000 (starres Kapitalkonto 2.000, variables Kapitalkonto 50.000, Passivpost für vorbehaltene Entnahme -30.000), der Verkehrswert beträgt 186.000.*

**Beispiel 2:**

***Die A-GmbH ist an einer Mitunternehmerschaft zu 25 % beteiligt. Das starre Kapitalkonto beträgt 100.000 und das variable Kapitalkonto 300.000. Zum 31.12.01 soll der Mitunternehmeranteil rückwirkend zur Gänze in die B-GmbH eingebracht werden.***

***Zwischen Einbringungsstichtag und dem Abschluss des Einbringungsvertrages wird bei der A-GmbH eine Gewinnausschüttung iHv 100.000 beschlossen. Diese Ausschüttung soll rückwirkend zum Einbringungsstichtag erfolgen und gem. § 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG dem Einbringungsvermögen zugeordnet werden. Außerdem erfolgt in sinngemäßer Anwendung des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG im Rückwirkungszeitraum eine tatsächliche Entnahme iHv 100.000 vom variablen Kapitalkonto.***

***Die rückbezogene Entnahme verringert das variable Kapitalkonto in der Einbringungsbilanz um 100.000. Die Gewinnausschüttung wird durch Ausweis einer Passivpost in der Einbringungsbilanz dem Einbringungsvermögen (Mitunternehmeranteil) zugeordnet. Das Einbringungskapital wird so insgesamt um 200.000 verringert. Der eingebrachte MU-Anteil setzt sich nunmehr zusammen aus dem starren Kapitalkonto von 100.000, welches weiterhin 25 % der MU vermittelt, und dem durch die rückbezogenen Entnahme sowie die Passivpost verringerten variablen Kapitalkonto von 100.000.***

*Rz 735 wird wie folgt geändert:*

**735**

Soll die Anschaffungsverbindlichkeit miteingebracht werden, bedarf dies einer speziellen Regelung im Einbringungsvertrag. Das Wahlrecht der Miteinbeziehung der Finanzierungsverbindlichkeiten kann dahingehend ausgeübt werden, dass die gesamte (ausstehende) Verbindlichkeit, ein Teil davon oder nichts miteingebracht wird. Sollte von diesem Wahlrecht im Einbringungsvertrag nicht ausdrücklich Gebrauch gemacht werden, gilt die Verbindlichkeit aus der Anschaffung der Kapitalanteile als nicht miteingebracht. **Diente eine Anschaffungsverbindlichkeit dem Erwerb mehrere Kapitalanteile („Sammelverbindlichkeit“), sollen aber nicht sämtliche dieser Kapitalanteile eingebracht werden, ist bei Ausübung des Wahlrechts zur Miteinbeziehung der Anschaffungsverbindlichkeit eine nachvollziehbare Zuordnung zu den übertragenen bzw. zurückbehaltenen Kapitalanteilen vorzunehmen.** Die in § 16

Abs. 5 Z 3 UmgrStG geforderte zusammenhängende Behandlung von Aktivum und Passivum hat hier keine Bedeutung (siehe auch Rz 881), da sich einerseits § 16 Abs. 5 UmgrStG nicht auf die Einbringung von Kapitalanteilen bezieht und zudem § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG als *lex specialis* vorgeht.

*Rz 766 wird wie folgt geändert:*

## **766**

Wird die Einbringung betrieblicher Einheiten laut Einbringungsvertrag auf einen bestimmten Tag (zB auf den 1.1.) eines Jahres bezogen, dh. es wird im Einbringungsvertrag ein bestimmter Tag, zB der 1.1., als Einbringungsstichtag festgelegt, ist im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des Vertrages damit die Absicht verbunden, dass das einzubringende Vermögen mit Ablauf dieses Tages auf die Körperschaft übergehen soll. **Dieser Einbringung ist** ~~Wird dieser Einbringung ein Jahresabschluss auf den Vortag (in der vorgenannten Beispielsannahme zum 31.12. des Vorjahres)~~ **zum Einbringungsstichtag** zugrunde **zu legen** ~~gelegt.~~ **Wird kein** ~~ist mangels eines Zwischenabschlusses zum Vertragstag~~ **erstellt** ~~(im Beispielsfall zum 1.1.)~~ **ist** eine Anwendungsvoraussetzung des § 12 UmgrStG nicht gegeben (siehe Rz 816 ff).

**Es bestehen jedoch keine Bedenken, der Einbringung einen Jahresabschluss auf den Vortag (in der vorgenannten Beispielsannahme zum 31.12. des Vorjahres) zu Grunde zu legen, wenn sich am Stichtag selbst keine wesentlichen Geschäftsfälle ereignen. Auch wenn auf dem Jahresabschluss des Vortages basierende und den Mindestanforderungen des § 4 EStG 1988 entsprechende Stichtagsbilanzen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG den Anforderungen von Art. III UmgrStG genügen, sind diese in Hinblick auf Veränderungen des Vermögens am Stichtag selbst nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 2 EStG 1988 anzupassen (vgl. VwGH 29.1.2015, 2011/15/0169, weiters VwGH 26.2.2015, 2014/15/0041).** ~~Es bestehen bei dem im Vorabsatz dargestellten Sachverhalt keine Bedenken, bei Fehlen eines aktiven Geschäftsbetriebes oder bei Fehlen des Erfordernisses einer exakten Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung aus anderen Gründen (entsprechend den Grundsätzen des KFS/RL 25 vom 3.12.2012) einen Zwischenabschluss zum Folgetag (im Beispielsfall zum 1.1.) zugrunde zu legen, der mit den Ansätzen des Abschlusses zum Vortag (im Beispielsfall zum 31.12.) übereinstimmt (siehe [Rz 79](#)). In diesen Fällen erübrigt sich eine Gewinnermittlung für den Rumpfwirtschaftstag des Einbringenden. Liegt die vorgenannte Voraussetzung vor, bestehen auch im Falle des Aufdeckens des Fehlens eines Zwischenabschlusses auf den~~

~~Folgetag anlässlich einer späteren abgabenbehördlichen Überprüfung keine Bedenken, die Anwendungsvoraussetzung des [Art. III UmgrStG](#) als gegeben anzunehmen.~~

*In Rz 807 erfolgt eine Verweisanpassung sowie eine Fehlerkorrektur im Beispiel:*

### 807

Wollen alle Mitunternehmer ihre Anteile zum selben Stichtag in die selbe Körperschaft einbringen oder bringt die Mitunternehmerschaft selbst Vermögen ein, gilt als frühest möglicher Einbringungsstichtag der Tag, an dem die Mitunternehmeranteile den selben Mitunternehmern zuzurechnen waren, die auch im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind (**§ 13 Abs. 2 zweiter Satz UmgrStG**). Unschädlich ist der Wechsel eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Vermögensbeteiligung.

*Beispiel:*

*A, B, C, D und E sind je zu 20% an der X-OHG beteiligt. Der Betrieb der X-OHG soll zum 31.12.00 in die*

*a) dem F zu 100% gehörende*

*b) der OHG zu 100% gehörende*

*YX-GmbH eingebracht werden. Am 1.6.01 schenkt E seinen Anteil seinem Sohn. Im Fall der Betriebseinbringung kann die Einbringung in beiden Varianten zum 31.12.00 nicht durchgeführt werden (Ersatzstichtag). Der frühestmögliche Einbringungsstichtag ist der 1.6.01.*

*Werden die Mitunternehmeranteile eingebracht, kann E nicht an der Einbringung zum 31.12.00 teilnehmen.*

*Rz 820 wird wie folgt geändert:*

### 820

Führt das Ergebnis im Rahmen des Wechsels der Gewinnermittlung zu einem Übergangsverlust, ist dieser **gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 zur Gänze beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor der Einbringung zu berücksichtigen; ein verbleibender Restübergangsverlust geht gemäß § 21 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft über (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126, wonach eine Einbringung eine Veräußerung im Sinne des § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG beim Übertragenden darstellt). Eine Berücksichtigung eines Übergangsverlustes im letzten Gewinnermittlungszeitraum vor der Umgründung ist nur in all jenen Fällen von Bedeutung, in denen der Wechsel der Gewinnermittlung noch beim Übertragenden (als Veräußerung im Sinne des § 4**

**Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988) stattfindet, nicht aber für jene Fälle, in denen der Wechsel erst in der Sphäre des Rechtsnachfolgers stattfindet (bei diesem keine Veräußerung) oder der Wechsel rein rechnerische Bedeutung hat (dazu VwGH 25.07.2013, 2011/15/0046).** ~~vom auf sieben Jahre aufzuteilen. Das erste Siebentel entfällt dabei noch auf die Erfolgsermittlung des Einbringenden und die restlichen Siebentel betreffen bereits die Erfolgsermittlung der übernehmenden Körperschaft.~~

*Rz 927 wird wie folgt geändert:*

*In Rz 843 erfolgt eine Verweisanpassung:*

### **843**

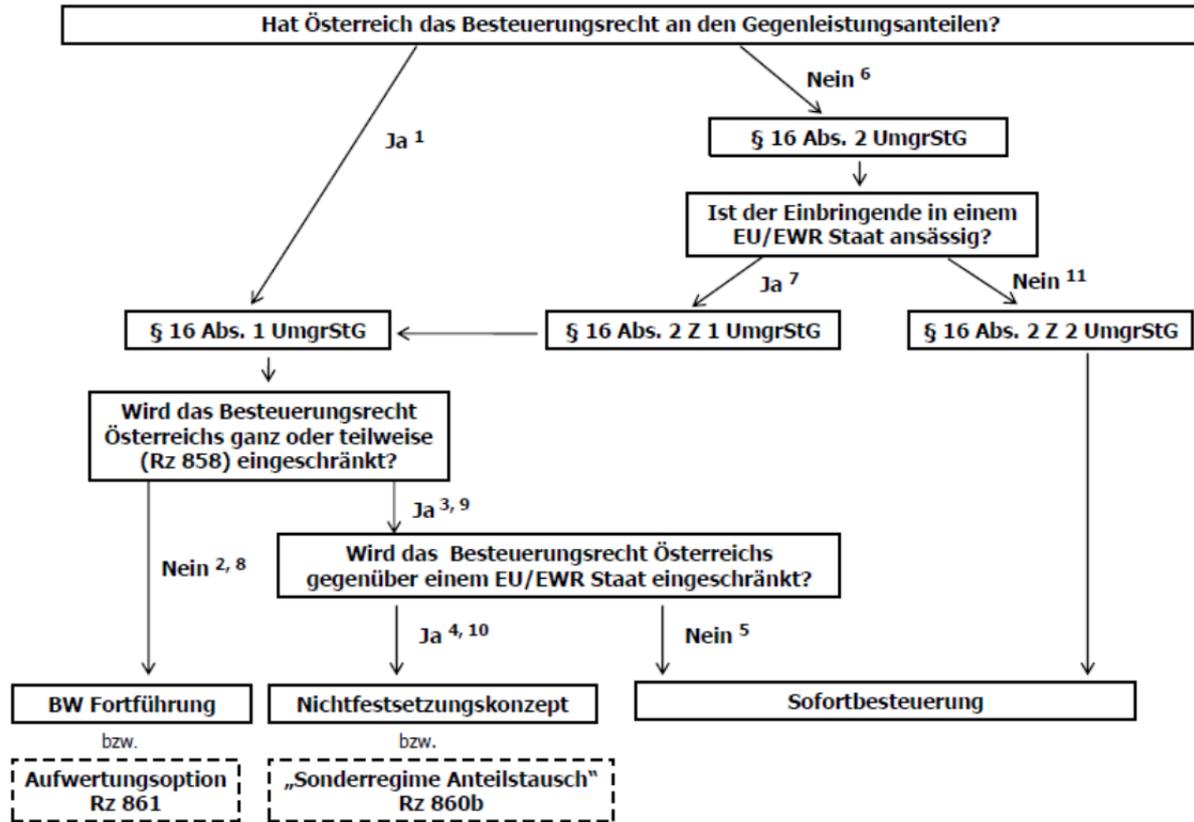
Alle Wirtschaftsgüter, die im Zuge einer Einbringung nach Art. III UmgrStG übertragen werden, aber weder im Einbringungsvertrag allgemein umschrieben noch in der Einbringungsbilanz aufgenommen sind und auch nicht durch eine Klausel als übertragen gelten (siehe Rz 6679), gelten als außerhalb des Art. III UmgrStG eingelegt, sodass insoweit Gewinnverwirklichung nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 eintritt.

*Rz 854a wird wie folgt geändert:*

### **854a**

Bei Einbringungen mit Auslandsbezug ist hinsichtlich der Rechtsfolgen eine Abgrenzung von § 16 Abs. 1 UmgrStG und § 16 Abs. 2 UmgrStG vorzunehmen. Dafür ist entscheidend, ob Österreich ein Besteuerungsrecht an den dem Einbringenden gewährten Gegenleistungsanteilen hat.

Das in weiterer Folge anzuwendende Prüfschema kann – überblicksartig und vereinfacht – wie folgt veranschaulicht werden (die detaillierten Erläuterungen zum Prüfschema sind den jeweiligen folgenden Randzahlen zu entnehmen):



Erläuterungen zum Prüfungsschema:

<sup>1</sup> Kann Österreich die im Zuge der Einbringung erhaltenen Gegenleistungsanteile besteuern und ist somit keine Einschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen gegeben, ist § 16 Abs. 1 UmgrStG anzuwenden. Gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG ist in weiterer Folge entscheidend, ob das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen durch die Einbringung eingeschränkt wird. Die Frage nach einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechts iSd Rz 858 stellt sich in diesen Fällen nicht.

<sup>2</sup> Erfolgt durch die Einbringung keine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen, hat die Einbringung zu Buchwerten zu erfolgen.  
*Siehe dazu die Beispiele in Rz 856 (Bsp. 1, 2 und 3); Rz 857 (Bsp. 1); Rz 859a (Bsp. 1 und 3); Rz 861 (Bsp. 2); Rz 936 (Bsp. 1 und 2); Rz 937a (Bsp. 1); Rz 943; Rz 944.*

<sup>3</sup> Erfolgt durch die Einbringung eine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen, ist für die Rechtsfolgen wiederum zu unterscheiden, gegenüber wem die Einschränkung erfolgt.

<sup>4</sup> Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU/EWR-Staat, kommt es zwar grundsätzlich zur Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen, jedoch kann ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld gestellt werden (sog. Nichtfestsetzungskonzept, § 16 Abs. 1 Satz 2 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG).  
*Siehe dazu die Beispiele in Rz 857 (Bsp. 2); Rz 859a (Bsp. 2); Rz 860a; Rz 933; Rz 937; Rz 938 (Bsp. 1).*

Abweichend von diesem Nichtfestsetzungskonzept des § 16 Abs. 1 Satz 2 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG kommt bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Kapitalanteilen durch

eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft in eine EU-Gesellschaft auf Grund der Fusionsrichtlinie ein Sonderregime zur Anwendung. Dabei erfolgt die Einbringung zu Buchwerten (sog. „Anteilstausch“, § 16 Abs. 1 Satz 3 bis 6 UmgrStG).

*Siehe dazu die Beispiele in Rz 857 (Bsp. 3); Rz 860b; Rz 860e.*

<sup>5</sup> Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem Drittstaat, kann kein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt werden. Es kommt daher in diesen Fällen zu einer sofortigen Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (sog. „Zwangsaufwertung“, § 16 Abs. 1 Satz 2 iVm § 1 Abs. 2 UmgrStG).

*Siehe dazu das Beispiel in Rz 938 (Bsp. 2).*

<sup>6</sup> Kann Österreich die im Zuge der Einbringung erhaltenen Gegenleistungsanteile nicht besteuern und ist somit eine Einschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen gegeben, ist § 16 Abs. 2 UmgrStG anzuwenden. Für die weiteren Rechtsfolgen ist im Anwendungsbereich von § 16 Abs. 2 UmgrStG zu unterscheiden, wo der Einbringende ansässig ist **(bei Verzicht auf die Gewährung einer Gegenleistung siehe aber Rz 854b)**. **Erfolgt die Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, ist im Anwendungsbereich von § 16 Abs. 2 UmgrStG zu unterscheiden, wo die Mitunternehmer (Körperschaften oder natürliche Personen) ansässig sind; folglich sind diese als Einbringende zu sehen.**

<sup>7</sup> Erfolgt die Einbringung durch einen EU/EWR-Ansässigen (somit auch durch Steuerinländer), ist § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG anzuwenden. Diese Bestimmung verweist wiederum auf § 16 Abs. 1 UmgrStG, sodass der Verlust des Besteuerungsrechts an der Gegenleistung in diesen Fällen nicht unmittelbar zur Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen führt. Für die Rechtsfolgen ist gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG in weiterer Folge entscheidend, ob das Besteuerungsrecht Österreichs durch die Einbringung ganz oder teilweise (Rz 858) eingeschränkt wird.

<sup>8</sup> Wird das Besteuerungsrecht gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG weder ganz noch teilweise eingeschränkt, erfolgt die Einbringung zu Buchwerten.  
*Siehe dazu die Beispiele in Rz 860d (Bsp. 2); Rz 861 (Bsp. 1); Rz 937a (Bsp. 2); Rz 937b.*

<sup>9</sup> Wird das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen ganz eingeschränkt, ist in weiterer Folge wiederum entscheidend, ob diese Einschränkung gegenüber einem EU/EWR-Staat („Nichtfestsetzungskonzept“) oder gegenüber einem Drittstaat („Zwangsaufwertung“) erfolgt; siehe dazu die obigen Ausführungen zu § 16 Abs. 1 UmgrStG.

*Siehe dazu die Beispiele in Rz 948 (Bsp. 2 und 3).*

<sup>10</sup> Wird das Besteuerungsrecht Österreichs teilweise eingeschränkt (Rz 858), kommt das „Nichtfestsetzungskonzept“ zur Anwendung, weil die Einbringung durch einen EU/EWR-Ansässigen (somit auch durch Steuerinländer) erfolgt.

*Siehe dazu die Beispiele in Rz 858 (Bsp. 1 und 2); Rz 860d (Bsp. 1).*

<sup>11</sup> Erfolgt die Einbringung durch eine in einem Drittstaat ansässige Person, ist § 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG anzuwenden. Das eingebrachte Vermögen ist zwingend auf den gemeinen Wert aufzuwerten: Es kommt daher unmittelbar zur Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen, ein Antrag auf Nichtfestsetzung kann nicht gestellt werden („Zwangsaufwertung“).

*Siehe dazu die Beispiele in Rz 863 (Bsp. 1 und 2); Rz 948 (Bsp. 4 und 5).*

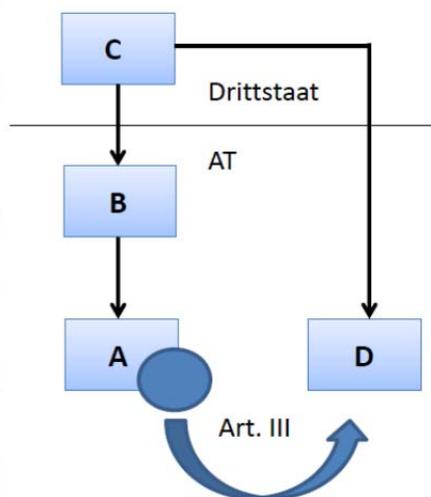
*Es wird folgende neue Rz 854b eingefügt:*

## **854b**

Wird auf die Gewährung von Anteilen gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG verzichtet, gilt die Gegenleistung dennoch als bewirkt. Die Gegenleistung besteht in einem solchen Fall in der Werterhöhung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft, die zu Lasten der im Inland steuerhängigen Anteile an der übertragenden Körperschaft erfolgt. Die Gegenleistung kommt folglich nicht dem Einbringenden, sondern dem Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft zu. Hat Österreich an diesen Anteilen kein Besteuerungsrecht, ist im Anwendungsbereich von § 16 Abs. 2 UmgrStG zu unterscheiden, wo der Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft als Empfänger der Gegenleistung ansässig ist. Rz 854a ist sinngemäß anzuwenden.

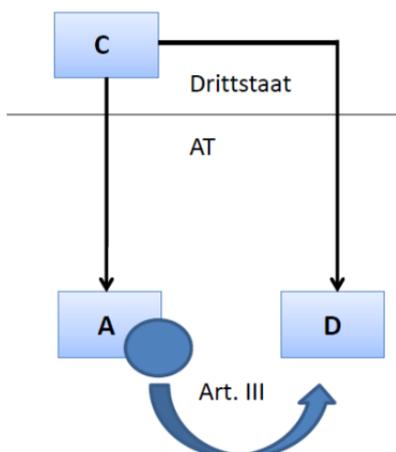
**Beispiel:**

*Die inländische A-GmbH bringt ihren Betrieb gemäß Art. III UmgrStG in die inländische D-GmbH ein. Der Alleingesellschafter der übernehmenden D-GmbH ist die in einem Drittstaat ansässige Gesellschaft C, die mittelbar über die inländische Körperschaft B-GmbH auch zu 100% an der einbringenden A-GmbH beteiligt ist. Auf die Gewährung neuer Anteile an die einbringende A-GmbH wird verzichtet. Das Doppelbesteuerungsabkommen AT-Drittstaat entspricht dem OECD-Musterabkommen.*



**Die Gegenleistung gilt dennoch als bewirkt und besteht in der Werterhöhung der Anteile an der den Betrieb übernehmenden D-GmbH; diese Werterhöhung erfolgt zu Lasten der im Inland steuerhängigen Anteile an der den Betrieb übertragenden A-GmbH. Die Gegenleistung kommt folglich C zu. Österreich hat kein Besteuerungsrecht an der Beteiligung von C an der übernehmenden D-GmbH; das Besteuerungsrecht Österreichs an der Gegenleistung ist somit eingeschränkt. Da C in einem Drittstaat ansässig ist, kommt es einbringungsbedingt zu einer sofortigen Aufdeckung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen.**

**Variante:**



**Wäre die im Drittstaat ansässige Körperschaft C unmittelbar an der den Betrieb übertragenden A-GmbH beteiligt, käme es hingegen nicht zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts von Österreich, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Drittstaat dem OECD-Musterabkommen folgt und daher der Anteil an der den Betrieb übertragenden Körperschaft A-GmbH auch vor der Einbringung nicht im Inland steuerhängig war; die Einbringung könnte unter Ansatz der Buchwerte erfolgen.**

Rz 855 wird wie folgt geändert:

## 855

§ 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG normiert für rein nationale Einbringungen den Grundsatz der Buchwertfortführung. Danach ist das eingebrachte Vermögen mit jenen Werten anzusetzen, die sich bei Anwendung der steuerlichen Vorschriften für die laufende Gewinnermittlung als Wertansätze ergeben (insbesondere den §§ 4 bis 14 EStG 1988 sowie den §§ 7 bis 12 KStG 1988). Zu einer zwingenden Buchwertfortführung kommt es immer dann, wenn weder auf Ebene des eingebrachten Vermögens noch auf Ebene der Gegenleistungsanteile ein Besteuerungsrecht eingeschränkt wird (~~bzw. eingeschränkt würde, wenn die Gewährung neuer Anteile gemäß § 19 Abs. 2 UmgrStG unterbleibt~~). Daraus ergibt sich eine „Verdoppelung“ der stillen Reserven.

*Beispiel:*

*Der unbeschränkt steuerpflichtige Einzelunternehmer A (WJj = KJj) bringt zum 31.12.01 seinen inländischen Betrieb (Buchwert: 100.000) in die inländische X-GmbH, deren Anteile er zu 100% hält, ein. Es erfolgen keine rückwirkenden Korrekturen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG.*

*In der Einbringungsbilanz ist der steuerliche Buchwert in Höhe von 100.000 anzusetzen. Dieser Buchwert entspricht auch dem Wert der Gegenleistung (siehe Rz 1095).*

Wird hingegen das Besteuerungsrecht einbringungsbedingt eingeschränkt (zB bei einer Einbringung in eine steuerbefreite Körperschaft), kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven (siehe Rz 712).

*Rz 860d wird wie folgt geändert:*

### **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, in Norwegen oder ab 2014 in Liechtenstein ansässig, gelten nach § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG dieselben Grundsätze wie für im Inland ansässige Einbringende.

Somit kommt das Nichtfestsetzungskonzept im Falle des § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG zur Anwendung.

*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) eingeschränkt, weil Österreich die zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 25% besteuern kann. A kann einen Nichtfestsetzungsantrag im Rahmen der Einkommensteuererklärung 01 stellen.*

Da im Beispiel der Einbringende im EU-Mitgliedstaat Deutschland ansässig ist, kann dieser für die Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Gegenleistung die Nichtfestsetzung in der Einkommensteuererklärung jenes Veranlagungszeitraumes beantragen, in den der Einbringungsstichtag fällt. Dabei ist für die Gesellschafterebene hinsichtlich dieser betrieblichen Einkünfte ein Steuersatz von 25% zu Grunde zu legen (gilt für Einbringungsstichtage ab 31.3.2012; für Einbringungsstichtage davor ist die nicht festzusetzende Steuerschuld mit dem Hälfstestersatz im Jahr der Einbringung zu

bemessen). Dies gilt im angeführten Beispiel unabhängig davon, ob die übernehmende Körperschaft (wie im Beispiel) 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. Auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft sind die Buchwerte fortzuführen, woran auch eine allfällige spätere Festsetzung der Steuerschuld für den Einbringenden nichts ändert.

Zur Festsetzung der Steuer (iHv 25% für Einbringungsstichtage ab 31.3.2012) kommt es, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Vermögen (zB KG-Anteil) oder der Einbringende die Beteiligung an der übernehmenden Kapitalgesellschaft veräußert.

**Werden sämtliche Anteile einer Mitunternehmerschaft eingebracht und ist das eingebrachte Vermögen infolge einer Anwachsung gemäß § 142 UGB nicht mehr vorhanden, ist für Zwecke der Festsetzung der Steuer die Veräußerung des angewachsenen Betriebes der Mitunternehmerschaft maßgebend.**

*Fortsetzung Beispiel 1:*

*Wird zB im Jahr 03 der Anteil des A an der deutschen GmbH veräußert, ist für das Jahr 01 die ESt in Höhe der noch vorhandenen stillen Reserven festzusetzen (25% Steuer bzw. Hälftesteuersatz, wenn der Stichtag der 31.03.2012 oder früher ist).*

*Wird kein Nichtfestsetzungsantrag gestellt, hat A im Rahmen der Einkommensteuer 01 einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 100.000 zu erklären. Trotzdem hat die deutsche GmbH die Buchwerte fortzuführen.*

Es bestehen in solchen Fällen bis zur Veranlagung 2012 keine Bedenken, Anträge umzudeuten und die Nichtfestsetzung vorzunehmen, wenn diese Anträge zwar falsch bezeichnet oder im falschen Veranlagungszeitraum gestellt wurden, jedoch erkennbar auf die hier beschriebene Rechtsfolge gerichtet waren.

**Folgt der Einbringung von begünstigtem Vermögen unter Stellung eines Antrages auf Nichtfestsetzung eine steuerneutrale Folgeumgründung, bei der das Vermögen, für das der Antrag auf Nichtfestsetzung ursprünglich gestellt wurde, nur teilweise übertragen wird (z.B. durch Folgeeinbringung oder Folgeabspaltung), ist der ursprüngliche Betrag, für den die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt wurde, auf das nunmehr übertragene und zurückbleibende Vermögen aufzuteilen; dabei ist das zum ursprünglichen Einbringungsstichtag bestehende Verkehrswertverhältnis maßgeblich.**

*Beispiel:*

*Die deutsche natürliche Person D bringt ihren österreichischen Betrieb (bestehend aus dem Teilbetrieb 1 und dem Teilbetrieb 2) in die österreichische Ö-GmbH ein, wodurch es zu einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechts gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG kommt. D stellt einen Antrag auf Nichtfestsetzung. In weiterer Folge spaltet die Ö-GmbH den Teilbetrieb 1 auf die österreichische Z-AG ab, wobei die Buchwerte fortgeführt werden.*

*Der anlässlich der Einbringung nicht festgesetzte Betrag ist im Verkehrswertverhältnis der Teilbetriebe diesen zuzuordnen. Veräußert die Z-AG in weiterer Folge den abgespaltenen Teilbetrieb 1, kommt es somit nur zu einer anteiligen Festsetzung der Steuer; dasselbe gilt bei Veräußerung des Teilbetriebes 2 durch die Ö-GmbH. Werden die Anteile an der Ö-GmbH veräußert, wird die gesamte Steuerschuld festgesetzt.*

Zu einer (teilweisen) Einschränkung des Besteuerungsrechts kommt es in der Regel dann nicht, wenn der ausländische Einbringende eine Körperschaft ist (das Besteuerungsniveau ändert sich nicht).

*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. Einbringungsbedingt wird das Besteuerungsrecht Österreichs nicht eingeschränkt, weil die stillen Reserven vor der Einbringung wie nach der Einbringung mit 25% steuerverfassen sind. Solche Einbringungen können aber unter Missbrauchsverdacht stehen.*

- Ist der Einbringende außerhalb der EU, Norwegen oder ab 2014 Liechtenstein ansässig, führt jede Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich insoweit zur Besteuerung. Daraus folgt, dass auch jede Beschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen zu einer Sofortbesteuerung des eingebrachten Vermögens führt (§ 16 Abs. 2 Z 2 UmgrStG; siehe dazu unten Rz 862).

*In Rz 861 wird der erste Bulletpoint wie folgt geändert:*

**861**

[...]

- Ist der Einbringende in einem EU-Staat oder in Norwegen oder ab 2014 in Liechtenstein ansässig und ist das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der in den Anteilen der übernehmenden Körperschaft enthaltenen stillen Reserven eingeschränkt, kann der Einbringende das in- und/oder ausländische Vermögen auf den gemeinen Wert aufwerten, wenn die Einbringung im Ausland zur **einer tatsächlichen steuerpflichtigen** Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden Staat ein DBA besteht, das dafür die Anrechnungsmethode

vorsieht oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme getroffen wird (§ 16 Abs. 3 Z 1 UmgrStG).

*Rz 890 wird wie folgt geändert:*

#### **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 von Mitunternehmeranteilen 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 891 wird wie folgt geändert:*

#### **891**

Für rückbezogene Bareinlagen ist in der Einbringungsbilanz eine Aktivpost (Forderung) anzusetzen. Der Ansatz einer „Aktivpost für Einlagen“ in der Einbringungsbilanz führt dazu, dass sich der Buch- und Verkehrswert bereits zum Einbringungsstichtag um die Bareinlage erhöht, obwohl die Einlage tatsächlich erst später geleistet wurde.

Diese Bareinlagen müssen bis zum Vertragsabschluss dem Betriebsvermögen tatsächlich zugekommen sein, um zu einem im Einbringungsvertrag festgelegten höheren Einbringungsvolumen zu kommen. Die Zusage des Einbringenden, zu einem späteren Zeitpunkt dem Einbringungsobjekt Vermögenswerte zuzuführen, gilt nicht als Einlage im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG.

**Vor dem Umgründungsstichtag getätigte Einlageversprechen stellen noch keine Einlagen dar und müssen daher ebenso wie Einlagen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG im Rückwirkungszeitraum tatsächlich geleistet werden.**

*Rz 900 wird wie folgt geändert:*

#### **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 von Mitunternehmeranteilen 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 911 wird wie folgt geändert:*

**911**

Vorbehaltene Entnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG liegen vor, wenn an Stelle einer tatsächlichen Entnahme eine spätere durchzuführende Entnahme vorbehalten wird und dazu analog zu tatsächlich vorgenommenen Entnahmen eine Passivpost (**Verbindlichkeit**) in der Einbringungsbilanz eingestellt wird; **beim Gesellschafter entsteht eine Forderung aus der vorbehaltenen Entnahme**. Der Ansatz einer "Passivpost für vorbehaltene Entnahmen" hat bindende Wirkung und führt zur gleichen Buch- und Verkehrswertminderung wie die Passivpost für tatsächliche Entnahmen. Bei Vorliegen von tatsächlichen Entnahmen und einer vorbehaltenen Entnahme haben gesonderte Ansätze dieser Passivposten in der Einbringungsbilanz zu erfolgen. **Ein nach Abschluss des Einbringungsvorganges gegenüber der übernehmenden Körperschaft getätigter Verzicht auf die Forderung aus der vorbehaltenen Entnahme hat keinen Einfluss auf die in der Einbringungsbilanz auszuweisende Verbindlichkeit (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0213).**

Zur KEST in Fällen eines negativen Buchwertes siehe Rz 972b ff.

*Rz 914 wird wie folgt geändert:*

**914**

Der Höchstbetrag für eine vorbehaltene (unbare) Entnahme ergibt sich aus folgenden drei Schritten:

1. Basis ist der positive Verkehrswert des einzubringenden Vermögens am Einbringungstichtag nach der Stand-alone-Methode (**zur Unzulässigkeit der Berücksichtigung eines Firmen- bzw. Praxiswertes, der sich nahezu ausschließlich aus den persönlichen Eigenschaften des Einbringenden ergibt siehe Rz 672**).
2. Alle Veränderungen nach § 16 Abs. 5 Z 1, Z 3, Z 4 UmgrStG und nicht nach Z 1 rückbezogenen Entnahmen (Rz 915) sind zu berücksichtigen, wenn der Saldo aus den rückwirkenden Erhöhungen und Minderungen negativ ist. Ergibt sich insgesamt eine Erhöhung des Basisverkehrswertes, bleibt die Erhöhung unberücksichtigt.
3. Der sich nach Pkt. 1 und einem allfälligen Kürzungsbetrag nach Pkt. 2 ergebende Nettoverkehrswert ist Bemessungsgrundlage für den maximal 50%-igen Passivposten.

Bar- und Sachentnahmen nach dem Einbringungsstichtag kürzen daher auch dann die Bemessungsgrundlage für die vorbehaltenen Entnahme, wenn sie nicht nach Z 1 auf den Einbringungsstichtag rückbezogen werden. Dies ändert nichts an der in § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG enthaltenen Rechtsfolge des Entstehens von rückzahlbaren Forderungen der übernehmenden Körperschaft gegen den Einbringenden in Höhe der nicht rückbezogenen Entnahmen. Wird die vorbehaltene Entnahme in einem sehr hohen Ausmaß oder im vollen Ausmaß von 50% des Verkehrswertes ausgeschöpft, kann die Abgabenbehörde eine plausible Begründung des angenommenen Verkehrswertes einfordern (zB durch Vorlage des Unternehmensbewertungsgutachtens).

*Rz 921 wird wie folgt geändert:*

### **921**

Das Zurückbehalten von Anlagegütern, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, darf die Eigenschaft des einzubringenden Vermögens als Betrieb oder Teilbetrieb nicht verletzen. Eine Betriebsaufspaltung im Wege des Zurückhaltens des gesamten Anlagevermögens kann daher ~~in der Regel~~ nicht unter Art. III UmgrStG fallen. Das Zurückbehalten einzelner Anlagegüter, die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, führt zu keiner Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG. Dies bezieht sich in erster Linie auf das Zurückbehalten der Betriebsliegenschaft, die nach der Einbringung der übernehmenden Körperschaft (entgeltlich oder unentgeltlich) zur Nutzung überlassen wird. Zur Wirksamkeit der Nutzungsüberlassung siehe Rz 983.

*Rz 926 wird wie folgt geändert:*

### **926**

§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG schafft im Rahmen

- einer Teilbetriebs-Einbringung
- einer Einbringung eines Teiles eines Mitunternehmeranteiles (siehe Rz 721)
- und bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 auch bei der Einbringung des gesamten Betriebes (bzw. des gesamten Mitunternehmeranteiles)

die Möglichkeit, aktive und passive Wirtschaftsgüter zwischen den Teilbetrieben bzw. zwischen dem Betrieb und dem Restbetriebsvermögen der Körperschaft zu verschieben und zwar sowohl im Wege des Zurückhaltens von Wirtschaftsgütern des einzubringenden (Teil)Betriebes als auch des Mitübertragens von Wirtschaftsgütern des verbleibenden Teilbetriebes bzw. Restbetriebsvermögens der Körperschaft.

Dies gilt weiters auch für das Zurückhalten von-Sonderbetriebsvermögen bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles, wenn dieser im Betriebsvermögen gehalten wird (siehe EStR 2000 Rz 5941 und KStR 2013 Rz 406). Die Verschiebetechnik des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG kann aber für den Fall, dass der einzubringende Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen gehört, nicht dazu verwendet werden, Wirtschaftsgüter des Einbringenden aus seinem Betrieb außerhalb des "Bilanzbündelbetriebes" der Mitunternehmerschaft in den einzubringenden Mitunternehmeranteil zu verschieben. **Wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils eingebracht, gilt § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG auch für das Mitübertragen von Sonderbetriebsvermögen; folglich kann auch das auf den nicht übertragenen Mitunternehmeranteil entfallende Sonderbetriebsvermögen miteingebracht werden. Zum Verschieben eines negativen variablen Kapitalkontos siehe Rz 721.**

Dieses Verschieben von Wirtschaftsgütern erfolgt durch Aufnahme bzw. Nichtaufnahme der verschobenen Wirtschaftsgüter in die Einbringungsbilanz. Das Verschieben von Wirtschaftsgütern löst keine Entnahmebesteuerung aus. Voraussetzung für die Steuerneutralität des Verschiebens von Wirtschaftsgütern zwischen zwei Teilbetrieben ist bei Einbringenden, die den Gewinn nicht nach § 5 EStG 1988 ermitteln, jedoch, dass das verschobene Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen des verbleibenden Teilbetriebes gehören kann. Zählt das verschobene Wirtschaftsgut daher nach dem Verschieben nicht zum Betriebsvermögen des Einbringenden, liegt eine Entnahme in das Privatvermögen vor.

*Beispiel 1:*

*A führt einen Betrieb, der aus den Teilbetrieben 1 und 2 besteht. A bringt Teilbetrieb 1 in die B-GmbH ein, verschiebt jedoch die zum Teilbetrieb 1 gehörende Beteiligung an der C-AG durch Nichtaufnahme in der Einbringungsbilanz in den nicht eingebrachten Teilbetrieb 2. Der Teilwert der Beteiligung beträgt 1000, ihr Buchwert 300.*

*Variante a zu 1:*

*A ermittelt den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988.*

*Durch das Verschieben der Beteiligung verringert sich das (buchmäßige) Einbringungskapital um 300. Da die verschobene C-Beteiligung dem verbleibenden Teilbetrieb 2 entweder als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnet werden kann, unterbleibt die steuerwirksame Entnahme der Beteiligung.*

*Variante b zu 1:*

*A ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.*

*Ein steuerneutrales Verschieben der Beteiligung ist nur möglich, wenn die Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen des verbleibenden Teilbetriebes 2 darstellt. Andernfalls kommt es zur Entnahme der Beteiligung und zur damit verbundenen Besteuerung der in der Beteiligung steckenden stillen Reserven.*

*Beispiel 2:*

*A, der ein Einzelunternehmen betreibt, ist zu 30% an der B-OG beteiligt. Der Anteil an der B-OG gehört zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Zum 31.12.01 bringt A 50% seines Anteils an der B-OG (somit 15%) gegen Anteilsgewährung in die X-GmbH ein. In die Einbringungsbilanz werden Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens (nicht Teil des Sonderbetriebsvermögens des Einzelunternehmens) unter Bezugnahme auf § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG aufgenommen.*

*Da die Verschiebetechnik des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG nur für das Sonderbetriebsvermögen hinsichtlich des einzubringenden Mitunternehmeranteils nutzbar ist, liegt hinsichtlich der in die X-GmbH übertragenen Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens eine gewinnrealisierende, nicht rückwirkende Entnahme gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 aus dem Einzelunternehmen des A sowie eine Einlage gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 in die X-GmbH vor.*

927

Einbringende Körperschaften haben auf Grund des § 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG die Möglichkeit, die im Zeitraum zwischen Einbringungsstichtag und Abschluss des Einbringungsvertrages beschlossenen Gewinnausschüttungen (nicht verdeckte Ausschüttungen) bzw.

Einlagenrückzahlungen oder die von den Gesellschaftern getätigten Einlagen in die einbringende Körperschaft dem einzubringenden Vermögen der Körperschaft zuzurechnen.

Das Einbringungsvermögen wird in diesem Fall rückwirkend zum Einbringungsstichtag durch Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) und Kapitalrückzahlungen (§ 4 Abs. 12 EStG 1988) verringert oder durch Einlagen (§ 8 Abs. 1 KStG 1988) erhöht.

**Die rückwirkende Vermögensänderung wird durch den Ausweis einer Passivpost in Höhe der Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen bzw. durch den Ausweis einer Aktivpost in Höhe der Einlagen in der Einbringungsbilanz ausgewiesen.**

**Beispiel:**

**Die A-GmbH bringt ihren Betrieb in die B-GmbH ein. Der Jahresabschluss der A-GmbH ergibt sich wie folgt:**

**Jahresabschluss A-GmbH**

<i>Anlagevermögen</i>	<i>4.000</i>	<i>Stammkapital</i>	<i>500</i>
<i>Umlaufvermögen</i>	<i>2.000</i>	<i>Kapitalrücklagen</i>	<i>3.000</i>
		<i>Bilanzgewinn</i>	<i>500</i>
		<i>Fremdkapital</i>	<i>2.000</i>
	<i>6.000</i>		<i>6.000</i>

***Um das Einbringungskapital zu verringern, wird nach Auflösung einer Kapitalrücklage eine Gewinnausschüttung von 500 und eine Einlagenrückzahlung von 2.000 auf den Einbringungsstichtag zurückbezogen.***

***Einbringungsbilanz A-GmbH***

<i>Anlagevermögen</i>	<i>4.000</i>	<i>Einbringungskapital</i>	<i>1.500</i>
<i>Umlaufvermögen</i>	<i>2.000</i>	<i>Ausschüttung (\$ 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG)</i>	<i>500</i>
		<i>Einlagenrückzahlung (\$ 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG)</i>	<i>2.000</i>
		<i>Fremdkapital</i>	<i>2.000</i>
	<i>6.000</i>		<i>6.000</i>

*Vor der Rz 928 wird die Überschrift „3.4.2.7. Aufwertungsoption für Grund und Boden“ eingefügt; die Rz 928 wird wie folgt geändert (2. AbgÄG 2014):*

**928**

Für Einbringungen mit einem Stichtag ab 1.4.2012:

Abweichend von der grundsätzlichen Verpflichtung, in der Einbringungsbilanz die Buchwerte fortzuführen, kann bei der Einbringung von Betrieben, ~~und~~ Teilbetrieben **und**

**Mitunternehmeranteilen – alternativ zur gespaltenen Betrachtungsweise gemäß**

**§ 18 Abs. 5 UmgrStG (siehe dazu Rz 970a) –** der zum Betriebsvermögen gehörende

Grund und Boden mit den nach § 6 Z 14 EStG 1988 maßgebenden Werten angesetzt

werden, wenn im Falle der Veräußerung am Einbringungsstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 auf

den Grund und Boden ganz oder **eingeschränkt**teilweise anwendbar wäre (§ 16 Abs. 6

UmgrStG). **Eine eingeschränkte Anwendbarkeit von § 30 Abs. 4 EStG 1988 kann**

**sich aufgrund eines Wechsels der Gewinnermittlung auf § 5 Abs. 1 EStG 1988**

**oder einer Einlage vor dem 1.4.2012 ergeben (siehe Rz 970a).** ~~Von der~~

~~Aufwertungsoption für Grund und Boden gemäß § 16 Abs. 6 UmgrStG kann –~~ alternativ zur

~~gespaltenen Betrachtungsweise gemäß § 18 Abs. 5 UmgrStG –~~ auch im Rahmen der

~~Einbringung von Mitunternehmeranteilen Gebrauch gemacht werden. Die Aufwertungsoption~~

~~des § 16 Abs. 6 UmgrStG kann auch grundstücksbezogen ausgeübt werden. **und ist in**~~

~~nach dem 31.12.2014 geschlossenen Einbringungsverträgen ersichtlich zu~~

~~machen (§ 16 Abs. 6 letzter Satz iVm Teil 3 Z 26 UmgrStG idF 2. AbgÄG 2014).~~

~~Dabei handelt es sich um eine Ordnungsvorschrift.~~

*Beispiel:*

*A ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und schafft für den Betrieb im Jahr 2000 um 500.000 ein unbebautes Grundstück an, auf dem er sodann ein betrieblich genutztes Gebäude errichtet. Zum 31.12.2014~~2~~ bringt er seinen Betrieb in die X-GmbH ein. Der Teilwert **sowie der gemeine Wert des Grund und Bodens** im Zeitpunkt der Einbringung **betragen** beträgt 700.000, ~~der gemeine Wert 650.000.~~*

***Da auf den Grund und Boden am Einbringungstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 gesamthaft anwendbar ist („Altvermögen“), bestehen für** ~~Betreffend die~~ ~~Behandlung des Grund und Bodens bestehen~~ ~~zwei Möglichkeiten für den A:~~*

***Variante A (Ausübung der Aufwertungsoption):***

***A kann die bis zum Einbringungstichtag angesammelten stillen Reserven sofort realisieren, indem er gemäß § 16 Abs. 6 UmgrStG in der Einbringungsbilanz den gemeinen Wert des Grund und Bodens in Höhe von 700.000 ansetzt. Dabei kann die pauschale Besteuerung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden. Die Ausübung der Aufwertungsoption ist in der Einbringungsbilanz ersichtlich zu machen. Die Anschaffungskosten der Gegenleistung erhöhen sich durch die Aufwertungsoption um 200.000.***

***Variante BA (gespaltene Betrachtungsweise, siehe dazu näher Rz 970a):***

*~~In der Einbringungsbilanz wird der Grund und Boden mit dem Buchwert angesetzt und wird der Teilwert (700.000) in Evidenz genommen, weil es sich bei dem eingebrachten Grundstück um Altvermögen im Sinn des § 30 Abs. 4 iVm § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 handelt (§ 18 Abs. 5 Z 1 TS 1 UmgrStG idF 2. AbgÄG 2014). Bei einer späteren Veräußerung des Grundstücks durch die X-GmbH zB um 800.000, kann bis zum Teilwert **des Grund und Bodens** im Zeitpunkt der Einbringung der Veräußerungsgewinn pauschal gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden. Die Wertsteigerung nach dem Einbringungstichtag ist nach allgemeinen Grundsätzen zu versteuern, wobei an die Stelle des Buchwertes der Teilwert zum Einbringungstichtag tritt. Für einen etwaigen Inflationsabschlag ist auf den Einbringungstichtag abzustellen (§ 18 Abs. 5 Z 1 TS 2 UmgrStG idF 2. AbgÄG 2014).~~*

*~~Variante B:~~*

*~~A kann auch die bis zum Einbringungstichtag angesammelten stillen Reserven aufdecken, indem er gemäß § 16 Abs. 6 UmgrStG in der Einbringungsbilanz den gemeinen Wert des Grund und Bodens ansetzt, weil es sich um Altvermögen handelt. Es erfolgt demnach eine pauschale Besteuerung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 zum Einbringungstichtag. In dieser Variante erhöhen sich auch die Anschaffungskosten der Gegenleistung entsprechend.~~*

*Rz 952 wird wie folgt geändert (der zweite Satz des dritten Bulletpoints wird unverändert nach hinten übernommen):*

## **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. Dies bedeutet:

- Übergang von Schwebeverlusten (siehe EStR 2000 Rz 157)

- Einbeziehen von Verhältnissen vor der Einbringung für den Forschungsfreibetrag
- Weitergeltung der Zuschreibungspflicht nach § 6 Z 13 EStG 1988 (~~UFS 21.8.2009, RV/0825-K/07~~) bei unternehmensrechtlicher Buchwertfortführung. 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, so ist diese nur insoweit steuerwirksam, als sich auch die vorangegangene Abschreibung steuerlich ausgewirkt hat (siehe EStR 2000 Rz 2585)
- 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, 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 entsteht bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft ein Härtefall. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Aufbau der Wertpapierdeckung Pensionsvorsorge über einen Zeitraum von zwanzig Wirtschaftsjahren erfolgt
- Fortführung einer Fünftehtelabsetzung 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 Totalgewinnes auch nach Einbringung.

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.

**Eine Weitergeltung der Zuschreibungspflicht nach § 6 Z 13 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten besteht – anders als bei der zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung, Umwandlung, Spaltung) – nicht; der beizulegende Wert gemäß § 202 Abs. 1 UGB im Zeitpunkt der Einbringung übernimmt 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).**

**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, so ist diese nur insoweit steuerwirksam, als sich auch die vorangegangene Abschreibung steuerlich ausgewirkt hat (siehe EStR 2000 Rz 2585).**

*Rz 963 wird wie folgt geändert:*

**963**

Die übernehmenden Körperschaften haben den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Ein allfälliger Übergangsgewinn des Einbringenden zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist bei diesem zum Einbringungsstichtag zu erfassen (siehe Rz 818 ff). Ein weiterer Wechsel von § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf § 5 EStG 1988 ist in der Person der übernehmenden Körperschaft begründet und daher erst bei dieser auf den dem Einbringungsstichtag folgenden Tag zu erfassen (siehe Rz 817). Dabei kommen die Grundsätze des § 4 Abs. 10 EStG 1988 zur Anwendung. Insbesondere kommt es für Einbringungen nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 zu einer steuerneutralen Aufwertung von Grund und Boden, wenn das Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft vor dem 1. April 2012 beginnt und der Einbringungsvertrag vor dem 1. Oktober 2012 unterfertigt wird (§ 124b Z 212 EStG 1988 idF vor AIFMG, BGBl. I Nr. 135/2013).

Für Einbringungen mit einem Stichtag ab 1.4.2012 ist der Grund und Boden mit dem Buchwert anzusetzen, wobei der Teilwert **im Zeitpunkt der Einbringung** gemäß § 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG idF ~~AbgÄG~~ 2012 in Evidenz zu nehmen ist, wenn beim Einbringenden im Falle der Veräußerung zum Einbringungsstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 auf den gesamten Grund und Boden anwendbar wäre (**gespaltene Betrachtungsweise, siehe dazu Rz 970a**). Wahlweise kann der zum 31.3.2012 nicht steuerhängig gewesene Grund und Boden auch mit dem gemeinen Wert angesetzt werden (§ 16 Abs. 6 UmgrStG), wodurch es zur Gewinnrealisierung kommt (**siehe dazu** ~~vgl.~~ Rz 928).

Ferner sind Rückstellungsbildungen oder Teilwertabschreibungen nachzuholen. Ein Übergangsgewinn ist im ersten Wirtschaftsjahr nach dem Einbringungsstichtag, ein Übergangsverlust verteilt auf sieben Jahre zu erfassen. Im Hinblick auf die fiktive Gesamtrechtsnachfolge hat die übernehmende Körperschaft auch die Rechtsfolgen des § 30 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF vor dem BudBG 2011 zu vertreten.

*Beispiel 1:*

*Der nicht rechnungslegungspflichtige Einzelunternehmer A bringt zum 31.12.2004 seinen Betrieb in die A-GmbH ein. Dabei überträgt er auch das im Jahre 2001 angeschaffte Betriebsgrundstück auf die GmbH. Der Buchwert des Betriebsgrundstücks beträgt zum Einbringungsstichtag 50.000 (Grund und Boden 10.000, Gebäude 40.000). Die A-GmbH hat den Grund und Boden mit dem höheren Teilwert von 16.000 anzusetzen. Sollte sie das Betriebsgrundstück vor Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist zB um 55.000 (Grund und Boden 20.000, Gebäude 35.000) veräußern, sind jedenfalls 6.000 als Nachversteuerungstatbestand der Körperschaftsteuer zu unterziehen.*

*Beispiel 2:*

*Der Freiberufler B bringt zum 31.12.2011 seinen Betrieb in die B-GmbH ein, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Der Einbringungsvertrag wird am 28.9.2012 unterfertigt. Im Betriebsvermögen befindet sich ein im Jahr 1998 angeschafftes Betriebsgrundstück (Anschaffungskosten: 50.000; Teilwert zum 1.1.2012*

100.000). Die B-GmbH kann von der Bestimmung des § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 Gebrauch machen und sohin den Grund und Boden auf 100.000 steuerneutral aufwerten, weil deren Wirtschaftsjahr, in das die Übernahme des Grund und Bodens fällt, vor dem 1.4.2012 begonnen hat und der Einbringungsvertrag vor dem 1.10.2012 unterfertigt wurde (§ 124b Z 212 EStG 1988).

Beispiel 3:

Die nicht rechnungslegungspflichtige C-OG hat 2001 ein Betriebsgrundstück angeschafft (Anschaffungskosten 50.000). Zum 30.6.2015~~2~~ bringt die C-OG ihren Betrieb in die C-GmbH ein (Teilwert: 100.000). Der Grund und Boden ist mit 50.000 anzusetzen. Bei einer späteren Veräußerung **kann hinsichtlich der Wertsteigerungen bis zum Einbringungstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden; an die Stelle des Veräußerungserlöses tritt der Teilwert zum Einbringungstichtag von 100.000** ~~kann bis zu einem Teilbetrag des Veräußerungserlöses von 100.000 der Gewinn gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelt werden (§ 18 Abs. 5 Z 2 erster TS UmgrStG § 18 Abs. 5 Z 1 erster TS UmgrStG idF 2. AbgÄG 2014)~~. Der darüber hinausgehende Veräußerungserlös (**Wertsteigerungen nach dem Einbringungstichtag in der Sphäre der übernehmenden GmbH**) ist nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln, wobei allerdings gegebenenfalls ein Inflationsabschlag angesetzt werden kann; **dafür ist wobei für diesen der Einbringungstichtag maßgeblich ist (§ 18 Abs. 5 Z 2 zweiter TS UmgrStG § 18 Abs. 5 Z 1 zweiter TS UmgrStG)**. **Siehe dazu näher Rz 970a.**

Wahlweise könnte in der Einbringungsbilanz der Grund und Boden mit einem Wert von 100.000 angesetzt **und die stillen Reserven realisiert** werden (§ 16 Abs. 6 UmgrStG), ~~wodurch es zur Gewinnrealisierung kommt, wobei die Einkünfte gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 iVm § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 pauschal~~ ermittelt werden können. **Siehe dazu näher Rz 928.**

Zum möglichen Wechsel der Gewinnermittlungsart bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils siehe Rz 970.

Zur Auswirkung des Wechsels der Gewinnermittlungsart auf die Einbringenden als Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft siehe Rz 1169 ff.

*Rz 970 wird wie folgt geändert:*

## **970**

Im Falle der Einbringung eines Mitunternehmeranteils an einer den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelnden Mitunternehmerschaft erfolgt für den Einbringenden zum Einbringungstichtag ein Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft kommt es abweichend zum Normalfall nicht zu einem Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 sondern auf den dem Einbringungstichtag folgenden Tag zurück zu jener nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Die Tatsache, dass die Kapitalgesellschaft nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 stets und in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, führt erst in der zweiten Stufe zu einer Transformation und Adaptierung des nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Gewinnanteiles

bei der Kapitalgesellschaft (siehe EStR 2000 Rz 661). Auf Grund dieser durch die Anerkennung einer einheitlichen Vorgangsweise bei der Mitunternehmerschaft entstehenden unechten Wechsel-Sondersituation kommt in diesem Fall die in § 4 Abs. 10 EStG 1988 vorgesehene Verteilung eines Übergangsverlustes auf sieben Wirtschaftsjahre nicht in Betracht.

*Es wird die folgende Überschrift „3.5.1.3.1.4. Übernahme von Grundstücken“ und die Rz 970a eingefügt (2. AbgÄG 2014):*

#### **3.5.1.3.1.4. Übernahme von Grundstücken**

##### **970a**

**Werden Grundstücke von der Körperschaft zum Buchwert übernommen (zur Ausübung der Aufwertungsoption siehe Rz 928), kommt gemäß § 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG eine gespaltene Betrachtungsweise zur Anwendung.**

**Die übernehmende Körperschaft hat den Teilwert des Grund und Bodens zum Einbringungsstichtag in Evidenz zu nehmen, wenn im Falle der Veräußerung am Einbringungsstichtag § 30 Abs 4 EStG beim Einbringenden gesamthaft anzuwenden wäre („Altvermögen“). Im Falle einer späteren Veräußerung ist wie folgt vorzugehen:**

- Für Wertveränderungen bis zum Einbringungsstichtag kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 weiter angewendet werden; an die Stelle des Veräußerungserlöses tritt der Teilwert.
- Für Wertveränderungen, die nach dem Einbringungsstichtag in der Sphäre der übernehmenden Körperschaft entstehen, kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht angewendet werden. Es kommen die allgemeinen Regelungen der Gewinnermittlung zur Anwendung, wobei der in Evidenz genommene Teilwert an die Stelle des Buchwertes tritt.

##### ***Beispiel 1:***

***Der Einzelunternehmer A hat 2001 ein Betriebsgrundstück angeschafft (Anschaffungskosten 50.000, davon entfallen auf den Grund und Boden 20.000). Zum 30.6.2012 bringt A sein Einzelunternehmen in die B-GmbH ein (Teilwert im Zeitpunkt der Einbringung: 100.000; auf den Grund und Boden entfällt davon ein Teilwert von 80.000). A macht hinsichtlich des Grund und Bodens nicht von der Aufwertungsoption gemäß § 16 Abs. 6 UmgrStG Gebrauch (siehe Rz 928), sodass die B-GmbH das gesamte Grundstück zu Buchwerten übernimmt.***

***Es ist eine gespaltene Betrachtungsweise anzustellen, weshalb der Teilwert des Grund und Bodens im Zeitpunkt der Einbringung (80.000) in Evidenz zu nehmen ist. Im Falle einer späteren Veräußerung um 200.000 (auf den***

**Grund und Boden entfallen 150.000) durch die B-GmbH ist wie folgt vorzugehen:**

- *Hinsichtlich der Wertsteigerungen des Grund und Bodens bis zum Einbringungsstichtag kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 von der B-GmbH bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes angewendet werden; an die Stelle des Veräußerungserlöses tritt der in Evidenz genommene Teilwert ( $80.000 \cdot 0,14 = 11.200$ ).*
- *Hinsichtlich der Wertsteigerungen des Grund und Bodens, die bereits in der Sphäre der B-GmbH entstanden sind, sind die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden; der auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungserlös ist dem Teilwert im Zeitpunkt der Einbringung gegenüberzustellen ( $150.000 - 80.000 = 70.000$ ).*
- *Der auf das Gebäude entfallende Veräußerungsgewinn ist nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln.*

Ging einer Einbringung mit einem Stichtag ab dem 1.4.2012 ein Wechsel der Gewinnermittlung auf § 5 Abs. 1 EStG 1988 oder eine Einlage aus dem Privatvermögen voraus (Wechsel oder Einlage vor dem 1.4.2012), ist § 30 Abs. 4 EStG 1988 auf Grund und Boden am Einbringungsstichtag nur eingeschränkt (gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988 auf den Aufwertungsteilwert bzw. gemäß Z 4 auf den Einlageteilwert) anwendbar. Im Falle einer späteren Veräußerung durch die übernehmenden Körperschaft kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 von dieser insoweit – somit auf den Aufwertungsteilwert bzw. Einlageteilwert – weiter angewendet werden (§ 18 Abs. 5 Z 2 idF 2. AbgÄG 2014).

**Beispiel 2:**

*Der Einzelunternehmer A ermittelt seinen Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 und bringt seinen Betrieb samt betrieblichem Grund und Boden (ursprüngliche Anschaffungskosten: 1.000; Teilwert zum Einbringungsstichtag: 15.000) zu einem nach dem 31.3.2012 liegenden Stichtag in die B-GmbH ein. Danach veräußert die B-GmbH den Grund und Boden um 22.000. A führte in seinem Einzelunternehmen in der Vergangenheit einen Wechsel der Gewinnermittlung durch. Der Teilwert von Grund und Boden im Zeitpunkt des Wechsels betrug 10.000.*

*Da § 30 Abs. 4 EStG 1988 am Einbringungsstichtag gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988 nur eingeschränkt anwendbar war, kommt § 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG idF 2. AbgÄG 2014 nicht zur Anwendung, weshalb der Teilwert zum Einbringungsstichtag (15.000) nicht in Evidenz zu nehmen ist. Die B-GmbH kann gemäß § 18 Abs. 5 Z 2 UmgrStG im Rahmen der Veräußerung den Aufwertungsteilwert iHv 10.000 nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 versteuern, wodurch sich eine Bemessungsgrundlage von 1.400 ( $10.000 \cdot 0,14$ ) ergibt. Zudem hat sie sämtliche Wertsteigerungen ab dem Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu erfassen ( $12.000 = 22.000$  minus 10.000).*

***Zur alternativen Ausübung der Aufwertungsoption gemäß § 16 Abs. 6 UmgrStG siehe Rz 928.***

*Rz 972a wird wie folgt geändert (2. AbgÄG 2014):*

**972a**

Soweit das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich übernommener Vermögensteile entsteht, sind die übernommenen Vermögensteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen, soweit sich aus § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG nichts anderes ergibt (Rz 972). Nicht mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind übernommene Vermögensteile, für die bei der übernehmenden Körperschaft **oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft** die Steuerschuld auf Grund einer vorangegangenen Exportumgründung oder auf Grund von § 6 Z 6 EStG nicht festgesetzt wurde; siehe dazu Rz 160d.

***Beispiel:***

***Die inländische Körperschaft A bringt im Jahr 01 ihre 100%-ige Beteiligung an der inländischen Körperschaft B in die deutsche Körperschaft C ein (Buchwert 10, gemeiner Wert 100). Gemäß § 16 Abs. 1 zweiter Teilstrich UmgrStG entsteht die Steuerschuld (90) anlässlich der Einbringung bei der Körperschaft A nicht (siehe Rz 860b). Im Jahr 05 bringt C die Beteiligung an B in die inländische Körperschaft D ein, die wiederum 100% der Anteile an A hält. Da die Steuerschuld bei der konzernzugehörigen Körperschaft A ursprünglich nicht entstanden ist, hat D die Beteiligung an B mit den fortgeschriebenen Buchwerten anzusetzen (10). Eine spätere Veräußerung der Beteiligung an B durch D würde bei A nicht zu einer Entstehung der Steuerschuld führen.***

*In Rz 995 erfolgt eine Verweisanpassung:*

**995**

§ 18 Abs. 6<sup>5</sup> UmgrStG regelt die steuerliche Behandlung von einbringungsbedingt bei der übernehmenden Körperschaft entstehenden Buchgewinnen und Buchverlusten durch einen Verweis auf die entsprechenden Regelungen des § 3 Abs. 2 und 3 UmgrStG für die übernehmende Körperschaft bei Verschmelzungen.

*Rz 1012 wird wie folgt geändert:*

**1012**

§ 19 Abs. 1 UmgrStG verlangt eine Gegenleistung in Form einer Anteilsgewährung, er spricht allerdings nicht von einer sachgerechten Gegenleistung. **Die Bestimmung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens (§ 12 Abs. 1 UmgrStG) und die damit in Zusammenhang stehende Ermittlung der Gegenleistung hat stichtagsbezogen zum Einbringungsstichtag bzw. am Tag des**

**Vertragsabschlusses zu erfolgen.** Besteht keine Äquivalenz zwischen dem eingebrachten Vermögen und der dafür gewährten Gegenleistung, liegt unter Umständen eine Äquivalenzverletzung im Sinne des § 22 Abs. 1 UmgrStG, nicht aber eine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG vor. **Der Unterschiedsbetrag einer allfälligen Äquivalenzverletzung gilt mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als zugewendet (§ 22 Abs. 1 UmgrStG).**

Zwecks Vermeidung einer Äquivalenzverletzung kann im Einbringungsvertrag eine Anpassung der Gegenleistung vorgesehen werden, wenn sich nachträglich (zB aufgrund einer Außenprüfung) herausstellt, dass der der Gegenleistung zugrunde gelegte Verkehrswert des eingebrachten Vermögens zum Zeitpunkt der Einbringung (Tag des Vertragsabschlusses) nicht dem tatsächlichen Wert entspricht.

Enthält der Einbringungsvertrag hingegen eine Klausel, die vorsieht, dass von vornherein eine Anpassung der Gegenleistung bei Eintritt bestimmter Kriterien vereinbart wird, die an zukünftige **zum Zeitpunkt der Einbringung noch „unsichere“** Entwicklungen anknüpfen (zB Earn-Out-Klausel; vgl. hierzu VwGH 29.4.2010, 2006/15/0269), liegt **eine die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG verletzende nachträgliche Gegenleistung vor.** ~~in der späteren Anteilsabtretung eine steuerpflichtige Veräußerung vor, wobei die Gegenleistung wirtschaftlich in dem dem Verkehrswert der abgetretenen Anteile entsprechenden erhöhten Verkehrswert der verbleibenden Anteile besteht.~~

*In Rz 1032 erfolgt eine Verweisanpassung:*

### **1032**

Neben oder an Stelle der Ausgabe von Nominalanteilen (siehe Rz 1031) kann die Gegenleistung auch in Anteilen bestehen, die steuerlich einem Kapitalanteil gleichgehalten werden. Betroffen davon sind die in § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 aufgezählten Partizipationskapitalanteile im Sinne des BWG **idF vor BGBl. I Nr. 184/2013** und des VAG (siehe dazu KStR 2013 Rz 558) und Substanzgenussrechten (siehe dazu KStR 2013 Rz 1191 ff und Rz 557).

*In Rz 1169 erfolgt im Klammerausdruck des letzten Satzes eine Verweisanpassung:*

### **1169**

[...] Es ist in diesem Fall der Teilwert von Grund und Boden in Evidenz zu nehmen, wenn beim Einbringenden im Falle einer Veräußerung am Einbringungsstichtag der Veräußerungsgewinn zur Gänze gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelt hätte werden können (§ 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG; vgl. dazu Rz **970a bzw. Rz 928**).

*Rz 1177 wird der erste Satz nach dem Beispiel wie folgt geändert:*

## 1177

[...] Die Vergleichbarkeitsprüfung hat auf Ebene des Betriebes zu erfolgen (siehe Beispiel Rz 1190; **darüber hinaus gilt auch der Mitunternehmeranteil selbst stets als Betrieb und muss am Einbringungsstichtag vergleichbar vorhanden sein; siehe Rz 1191**).

[...]

**Rz 1180 wird wie folgt geändert:**

### **3.8.1.1.1.5. Behandlung der Schwebeverluste**

## 1180

Nicht unter die Regelung des § 21 Z 1 UmgrStG fallen so genannte Schwebeverluste, die jedoch auch nur objektbezogen auf die übernehmende Körperschaft übergehen. Dies gilt ua. für:

- Verluste nach § 2 Abs. 2a EStG 1988.
- Übergangsverluste nach § 4 Abs. 10 EStG 1988 (**siehe aber Rz 820 zu VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126**).

Im Falle einer Buchwerteinbringung gehen diese Schwebeverluste auf Grund der Gesamtrechtsnachfolgefiktion des § 18 Abs. 1 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft über. Erfolgt die Einbringung auf den Bilanzstichtag der übernehmenden Körperschaft, können die Schwebeverluste erstmals in dem Wirtschaftsjahr der Körperschaft, das auf den Einbringungsstichtag folgt, berücksichtigt werden. Erfolgt die Einbringung auf einen vom Bilanzstichtag der übernehmenden Körperschaft abweichenden Stichtag, können die Schwebeverluste in jenem Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden, in das der Einbringungsstichtag fällt.

Keine Schwebeverluste stellen am Einbringungsstichtag offene Siebentelbeträge aus abzugsfähigen Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten bzw. Verluste anlässlich des sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 dar.

Solche offenen Verlustsiebentel gehen nur nach Maßgabe des § 21 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft über, da § 21 UmgrStG an den Verlustentstehungszeitpunkt anknüpft (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212; siehe Rz 211, 254)

Abweichend davon können die offenen Siebentel im Falle der Exporteinbringung einer Beteiligung weiterhin vom Einbringenden geltend gemacht werden.

*Beispiel 1:*

*Die inländische A-GmbH (WJj = KJj) bringt*

*a) im Rahmen einer Teilbetriebseinbringung die 25-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH*

*b) nur die erwähnte 25-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH zum 30.6.01 in die inländische D-GmbH (WJ = KJ) ein.*

*Bis zum Einbringungsstichtag hat die A-GmbH 4 Siebentel der Teilwertabschreibung auf die einzubringende Beteiligung geltend gemacht.*

*Die übernehmende D-GmbH kann das fünfte Siebentel*

- *im Falle der Variante a) zu Lasten des Veranlagungszeitraumes 02 geltend machen (das 4. Siebentel ist zu Lasten des mit dem Einbringungsstichtag endenden Rumpfwirtschaftsjahres 1.1. bis 30.6.01 abgesetzt worden)*
- *im Falle der Variante b) zu Lasten des Veranlagungszeitraumes 02 geltend machen (das 4. Siebentel ist zu Lasten des Wirtschaftsjahres 00 abgesetzt worden, der Einbringungsstichtag unterbricht das laufende Wirtschaftsjahr nicht).*

*Beispiel 2:*

*Die inländische A-GmbH (WJ = KJ) bringt*

*a) im Rahmen einer Teilbetriebseinbringung die 25-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH*

*b) nur die erwähnte 25-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH zum 30.6.01 in die ausländische in der EU ansässige E-GmbH (WJ = KJ) ein.*

*Bis zum Einbringungsstichtag hat die A-GmbH 4 Siebentel der Teilwertabschreibung auf die einzubringende Beteiligung geltend gemacht.*

*Die übernehmende E-GmbH kann als ausländische Körperschaft von einer Siebentelabschreibung nicht berührt sein, daher setzt sie die einbringende A-GmbH fort. Die A GmbH kann das fünfte Siebentel*

- *im Falle der Variante a) zu Lasten des Wirtschaftsjahres 02*
- *im Falle der Variante b) zu Lasten des Wirtschaftsjahres 02 geltend machen.*

*In Rz 1183 erfolgt eine Verweisanpassung (AbgÄG 2014):*

### **1183**

Der zwingende objektbezogene Verlustvortragsübergang im Sinne des § 21 Z 1 UmgrStG bezieht sich auf die nach der möglichen Verrechnung beim Übertragenden verbleibenden Verlustvortragsrestbestände.

*Beispiel:*

*Der Kommanditist A möchte seinen Mitunternehmeranteil zum Bilanzstichtag der KG-A, das ist der 30.6.01, in die zum 31.12. bilanzierende GmbH-B einbringen. Im Jahr 01 ergibt sich für A ein Gewinnanteil von 500 und aus einer rückbezogenen Entnahme eines Anlagegutes im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG ein weiterer Gewinn in Höhe von 100. Da A aus Vorjahren vortragsfähige Verluste aus der Mitunternehmerbeteiligung von 800 besitzt, setzt A bei der Veranlagung für das Jahr 01 vortragsfähige Verluste mit 450 (75%-Grenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 Abs. 2b Z 2 EStG 1988) als Sonderausgabe an. Auf die GmbH-B geht daher ein Verlustvortragsrest von 350 über, den die GmbH-B nach § 21 Z 1 UmgrStG in*

*Verbindung mit § 4 Z 1 lit. a UmgrStG bei der Veranlagung für das Jahr 02 als Sonderausgabe absetzen kann.*

*Rz 1186 wird wie folgt geändert:*

### **1186**

§ 21 Z 1 Satz 2 UmgrStG setzt für den Verlustübergang voraus, dass das Einbringungsvermögen am Einbringungstichtag tatsächlich vorhanden sein muss. Tatsächlich vorhanden bedeutet, dass das Vermögen am Einbringungstichtag beim Einbringenden real existent ist. Ein bloß buchmäßiges Vorhandensein des Vermögens am Einbringungstichtag ist daher nicht ausreichend.

Ist das Einbringungsvermögen am Einbringungstichtag nicht mehr vorhanden, ist ein Übergang der mit diesem Vermögen in Zusammenhang stehenden Verluste auf die übernehmende Körperschaft, ebenso wie der Vermögensübergang selbst, nicht möglich (VwGH 29.9.2010, 2007/13/0012 zur Einstellung des verlustverursachenden Betriebes und Neugründung eines Betriebes anlässlich einer Verschmelzung; **VwGH 26.6.2014, 2010/15/0140**). Diese nicht übergehenden Verluste verbleiben als abzugsfähige Verluste beim Einbringenden.

*Rz 1191 wird wie folgt geändert:*

### **1191**

Im betrieblichen Bereich ist der Wegfall von einzelnen Wirtschaftsgütern im Hinblick auf den Verlustabzug nicht schädlich. Die kleinste Untereinheit der Objektbetrachtung ist ein Teilbetrieb. Solange ein Teilbetrieb vorhanden ist und keine qualifizierte Umfangsminderung vorliegt, gehen auch die damit zusammenhängenden Verluste auf die übernehmende Körperschaft über. Der Wegfall einzelner Wirtschaftsgüter vor der Einbringung ändert nichts am vollständigen (teil)betriebsbezogenen Verlustvortragsübergang.

Die Stilllegung, der Verkauf oder die qualifizierte Umfangsminderung einer (verlustverursachenden) Produktionseinheit oder Filiale vor dem Einbringungstichtag, die für sich keine Teilbetriebseigenschaft aufweist, ist daher unschädlich und führt für sich allein zu keiner Kürzung eines Verlustabzuges (ebenso Rz 200).

Auch Veräußerungsverluste einer im Zuge der Einbringung eines (Teil)Betriebes zum Einbringungstichtag nicht mehr vorhandenen betriebszugehörigen qualifizierten Beteiligung gehen auf die übernehmende Körperschaft selbst dann über, wenn die weggefallene Beteiligung selbst einbringungsfähig war. Maßgeblich für den Übergang des Verlustes gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 nach § 21 UmgrStG ist allein, dass die Beteiligung bis zu ihrem

Ausscheiden Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes war (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212).

~~Auch bei der (Mit)Einbringung eines Mitunternehmeranteiles sind~~ für die Frage der Verlustzurechnung **für sich genommen stets als eigener Betrieb und damit als Bezugsobjekt für den Verlustübergang anzusehen** darauf abzustellen, ob dieser zum Zeitpunkt der Verlustentstehung aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit einem Betrieb als unselbständiger Vermögensteil dieses Betriebes oder bei fehlendem Bezug zu einem Betrieb als eigenständiger Betrieb zu qualifizieren ist. **Daher ist es für den Verlustübergang auch unerheblich, ob der Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen eines mitübertragenen Betriebes gehört. Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteiles im Wege einer Einbringung ist somit einerseits darauf abzustellen, ob der von der Mitunternehmerschaft zum Zeitpunkt der Verlustentstehung geführte Betrieb zum Einbringungsstichtag noch vorhanden ist (siehe Rz 1177). Andererseits muss für einen vollständigen Verlustübergang auch der Mitunternehmeranteil zum Einbringungsstichtag im selben Ausmaß wie zum Zeitpunkt der Verlustentstehung dem Einbringenden zuzurechnen sein (vgl. Rz 200 und Rz 1711a). Ist der Mitunternehmeranteil zum Einbringungsstichtag nicht mehr vorhanden (zB weil er bereits veräußert wurde), können die auf den Mitunternehmeranteil entfallenden Verluste nicht mit einem übertragenen Betrieb mitübergehen, zu dessen Betriebsvermögen der Mitunternehmeranteil gehörte.**

*Beispiel:*

*A bringt einen Teilbetrieb zum 31.12.01 in die A-GmbH ein. Zum notwendigen Betriebsvermögen des Teilbetriebes gehörte eine 25-prozentige Beteiligung an einer GmbH bis zum Konkurs dieser Gesellschaft im Jahr 01 (**somit zum Einbringungsstichtag nicht teilbetriebszugehörig**). A behält weiters einen dem Teilbetrieb zuzurechnenden **Mitunternehmeranteil** Kommanditanteil zurück. Sollte ein vortragsfähiger Verlust vorhanden sein, der dem Teilbetrieb objektiv zurechenbar ist, und sind in diesem Teile aus der Teilwertabschreibung der Beteiligung einerseits und aus der Verlustzuweisung auf den **Mitunternehmeranteil** Kommanditanteil andererseits enthalten und objektiv zurechenbar, gehen diese Verlustteile aus der zum Einbringungsstichtag nicht mehr vorhandenen qualifizierten Beteiligung ~~als auch die dem Kommanditanteil zuordenbaren Verluste~~ auf die A-GmbH über. **Da der Mitunternehmeranteil für Zwecke des Verlustübergangs als Betrieb anzusehen ist, verbleiben die auf den zurückbehaltenen Mitunternehmeranteil entfallenden Verluste beim Einbringenden.***

***Wird der Teilbetrieb übertragen, ist aber der teilbetriebszugehörige Mitunternehmeranteil am Einbringungsstichtag bereits veräußert, können die darauf entfallenden Verluste bei der Übertragung des Teilbetriebes nicht auf die übernehmende Körperschaft A mitübergehen.***

*Würde im umgekehrten Fall zum Einbringungsstichtag zwar die qualifizierte Beteiligung an der GmbH und/oder der Mitunternehmeranteil im (Rest)Betriebsvermögen des A noch **im selben Umfang** existieren, nicht aber der Teilbetrieb, dem die Anteile zum Zeitpunkt der Verlustentstehung zuzurechnen waren, **gehen können** die Verluste aus einer abzugsfähigen Teilwertabschreibung und/oder die Verluste aus der Mitunternehmerbeteiligung anlässlich der Einbringung des (Rest)Betriebes des A **nicht** auf die übernehmende Körperschaft übergehen.*

*In Rz 1245g erfolgt eine Verweisanpassung (AbgÄG 2014):*

### **1245g**

Die Einbringung von Auslandsvermögen durch ein ausländisches Gruppenmitglied in ein anderes ausländisches Gruppenmitglied berührt die Gruppenzugehörigkeit des einbringenden Gruppenmitglieds nicht. Da die Beteiligung am einbringenden Gruppenmitglied unverändert erhalten bleibt, kommt es nicht zu einer Nachversteuerung von bis zur Einbringung in das Inland verrechneten Verlusten. In diesen Fällen liegt auch kein umgründungsbedingtes wirtschaftliches Ausscheiden des übertragenden Gruppenmitglieds gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 vorletzter Satz KStG 1988 idF BudBG 2009 **bzw. § 9 Abs. 6 Z 7 vorletzter Satz KStG 1988 idF AbgÄG 2014** vor, wenn die Nachversteuerungshängigkeit innerhalb der Gruppe weiter gewahrt bleibt.

Gehen Verlustvortrag und Nachversteuerungshängigkeit auf die übernehmende Körperschaft nicht über, liegt ein wirtschaftliches Ausscheiden vor.

Verliert das ausländische einbringende Gruppenmitglied seine Vergleichbarkeit zB aufgrund der Einbringung eines (Teil)Betriebes in eine gruppenfremde Körperschaft, liegt stets ein wirtschaftliches Ausscheiden vor. Diesfalls kommt es zur Nachversteuerung der noch offenen Verluste gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 **bzw. § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 idF AbgÄG 2014**, weil in diesem Fall die Nachversteuerung nicht mehr sichergestellt ist (gemäß § 26c Z 16 KStG 1988 erstmals auf Sachverhalte nach dem 30.6.2009 anzuwenden; siehe dazu auch KStR 2013 Rz 1088 und 1096).

Sollte die Gegenleistung beim einbringenden Gruppenmitglied zu einer mehr als 50-prozentigen Beteiligung an dem übernehmenden Gruppenmitglied führen, scheidet die übernehmende Körperschaft auf Grund des Entstehens einer zweiten Beteiligungsebene im Ausland aus der Unternehmensgruppe aus.

*In Rz 1266 erfolgt eine Verweisanpassung (AbgÄG 2014):*

### **1266**

Gemäß § 20 Abs. 8 UmgrStG ist das Ausmaß der Anschaffungskosten bzw. des Buchwertes der Anteile um jene Beträge zu erhöhen oder zu vermindern, die sich auf Grund von Änderungen des Betriebsvermögens nach § 4 Abs. 10 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft ergeben.

Diese Korrektur der Gegenleistung ist deshalb geboten, da die dargestellten Änderungen in der Einbringungsbilanz des Einbringenden keinen Niederschlag finden konnten. Der maßgebende Sacheinlagewert des Einbringenden ist insofern um eine steuerneutrale Aufwertung des Grund und Bodens zu erhöhen. § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist für Einbringungen iSd § 12 UmgrStG letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1.4.2012 beginnen und bei denen der Einbringungsvertrag vor dem 1.10.2012 unterfertigt wird (§ 124b Z 212 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012). In allen anderen Fällen ist bei der übernehmenden Körperschaft der Grund und Boden gemäß § 18 Abs. 5 Z 2 UmgrStG **idF AbgÄG 2012 bzw. gemäß § 18 Abs. 5 Z 1 UmgrStG idF 2. AbgÄG 2014** mit dem Buchwert anzusetzen, wenn nicht vom Bewertungswahlrecht des § 16 Abs. 6 UmgrStG Gebrauch gemacht wird (siehe dazu Rz **970a**, 928 und 698).

Weiters ist der maßgebende Sacheinlagewert um die Nachholung von bisher beim Einbringenden nicht steuerwirksamen Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und durch Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten zu adaptieren. In der Folge wird das um den steuerlich maßgebenden Einlagewert erhöhte Evidenzkonto zusätzlich im Ausmaß der sich gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft ergebenden Vermögensänderungen angepasst.

*Beispiel (Rechtslage vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, iVm § 124b Z 212 EStG 1988 idF AbgÄG 2012):*

*Der nicht rechnungslegungspflichtige Einzelunternehmer A bringt seinen seit 15 Jahren bestehenden Betrieb zum 31.12.01 in die von ihm im Juni 02 mit 100 bargegründete A-GmbH unter Verzicht auf eine Anteilsgewährung gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG ein. Der steuerliche Sacheinlagewert beträgt auf Grund des in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Einbringungskapitals 1.100, wobei der Grund und Boden der Betriebsliegenschaft mit den Anschaffungskosten von 120 angesetzt wurde. Die Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-GmbH in Höhe von 100 erhöhen sich mit dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag um 1.100 auf 1200. Da die Betriebsliegenschaft länger als zehn Jahre zum Betriebsvermögen des A gehört, setzt die A-GmbH den Grund und Boden mit dem höheren Teilwert von 400 an. Die Beteiligung des A und das Einlagenevidenzkonto erhöhen sich demgemäß um 280 (Differenz zwischen 120 und 400) auf 1.480.*

*Rz 1292 wird wie folgt geändert:*

## **1292**

Der Eintritt der steuerlichen Wirkungen eines Zusammenschlusses bzw. das Verhindern der negativen Wirkungen eines missglückten Zusammenschlusses kann nicht durch Steuerklauseln im Zusammenschlussvertrag von der Erfüllung sämtlicher Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG abhängig gemacht werden. Steuerlich beachtlich ist **aber**

- ~~neben einer Anpassungsklausel (vgl. Rz 1302a) eine Vertragsklausel, die eine~~ **Adaptierung der Vorsorgen gegen eine Steuerlastverschiebung im Rahmen der gewählten Zusammenschlussmethode vorsieht, soweit abgabenbehördliche Feststellungen zu Änderungen der Buch- und Verkehrswerte führen und**
- ~~eine auf die Fristenwahrung bezogene Vertragsklausel (siehe Rz 1343) sowie und~~
- ~~eine Fortsetzungsklausel (siehe Rz 1498) sowie~~
- ~~eine Steuerlich beachtlich sind aufschiebende Bedingungen, deren Eintritt von der Zustimmung Dritter (zB Grundverkehrsbehörde) abhängig ist.~~

**Fehlt eine Vertragsklausel im Sinne des ersten Aufzählungspunktes, ist die Abgabenbehörde nicht berechtigt, die begehrten Anpassungen von vornherein abzulehnen.**

*Rz 1302a samt Überschrift entfallen.*

#### **4.1.6.2. Steuerwirksame Anpassungsklauseln**

##### **1302a**

~~Zur Unwirksamkeit von Steuerklauseln siehe Rz 1292. Steuerwirksam ist eine Vertragsklausel dahingehend, dass Änderungen des Buch- und/oder Verkehrswertes auf Grund abgabenbehördlicher Feststellungen (Berichtigungen) zu einer Adaptierung der Vorsorgen gegen eine Steuerlastverschiebung im Rahmen der gewählten Zusammenschlussmethode führen, siehe Rz 1303 ff. Das Fehlen einer solchen Klausel berechtigt die Abgabenbehörde allerdings nicht, die begehrten Anpassungen von vornherein abzulehnen.~~

~~Zur vertraglichen Fristenklausel siehe Rz 1343.~~

*Rz 1304 wird wie folgt geändert (2. AbgÄG 2014):*

##### **1304**

Neben der auch steuerlich relevanten Frage der Beteiligungsverhältnisse ist bei Zusammenschlüssen die Frage der Steuerlastverhältnisse vor und nach dem Zusammenschluss von Bedeutung. § 24 Abs. 2 UmgrStG macht die Fortführung der Buchwerte des zusammengeschlossenen Vermögens in der übernehmenden Personengesellschaft von einer Vorsorge dahingehend abhängig, dass es durch den Zusammenschluss zu keiner endgültigen Verschiebung von persönlichen Steuerlasten (betreffend Einkommen- oder Körperschaftsteuer, nicht Gebühren und Verkehrsteuern) auf den/die Zusammenschluss-Partner kommt. Eine endgültige Verschiebung von Steuerlasten liegt vor, wenn die im Zusammenschlussvermögen vorhandenen Gesamtreserven ganz oder teilweise auf den (die) anderen Zusammenschlusspartner übergehen und auch von diesem

(diesen) versteuert werden muss (müssen). Unmaßgeblich ist dabei der auf den Steuerpflichtigen anzuwendende Steuertarif. Da grundsätzlich jeder Steuerpflichtige die von ihm selbst erwirtschafteten Gesamtreserven auch selbst versteuern muss, ist eine solche Steuerlastverschiebung durch geeignete Vorsorgemaßnahmen zu vermeiden. Da die Vorsorge "für die weitere Gewinnermittlung" erfolgen muss, ist eine Methode erforderlich, die nicht als entgeltlich zu werten ist. Dies kann zB im Wege der Speicherung der Gesamtreserven oder im Wege eines gewinnabhängigen Ausgleichs erfolgen.

Die Vorsorge gegen eine Verschiebung von Steuerlasten kann sich nur auf steuerhängige stille Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beziehen.

Zusammenschlüsse mit einem Stichtag bis 31.3.2012:

~~Da~~ ~~er~~ ~~und~~ ~~Stille~~ Reserven des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens **blieben vor dem 1. StabG 2012**, die bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 4 Abs. 3 EStG 1988 außer Ansatz ~~bleiben~~, **und waren daher** nicht Gegenstand einer Vorsorge. **Zur späteren Realisierung der stillen Reserven siehe Rz 1314b.**

Zusammenschlüsse mit einem Stichtag ab 1.4.2012:

Da die stillen Reserven von Grundstücken (Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte) ab dem 1.4.2012 unabhängig von der Gewinnermittlungsart immer steuerhängig sind, hat die gewählte Vorsorgemaßnahme auch diese stillen Reserven zu umfassen (siehe weiters Rz 1314, ~~und~~ **Rz 1320 und Rz 1457a**).

*In 1314a wird der Text vor dem Beispiel wie folgt geändert:*

#### **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**).

*Rz 1314a wird wie folgt geändert (2. AbgÄG 2014 und Fehlerkorrektur):*

### **1314b**

Im Fall der Realisierung von stillen Reserven eines Grundstücks ist nach dem Zusammenschlussstichtag wie folgt zu unterscheiden:

Zusammenschlüsse mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012:

Wurde anlässlich eines Zusammenschlusses mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012 auch ein betriebliches Grundstück mitübertragen und für Grund und Boden mangels Steuerhängigkeit der stillen Reserven keine Vorsorge getroffen (Altvermögen, siehe Rz 1304), ist wie folgt vorzugehen:

- Erfolgt bei einer Veräußerung des Grundstücks/Veräußerung oder Beendigung der Personengesellschaft/Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach dem 31.3.2012 die Ermittlung der Einkünfte gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal, bestehen keine Bedenken, die sich daraus ergebenden stillen Reserven (bzw. Einkünfte) des Grund und Bodens im Verhältnis der Substanzbeteiligung der Zusammenschluss-Partner aufzuteilen; die Einkünfte unterliegen dem besonderen Steuersatz (§ 30a EStG 1988).
- Erfolgt hingegen bei einer Veräußerung des Grundstücks/Veräußerung oder Beendigung der Personengesellschaft/Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach dem 31.3.2012 die Ermittlung der Einkünfte gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988, sind die Einkünfte aus der betrieblichen Grundstücksveräußerung für jeden Mitunternehmer individuell zu ermitteln, wobei die zum Zusammenschlussstichtag auf den **Grund und Boden<sub>G+B</sub>** entfallenden stillen Reserven nachzuweisen sind und zur Gänze dem übertragenden Gesellschafter zuzurechnen sind.

Im Übrigen siehe dazu Rz 1313a.

*Beispiel:*

*Der Einzelunternehmer A (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988) und B hatten sich zum 31.12.2008 zu einer OG (Beteiligungsverhältnis jeweils 50%) zusammengeschlossen. A übertrug dabei auch ein im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens befindliches Betriebsgrundstück. Die stillen Reserven des Grund und Bodens fanden in der Vorsorgemaßnahme gegen eine Steuerlastverschiebung keinen Niederschlag, für das Gebäude wurden zum Stichtag stille Reserven von 500 festgestellt, in die Ergänzungsbilanzen der beiden Gesellschafter daher ein Betrag von jeweils 250 als aktives bzw. passives Ergänzungskapital eingestellt.*

*Im Jahr 2014 veräußert die OG das Betriebsgrundstück um 4.000. Der Veräußerungserlös ist auf den Grund und Boden und das Gebäude im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen; demnach entfallen auf den **Grund und Boden<sub>G+B</sub>** 2.000 und auf das Gebäude ebenfalls 2.000 (Restbuchwert<sub>BW</sub> 1.000). Die Aufteilung auf die beiden Gesellschafter erfolgt gemäß § 188 BAO wie folgt:*

	Gesamt	A	B
<b>Grund und Boden<sup>G+B</sup></b>	2.000	1.000	1.000
<i>Einkünfte gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal</i>	<b>280</b>	140	<b>140</b>
<i>Gebäude</i>	2.000	1.000	1.000
<i>Auflösung Ergänzungsbilanz</i>	+250	-250	
<i>Abzüglich Restbuchwert<sup>BW</sup></i>	-500	-500	
<i>Einkünfte gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988</i>	750	250	

*Wollen die Gesellschafter die Einkünfte aus der Veräußerung des G+B ebenfalls gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, sind die zum Zusammenschlussstichtag auf den **Grund und Boden<sup>G+B</sup>** entfallenden stillen Reserven nachzuweisen und vom übertragenden Gesellschafter A zu versteuern.*

Zusammenschlüsse mit einem Stichtag ab dem 1.4.2012:

In diesen Fällen ist die Zuordnung der stillen Reserven entsprechend den Grundsätzen des § 24 Abs. 2 UmgrStG durch die gewählte Vorsorgemethode sichergestellt. **Sofern es sich um Grundstücke handelt, auf die am Zusammenschlussstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 gesamthaft oder eingeschränkt anwendbar ist, sind die Grundsätze des § 24 Abs. 3 bzw. des § 25 Abs. 5 UmgrStG zu beachten (siehe dazu Rz 1425a und Rz 1457a).** Es ist daher im Zeitpunkt der Reservenrealisierung eine Gegenrechnung mit den entsprechenden Ergänzungsbilanzansätzen erforderlich (**siehe Rz 1314a**). Die Einkünfte aus der betrieblichen Grundstücksveräußerung sind für jeden Mitunternehmer individuell zu ermitteln und unterliegen dem besonderen Steuersatz (§ 30a EStG 1988). ~~Im Übrigen siehe dazu Rz 1313a.~~

*Rz 1337 wird wie folgt geändert:*

### **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 Umgründungsstichtag eine Anzeige beim zuständigen Finanzamt einlangen (§ 43 Abs. 1 UmgrStG). Die Verletzung dieser Frist stellt keine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung sondern eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG dar (siehe Rz 1900).**

### **1385b**

Erfolgt nach einem Zusammenschluss auf einen bestimmten Stichtag im gleichen Kalenderjahr ein weiterer Zusammenschluss auf einen späteren Stichtag, ergeben sich unter Umständen mehrere Wirtschaftsjahre der jeweils Übertragenden. Die Wirkungen des Vorliegens von Wirtschaftsjahren sind dabei grundsätzlich gegeben (~~zB für die Verteilung von Übergangsverlusten~~), eine Sonderregelung gilt für die AfA (Rz 1403) bzw. in Fällen, in denen eine Verteilung nicht auf Wirtschaftsjahre bezogen ist (zB die Verteilung von Abfertigungsaufwendungen gemäß § 124b Z 68 lit. c EStG 1988 auf fünf Jahre).

#### *Beispiel:*

*A und B schließen ihre Einzelbetriebe (Wirtschaftsjahr jeweils das Kalenderjahr) zum 31.1.01 zu einer OG (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) zusammen (Firmenbucheintragung 14.5.01). Beide Übertragende haben ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1 bis 31.1.01 (Rz 1388 und Rz 1389). Die AB-GmbH tritt zum 30.6.01 als Komplementärin und reine Arbeitsgesellschafterin ein. Es entsteht bei der nunmehrigen GmbH&CoKG kein Rumpfwirtschaftsjahr (Rz 1454a). C beteiligt sich zum 30.09.01 mit einer Geldeinlage an der GmbH&CoKG. Die übertragende KG hat ein Rumpfwirtschaftsjahr 1.2. bis 30.9.01 (Rz 1404). Die "neue" KG hat ein Wirtschaftsjahr 1.10. bis 31.12.01.*

### **1395**

Ein Übergangsgewinn des Übertragenden aus dem Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist demzufolge jenem Veranlagungsjahr zuzurechnen, in das der Zusammenschlussstichtag fällt. Ein Übergangsgewinn aus dem Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf jene nach § 5 EStG 1988 (~~§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 idF vor 1. StabG 2012 für Zusammenschlüsse mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012~~) ist in dem nach dem Umgründungsstichtag endenden Wirtschaftsjahr der übernehmenden Mitunternehmerschaft zu erfassen.

Nach Maßgabe des § 37 Abs. 5 EStG 1988 ist für den Übergangsgewinn der begünstigte Steuersatz anwendbar.

*Rz 1396 wird wie folgt geändert:*

### **1396**

Ein Übergangsverlust des Übertragenden aus dem Wechsel der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu jener nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 **letzter**

**Satz EStG 1988 beim Übertragenden zur Gänze beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor der Übertragung zu berücksichtigen (siehe Rz 820).** ~~auf 7 Jahre zu verteilen, beginnend mit dem Jahr, in das der Umgründungsstichtag fällt. Die restlichen sechs Siebentel sind in den folgenden sechs Wirtschaftsjahren Sonderbetriebsausgaben des Übertragenden bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft.~~  
*Rz 1397 wird wie folgt geändert:*

### **1397**

Wird bei Zusammenschlüssen mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012 ein Grundstück mitübertragen, ist bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 5 Abs. 1 EStG 1988 **anlässlich dieses Zusammenschlusses** der Grund und Boden bei der übernehmenden Personengesellschaft mit dem höheren Teilwert anzusetzen. War der Grund und Boden zum 31.3.2012 nur aufgrund des Wechsels auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 steuerverfangen, können bei einer nach dem 31.3.2012 stattfindenden Realisierung der stillen Reserven des Grundstücks die auf den Grund und Boden entfallenden Einkünfte wie folgt ermittelt werden:

- Die bis zum Wechsel auf die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 entstandenen stillen Reserven bzw. Einkünfte können gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988 pauschal auf Basis des Wechsel-Teilwertes ermittelt werden (§ 30 Abs. 4 EStG 1988). **Diese pauschal ermittelten Einkünfte sind zur Gänze dem das Grundstück übertragenden Mitunternehmer zuzurechnen; Rz 1314b ist in diesem Fall nicht anzuwenden.**
- Die ab dem Wechsel auf die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 bis zur Veräußerung entstandenen stillen Reserven bzw. Einkünfte sind nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln (§ 30 Abs. 3 EStG 1988, Erlös abzüglich Buchwert); dabei stellt der Wechsel-Teilwert die maßgeblichen Anschaffungskosten dar. Für den Inflationsabschlag ist der Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung maßgeblich (§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988).

Zur Behandlung einer betrieblichen Versorgungsrente siehe Rz 1010.

*Rz 1398 wird wie folgt geändert:*

### **1398**

Ermittelt die übernehmende Personengesellschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988, ändert dies nichts an der Notwendigkeit der Aufstellung eines Jahres- oder Zwischenabschlusses unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Abs. 1 EStG 1988 (siehe Rz 1389 ff). Aus der Bilanzerstellung ist allerdings nicht die Rechtsfolge des Wechsels der

Gewinnermittlung abzuleiten, dh. die Bilanz des übertragenden Einnahmen-Ausgaben-Rechners hat diesbezüglich bloß Statuscharakter (Evidenzstatus; **es liegt daher kein Anwendungsfall des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 vor, siehe VwGH 25.07.2013, 2011/15/0046**).

*Rz 1399 wird wie folgt geändert:*

### **1399**

Es ist allerdings zur Vermeidung einer Verschiebung von Steuerwirkungen der Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zu jener nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und zurück jedenfalls rechnerisch vorzunehmen und den Beteiligten entsprechend zuzuordnen. Es geht dabei um eine von Amts wegen zu beachtende objektiv richtige Gewinnermittlung und Gewinnzurechnung nach der Umgründung. Es handelt sich weder um die Frage einer Steuerlastverschiebung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmgrStG, die sich auf Gesamtreserven bezieht, noch um die Frage einer Äquivalenzverletzung im Sinne des § 26 Abs. 1 Z 1 UmgrStG.

Dabei kommen zwei Varianten in Betracht: Das rechnerische Ergebnis wird

- steuerwirksam im ersten Wirtschaftsjahr der neuen Personengesellschaft angesetzt (Zuschlag zum Gewinn- oder Verlustanteil, (Variante 1)
- in die gewählte Vorsorgemethode eingebaut (Variante 2).

Ein sich ergebender Übergangsverlust ist nicht auf 7 Jahre zu verteilen, **da kein**

**Anwendungsfall von § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 vorliegt.**

*In Rz 1413 wird im Beispiel eine Fehlerkorrektur vorgenommen:*

### **1413**

[...]

*Beispiel:*

*A ist mit einem Anteil von 25% an der AB-OG beteiligt, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. Zum 31.12.01 tritt A mit seinem Gesellschaftsanteil an der AB-OG der D-OG – an der D und C zu jeweils 50% beteiligt sind – bei, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt und erhält dafür einen Gesellschaftsanteil von 10% an der D-OG. Der von der AB-OG anlässlich des Zusammenschlusses erstellte Status weist Forderungen in Höhe von 4.000 und Verbindlichkeiten in Höhe von 1.000 aus. Der rechnerische Übergangsgewinn des A beträgt daher – dem Gesellschaftsanteil entsprechend – 25% von 3.000 (= 750). Da die D-OG ihren Betrieb auf die (erweiterte) Personengesellschaft überträgt, muss sie zum Zusammenschlussstichtag ebenfalls einen Status erstellen. In diesem Status weist die D-OG Forderungen in Höhe von 800 und Verbindlichkeiten iHv 200 aus; der rechnerische Übergangsgewinn beträgt daher 600.*

*Um eine objektiv richtige Gewinnzurechnung zu gewährleisten, muss der Saldo aus dem rechnerisch ermittelten Übergangsgewinn (von A) und dem rechnerisch ermittelten Übergangsverlust (der „neuen“ D-OG) den bisherigen Gesellschaftern der D-OG sowie dem neuen Gesellschafter A im ersten Jahr nach dem Zusammenschluss als Gewinnzuschlag bzw.*

-abschlag zugeordnet werden. Desgleichen muss der Saldo aus dem rechnerischen Übergangsgewinn der D-OG und dem rechnerisch ermittelten Übergangsverlust der erweiterten D-OG den bisherigen Gesellschaftern der D-OG sowie dem neuen Gesellschafter A im ersten Jahr nach dem Zusammenschluss als Gewinnzuschlag bzw. -abschlag zugerechnet werden. Dieser Gewinnzuschlag bzw. -abschlag im Jahr 02 ist daher wie folgt zu ermitteln:

Gewinnverteilung im Jahr 02 in der erweiterten D-OG:

	A (10%)	D (45%)	C (45%)
Übergangsgewinn AB-OG Anteil A	+ 750	0	0
Übergangsverlust nach ZS	-75	-33742,5	-33742,5
Übergangsgewinn D-OG Anteil D/C		+300	+300
<u>Übergangsverlust nach Zusammenschluss</u>	<u>-60</u>	<u>-270</u>	<u>-270</u>
Steuerliche Gewinnverteilung	+615	-307,5282,5	-307,5282,5

Rz 1417 wird wie folgt geändert (2. AbgÄG 2014):

#### 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 begünstigten Vermögen Übertragenden gilt nicht hinsichtlich der Bewertung. Soweit Privatvermögen übertragen wird, 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, liegt ein Tauschvorgang vor, für den die Bewertung gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 erfolgt.
- Insoweit die Übertragung die Mitunternehmerquote des übertragenden Mitunternehmers betrifft, liegt ein Einlagevorgang vor, für den die Bewertung gemäß § 6 Z 5 lit. b und c EStG 1988 erfolgt.

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

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 Zusammenschlusstichtag 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 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. Da ein Tausch ein entgeltliches Rechtsgeschäft ist, hat A zum Zusammenschlusstichtag 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).***

*Nach der Rz 1425 wird die Überschrift „4.2.4.2a Aufwertungsoption für Grund und Boden“ sowie die Rz 1425a eingefügt (2. AbgÄG 2014):*

**Rz 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 Zusammenschlusstichtag § 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 Zusammenschlussverträgen ersichtlich zu machen (§ 24 Abs. 3 zweiter Satz iVm Teil 3 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, 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.

*Rz 1435 wird wie folgt geändert:*

#### **1435**

Der Ansatz einer "Aktivpost für Einlagen" in der Zusammenschlussbilanz führt dazu, dass sich das Zusammenschlusskapital bereits zum Zusammenschlussstichtag um den Wert der Einlage erhöht, obwohl diese erst im Rückwirkungszeitraum geleistet wurde (§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG). **Im Falle der gesonderten Übertragung von Mitunternehmeranteilen können Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 von § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG sinngemäß Gebrauch machen (siehe Rz 890).**

Rückbezogene Einlagen müssen bis spätestens zum Vertragstag/Zeitpunkt der Unterschrift des Zusammenschlussvertrages tatsächlich geleistet werden. Bloße Einlageversprechen unter Ansatz einer Forderung gegenüber dem Übertragenden sind nicht geeignet, das Übertragungsvermögen zu verändern. Bleibt mangels einer Einlagewirkung das zu übertragende Vermögen real überschuldet, kann Art. IV UmgrStG nicht Anwendung finden.

*Rz 1437 wird wie folgt geändert:*

#### **1437**

Der Ansatz einer "Passivpost für Entnahmen" in der Zusammenschlussbilanz führt dazu, dass sich das Zusammenschlusskapital bereits zum Zusammenschlussstichtag um den Wert der Entnahme vermindert, obwohl diese erst später durchgeführt wird

(§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG). **Im Falle der gesonderten Übertragung von Mitunternehmeranteilen können Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 von § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG sinngemäß Gebrauch machen (siehe Rz 900).**

Unter baren Entnahmen im Zeitraum zwischen Zusammenschlusstichtag und Abschluss des Zusammenschlussvertrages werden Entnahmen verstanden, die zu einem Zahlungsfluss führen. Das Ausmaß der baren Entnahmen ist insofern begrenzt, als unter Berücksichtigung der getätigten Entnahmen ein positiver Verkehrswert verbleibt. Dabei ist auch der Wert zurückbehaltener Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen. Der positive Verkehrswert muss für das übertragene Vermögen vorliegen, das um die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter geschmälert ist.

*Nach der Überschrift 4.3.1.3.1. wird die Unterüberschrift „4.3.1.3.1.1. Allgemeines“ eingefügt. Nach der Rz 1457 wird die Überschrift „4.3.1.3.1.2. Übernahme von Grundstücken“ eingefügt; nach dieser Überschrift wird eine neue Rz 1457a eingefügt:*

#### **1457a**

**Werden im Zuge eines Zusammenschlusses Grundstücke zum Buchwert übernommen (zur Ausübung der Aufwertungsoption siehe Rz 1425a), kommt gemäß § 25 Abs. 5 Z 1 UmgrStG eine gespaltene Betrachtungsweise zur Anwendung.**

- **Der Teilwert von Grund und Boden zum Zusammenschlusstichtag ist in Evidenz zu nehmen, wenn im Falle der Veräußerung am Zusammenschlusstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 beim Übertragenden gesamthaft anwendbar wäre („Altvermögen“). Im Falle einer späteren Veräußerung ist wie folgt vorzugehen:**
  - **Für Wertsteigerungen bis zum Zusammenschlusstichtag kann der das Grundstück Übertragende die pauschale Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 weiter auf den Grund und Boden anwenden; an die Stelle des Veräußerungserlöses tritt der in Evidenz genommene Teilwert.**
  - **Für Wertsteigerungen nach dem Zusammenschlusstichtag kann der das Grundstück Übertragende die pauschale Einkünfteermittlung nach § 30 Abs 4 EStG 1988 auf den Grund und Boden anwenden, soweit ihm dieser nach dem Zusammenschlusstichtag noch zuzurechnen ist (im Ausmaß seiner Beteiligungsquote); die Altvermögenseigenschaft des Grund und Bodens bleibt insoweit bestehen. Auf die anderen Zusammenschlusspartner kann die Altvermögenseigenschaft nicht übertragen werden, weshalb die ihnen zuzurechnenden stillen Reserven**

jedenfalls nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln sind; insoweit stellt der Grund und Boden Neuvermögen dar.

**Beispiel 1:**

*Der Einzelunternehmer A ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. A und die natürliche Person B schließen sich zu einem nach dem 31.3.2012 liegenden Stichtag zur A&B-OG zusammen. Dabei überträgt A sein Einzelunternehmen samt betrieblichem Grund und Boden („Altvermögen“, Buchwert: 200; gemeiner Wert sowie Teilwert zum Zusammenschlussstichtag: 1.200). B leistet eine Bareinlage. Das geplante Beteiligungsverhältnis nach dem Zusammenschluss von A beträgt 70%, das von B 30%.*

*Der Grund und Boden wird zum Buchwert übernommen. Da bei dem den Grund und Boden Übertragenden A § 30 Abs. 4 EStG 1988 im Falle einer Veräußerung zum Zusammenschlussstichtag gesamthaft anwendbar wäre, kann die gespaltene Betrachtungsweise des § 25 Abs. 5 UmgrStG angewendet werden. Der Teilwert des Grund und Bodens zum Zusammenschlussstichtag (1.200) ist daher in Evidenz zu nehmen. Kommt es nach dem Zusammenschluss zu einer Veräußerung des Grund und Bodens um 2.000, gilt Folgendes:*

- *A kann die Wertsteigerungen bis zum Zusammenschlussstichtag gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermitteln, wobei als Veräußerungserlös der in Evidenz genommene Teilwert gilt. Die zu versteuernden stillen Reserven betragen somit 168  $(1.200 * 0,14)$ .*
- *A kann die Wertsteigerungen ab dem Zusammenschlussstichtag insoweit weiterhin gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermitteln, als ihm der Grund und Boden nach dem Zusammenschluss noch zuzurechnen ist (Beteiligungsquote von 70%). Die zu versteuernden stillen Reserven betragen somit 78,4  $[(\text{Veräußerungserlös } 2.000 \text{ minus Teilwert im Zeitpunkt des Zusammenschlusses } 1.200) * 0,7 * 0,14]$ .*
- *B muss die Wertsteigerungen ab dem Zusammenschlussstichtag – hinsichtlich seiner Beteiligungsquote von 30% – nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen ermitteln. Die zu versteuernden stillen Reserven betragen somit 240  $[(\text{Veräußerungserlös } 2.000 \text{ minus Teilwert im Zeitpunkt des Zusammenschlusses } 1.200) * 0,3]$ .*

*Der Sondersteuersatz gemäß § 30a Abs. 1 iVm § 30a Abs. 3 EStG 1988 kann von A und B auf die von ihnen zu versteuernden stillen Reserven angewendet werden. Zu den Vorsorgemethoden siehe Rz 1314a.*

*Alternativ kann die Aufwertungsoption gemäß § 24 Abs. 3 UmgrStG in Anspruch genommen werden (siehe dazu Rz 1425a).*

Werden im Zuge eines Zusammenschlusses mit einem Stichtag ab 1.4.2012

Grundstücke zum Buchwert übernommen und ging diesem Zusammenschluss ein

Wechsel der Gewinnermittlung auf § 5 Abs. 1 EStG 1988 oder eine Einlage aus

dem Privatvermögen voraus (Wechsel oder Einlage vor dem 1.4.2012), ist beim Übertragenden § 30 Abs. 4 EStG 1988 auf Grundstücke am Einbringungsstichtag nur eingeschränkt anwendbar (gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988 auf den Aufwertungsteilwert bzw. gemäß Z 4 auf den Einlageteilwert). Im Falle einer späteren Veräußerung kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 vom Übertragenden insoweit – somit auf den Aufwertungsteilwert bzw. Einlageteilwert – weiter angewendet werden (§ 25 Abs. 5 Z 2 UmgrStG idF 2. AbgÄG 2014).

**Beispiel 2:**

*Der Einzelunternehmer A ermittelt seinen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988. A und die natürliche Person B schließen sich zu einem nach dem 31.3.2012 liegenden Stichtag zur A&B-OG zusammen. Dabei überträgt A sein Einzelunternehmen samt betrieblichem Grund und Boden (ursprüngliche Anschaffungskosten: 100; gemeiner Wert sowie Teilwert zum Zusammenschlussstichtag: 1.500); B leistet eine Bareinlage. A führte in seinem Einzelunternehmen in der Vergangenheit einen Wechsel der Gewinnermittlung durch; der Teilwert von Grund und Boden im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung betrug 1.000. Das geplante Beteiligungsverhältnis von A und B nach dem Zusammenschluss beträgt jeweils 50%. Da § 30 Abs. 4 EStG 1988 am Zusammenschlussstichtag gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988 nur eingeschränkt war, kann die pauschale Gewinnermittlung weiter angewendet werden, wobei der Aufwertungsteilwert an die Stelle des Veräußerungserlöses tritt.*

*Kommt es später zu einer Veräußerung des Grund und Bodens um 2.200, gilt Folgendes:*

- A kann die Wertsteigerungen bis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermitteln; die Regelung des § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988 ist auch nach dem Zusammenschluss weiterhin anzuwenden. Die zu versteuernden stillen Reserven betragen somit in diesem Fall 140 (1.000\*0,14).*
- A hat die Wertsteigerungen, die ab dem Wechsel der Gewinnermittlungsart bis zum Zusammenschlussstichtag eingetreten sind, nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln. Die zu versteuernden stillen Reserven betragen somit 500 (Teilwert im Zeitpunkt des Zusammenschlusses 1.500 minus Aufwertungsteilwert 1.000).*
- A und B haben die Wertsteigerungen nach dem Zusammenschlussstichtag – ihren Beteiligungsquoten entsprechend – ebenfalls nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln. Die zu versteuernden stillen Reserven betragen somit 700 (Veräußerungserlös 2.200 minus Teilwert zum Zusammenschlussstichtag 1.500; somit für A und B jeweils 350).*

*Der Sondersteuersatz gemäß § 30a Abs. 1 iVm § 30a Abs. 3 EStG 1988 kann von A und B auf die von ihnen zu versteuernden stillen Reserven angewendet werden.*

*Alternativ kann die Aufwertungsoption gemäß § 24 Abs. 3 UmgrStG in Anspruch genommen werden (siehe dazu Rz 1425a); dabei kann für die bis zum Wechsel der Gewinnermittlung angefallenen Wertsteigerungen § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden.*

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, soweit keine Änderung der Zurechnung erfolgt (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. Zur Bewertung siehe Rz 1417. **Zur Übertragung von außerbetrieblichen Grundstücken im Zuge eines Zusammenschlusses siehe Rz 1457a und Rz 1425a).**

*Rz 1511 wird wie folgt geändert:*

##### **1511**

Personengesellschaften sind Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Darunter fallen insb. die OG, KG, die GesBR, Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung sowie die atypisch stille Gesellschaft, wenn sie **die Gesellschafter** jeweils Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (betriebliche Einkunftsarten) erzielen.

*Rz 1512 wird wie folgt geändert:*

##### **1512**

Zum **begünstigten** Vermögen zählen nur (in- oder ausländische) Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile. Ausnahmen von der Teilbetriebseigenschaft werden bei Forstflächen und beim Kunden- bzw. Klientenstock gemacht (**siehe Rz 1550 ff**).

Das Vermögen muss einen positiven Verkehrswert haben und auf Gesellschafter verteilt werden, die bereits an diesem Vermögen beteiligt waren. Das Aufgehen eines übertragenen Vermögens in einem bereits bestehenden Betrieb ist unschädlich. Wird ein Betrieb (Teilbetrieb) zerschlagen oder werden lediglich einzelne Gegenstände des Betriebsvermögens

auf einen Gesellschafter überführt, liegt keine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG vor. Dies gilt auch dann, wenn derartige Gegenstände weiterhin betrieblich eingesetzt werden. Zur Frage der tatsächlichen Übertragung siehe Rz 738 ff und Rz 1371 ff.

*Rz 1514 wird wie folgt geändert:*

#### **1514**

Zwingende Anwendungsvoraussetzungen des Art. V UmgrStG sind nach § 27 Abs. 1 UmgrStG folgende:

- Ein schriftlicher Teilungsvertrag (Änderung des Gesellschaftsvertrags, siehe Rz 1526)
- Ein Vermögen (Teilungsvermögen) im Sinne des § 27 Abs. 2 bzw. § 27 Abs. 3 UmgrStG (siehe Rz 1545 ff)
- ~~Ein Teilungsstichtag (siehe Rz 1536 f)~~
- Ein Jahres- oder Zwischenabschluss
- Eine Teilungsbilanz (§ 12 Abs. 2 UmgrStG) zum Teilungsstichtag (**siehe Rz 1536 f**), die zumindest den Erfordernissen des § 4 Abs. 1 EStG 1988 entspricht (siehe Rz 1598 ff)
- Ein positiver Verkehrswert des Teilungsvermögens nach der "Stand-alone-Methode" (siehe Rz 1546 ff)
- Die tatsächliche Übertragung des Vermögens auf den oder die Rechtsnachfolger (siehe Rz 1563)
- Eine Gegenleistung in Form der vollständigen oder teilweisen Aufgabe von Gesellschafterrechten **ohne oder ohne wesentliche Ausgleichszahlungen** (siehe Rz 1564 ff).

**Teilungsstichtag kann jeder beliebige Tag sein, zu dem die vorgenannten Anwendungsvoraussetzungen vorliegen.**

**Art. V UmgrStG ist international ausgelegt, dh. darunter können inländische, ausländische und grenzüberschreitende Realteilungen fallen, es können an der teilenden Personengesellschaft inländische und ausländische Gesellschafter beteiligt sein und es kann inländisches und ausländisches Vermögen übertragen werden.**

~~§ 27 UmgrStG schränkt den Anwendungsbereich nicht auf inländische Personengesellschaften ein. Auch das inländische bzw. dem inländischen Vermögen zurechenbare ausländische Vermögen einer ausländischen Personengesellschaft kann unter~~

~~Art. V UmgrStG fallen (zB im inländischen Vermögen einer schweizerischen Mitunternehmerschaft gehaltener Anteil an einer italienischen Personengesellschaft):~~

*Rz 1515 wird wie folgt geändert:*

#### **1515**

Bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des § 27 Abs. 1 UmgrStG ist Art. V UmgrStG im Hinblick auf § 27 Abs. 5 UmgrStG gesamthaft anzuwenden. Entstehen bei der für die Verkehrsteuern zuständigen Abgabenbehörde (**Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel gemäß § 19 AVOG 2010**) Zweifel, ob die Anwendungsvoraussetzungen des § 27 UmgrStG erfüllt sind, ist im Interesse einer einheitlichen Beurteilung der Umgründung eine Abstimmung mit den für die Ertragsbesteuerung der Mitunternehmerschaft und der Nachfolgeunternehmer zuständigen Abgabenbehörden herbeizuführen.

**Wie in allen anderen Umgründungstatbeständen gilt auch im Bereich der Realteilungen, dass bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des § 27 UmgrStG sämtliche Bestimmungen des Art. V UmgrStG und damit auch die neben der Ertragsbesteuerung bestehenden zwingend anzuwenden sind. Zu den Folgen außerhalb der Ertragsbesteuerung siehe Rz 1628 ff.** Ebenso wie bei den anderen Umgründungstatbeständen besteht auch im Art. V UmgrStG kein Wahlrecht, ob auf eine gesellschaftsvertragliche Übertragung von Vermögen Umgründungssteuerrecht oder allgemeines Steuerrecht angewendet wird.

**Liegen die Anwendungsvoraussetzungen des § 27 UmgrStG nicht vor, sind die allgemeinen Vorschriften des Abgabenrechts zwingend anzuwenden. Für den ertragsteuerlichen Bereich ist § 24 EStG 1988 maßgebend, nach dem die Realteilung zu einem Veräußerungsgewinn führt (siehe Rz 1640 ff). Es besteht somit kein Wahlrecht für die Anwendung oder den Verzicht auf Art. V UmgrStG bzw. des § 24 EStG 1988.**

*Rz 1516 wird wie folgt geändert:*

#### **1516**

Der Eintritt der steuerlichen Wirkungen einer Realteilung bzw. das Verhindern der negativen Wirkungen einer missglückten Realteilung kann nicht durch Steuerklauseln im Teilungsvertrag von der Erfüllung sämtlicher Anwendungsvoraussetzungen des § 27 UmgrStG abhängig gemacht werden. Steuerlich beachtlich ist **aber**

- ~~eine auf eine nachträgliche behördliche Änderung der erklärten Grundlagen bezogene Anpassungsklausel (siehe Rz 1527) und eine Vertragsklausel, die eine~~  
**Adaptierung der Ausgleichzahlungen (im Rahmen der Drittelbegrenzung)**

**und der Ausgleichsposten vorsieht, soweit abgabenbehördliche Feststellungen zu Änderungen der Buch- und Verkehrswerte führen und**

- eine auf die Fristenwahrung bezogene Vertragsklausel (siehe Rz 1543) **und**
- **eine aufschiebende Bedingung, deren Eintritt von der Zustimmung Dritter (z.B. Grundverkehrsbehörde) abhängig ist.**

**Fehlt eine Vertragsklausel im Sinne des ersten Punktes, ist die Abgabenbehörde nicht berechtigt, die begehrten Anpassungen von vornherein abzulehnen.**

*Rz 1517 wird wie folgt geändert:*

### **1517**

Unter § 27 UmgrStG fallen insb. die folgenden Vorgänge:

- Aufteilung einer Personengesellschaft (Liquidationsteilung):
  - Alle Gesellschafter erhalten als Abgeltung für die Aufgabe ihrer Gesellschafterrechte einen (oder mehrere) Betrieb(e), Teilbetrieb(e) und/oder einen (oder mehrere) Mitunternehmeranteil(e); die Personengesellschaft geht unter **(nicht verhältnismäßige Aufteilung, Rz 1522)**.
  - **Die Personengesellschaft wird dadurch aufgelöst, dass sie Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG auf neu zu gründende oder bestehende Personengesellschaften überträgt und die Gesellschafter an diesen im gleichen Ausmaß wie an der untergehenden Personengesellschaft beteiligt sind (verhältnismäßige Aufteilung, Rz 1521).**
- Abteilung (Übertragungsteilung):
  - Ein Gesellschafter oder mehrere Gesellschafter scheiden aus der Personengesellschaft aus oder vermindern ihren Anteil an derselben und erhalten als Abgeltung dafür einen (oder mehrere) Betrieb(e), Teilbetrieb(e) und/oder Mitunternehmeranteil(e) **(nicht verhältnismäßige Abteilung, Rz 1525)**.
  - Die Personengesellschaft überträgt Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG auf eine neu zu gründende oder bestehende Personengesellschaft, an der die Gesellschafter im gleichen Ausmaß wie an der realgeteilten ~~Mitunternehmerschaft~~ **Personengesellschaft** beteiligt sind **(verhältnismäßige Abteilung, Rz 1524)**.

Die Personengesellschaft bleibt als Mitunternehmerschaft bestehen (Verkleinerung der Personengesellschaft).

- Änderung der Beteiligungsverhältnisse von an mehreren Mitunternehmerschaften beteiligten Gesellschaftern in der Form, dass bestimmte Gesellschafter nicht mehr an allen Gesellschaften beteiligt sind.

*Beispiel 1:*

~~Variante 1:~~

*A und B sind an der AB-OG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. Die OG wird aufgelöst, wobei A den Teilbetrieb I und B den Teilbetrieb II erhält. Da A und B vor der Auflösung an der AB-OG beteiligt waren, liegt dem Grunde nach eine Realteilung (**nicht verhältnismäßige Aufteilung**) im Sinne des Art. V UmgrStG vor.*

**Beispiel 2:**

*A und B sind zu jeweils 50 % an der AB-OG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. A und B kommen überein, die Personengesellschaft zu liquidieren und zwei neue Personengesellschaften zu gründen, wobei eine den Teilbetrieb I und eine den Teilbetrieb II führen soll. A und B sind auch an den beiden neuen Gesellschaften zu jeweils 50 % beteiligt. Es liegt dem Grunde nach eine Realteilung (**verhältnismäßige Aufteilung**) im Sinne des Art. V UmgrStG vor.*

~~Variante 2:~~

*A führt als Einzelunternehmer den Betrieb I, B als Einzelunternehmer den Betrieb II. A und B tauschen die Betriebe I und II. Da A vor dem Tausch nicht am Betrieb II und B vor dem Tausch nicht am Betrieb I beteiligt waren, liegt kein Vorgang im Sinne des Art. V UmgrStG, sondern ein solcher im Sinne des § 24 EStG 1988 vor. Dieses Ergebnis kann auch durch einen kurzfristigen Zusammenschluss zu einer Personengesellschaft mit nachfolgender Auflösung nicht vermieden werden (missbräuchliche Umgründung im Sinne des § 44 UmgrStG).*

**Beispiel 3:**

*A, B und C sind an der AB-OG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. C gibt seine Gesellschafterrechte auf und erhält dafür den Teilbetrieb II übertragen. Die AB-OG bleibt mit anderen Beteiligungsverhältnissen weiter bestehen. Es liegt dem Grunde nach eine Realteilung (**nicht verhältnismäßige Abteilung**) im Sinne des Art. V UmgrStG vor.*

**Beispiel 4:**

*A und B sind an der AB-OG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. Sie beschließen den Teilbetrieb II auf eine neu gegründete Personengesellschaft zu übertragen, an der beide im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Die AB-OG bleibt mit dem Teilbetrieb I weiter bestehen. Es liegt dem Grunde nach eine Realteilung (**verhältnismäßige Abteilung**) im Sinne des Art. V UmgrStG vor.*

~~Beispiel 25:~~

~~Variante 1:~~

*A und B sind an der AB-OG und an der AB-KG beteiligt. A und B vereinbaren, dass A den Betrieb der OG und B den Betrieb der KG jeweils als Einzelunternehmer weiterführen. A und B war vor dieser Vereinbarung sowohl Vermögen der OG als*

*auch Vermögen der KG zuzurechnen. Es liegt daher dem Grunde nach eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG vor.*

**Beispiel 6:**

*Variante 2:*

*A, B und C sind an der ABC-OG, an der ABC-KG1 und ABC-KG2 beteiligt. Die Gesellschafter vereinbaren, dass C aus dem Betrieb der KG2 ausscheidet und dafür einen höheren Anteil an der ABC-KG 1 erhält. A, B und C waren vor dieser Vereinbarung am Vermögen der OG, KG1 und KG2 beteiligt. Es liegt daher dem Grunde nach eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG vor.*

*Variante 3:*

*A und C sind an der AC-OG beteiligt. Weiters sind A und B an der AB-KG beteiligt. B und C vereinbaren einen Tausch ihrer Anteile. Vor der Vereinbarung waren B nicht an der OG und C nicht an der KG beteiligt. Es liegt daher kein Vorgang im Sinne des Art. V UmgrStG, sondern ein solcher im Sinne des § 24 EStG 1988 vor.*

*Beispiel 3:*

*Der Betrieb einer OG wird aufgelöst und die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens auf die Gesellschafter übertragen. Es liegt keine Realteilung vor, und zwar auch dann und insoweit nicht, als die Gesellschafter die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens in ihre eigenen Betriebe überführen. Es ist vielmehr von einer Aufgabe des Betriebes der OG auszugehen.*

*Beispiel 4:*

*Aus dem Betrieb einer OG werden unwesentliche Teile des Betriebsvermögens auf einen Gesellschafter übertragen. Es liegt keine Realteilung vor, und zwar auch dann und insoweit nicht, als der Gesellschafter die übertragenen Teile des Betriebsvermögens in einen eigenen Betrieb überführt.*

*Es wird folgende neue Rz 1517a eingefügt:*

**1517a**

**Nicht unter § 27 UmgrStG fallen insbesondere die folgenden Vorgänge:**

- die Übernahme von einzelnen Vermögensgegenständen der Personengesellschaft durch die Gesellschafter im Zuge einer Betriebszerschlagung;
- die Abschichtung eines Gesellschafters mit Geld oder einzelnen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens (siehe Rz 1641);
- die gleichmäßige Herabsetzung der starren Kapitalkonten aller Gesellschafter der Personengesellschaft (siehe dazu Rz 1568);
- der Betriebs- bzw Anteilstausch, bei dem die Gesellschafter von Personengesellschaften oder Einzelunternehmer vor den Umgründungsvorgängen nicht am aufzuteilenden Vermögen beteiligt waren; insoweit liegen Betriebsveräußerungen vor.

**Beispiel 1:**

*Der Betrieb einer OG wird aufgelöst und die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens auf die Gesellschafter übertragen. Es liegt keine Realteilung vor, und zwar auch dann und insoweit nicht, als die Gesellschafter die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens in ihre eigenen Betriebe überführen. Es ist vielmehr von einer Aufgabe des Betriebes der OG auszugehen.*

**Beispiel 2:**

*Aus dem Betrieb einer OG werden unwesentliche Teile des Betriebsvermögens auf einen Gesellschafter übertragen. Es liegt keine Realteilung vor, und zwar auch dann und insoweit nicht, als der Gesellschafter die übertragenen Teile des Betriebsvermögens in einen eigenen Betrieb überführt.*

**Beispiel 3:**

*A führt als Einzelunternehmer den Betrieb I, B als Einzelunternehmer den Betrieb II. A und B tauschen die Betriebe I und II. Da A vor dem Tausch nicht am Betrieb II und B vor dem Tausch nicht am Betrieb I beteiligt waren, liegt kein Vorgang im Sinne des Art. V UmgrStG, sondern ein solcher im Sinne des § 24 EStG 1988 vor. Dieses Ergebnis kann auch durch einen kurzfristigen Zusammenschluss zu einer Personengesellschaft mit nachfolgender Aufteilung nicht vermieden werden (missbräuchliche Umgründung im Sinne des § 44 UmgrStG).*

**Beispiel 4:**

*A und C sind an der AC-OG beteiligt. Zudem sind A und B an der AB-KG beteiligt. B und C vereinbaren einen Tausch ihrer Anteile. Vor der Vereinbarung war B nicht an der OG und C nicht an der KG beteiligt. Es liegt daher kein Vorgang im Sinne des Art. V UmgrStG, sondern ein solcher im Sinne des § 24 EStG 1988 vor.*

*Rz 1520 wird wie folgt geändert:*

**1520**

Eine grenzüberschreitende Realteilung liegt vor, wenn **entweder Vermögen einer ausländischen Personengesellschaft auf im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter oder Vermögen einer inländischen Personengesellschaft auf ausländische Gesellschafter übertragen wird.** ~~an einer Vermögensübertragung in- und ausländische natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften beteiligt sind und in- und/oder ausländisches Vermögen übertragen wird.~~ Unter Art. V UmgrStG fällt sowohl eine Export-Teilung (Rz 1603) wie eine Import-Teilung (Rz 1622a ff).

*Rz 1526 wird wie folgt geändert:*

**1526**

§ 27 Abs. 1 UmgrStG setzt als Grundlage für die Vornahme einer Realteilung den Abschluss eines schriftlichen Teilungsvertrages (Gesellschaftsvertrages) voraus. Dieses Rechtsgeschäft muss nicht ausdrücklich als Teilungsvertrag bezeichnet werden, es muss aber klar erkennbar

sein, dass es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handelt. Beim Teilungsvertrag handelt es sich um eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Willenseinigung zwischen den Teilungspartnern über eine Vermögensübertragung.

~~Der Teilungsvertrag kann wegen des Erfordernisses der Einholung von Genehmigungen (zB Grundverkehrs- oder Kartellbehörde) auch aufschiebend bedingt abgeschlossen werden.~~

~~Der Teilungsvertrag ist jedenfalls dann vollständig, wenn er folgende Punkte enthält:~~

- ~~▪ Teilungspartner~~
- ~~▪ Teilungsstichtag (Rz 1536 ff)~~
- ~~▪ Das definierte Teilungsvermögen (Teilungsmassen; Rz 1545 ff) unter Bezugnahme auf den zugrunde liegenden Jahres- oder Zwischenabschluss gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und die darauf aufbauende Teilungsbilanz (Rz 1598 ff)~~
- ~~▪ Vereinbarte Gegenleistung (Rz 1564 ff).~~

*Die Überschrift 5.1.7.2. Steuerwirksame Anpassungsklausel wird gestrichen und Rz 1527 wird wie folgt geändert:*

#### **5.1.7.2. Steuerwirksame Anpassungsklausel**

#### **1527**

**Der Teilungsvertrag ist jedenfalls dann vollständig, wenn er folgende Punkte enthält:**

- **Teilungspartner**
- **Teilungsstichtag (Rz 1536 ff)**
- **Das definierte Teilungsvermögen (Teilungsmassen; Rz 1545 ff) unter Bezugnahme auf den zugrunde liegenden Jahres- oder Zwischenabschluss gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und die darauf aufbauende Teilungsbilanz (Rz 1598 ff)**
- **Vereinbarte Gegenleistung (Rz 1564 ff).**

~~Zur Unwirksamkeit von Steuerklauseln siehe Rz 1516.~~

~~Steuerwirksam ist eine Vertragsklausel dahingehend, dass Änderungen des Buch- und Verkehrswertes auf Grund abgabenbehördlicher Feststellungen zu einer Adaptierung der Ausgleichszahlungen (im Rahmen der Drittelbegrenzung) und der Ausgleichsposten führen sollen. Das Fehlen einer solchen Klausel berechtigt die Abgabenbehörde allerdings nicht, die beehrten Anpassungen von vornherein abzulehnen.~~

~~Zur vertraglichen Fristenklausel siehe Rz 1543.~~

*Rz 1528 wird wie folgt geändert:*

### 5.1.8. Teilungsrelevante Faktoren

#### 1528

Eine Realteilung zu Buchwerten ist nach § 27 Abs. 1 UmgrStG nur möglich, wenn Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 und 3 UmgrStG ohne oder ohne wesentliche Ausgleichszahlungen tatsächlich auf Nachfolgeunternehmer übertragen wird. Dabei ist Folgendes zu prüfen:

- Stimmt der Verkehrswert der aufzugebenden Beteiligung an der teilenden Personengesellschaft mit dem Verkehrswert der Teilungsmasse überein, liegt ein (unternehmens- und) abgabenrechtlich äquivalentes Verhalten vor.
- Stimmt der Verkehrswert der aufzugebenden Beteiligung an der teilenden Personengesellschaft mit dem Verkehrswert der Teilungsmasse nicht überein, kann
  - ein innerbetrieblicher Ausgleich durch die Zuordnung von neutralen Aktiva ~~und~~ Passiva zu den Teilungsmassen (siehe Rz 1574 ff)–oder ein Verschieben von Aktiva ~~und~~ Passiva im Rahmen des nach § 29 Abs. 1 UmgrStG anwendbaren § 16 Abs. 5 Z 1 ~~und~~ 4 UmgrStG zwischen den Teilungsmassen versucht (siehe Rz 1617 f) oder
  - ein externer Ausgleich durch eine Ausgleichszahlung der begünstigten Gesellschafter an die benachteiligten gewählt oder
  - eine Kombination von beiden vereinbart werden.

Die Ausgleichszahlungen stellen beim Leistenden keine Betriebsausgabe und beim Empfänger keine Betriebseinnahme dar.

*Rz 1530 wird wie folgt geändert:*

#### 1530

Ausgleichszahlungen zwischen den am Teilungsvorgang beteiligten Steuerpflichtigen dürfen nach § 29 Abs. 2 UmgrStG ein Drittel des Verkehrswertes des empfangenen Vermögens **des benachteiligten Gesellschafters** nicht übersteigen, andernfalls ist insgesamt ein entgeltlicher Vorgang anzunehmen, der die Anwendung des Art. V UmgrStG zur Gänze ausschließt (vgl. zur verunglückten Realteilung Rz 1640 f).

Bei Prüfung der Drittelgrenze sind die Ausgleichszahlungen in Relation zum Wert jenes Vermögens zu setzen, das der Empfänger der Ausgleichszahlungen erhält. **Für die Prüfung der Drittelgrenze ist nur das zu teilende Gesellschaftsvermögen heranzuziehen; Sonderbetriebsvermögen wird nicht einbezogen.**

*Beispiel:*

*A und B sind zu je 50% an der AB-OG beteiligt, die die Teilbetriebe I und II führt. Der Verkehrswert des Teilbetriebs I beläuft sich auf 5 Mio., jener des Teilbetriebes II auf 3 Mio. A und B vereinbaren eine Aufteilung der OG in der Form, dass A den Teilbetrieb I und B den Teilbetrieb II erhält. **A und B haben Anspruch auf je 4 Mio., A erhält demgegenüber wertmäßig 5 Mio. und B wertmäßig 3 Mio.** Zum Ausgleich der Wertdifferenzen muss A an B 1 Mio. zahlen. Diese Ausgleichszahlung ist zum Verkehrswert des von B empfangenen Vermögens, also zum Verkehrswert des Teilbetriebes II **iHv 3 Mio.** in Relation zu setzen. Da sie **mit 1 Mio.** nicht mehr als ein Drittel von 3 Mio. beträgt, liegt eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG vor.*

*Rz 1531 wird wie folgt geändert:*

### **1531**

Den Ausgleichszahlungen auf Grund ausdrücklicher Vereinbarungen der Gesellschafter sind Einlagen gleichzuhalten, die zum Zwecke des Herstellens der Teilungsfähigkeit der Vermögen geleistet werden (so genannter verdeckter Spitzenausgleich). Ein Zusammenhang einer Einlage mit der Herstellung der Teilungsfähigkeit der Vermögen kann insb. dann vorliegen, wenn die Einlage kurze Zeit (Richtwert: 6 Monate) vor dem Teilungsstichtag geleistet wird.

**Als verdeckte Ausgleichszahlungen können demnach insbesondere in Betracht kommen**

- **das Kapitalkontenclearing (Rz 1625),**
- **Entnahmen/Einlagen im zeitlichen Naheverhältnis zum Teilungsstichtag.**

Zur Behandlung von rückwirkenden Einlagen nach dem Stichtag siehe Rz 1609 f. Zur Behandlung der Zurechnung von Fremdkapital siehe Rz 1575. **Zur Trennung von Aktiva und Passiva siehe Rz 1617.**

*Rz 1532 wird wie folgt geändert:*

### **1532**

Die Vornahme einer Realteilung zu Buchwerten ist nach § 29 Abs. 1 UmgrStG nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den an der Teilung beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Teilung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Diese Verschiebung tritt ein, wenn die im übernommenen Vermögen enthaltenen steuerhängigen Gesamtreserven nicht dem auf die aufgegebenen Beteiligung an der Mitunternehmerschaft entfallenden Anteil an den steuerhängigen Gesamtreserven der Mitunternehmerschaft entsprechen und keine Vorsorge getroffen wird.

Die einzige im Gesetz vorgesehene Vorsorgemethode ist die Bildung von Ausgleichsposten, durch die die "überspringenden" stillen Reserven ausgewiesen und ausgeglichen werden.

Diese Ausgleichsposten stellen keine Wirtschaftsgüter dar, sondern sind nur

Bilanzierungshilfen. Die Ausgleichsposten beziehen sich nur auf die Verschiebung stiller Reserven. Diese Vorsorge ist unabhängig von der Frage zu treffen, ob es im Hinblick auf die Wertverhältnisse der in den Teilungsvorgang einbezogenen Vermögen zu Ausgleichszahlungen im Sinne des § 29 Abs. 2 UmgrStG kommt (**Rz 1528**). Der Ausgleichsposten kann daher auch jenen Nachfolgeunternehmer "belasten", der eine Ausgleichszahlung erhalten hat.

**Im Falle der Realteilung einer Personengesellschaft, für die vereinbart ist, dass weder bei Ein- noch bei Austritt der Gesellschafter stille Reserven abgegolten werden (siehe Rz 1330a), kann es bei den Nachfolgeunternehmern nicht zu einer Bildung von Ausgleichsposten kommen.**

~~Die Vorsorge gegen eine Verschiebung kann sich nur auf in der Teilungsmasse enthaltene steuerhängige stille Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beziehen. Daher sind etwa stille Reserven des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens, die bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG 1988 außer Ansatz bleiben, nicht Gegenstand der Einbeziehung in Ausgleichsposten.~~

**Für Realteilungen mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012 gilt:**

**In die Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung sind auch die stillen Reserven des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens mit einzubeziehen.**

**Soweit im Falle einer Veräußerung auf den Grund und Boden zum**

**Teilungsstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar wäre, können die in den Ausgleichsposten einzubeziehenden stillen Reserven pauschal berechnet werden.**

**Zur Abschreibung bzw Auflösung der Ausgleichsposten siehe Rz 1533.**

*Es wird folgende neue Rz 1532a eingefügt (2. AbgÄG):*

**Rz 1532a (neu)**

**Auf Realteilungen, die ab dem 30.12.2014 beschlossen oder vertraglich unterfertigt wurden, sind die §§ 29 Abs. 1 Z 2a und 30 Abs. 4 UmgrStG anzuwenden.**

**Danach können die stillen Reserven von Wirtschaftsgütern des Kapitalvermögens iSd § 27 EStG 1988, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gem. §§ 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, in einen gesonderten Ausgleichsposten eingestellt werden, der zum besonderen Steuersatz aufzulösen oder unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 abzuschreiben ist (siehe EStR 2000 Rz 794 ff).**

**Für Grundstücke iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz gem. § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, gilt folgendes:**

- **Ist § 30 Abs. 4 EStG auf die stillen Reserven zum Teilungsstichtag ganz oder eingeschränkt anwendbar, kann Grund und Boden zur Gänze mit den Werten gem. § 6 Z 14 EStG 1988 angesetzt werden (Aufwertungsoption; siehe Rz 1601a); zu einer Bildung von Ausgleichsposten kommt es in diesen Fällen nicht. Die Ausübung des Wahlrechts ist im Teilungsvertrag festzuhalten.**
- **Wird von der Aufwertungsoption nicht Gebrauch gemacht, sind die stillen Reserven in einen gesonderten Ausgleichsposten einzustellen, der zum besonderen Steuersatz aufzulösen oder unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Z 2 lit. d EStG 1988 abzuschreiben ist. Für die Berechnung der Höhe der stillen Reserven kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 insoweit berücksichtigt werden, als er zum Teilungsstichtag anwendbar wäre.**

**Zur Vorgangsweise bei einer späteren Veräußerung der Grundstücke siehe Rz 1533d.**

*Rz 1533 wird wie folgt geändert:*

### **1533**

Ausgleichsposten sind ab dem dem Teilungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr gleichmäßig verteilt auf 15 Wirtschaftsjahre steuerwirksam abzusetzen bzw. aufzulösen:

- Der Rechtsnachfolger hat einen aktiven Ausgleichsposten einzustellen, wenn der Anteil der in der ihm zukommenden Teilungsmasse enthaltenen Gesamtreserven (stillen Reserven inklusive Firmenwert) den beteiligungsbezogenen Anteil an den Gesamtreserven der Personengesellschaft übersteigt. Der Gesellschafter bekommt in diesem Fall zu viel an steuerhängigen stillen Reserven zugewiesen. Der aktive Ausgleichsposten ist gleichmäßig auf 15 Wirtschaftsjahre verteilt steuerwirksam abzuschreiben. Damit wird im Ergebnis die bei späterer Realisierung eintretende zu hohe Steuerpflicht neutralisiert.
- Der Rechtsnachfolger hat einen passiven Ausgleichsposten einzustellen, wenn der Anteil der in der ihm zukommenden Teilungsmasse enthaltenen Gesamtreserven den beteiligungsbezogenen Anteil an den Gesamtreserven der Personengesellschaft unterschreitet. Der Gesellschafter bekommt in diesem Fall zu wenig an steuerhängigen stillen Reserven zugewiesen. Der passive Ausgleichsposten ist gleichmäßig auf 15 Wirtschaftsjahre verteilt gewinnerhöhend aufzulösen. Damit wird im Ergebnis die bei späterer Realisierung eintretende zu niedrige Steuerpflicht neutralisiert.

Zur weiteren Behandlung der Ausgleichsposten siehe Rz 1623.

**Für Realteilungen mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012, deren Verträge vor dem 30.12.2014 beschlossen oder unterfertigt wurden, gilt:**

**Insoweit in den aktiven/passiven Ausgleichsposten auch stille Reserven von dem besonderen Steuersatz unterliegenden Wirtschaftsgütern enthalten sind, erfolgt die Abschreibung/Auflösung jedenfalls zum progressiven Steuertarif.**

**Zu gesonderten Ausgleichsposten für Realteilungen, deren Verträge ab dem 30.12.2014 beschlossen oder unterfertigt werden, siehe Rz 1532a.**

*Es werden folgende neue Rz 1533a bis 1533d eingefügt:*

#### **1533a**

**Durch die ab dem 1.4.2012 mit dem 1. StabG 2012, BGBl I Nr. 22/2012, eingeführte generelle Besteuerung von Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen und die durch das 2. AbgÄG 2014, BGBl I Nr. 105/2014, geschaffenen Bestimmungen zur Behandlung von Grundstücksübertragungen im Zuge von Realteilungen sind für die Rechtsfolgen einer Grundstücksveräußerung, die einer Realteilung nachfolgt, die folgenden drei Zeiträume zu unterscheiden:**

- **Für Realteilungen mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012 siehe Rz 1533b.**
- **Für Realteilungen mit einem Stichtag ab dem 1.4.2012, die bis zum 29.12.2014 vertraglich unterfertigt wurden, siehe Rz 1533c.**
- **Für Realteilungen, die ab dem 30.12.2014 vertraglich unterfertigt werden, siehe Rz 1533d.**

#### **1533b**

**Realteilungen mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012:**

**Wurde anlässlich einer Realteilung mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012 auch ein Grundstück mitübertragen und für Grund und Boden mangels Steuerhängigkeit der stillen Reserven keine Vorsorge getroffen (Altvermögen, siehe Rz 1532), ist wie folgt vorzugehen:**

- **Erfolgt bei einer Veräußerung des Grundstücks durch den Nachfolge-Einzelunternehmer oder bei einer Veräußerung bzw. Aufgabe des Nachfolge-Einzelunternehmens nach dem 31.3.2012 die Ermittlung der Einkünfte für den betrieblichen Grund und Boden nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen oder gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988, sind die Einkünfte zur Gänze dem Einzelunternehmer zuzurechnen und unterliegen dem besonderen Steuersatz.**

- Erfolgt bei einer Veräußerung des Grundstücks durch eine Nachfolge-Mitunternehmerschaft oder bei einer Veräußerung bzw. Aufgabe der Nachfolge-Mitunternehmerschaft nach dem 31.3.2012 die Ermittlung der Einkünfte für den betrieblichen Grund und Boden nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen oder gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988, sind diese Einkünfte im Verhältnis der Substanzbeteiligungen zum Veräußerungs- bzw. Aufgabezeitpunkt auf die Mitunternehmer aufzuteilen und unterliegen dem besonderen Steuersatz.

*Beispiel:*

*A, B und C waren je zu 1/3 Gesellschafter der ABC-OG. Durch eine Realteilung mit Stichtag 31.12.2010 tritt C aus der ABC-OG aus und bekommt als Gegenleistung einen Teilbetrieb der OG übertragen. A und B sind nach der Realteilung je zur Hälfte an der ABC-OG beteiligt. Der sich im Betriebsvermögen der OG befindliche, zu diesem Zeitpunkt nicht steuerhängige Grund und Boden (gemeiner Wert: 100) befindet sich nach der Realteilung im Teilbetrieb, der bei der OG verbleibt. Da die stillen Reserven im Grund und Boden nicht steuerhängig waren, wurde keine Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung getroffen. Verkauft die OG Grund und Boden am 20.2.2013 um 150, kann der Gewinn gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelt werden ( $150 \cdot 0,14 = 21$ ). Dieser Gewinn ist A und B je zur Hälfte (10,5) zuzurechnen und von diesen zu versteuern.*

*Variante:*

*Hätte C den Grund und Boden im Zuge der Realteilung übernommen und ebenfalls am 20.2.2013 um 150 veräußert, kann dieser den Gewinn ebenfalls pauschal gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermitteln (21). Dieser wäre in diesem Fall ausschließlich C zuzurechnen und von diesem zu versteuern.*

1533c

Realteilungen mit einem Stichtag ab dem 1.4.2012 und einer vertraglichen Unterfertigung bis zum 29.12.2014:

In diesen Fällen sind die auf betriebliche Grundstücke entfallenden stillen Reserven zum Teilungsstichtag zu ermitteln und zur Vermeidung einer Steuerlastverschiebung im Ausgleichsposten gem. § 29 Abs. 1 Z 2 UmgrStG zu berücksichtigen (siehe auch Rz 1532 und 1533); eine Bildung eines gesonderten Ausgleichspostens kommt in diesen Fällen nicht in Betracht, weil § 29 Abs. 1 Z 2a UmgrStG zu diesem Zeitpunkt noch nicht anwendbar war.

1533d

Realteilungen, die ab dem 30.12.2014 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden:

Für diese ist ein gesonderter Ausgleichsposten iSd § 29 Abs. 1 Z 2a UmgrStG zu bilden (siehe auch Rz 1532a). Bei einer späteren Realisierung der stillen Reserven durch den/die Nachfolgeunternehmer ist wie folgt vorzugehen:

- Auf die Wertveränderungen bis zum Teilungsstichtag ist § 30 Abs. 4 EStG 1988 anzuwenden, soweit diese Bestimmung bei der Berechnung des Ausgleichspostens angewendet wurde.
- Auf die Wertveränderungen nach dem Teilungsstichtag kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 bei dem/den Nachfolgeunternehmer(n) nur insoweit angewendet werden, als diesem/diesen das Grundstück bereits vor dem Teilungsstichtag zuzurechnen war.

Diese Vorgangsweise kann auch auf Realteilungen mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012 angewendet werden, für die die Höhe des Ausgleichspostens iSd § 29 Abs. 1 Z 2 UmgrStG in Bezug auf die stillen Reserven des Grund und Bodens gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt wurde (siehe Rz 1532).

**Beispiel 1:**

*An der freiberuflichen A&B-OG sind die natürlichen Personen A und B zu je 50% als Gesellschafter beteiligt. Die Gesellschafter beschließen mit Vertrag vom August 2014 rückwirkend zum 31.12.2013 die Realteilung der OG dergestalt, dass A den Teilbetrieb 1 mit dem zu diesem TB gehörigen Grundstück und B den Teilbetrieb 2 übernimmt.*

*Zum 31.12.2013 hat der TB 1 einen BW von 500 und einen VW von 1000, der TB 2 hat einen BW von 700 und einen VW von 1000. Ihrer Beteiligung entsprechend entfallen auf jeden Gesellschafter ein BW von 600 und ein VW von 1000, daher stille Reserven von 400.*

*Der im TB 1 befindliche G+B hat AK iHv 50 und einen VW von 200; da es sich bei diesem G+B um Altvermögen iSd 30 Abs. 4 EStG handelt, werden die stillen Reserven dafür mit 14% des VW, das sind 28, festgesetzt und in dieser Höhe im AP berücksichtigt. Der Ausgleichsposten berechnet sich daher wie folgt:*

<i>(fiktiver) BW des TB 1</i>	<i>622*</i>	<i>VW 1000</i>	<i>stRes 378</i>
<i>BW des TB 2</i>	<i>700</i>	<i>VW 1000</i>	<i>stRes 300</i>
<i>Gesamt</i>	<i>1322</i>	<i>2000</i>	<i>678</i>

*[\*Die 622 ergeben sich aus dem tatsächlichen BW 500 minus dem tatsächlichen BW für den Grund und Boden 50 plus dem fiktiven Buchwert für Grund und Boden (86% des Teilwertes = 172)].*

*Da von den Gesamtreserven von jedem der Gesellschafter 339 erwirtschaftet wurden und auch versteuert werden müssten, tatsächlich aber auf A 378 und auf B 300 übergehen, ist von A ein aktiver AP iHv 39 und von B ein passiver AP in derselben Höhe zu bilden und über 15 Jahre*

*verteilt zum progressiven Einkommensteuertarif abzuschreiben bzw aufzulösen, beginnend mit 2014.*

**Veräußerung des Grundstücks im Jahr 2015:**

*2015 wird das Grundstück insgesamt um 400 veräußert, davon entfallen auf den G+B 230. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung sind hinsichtlich des G+B wie folgt zu ermitteln:*

*Bis zum Teilungsstichtag kann die Einkünfteermittlung sowohl hinsichtlich der eigenen Quote als auch hinsichtlich der Quote des B gem. § 30 Abs. 4 EStG erfolgen; dies gilt auch für ab dem Stichtag entstandene Wertzuwächse, insoweit als sie die eigene Quote des Rechtsnachfolgers A betreffen. Die Einkünfte betragen daher 14% des auf G+B entfallenden Veräußerungserlöses von 215 (200 bis zum Stichtag zuzüglich 50% des Zuwachses ab Stichtag), das sind 30,1.*

*Hinsichtlich des Anteils am G+B, der dem A vor dem Teilungsstichtag nicht zuzurechnen war, sind die Einkünfte nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln, sie betragen daher 15 (Veräußerungserlös 115 minus neuem Buchwert iHv 100 = 15).*

**Beispiel 2:**

*Die natürlichen Personen A und B sind zu 50% an der AB-OG beteiligt. Im Betriebsvermögen der AB-OG befindet sich Grund und Boden (Buchwert: 50), der am 31.3.2012 nicht steuerverfangen war (Altvermögen). Zum Stichtag 31.12.2014 wird die AB-OG auf ihre beiden Gesellschafter A und B aufgeteilt, wobei A den Grund und Boden übernimmt (gemeiner Wert zum Teilungsstichtag 100).*

*Hinsichtlich des Grund und Bodens ergeben sich folgende Rechtsfolgen für die Nachfolgeunternehmer A und B:*

*Da es sich bei dem im Teilungsvermögen befindlichen Grund und Boden um Altvermögen im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 handelt, werden die stillen Reserven dafür mit 14% des Verkehrswerts, das sind 14, festgesetzt und in der Höhe der verschobenen Reserven (7) im gesonderten Ausgleichsposten gemäß § 29 Abs. 1 Z 2a UmgrStG berücksichtigt. Dieser Ausgleichsposten ist bei B über fünfzehn Jahre verteilt zum Sondersteuersatz gewinnerhöhend aufzulösen und beim übernehmenden A auf fünfzehn Jahre unter sinngemäßer Anwendung von § 6 Z 2 lit. d EStG 1988 abzusetzen.*

*Kommt es später zu einer Veräußerung des Grund und Bodens durch A um 200, ist wie folgt vorzugehen:*

- *Die stillen Reserven bis zum Teilungsstichtag (50) sind je zur Hälfte A und B zuzurechnen. Die B zuzurechnende Hälfte wurde von A im Zuge der Realteilung übernommen und dafür ein einheitlicher Ausgleichsposten gebildet. Da die Höhe dieses Ausgleichspostens nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt wurde, hat A daher § 30 Abs. 4 EStG 1988 in einem ersten Schritt auf Basis des Verkehrswertes (100) des gesamten Grund und Bodens zum Teilungsstichtag anzuwenden.*
- *Für alle Wertsteigerungen ab dem Teilungsstichtag, die A's Beteiligungsquote am Grundstück vor der Realteilung entsprechen (Veräußerungserlös 200 minus gemeiner Wert zum Teilungsstichtag*

$100 = 100 * 0,5 = 50$ ), kann A § 30 Abs. 4 EStG 1988 weiter anwenden.

- Für die Wertsteigerungen ab dem Teilungsstichtag, die den Quoten der anderen Mitunternehmer vor dem Teilungsstichtag entsprechen (50) hat A die allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze anzuwenden. Jedenfalls kann der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 EStG 1988 angewendet werden.

Daher kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 für einen Wert in Höhe von 150 angewendet werden und die pauschal ermittelten Einkünfte betragen somit 21 ( $150 * 0,14$ ). Die Steuerlast beträgt demnach insgesamt für A 17,75 ( $= 21 * 0,25 + 50 * 0,25$ ).

Rz 1534 wird wie folgt geändert:

### 1534

Die gesetzte Vorsorgemaßnahme muss erkennbar vom Bestreben getragen sein, die Verschiebung stiller Reserven einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwertes zu vermeiden. Bloße Ungenauigkeiten in der Schätzung der stillen Reserven führen nicht zum Versagen der Buchwertfortführung, sondern lediglich zu einer entsprechenden Berichtigung.

Beispiel:

AB-OG			
Teilbetrieb I	4.000.000	Teilungskapital A	3.050.000
Teilbetrieb II	2.100.000	Teilungskapital B	3.050.000

A übernimmt den Teilbetrieb I, B den Teilbetrieb II. A und B haben vor der Teilung Anteile im Wert von jeweils 4 Mio. Zum Ausgleich der Wertverhältnisse leistet A an B eine Ausgleichszahlung von 1 Mio. Überdies tritt eine Verschiebung in den stillen Reserven ein, die auf A und B vor der Teilung zu jeweils 950.000 entfallen. Nach der Teilung entfallen auf A 1 Mio. und auf B 900.000. **A hätte daher ohne Ausgleichmaßnahmen um 50.000 zu viel und B um 50.000 zu wenig zu versteuern.** Eine Buchwertfortführung ist zulässig, wenn A und B zur Vermeidung dieser Verschiebung Ausgleichsposten **in Höhe von je 50.000** einstellen. Die Eröffnungsbilanzen der Einzelunternehmen haben dann folgenden Inhalt:

Einzelunternehmen A			
Teilbetrieb I	4.000.000	Kapital A	3.050.000
Ausgleichsposten	50.000	Ausgleichsverbindlichkeit	1.000.000

Einzelunternehmen B			
Teilbetrieb II	2.100.000	Kapital B	3.050.000
Ausgleichsforderung	1.000.000	Ausgleichsposten	50.000

*Für A stellt die Ausgleichszahlung als solche keinen abzugsfähigen Aufwand, für B keinen steuerpflichtigen Ertrag dar. Werden die Nachfolgeunternehmen unmittelbar nach der Teilung veräußert, würde A unter Anrechnung der Ausgleichsverbindlichkeit 4 Mio. (bar) Erlösen, B in Hinblick auf den zusätzlichen Wert seiner Ausgleichsforderung ebenfalls 4 Mio. erhalten. Bei beiden Nachfolgeunternehmern ergäbe sich **unter Einbeziehung der Ausgleichsposten (A setzt 50.000 ab, B erhöht um 50.000)** wie vor der Realteilung eine Realisierung stiller Reserven von jeweils 950.000.*

Rz 1537 wird wie folgt geändert:

### 1537

Der Teilungsvertrag kann einen ~~bevorstehenden oder einen rückwirkenden~~ Teilungsstichtag festlegen oder den ~~Vertragstag als Stichtag definieren~~. Bei ~~vertragsstichtags- oder zukunftsbezogenen~~ Stichtagen können nur einzelne Fakten der Realteilung im Rahmen eines Grundsatzvertrages (Festlegung des Stichtages, abstrakte Definition der Teilungsmasse, Bestimmung des oder der Ausscheidenden) festgelegt werden. Dieser vorläufige Vertrag muss ergänzt und vervollständigt werden und ist in diesem Sinn ebenfalls ein rückwirkender, da die Endfassung einer abschließenden Willensübereinstimmung und damit der Unterfertigung bedarf. Es sind daher auch in diesem Fall auf Grund des Verweises auf § 202 Abs. 2 UGB innerhalb von neun Monaten ab dem Stichtag die Ergänzungen vorzunehmen (Bilanzerstellung, soweit nach § 12 Abs. 2 UmgrStG erforderlich, Wertermittlung, Gegenleistungsdefinition) und der zuständigen Behörde vorzulegen. Sowohl in diesem Fall als auch in jenem, dass der Teilungsstichtag ausdrücklich auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Teilungsvertrages rückbezogen wird, ist diese Rückbeziehung steuerlich anzuerkennen, wenn die Realteilung innerhalb der nach § 28 UmgrStG maßgebenden in § 13 Abs. 1 UmgrStG genannten Frist von neun Monaten beim zuständigen Firmenbuchgericht angemeldet bzw. beim zuständigen FA gemeldet wird.

**Der Teilungsvertrag kann einen bevorstehenden oder einen rückwirkenden Teilungsstichtag festlegen oder den Vertragstag als Stichtag definieren:**

- **Rückbezogene Stichtage, dh. Stichtage, die vor dem Abschluss des Teilungsvertrages liegen, sind nur im Rahmen der Grenzen des nach § 28 UmgrStG maßgebenden § 13 Abs. 1 UmgrStG möglich (Frist von neun Monaten, siehe Rz 1538 ff).**
- **Andere Stichtage, dh. Stichtage auf den Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages oder auf einen Tag danach, können idR nur im Rahmen eines Grundsatzvertrages (Festlegung des Stichtages, abstrakte Definition der Teilungsmasse, Bestimmung des oder der Ausscheidenden) festgelegt werden. Dieser vorläufige Vertrag muss**

**ergänzt und vervollständigt werden und ist in diesem Sinn ebenfalls ein rückwirkender, da die Endfassung einer abschließenden Willensübereinstimmung und damit der Unterfertigung bedarf. Es sind daher auch in diesem Fall innerhalb von neun Monaten ab dem Stichtag die Ergänzungen vorzunehmen (Bilanzerstellung, soweit nach § 12 Abs. 2 UmgrStG erforderlich, Wertermittlung, Gegenleistungsdefinition) und der zuständigen Behörde vorzulegen (siehe auch Rz 1541).**

*Rz 1537a wird wie folgt geändert:*

### **1537a**

Für die Fristenberechnung ist in abgabenrechtlicher Sicht sowohl bei Zuständigkeit des Firmenbuches als auch bei jener des Finanzamtes § 108 BAO maßgebend. Der Fristenlauf wird mit dem gewählten Teilungsstichtag in Gang gesetzt. Die Tage des Postenlaufs werden in die Neunmonatsfrist nicht eingerechnet.

Im Hinblick auf die Tatsache, dass in Fällen der Zuständigkeit des Firmenbuchgerichts (Rz 1538) **weder unternehmensrechtliche noch firmenbuchrechtliche Fristen bestehen**, ~~§ 902 Abs. 2 ABGB als maßgeblich angesehen wird (OGH 17.7.1997, 6 Ob 124/97x)~~, hat **auch** die abgabenrechtliche Fristenregelung **für das Firmenbuchverfahren keine Bedeutung (OGH 17.7.1997, 6 Ob 124/97x)** ~~Nachrang.~~

- Sollte eine abgabenrechtlich rechtzeitig ~~aber nach Firmenbuchrecht verspätete~~ Anmeldung einer Realteilung vom Firmenbuchgericht zurückgewiesen werden, ist eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG auch abgabenrechtlich nicht zustandegekommen.
- Sollte eine abgabenrechtlich **nicht** rechtzeitige ~~aber nach Ablauf der Frist des § 902 Abs. 2 ABGB~~ angemeldete Realteilung vom Firmenbuchgericht nicht zurückgewiesen werden, ist die Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG ~~wirksam geworden~~. **kommt die Ersatzstichtagsregelung zur Anwendung; siehe Rz 1541.**

~~Zur Fristverletzung siehe Rz 1541.~~

Zur Berechnung der Fristen bei Teilungsstichtagen zu einem Monatsende siehe Rz 775.

*Rz 1538 wird wie folgt geändert:*

### **1538**

Beim zuständigen Firmenbuchgericht ist eine fristgerechte Anmeldung einer Realteilung nach § 28 in Verbindung mit § 13 Abs. 1 UmgrStG in folgenden Fällen erforderlich:

- Bei Löschung einer ~~protokollierten~~ **im Firmenbuch eingetragenen** Personengesellschaft (Aufteilung).

- Beim Ausscheiden eines eingetragenen Gesellschafters aus einer ~~protokollierten~~ **im Firmenbuch eingetragenen** Personengesellschaft (Abteilung).

Unabhängig von der umgründungssteuerrechtlichen Zuständigkeit und von einer Neunmonatsfrist besteht bei Übertragung von (Teil-)Betrieben von ~~protokollierten~~ **im Firmenbuch eingetragenen** Personengesellschaften eine Eintragungspflicht ins **das** Firmenbuch gemäß § 3 Z 15 FBG; diese Verpflichtung hat allerdings keine umgründungssteuerrechtliche Bedeutung.

**Die Anmeldung beim Firmenbuchgericht muss vollständig erfolgen, klar abgefasst sein und jeden Zweifel ausschließen (siehe Rz 1540). Aus diesem Grund sollte der Anmeldung angeschlossen sein**

- **der Teilungsvertrag und**
- **die zugrunde liegende Bilanz.**

**Unabhängig von der Eintragung ins Firmenbuch, muss innerhalb von neun Monaten ab dem Umgründungsstichtag eine Anzeige beim zuständigen Finanzamt einlangen (§ 43 Abs. 1 UmgrStG). Die Verletzung dieser Frist stellt gem. § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG eine Finanzordnungswidrigkeit dar (siehe Rz 1899 f).**

*Rz 1539 wird wie folgt geändert:*

#### **1539**

In allen nicht vom ~~der~~ **Firmenbuchzuständigkeit** erfassten Fällen ist eine Realteilung nach § 28 UmgrStG in Verbindung mit § 13 Abs. 1 UmgrStG bei dem ~~gemäß den §§ 55, 56 oder 58 BAO für die Nachfolgeunternehmer zuständigen Wohnsitz-, Tätigkeits- oder Sitzfinanzamt oder dem nach § 54 BAO für~~ **die teilende Personengesellschaft** eine ~~übernehmende Mitunternehmerschaft~~ **nach § 21 AVOG 2010** zuständigen FA fristgerecht im Sinne des § 108 Abs. 4 BAO zu melden. Darunter fallen insb. die folgenden Realteilungsvorgänge:

- Aufteilung einer ~~nichtprotokollierten~~ **nicht im Firmenbuch eingetragenen** Personengesellschaft
- Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer ~~nichtprotokollierten~~ **nicht im Firmenbuch eingetragenen** Personengesellschaft (Abteilung)
- (Teil-)Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragungen einer ~~nichtprotokollierten~~ **nicht im Firmenbuch eingetragenen** Personengesellschaft auf **eine protokollierte**

**im Firmenbuch eingetragene Übernehmende Gesellschaft** (bspw. bei Realteilung einer Kapitalgesellschaft und atypisch stille Gesellschaft)

- (Teil-)Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragungen einer ~~protokollierten~~ **im Firmenbuch eingetragenen** Personengesellschaft auf nicht zur Gänze aus der Personengesellschaft ~~Ausscheidende~~ **Gesellschafter**
- Änderungen der Beteiligungsverhältnisse bei bestehend bleibenden Personengesellschaften, an denen die gleichen Personen (gleich oder ungleich) beteiligt sind.

Bei einer Mehrheit von Übernehmenden müssen alle Meldungen rechtzeitig bei dem zuständigen FA bzw. den zuständigen FÄ eintreffen.

*Die Überschrift 5.1.9.2.3.1. „Verspätete Zurückweisung der Anmeldung bei dem durch das Firmenbuchgericht“ wird in „Zurückweisung der Anmeldung bei dem durch das Firmenbuchgericht“ geändert und Rz 1533 wird wie folgt geändert:*

### **5.1.9.2.3. Folgen der Fristverletzung**

#### **5.1.9.2.3.1. ~~Verspätete Zurückweisung der Anmeldung bei dem durch das Firmenbuchgericht~~**

**1541**

Weist das Firmenbuchgericht die ~~nicht fristgerechte (nach Ablauf der Neunmonatsfrist vorgenommene)~~ Anmeldung der Realteilung in Form einer Aufteilung einer ~~protokollierten~~ **im Firmenbuch eingetragenen** Personengesellschaft als ~~verspätet~~ zurück, ~~kann~~ Art. V UmgrStG in dieser Form nicht zur Anwendung gelangen **kommt die Realteilung nicht zustande.**

~~Sollten~~ **Wird** trotz steuerlich verspäteter Anmeldung ~~die der Realteilung die entsprechenden Eintragungen im Firmenbuch eingetragenen~~ erfolgen 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 nicht~~ die Sanierungsmöglichkeit des § 13 Abs. 1 vorletzter 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 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).

*Die Überschrift 5.1.9.3. „Erfordernis der Zurechnung des Vermögens zur übertragenden Mitunternehmerschaft“ wird in „Erfordernis der Zurechnung des Vermögens“ geändert, Rz 1544 bleibt unverändert.*

### **5.1.9.3. Erfordernis der Zurechnung des Vermögens zur übertragenden Mitunternehmerschaft**

*Rz 1546 wird wie folgt geändert:*

#### **1546**

Die Teilungsmasse muss am Teilungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages, bei

- Aufteilung hinsichtlich des auf die Gesellschafter übergehenden Vermögens
- Abteilung hinsichtlich des auf den bzw. die ausscheidenden Gesellschafter übergehenden Vermögens

einen Verkehrswert von mehr als Null besitzen (§ 23 Abs. 1 UmgrStG).

**Sonderbetriebsvermögen zählt nicht zur Teilungsmasse, weil es nicht Gesellschaftsvermögen ist. Es hat daher sowohl bei der Ermittlung des positiven Verkehrswertes als auch bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Drittelbegrenzung von Ausgleichszahlungen (Rz 1530) außer Betracht zu bleiben.**

*Rz 1547 wird wie folgt geändert:*

#### **1547**

Der positive Verkehrswert muss bei dem von der teilenden Personengesellschaft unmittelbar übertragenen Vermögen gegeben sein. Diese Voraussetzung bezieht sich nicht auf die nach der Umgründung entstehende Unternehmensform, sondern auf den Wert des umzugründenden Vermögens vor der Realteilung und ist daher isoliert und unbeeinflusst von möglichen Synergieeffekten zu betrachten (Stand-alone-Betrachtung). Daraus ergibt sich, dass die zum geplanten Umgründungsstichtag allenfalls fehlende Umgründungsfähigkeit auf

Grund einer realen (wirtschaftlichen) Überschuldung bis zum Vertragstag herzustellen ist. Dies kann geschehen durch

- eine entsprechende Besserung der wirtschaftlichen Ertragslage in der Zeit zwischen dem Realteilungsstichtag und dem Vertragsabschlussstag, oder
- ~~durch solche~~ **entsprechende** rückwirkende Korrekturmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG (rückbezogene Einlagen oder Nutzung der Verschiebetechnik),

die das Vorliegen eines (nachhaltigen) positiven Verkehrswertes auch ohne nachfolgende Realteilung rechtfertigen.

Ein positiver Verkehrswert liegt trotz buchmäßig überschuldeten Vermögens vor, wenn im Vermögen entsprechend hohe stille Reserven und/oder ein originärer Firmenwert mit dementsprechend guten künftigen Ertragsaussichten enthalten sind.

Die Personengesellschaft hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Dem Gutachten kommt die Stellung eines Beweismittels im Sinne der BAO zu, das wie jedes andere der Würdigung der Abgabenbehörde unterliegt. Zum Sachverständigen kann auch der die Realteilung betreuende Wirtschaftstreuhänder bestellt werden. Siehe Rz 685.

Kommt bis zum Abschluss des Teilungsvertrages ein positiver Verkehrswert nicht zu Stande, **kann auf die vollzogene** ~~ist eine~~ Realteilung ~~im Sinne des~~ Art. V UmgrStG nicht **Anwendung finden** ~~möglich~~, was zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes führt (**§ 24 Abs. 7 EStG 1988, siehe Rz 1640 f**). Es bestehen keine Bedenken, von einer Gewinnverwirklichung abzusehen, wenn Vorsorgemaßnahmen nicht zu treffen sind und damit ein Übergang von allfälligen Reserven auf andere Personen nicht stattfindet.

*Rz 1548 wird wie folgt geändert:*

#### **1548**

Der Betrieb als Übertragungsobjekt im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG ist nach dem hier maßgebenden EStG 1988 ein in sich organisch geschlossener Komplex von Wirtschaftsgütern, der die wesentliche Grundlage einer im wirtschaftlichen Verkehr stehenden Tätigkeit bildet und dem Übernehmer objektiv die Fortführung ermöglicht (vgl. EStR 2000 Rz 5507 ff). **Die Betriebseigenschaft des Übertragungsvermögens muss bei der übertragenden Personengesellschaft sowohl zum Teilungsstichtag als auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Teilungsvertrages gegeben sein.**

**Es können sowohl in- als auch ausländische Betriebe übertragen werden, soweit die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind.** Auch ein verpachteter oder ruhender - noch nicht aufgebener - Betrieb (siehe EStR 2000 Rz 5647 bis Rz 5653) ist als begünstigtes Vermögen übertragbar.

Erfüllt einer der Betriebe die Kriterien nicht, kommt es nach allgemeinem Steuerrecht bei der zu teilenden Mitunternehmerschaft zur Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des § 24 Abs. 7 EStG 1988, die auch für den anderen einen Betrieb übernehmenden Teilungspartner maßgebend ist.

*Rz 1549 wird wie folgt geändert:*

#### **1549**

Der Teilbetrieb als Übertragungsobjekt im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG ist nach dem hier maßgebenden EStG 1988 als organisch in sich geschlossener Betriebsteil zu sehen, der mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattet ist und durch seine organische Geschlossenheit es ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen (vgl. EStR 2000 Rz 5579 ff).

Der Teilbetriebsbegriff muss aus der Sicht der teilenden Personengesellschaft gegeben sein. Entscheidend ist, dass der zu übertragende Teilbetrieb am Realteilungsstichtag bereits als solcher existiert und nicht erst in der Zeit zwischen Realteilungsstichtag und Vertragstag geschaffen wird. Die Teilbetriebseigenschaft darf durch Teilungsmaßnahmen nicht verloren gehen.

**Es können sowohl in- als auch ausländische Teilbetriebe übertragen werden, soweit die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind.** Verpachtete oder ruhende (noch nicht aufgegeben) Teilbetriebe können im Rahmen der Realteilung übertragen werden. Erfüllt einer der Teilbetriebe die Kriterien nicht, kommt es nach allgemeinem Steuerrecht bei der zu teilenden Mitunternehmerschaft zur Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des § 24 Abs. 7 EStG 1988, die auch für den anderen einen Teilbetrieb übernehmenden Teilungspartner maßgebend ist.

*Rz 1559 wird wie folgt geändert:*

#### **1559**

Um im Wesentlichen kunden- bzw. mandantenorientierte Berufsgruppen im freiberuflichen Bereich (zB die der Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder, selten bei Ärzten und Notaren) und im gewerblichen Bereich (zB Makler) nicht von vornherein von der Möglichkeit einer Realteilung auszuschließen, besteht in § 27 Abs. 3 Z 2 UmgrStG neben der forstbetrieblichen Teilbetriebsfiktion auch für diese Berufsgruppen eine solche. Danach wird der freiberufliche oder gewerbliche Teilbetrieb in jenem Umfang als gegeben angesehen, in dem der ausscheidende Mitunternehmer Kunden bzw. Mandanten bereits vor der Realteilung dauerhaft betreut hat. Voraussetzung für die Anwendung der Teilbetriebsfiktion ist, dass die wesentliche Grundlage des Betriebes im Kunden- bzw. Klientenstock besteht. Ob dies bei freien Berufen der Fall ist, kann anhand der Judikatur zur Betriebsaufgabe bzw. –

veräußerung geklärt werden, denn der Entzug der wesentlichen Betriebsgrundlagen führt im Normalfall zur Anwendung des § 24 EStG 1988 (vgl. EStR 2000 Rz 5507 ff). ~~Ebenso kann auf die Judikatur zu § 10 EStG 1988 (1972) betreffend den Ausschluss des Investitionsfreibetrages bei Betriebserwerb (wesentliche Betriebsgrundlagen) hingewiesen werden.~~ Die Teilbetriebsfiktion wird vor allem dann von Bedeutung sein, wenn die Aufteilung des Kunden- bzw. Klientenstocks eine wesentliche Frage der Auseinandersetzung darstellt. Voraussetzung für das Vorliegen des fiktiven Teilbetriebes ist

- eine dauerhafte Betreuung des zu übertragenden Klienten- oder Kundenstocks und
- die Eignung für eine eigenständige Berufs- bzw. Betriebsausübung.

*Rz 1562 wird wie folgt geändert:*

#### **1562**

Zum Mitunternehmeranteil als Übertragungsobjekt im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG gehören **grundsätzlich** starre und variable Kapitalkonten, das aktive und/oder passive Sonderbetriebsvermögen und allfällige sich aus der Verteilung des Anteilskaufpreises auf die Quoten des erworbenen Vermögens in Ergänzungsbilanzen dargestellte Aktiv- und Passivposten (siehe Rz 717 ff und EStR 2000 Rz 5912 ff). **Die Eigenschaft eines begünstigten Vermögens ist unabhängig davon gegeben, ob der Mitunternehmeranteil ganz oder teilweise übertragen wird.**

*Rz 1563 wird wie folgt geändert:*

#### **1563**

Das Vermögen muss tatsächlich auf die Nachfolgeunternehmer übertragen worden sein (§ 27 Abs. 1 UmgrStG). Das bedeutet, dass das in der Teilungsbilanz ausgewiesene Vermögen, aber auch das im Teilungsvertrag angeführte nicht bilanzierte Vermögen wirtschaftlich auch noch am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages vorhanden ist und auf den Nachfolgeunternehmer übergeht.

**Stehen der geplanten rechtzeitigen Vermögensübertragung rechtliche bzw. behördliche Hindernisse entgegen, liegt keine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. V UmgrStG vor, wenn die tatsächliche Übertragung nach Vorliegen der rechtlichen Möglichkeiten ohne Aufschub erfolgt. Siehe auch Rz 1516.**

Die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Teilungsstichtag und Zeitpunkt der Unterfertigung des Teilungsvertrages ist nicht schädlich, solange der (Teil)Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil als solcher noch erhalten ist. Die Veräußerung der Teilungsmasse nach dem Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages (Risikoübergang) ist bereits als Verfügung des Übernehmers anzusehen und ihm zuzurechnen.

*Rz 1564 wird wie folgt geändert:*

#### **1564**

Die Realteilung ist ungeachtet der gesellschaftsrechtlichen Verankerung ein tauschartiger Vorgang, der sich ertragsteuerlich von einem rechtsgeschäftlichen Veräußerungsvorgang insofern unterscheidet, als der ausscheidende Mitunternehmer nicht mit Geld und/oder anderen Wirtschaftsgütern der Mitunternehmerschaft abgefunden wird, sondern als Gegenleistung für die Aufgabe oder Verminderung seiner Beteiligung an der Mitunternehmerschaft von der Mitunternehmerschaft eine betriebliche Einheit erhält. Wirtschaftlich bedeutet dies im Fall der Abteilung eine (Teil)Abschichtung und im Fall der Aufteilung eine Verteilung des "Liquidationsvermögens". Durch die Verankerung in Art. V UmgrStG ist diesen Realisierungsfällen die sofortige Ertragsteuerwirksamkeit genommen. Erfordernis für eine steuerneutrale Realteilung ist idR die Feststellung des Verkehrs- und Buchwertes der Mitunternehmerschaft und des zu übertragenden Vermögens (ausgenommen die Verkehrswertfeststellung bei der verhältnismäßigen Abteilung im Sinne der Rz 1524).

**Das Ausscheiden eines substanzbeteiligten Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft unter Verzicht auf eine Abfindung stellt mangels Gegenleistung keinen Vorgang gemäß Art. V UmgrStG dar, sondern ist idR eine unentgeltliche Mitunternehmeranteilsübertragung an die verbleibenden Mitunternehmer. Zur Behandlung der Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit einem negativen Kapitalkonto siehe EStR 2000 Rz 5987 f.**

*Rz 1565 wird folgender Verweis eingefügt:*

#### **1565**

Geldzahlungen sind lediglich im Rahmen der Ausgleichszahlungen gemäß § 29 Abs. 2 UmgrStG (**Rz 1528 ff**) umgründungsteuerrechtlich unbedenklich.

*Rz 1566 wird wie folgt geändert:*

#### **1566**

Nach allgemeinem Einkommensteuerrecht führt die entgeltliche Aufgabe eines Teiles der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft zur Veräußerungsgewinnbesteuerung im Sinne des § 24 EStG 1988 auf den vereinbarten Auflösungsstichtag. Sollte der Abfindungsanspruch durch die Herausgabe eines Wirtschaftsgutes der Mitunternehmerschaft befriedigt werden, liegt darin neben dem Veräußerungs- ein Entnahmetatbestand, der für die verbleibenden Mitunternehmer **idR** insoweit zum Aufdecken ihrer steuerhängigen stillen Reserven führt (Sachabfindung, EStR 2000 Rz 5975).

*Rz 1568 wird wie folgt geändert:*

### 1568

Die gesellschaftsvertragliche Veränderung der Beteiligungsverhältnisse in einer Mitunternehmerschaft bei gleich bleibender Mitunternehmerzahl ist dem Grunde nach ein Realteilungstatbestand, wenn die Anwendungsvoraussetzungen des § 27 UmgrStG erfüllt sind. Beschließen die Mitunternehmer eine "Kapitalherabsetzung" dahin gehend, dass die Beteiligungen (verkörpert durch die starren Kapitalkonten) gleichmäßig herabgesetzt werden und der Herabsetzungsbetrag entnommen wird, ergibt sich vor und nach diesem Vorgang keine Änderung der Beteiligungsverhältnisse. Eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG liegt nicht vor, da die Mitunternehmer für den anteiligen Anteilsverzicht kein begünstigtes Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG erhalten; es kann darin aber auch keine verunglückte, unter § 24 Abs. 7 EStG 1988 fallende Realteilung erblickt werden, da sich gesamthaft keine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse und der Steuerlastverhältnisse ergibt. Sollte die gleichmäßige Herabsetzung der starren Kapitalkonten gegen Übertragung eines Wirtschaftsgutes der Mitunternehmerschaft erfolgen, ohne eine Steuerlastverschiebung zu bewirken, liegt für alle Mitunternehmer nur insoweit ein ~~steuerwirksamer~~ Entnahmetatbestand im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 vor.

*Rz 1570 wird wie folgt geändert:*

### 1570

Bei der Aufteilung (Liquidationsteilung) müssen alle **Mitunternehmer Übernehmende sein und** ~~Übernehmer~~ Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG erhalten. Dabei ist es gleichgültig, ob eine verhältnismäÙende oder eine nicht verhältnismäÙende (entflechtende) Aufteilung erfolgt.

Bei der Abteilung (Übertragungsteilung) muss der (müssen die) ganz oder zum Teil **Aausscheidende(n) Mitunternehmer** Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG erhalten und der bestehen bleibenden Personengesellschaft Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG verbleiben.

*Rz 1573 wird wie folgt geändert:*

### 1573

Das am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages vorhandene zu übertragende Vermögen (Teilungsmasse) muss schon am Teilungsstichtag

- sowohl der übertragenden Mitunternehmerschaft
- als auch jedem Mitunternehmer (in Erbfällen seinem Rechtsvorgänger)

zuzurechnen gewesen sein (siehe Rz 1544), sonst verschiebt sich steuerlich der festgelegte Teilungsstichtag **nach § 13 Abs. 2 UmgrStG** auf den Tag des tatsächlichen Vermögensüberganges (Abschluss des Teilungsvertrages).

**Beispiel 1:**

*Die ABC-OG erwirbt am 1.7.01 einen 25-prozentigen Mitunternehmeranteil. Die Abfindung des rückwirkend zum 31.12.00 ausscheidenden C mit dem Mitunternehmeranteil ist frühestens zum 1.7.01 als Realteilungsfall möglich. Sollte C laut Teilungsvertrag vom 25.9.01 mit einem am 31.12.00 bestehenden Teilbetrieb samt dem am 1.7.01 erworbenen Mitunternehmeranteil abgefunden werden, könnte auch in diesem Fall der Mitunternehmeranteil nicht Gegenstand der Realteilung zum 31.12.00 werden, da er stets als begünstigtes Vermögen anzusehen ist. Als Ersatzstichtag kommt der 25.9.01 in Betracht, wenn alle Voraussetzungen des § 27 UmgrStG innerhalb der mit 25.9.01 beginnenden Neunmonatsfrist erfüllt werden.*

*Art. V UmgrStG kann diesfalls aber nur zur Anwendung kommen, wenn die Anwendungsvoraussetzungen des § 27 UmgrStG auf diesen Stichtag (fristgerecht) geschaffen werden.*

**Beispiel 2:**

***Die ABC-OG unterhält seit Jahren drei Teilbetriebe. Sie soll mit Vertrag vom 1.8.02 zum 31.12.01 aufgeteilt werden. Mitunternehmer B hat zum 1.7.02 seinen Anteil seinem Sohn D unentgeltlich übertragen. Die Aufteilung ist frühestens zum 1.7.02 möglich. Wird die ABC-OG vertragsgemäß dennoch zum 31.12.01 aufgeteilt, bleibt Art. V UmgrStG dann anwendbar, wenn die Sanierungsmöglichkeit des § 13 Abs. 2 UmgrStG wahrgenommen wird, dh. die Realteilung rechtzeitig zum 1.7.02 neu organisiert wird.***

*Rz 1575 wird wie folgt geändert:*

**1575**

Besteht das Vermögen der teilenden Personengesellschaft aus zwei (mehreren) Betrieben oder aus zwei (mehreren) Teilbetrieben, ist bei der Zuordnung der Aktiva und Passiva zu den Teilungsmassen in folgender Weise vorzugehen:

- Zunächst sind die Aktiva und Passiva dem jeweiligen (Teil)Betrieb nach den Grundsätzen des notwendigen Betriebsvermögens zuzurechnen. Beidseitig genutztes Anlagevermögen wird jener Teilungsmasse zuzuordnen sein, der das Anlagegut überwiegend dient. Fremdkapital ist ebenfalls primär nach Zugehörigkeit zu den Teilungsmassen aufzuteilen, bspw. Lieferantenschulden, Anschaffungskredite, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Gewährleistungsrückstellungen, Abfertigungsvorsorgen für die ausschließlich oder überwiegend in einem (Teil)Betrieb tätigen Arbeitnehmer.
- Über die Zuordnung neutraler (indifferenter) Aktiva kann unabhängig von nach § 28 UmgrStG in Verbindung mit § 16 Abs. 5 UmgrStG zulässigen rückwirkenden Korrekturen disponiert werden. ~~Auch neutrales Fremdkapital kann nach Disposition der Gesellschafter den Betrieben zugeordnet werden.~~
- **Passiva sind grundsätzlich den damit in Zusammenhang stehenden Aktiva bzw. den jeweiligen (Teil)Betrieben zuzuordnen (siehe erster Bulletpoint).**

**Sollte eine solche Zuordnung ausnahmsweise nicht möglich sein und eine „Restgröße“ verbleiben (zB Kontokorrentkonto, Finanzamtsverbindlichkeiten, Passiva aufgegebenen Betriebe), ist diese den Teilungsmassen sachgerecht zuzuordnen.**

- Der sich aus der Zuordnung ergebende Buchwert (Saldo der steuerlich maßgebenden Aktiva und Passiva) kann bereits im Jahres- oder Zwischenabschluss festgehalten werden, sonst kommt er in der (den) Teilungsbilanz(en) zum Ausdruck.
- In der Folge kann von der Verschiebetechnik **rückwirkenden Korrekturen** des § 29 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG Gebrauch gemacht werden (siehe Rz 1617 ff).

**Werden einer Teilungsmasse durch Zuordnung einer „Restgröße“ (siehe dritter Bulletpoint) bzw. durch rückwirkende Korrekturen gemäß § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG wesentlich mehr Passiva zugeordnet, als dem Verhältnis der Verkehrswerte der Teilungsmassen vor Abzug der Schulden entspricht, kann ein verdeckter Spitzenausgleich vorliegen (siehe Rz 1531 und 1617).**

*Rz 1576 wird wie folgt geändert:*

#### **1576**

Anwendungsvoraussetzung für Art. V UmgrStG ist nach dem auf § 12 Abs. 2 UmgrStG verweisenden § 27 Abs. 2 UmgrStG das Aufstellen eines Jahres- oder Zwischenabschlusses zum Teilungstichtag nach den Grundsätzen der Gewinnermittlungsart des § 4 Abs. 1 EStG 1988 und bei rechnungslegungspflichtigen Personengesellschaften kraft entsprechenden Umsatzes oder kraft Rechtsform nach den zusätzlichen Regeln des § 5 Abs. 1 EStG 1988. **Eine ordnungsgemäß erstellte UGB-Bilanz genügt dann, wenn allfällige Abweichungen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerrechtlichen Buchwerten aus einer dem Finanzamt vorgelegten Mehr-Weniger-Rechnung bzw aus dem Teilungsvertrag hervorgehen.** Weiters ist idR der Verkehrswert der Personengesellschaft bzw. dessen Zurechnung zu den Teilungsmassen zu ermitteln.

~~Kommt es im Zuge einer Realteilung zur Übertragung von bestehendem Sonderbetriebsvermögen auf ein Nachfolgeunternehmen oder eine Nachfolgemitunternehmerschaft, umfasst die realteilungsbedingte, dem Grunde nach zwingend zu Buchwerten erfolgende Vermögensübertragung auch das Sonderbetriebsvermögen (kein Entnahme-Einlagen-Tatbestand), vorausgesetzt, es tritt in der persönlichen Zurechnung keine Änderung ein.~~

*Es wird folgende neue Rz 1576a eingefügt, wobei Textpassagen aus Rz 1576 in Rz 1576a überführt werden:*

#### **1576a**

**Kommt es im Zuge einer Realteilung zur Übertragung von bestehendem Sonderbetriebsvermögen (SBV) auf ein Nachfolgeunternehmen oder eine Nachfolgemitunternehmerschaft, umfasst die realteilungsbedingte, dem Grunde nach zwingend zu Buchwerten erfolgende Vermögensübertragung auch das Sonderbetriebsvermögen (kein Entnahme-Einlagen-Tatbestand), vorausgesetzt, es tritt in der persönlichen Zurechnung keine Änderung ein.**

**Insbesondere bei folgenden Konstellationen kommt es zu keiner Zurechnungsänderung:**

- **Bisheriges SBV eines Mitunternehmers der teilenden Personengesellschaft wird zum SBV desselben Mitunternehmers einer Nachfolge-Mitunternehmerschaft.**
  - **Bisheriges SBV mehrerer Mitunternehmer wird SBV derselben Mitunternehmer bei einer Nachfolge-Mitunternehmerschaft.**
  - **Bisheriges SBV eines Mitunternehmers wird Betriebsvermögen des Nachfolge-Einzelunternehmens.**
  - **Bisheriges SBV mehrerer Mitunternehmer wird hinsichtlich der Quote anteiliges Betriebsvermögen eines Nachfolge-Einzelunternehmens.**
- Inwieweit dabei ein Entnahmetatbestand verwirklicht wird siehe EStR 2000 Rz 574.**

*Rz 1578 wird wie folgt geändert:*

#### **1578**

Im Falle einer Aufteilung hat die Personengesellschaft den Gewinn (Verlust) des mit dem Teilungsstichtag endenden Wirtschaftsjahres im Rahmen der ~~einheitlichen und gesonderten~~ Gewinnfeststellung zu erklären. Die Gewinn(Verlust)anteile sind den Gesellschaftern zum Bilanzstichtag zuzurechnen.

*Beispiel:*

*Die den unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern A und B je zur Hälfte gehörende, zwei örtlich getrennte inländische Betriebe besitzende OG-AB (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) soll in der Weise zum Bilanzstichtag 31. **12.01** Dezember des Jahres 2001 aufgeteilt werden (Liquidationsteilung), dass A den Betrieb 1 und B den Betrieb 2 jeweils gegen Aufgabe der Beteiligung an der OG-AB erhalten. Nach Aufstellung einer aus dem Jahresabschluss abgeleiteten Teilungsbilanz*

wird im September ~~02 des dem Teilungsstichtag folgenden Jahres ein~~ Teilungsvertrag geschlossen.

Der Jahresabschluss der OG-AB ist nach allgemeinem Bilanzsteuerrecht zu erstellen.

Jahresabschluss OG-AB						
	Buchwert	Verkehrswert der Aktiva	Stille Reserven		Buchwert	Anteil stille Reserven
B 1	100	200	100	EK A*	50	100
B 2	100	200	100	EK B*	50	100
				FK	100	-
	200	400	200		200	200

\* Starres und variables Kapitalkonto

Die OG-AB weist einen Buchwert von 100 aus und hat einen Verkehrswert von 300 (400 - 100).

Die Verkehrswerte der beiden Betriebe sind nach Zurechnung des Fremdkapitals je zur Hälfte gleich hoch, es kann daher die Zuteilung an die beiden je zur Hälfte beteiligten Gesellschafter ohne weitere Korrekturmaßnahmen (zum Kapitalkontenclearing siehe Abschnitt 5.4.1.2.2) bzw. ohne Ausgleichszahlungen erfolgen. Da die stillen Reserven in den beiden Betrieben ebenfalls gleich hoch sind, kann es durch die Aufteilung zu keiner (endgültigen) Verschiebung der Steuerlastverhältnisse kommen, so dass sich eine Vorsorge (im Wege von Ausgleichsposten) erübrigt.

Da die OG-AB je einen Betrieb auf die beiden Gesellschafter als Nachfolge-Einzelunternehmer überträgt, ist sie zur Buchwertteilung verpflichtet, dh. es unterbleibt eine Aufwertungs(Veräußerungs)gewinnbesteuerung.

Die von der OG-AB aufgestellte zustellende Teilungsbilanz muss die steuerlich maßgebenden Werte des Jahresabschlusses übernehmen. Die Teilungsbilanz weicht im gegenständlichen Fall vom Jahresabschluss nur dadurch ab, dass die Eigenkapitalpositionen durch die Bezeichnung Teilungskapital ersetzt wurden.

Teilungsbilanz OG-AB (HRUR = StR)						
	Buchwert	Verkehrswert	Stille Reserven		Buchwert	Anteil stille Reserven
B 1	100	200	100	Teilungskapital A	50	100
B 2	100	200	100	Teilungskapital B	50	100
				FK 1	50	-
				FK 2	50	-
	200	400	200		200	200

Rz 1579 wird wie folgt geändert:

### 1579

Ermittelt die teilende Personengesellschaft ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988, ~~ändert eine Realteilung nichts daran, dass~~ **hat** die Personengesellschaft zum Teilungsstichtag einen Jahres- oder Zwischenabschluss zu erstellen ~~hat~~, der den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG 1988 entspricht (Bestandsaufnahme, Ansatz und Bewertung aller Wirtschaftsgüter). Der mit der Bilanzierung im Normalfall verbundene Wechsel zur Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 tritt in diesem Fall nicht ein, wenn die verbleibende Mitunternehmerschaft und der ~~abzufindende Mitunternehmer~~ **Nachfolge-Einzelunternehmer bzw die Nachfolge-Mitunternehmerschaft** die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 beibehalten wollen (**VwGH 25.7.2013, 2011/15/0046**). Zur Vermeidung eines doppelten Wechsels der Gewinnermittlungsart hat der Jahres- oder Zwischenabschluss diesfalls bloß Statuscharakter (Evidenzstatus; **siehe auch Rz 1398**).

*Rz 1581 wird wie folgt geändert:*

### 1581

Ergibt sich bei der teilenden Mitunternehmerschaft ein rechnerischer Übergangsgewinn (Übergangsverlust), wird dieser bei allen Mitunternehmern quotenmäßig festgehalten, dh. zunächst in Evidenz genommen. Nach der Realteilung kommt es nach Maßgabe des Vermögens laut Teilungsbilanz(en) und dem verbleibenden Vermögen in der allenfalls bestehen bleibenden Mitunternehmerschaft zu einem rechnerischen Übergangsverlust (Übergangsgewinn). Ebenso wie bei Zusammenschlüssen sind die Auswirkungen dieser rechnerischen Vorgänge mangels Geltung des § 4 Abs. 10 EStG 1988 steuerwirksam im ersten Wirtschaftsjahr der Nachfolgeunternehmen oder bei den Ausgleichsposten zu berücksichtigen. Ein rechnerischer Übergangsverlust ist daher nicht auf sieben Gewinnermittlungszeiträume zu verteilen, **weil kein Anwendungsfall von § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 vorliegt**.

*Beispiel:*

*An der teilenden Mitunternehmerschaft sind A, B und C zu je einem Drittel beteiligt. C scheidet*

*a) zum 31. Dezember 2001*

*b) zum 30. Juni 2001*

*aus der Mitunternehmerschaft aus und wird mit einem Teilbetrieb abgefunden. Die von der Mitunternehmerschaft zum Teilungsstichtag aufgestellte Bilanz (Status) zeigt Forderungen von 1.200 und Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen und Leistungen von 600 auf.*

*Personengesellschaft ABC:*

*Rechnerischer Übergang von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988*

<i>Lieferforderungen</i>	+ 1.200
<i>Warenverbindlichkeiten</i>	- 600
<b>Übergangsgewinn in Evidenz</b>	+ 600 dh. je 200 für A, B und C

*Nach der Realteilung rechnerischer Übergang von § 4 Abs. 1 zu § 4 Abs. 3 EStG 1988.*

*Teilungsbilanz C:*

*C hat laut Teilungsbilanz zum Teilungsstichtag Forderungen in Höhe von 900 und Verbindlichkeiten in Höhe von 100 übernommen.*

<i>Lieferforderungen</i>	- 900
<i>Warenverbindlichkeiten</i>	+ 100
<b>Übergangsgewinnverlust</b>	- 800

*Personengesellschaft AB:*

*In der teilenden Mitunternehmerschaft verbleiben Restforderungen in Höhe von 300 und Restverbindlichkeiten in Höhe von 500.*

<i>Lieferforderungen</i>	- 300
<i>Warenverbindlichkeiten</i>	+ 500
<b>Übergangsgewinn</b>	+ 200 dh. je 100 für A und B

*Variante 1:*

*C hat den Saldo aus dem rechnerischen Übergangsgewinn (200) und dem rechnerischen Übergangsverlust (800) in Höhe von - 600*

*bei a) im Rahmen der Gewinnermittlung des Jahres 2002 und*

*bei b) im Rahmen der Gewinnermittlung des Jahres 2001*

*abzusetzen.*

*A und B haben die Summen aus den beiden rechnerischen Übergangsgewinnen (je 200 + je 100) in Höhe von je 300*

*bei a) im Rahmen der Gewinnermittlung des Jahres 2002 und*

*bei b) im Rahmen der Gewinnermittlung des Jahres 2001*

*dem sich ergebenden Gewinnanteil zuzurechnen.*

*Variante 2:*

*Eine steuerwirksame Berücksichtigung des Übergangsgewinnes im ersten Jahr der Nachfolgeunternehmer kann im Einzelfall zu Härten in der Besteuerung führen, wenn in der Bilanz (Status) ein erheblicher Forderungsbestand ausgewiesen ist, mit dessen*

*Eingang in dem der Umgründung folgenden Wirtschaftsjahr nicht zu rechnen ist. Es bestehen daher keine Bedenken, wenn alle an der Umgründung Beteiligten dahingehend übereinkommen, dass die rechnerischen Ergebnisse des doppelten Wechsels in die dem § 29 Abs. 1 UmgrStG entsprechende Methode der Ausgleichsposten eingekleidet werden. In diesem Fall ist die gewählte Alternativmethode von allen Beteiligten durchzuführen. Zur Vermeidung von Zweifeln wird die gewählte Alternativmethode in geeigneter Weise der Abgabenbehörde zu dokumentieren sein; sollte sie mit einer zur Vermeidung einer endgültigen Steuerlastverschiebung erforderlichen Methode kombiniert werden, steht der Erfassung in einer Summe nichts im Wege, wenn die Bemessungsgrundlagen der beiden Methoden getrennt dargestellt werden.*

*Fortsetzung des Beispiels:*

*A, B und C wählen die Berücksichtigung nach Art von Ausgleichsposten (Variante 2). Für C ergibt sich ein aktiver Ausgleichsposten von 600, der*

*bei a) beginnend ab dem Jahr 2002*

*bei b) beginnend ab dem Jahr 2001*

*gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen ist.*

*Für A und B ergibt sich je ein passiver Ausgleichsposten von 300, der*

*bei a) beginnend ab dem Jahr 2002*

*bei b) beginnend ab dem Jahr 2001*

*gleichmäßig auf 15 Wirtschaftsjahre verteilt gewinnerhöhend aufzulösen ist.*

*Wird der rechnerische Übergang von § 4 Abs. 3 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 und zurück nicht vorgenommen und den Beteiligten zugeordnet, hat die Abgabenbehörde das steuerliche Ergebnis des ersten Wirtschaftsjahres nach dem ~~Real~~ Teilungsstichtag im Sinne der Variante 1 zu berichtigen.*

*Rz 1582 wird wie folgt geändert:*

## **1582**

Ermittelt die verbleibende Mitunternehmerschaft auch nach Teilung den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988, ergibt sich Folgendes:

- Für die Mitunternehmerschaft kommt es zum Statusverfahren im Sinne der Rz 1580 f (**doppelter rechnerischer Wechsel**).
- Für alle abzufindenden Mitunternehmer kommt es zum Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu jener nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 **gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988**.
- Auf Grund der Bilanzierungspflicht der Mitunternehmerschaft zum Teilungsstichtag ergeben sich die Steuerwirkungen des Wechsels zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 am Teilungsstichtag. Der Abzufindende hat einen Übergangsgewinn somit im Wirtschaftsjahr, ~~auf den~~ **in das** der Teilungsstichtag fällt, zu versteuern und kann einen Übergangsverlust in diesem Wirtschaftsjahr **zur Gänze**

~~steuerwirksam berücksichtigen zu einem Siebentel und die restlichen Siebentel in den folgenden Wirtschaftsjahren, beginnend mit dem dem Stichtag folgenden Wirtschaftsjahr, absetzen (siehe Rz 820).~~

- Die verbleibende Personengesellschaft geht rechnerisch von § 4 Abs. 1 auf § 4 Abs. 3 EStG 1988 über und versteuert den rechnerisch ermittelten Übergangsgewinn gesellschafterbezogen nach Variante 1 oder 2.

*Beispiel:*

*Angaben wie Rz 1581 mit der Maßgabe, dass C den Gewinn durch Bilanzierung ermittelt:*

*Der Nachfolger C hat im Jahre 2001 als Übergangsgewinn 200 zu versteuern.*

*Bei der verbleibenden Personengesellschaft entfallen nach Übergang von § 4 Abs. 1 auf § 4 Abs. 3 EStG 1988 im Jahre 2002 je 300 auf A und B.*

Ein Übergangsgewinn unterliegt im Normalfall der vollen Tarifbesteuerung, der Hälftesteuersatz steht dafür nur nach Maßgabe des § 37 Abs. 5 EStG 1988 zu.

**Für Realteilungen mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012 gilt:**

Wird Grund und Boden einer nicht rechnungslegungspflichtigen Mitunternehmerschaft nach Art. V UmgrStG ins Gesellschaftsvermögen eines unter § 5 Abs. 1 EStG 1988 fallenden Nachfolgeunternehmers oder ins Sonderbetriebsvermögen überführt, ist nach Maßgabe des § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 **idF vor dem 1. StabG 2012** eine steuerneutrale Aufwertung auf den höheren Teilwert vorzunehmen. **Im Falle einer Realisierung der stillen Reserven dieses Grundstücks nach dem 31.3.2012 bestehen keine Bedenken, wenn für den Grund und Boden die Einkünfte bis zum Teilungsstichtag auf Basis des Übertragungs-Teilwertes gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden. Für den Inflationsabschlag ist der Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung maßgeblich (§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988).**

**Für Realteilungen mit einem Stichtag ab dem 1.4.2012 gilt:**

**Wird Grund und Boden einer nicht rechnungslegungspflichtigen Mitunternehmerschaft nach Art. V UmgrStG ins Gesellschaftsvermögen eines unter § 5 Abs. 1 EStG 1988 fallenden Nachfolgeunternehmers oder ins Sonderbetriebsvermögen überführt, sind die stillen Reserven des Grund und Bodens in die Berechnung des Ausgleichspostens einzubeziehen (siehe Rz 1532). Im Falle einer späteren Realisierung der stillen Reserven gelten die Ausführungen zu Rz 1533a ff.**

*Rz 1583 wird wie folgt geändert:*

**1583**

Ermittelt die teilende Mitunternehmerschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 EStG 1988 und **ist es möglich, dass** ~~mit~~ der Nachfolgeunternehmer seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt **(siehe Rz 1584)**, ist damit beim Nachfolgeunternehmer nach § 4 Abs. 10 EStG 1988 die Ermittlung eines Übergangsverlustes oder -gewinnes durch Ab- und Zuschläge verbunden.

Das Übergangsergebnis ist in jenem Gewinnermittlungszeitraum zu erfassen, das dem Teilungsstichtag folgt, da das mit dem Teilungsstichtag — hinsichtlich des zu übertragenden Vermögens — endende Wirtschaftsjahr der teilenden Mitunternehmerschaft mit Bilanzierung endet und eine Änderung der Gewinnermittlungsart erst mit Beginn des ersten Wirtschaftsjahres des Nachfolgeunternehmers möglich ist. Entsteht durch Zu- und Abschläge ein Übergangsverlust, kann dieser in der Folge in jedem Wirtschaftsjahr nur zu je einem Siebentel geltend gemacht werden, wobei die Siebentel vom Nachfolgeunternehmer abzusetzen bzw. bei durch Teilung entstehenden Mitunternehmerschaften wie Sonderbetriebsausgaben im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung geltend zu machen sind.

*Rz 1584 wird wie folgt geändert:*

#### **1584**

Gemäß § 28 in Verbindung mit § 14 UmgrStG ist zum Teilungsstichtag ein Jahres- oder Zwischenabschluss der Mitunternehmerschaft zu erstellen, wobei das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen ist, der sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Im Fall der Realteilung zu Buchwerten nach Art. V UmgrStG kommt es zu keiner Auflösung von Rücklagen.

Im Fall der Abteilung einer unter § 5 Abs. 1 EStG 1988 fallenden Mitunternehmerschaft kann es beim Nachfolgeunternehmer zum sofortigen Wegfall der Rechnungslegungspflicht mit Beginn des dem Teilungsstichtag folgenden Tages kommen, wenn für das übernommene Vermögen schon vor der Realteilung isoliert betrachtet die Umsatzgrenzen nach § 189 Abs. 2 Z 2 UGB nicht überschritten wurden. Diesfalls liegt ein Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder 3 ~~oder § 17 EStG 1988~~ vor.

*Beispiel:*

*An der rechnungslegungspflichtigen ABC-OG (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) sind A, B und C beteiligt. B scheidet zum 31.12.03 im Wege einer Abteilung aus der OG aus und erhält als Abfindung einen Teilbetrieb. Die Umsätze des Teilbetriebes in den Jahren 02 und 03 betragen jeweils 300.000 Euro B kann in diesem Fall im Jahr 04 zwischen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 (Fortführungsoption nach § 5 Abs. 2 EStG 1988), nach § 4 Abs. 1 und nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 wählen.*

Im Fall einer Aufteilung einer unter § 5 Abs. 1 EStG 1988 fallenden Mitunternehmerschaft ist entsprechend vorzugehen, dh. bei jedem Nachfolgeunternehmer ist isoliert auf die bisherigen Umsätze des übernommenen Vermögens abzustellen.

**Hat in den angeführten Fällen die auf- oder abteilende Mitunternehmerschaft gewillkürtes Betriebsvermögen, scheidet dieses bei der teilenden Personengesellschaft/beim Nachfolgeunternehmer mit Beginn des dem Teilungsstichtag folgenden Tages aus dem Betriebsvermögen aus, wenn diese(r) von der Fortführungsoption nach § 5 Abs. 2 EStG 1988 keinen Gebrauch macht. 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 gem. § 6 Z 4 EStG 1988 zum Buchwert, die Entnahme des Gebäudes zum Teilwert.**

*Rz 1585 wird wie folgt geändert:*

#### **1585**

- **Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988: Siehe EStR 2000 Rz 8280 ff.** ~~Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988: Siehe EStR 2000 Rz 1323.~~
- Zehntelbeträge nach § 4 Abs. 7 EStG 1988: Sie sind bei Buchwertfortführung von dem das Gebäude übernehmenden Nachfolgeunternehmer fortzuführen (EStR 2000 Rz 1406).
- Überführung von Wirtschaftsgütern in das Ausland, Betriebs- und Betriebsstättenverlegung: § 6 Z 6 EStG 1988 hat als allgemeine Norm Nachrang gegenüber den speziellen Normen des Umgründungssteuerrechtes (EStR 2000 Rz 2506).
- AfA: Im Jahr der Übertragung kann insgesamt nicht mehr als die ganze Jahres-AfA abgesetzt werden. Da der Rechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt, bestehen keine Bedenken, wenn in diesem Fall die Jahres-AfA aliquot bei der Gewinnermittlung des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers berücksichtigt wird (EStR 2000 Rz 3132).
- Übertragung stiller Reserven: Wird ein Anlagegut vor dem Realteilungsstichtag veräußert, kann die Mitunternehmerschaft bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 EStG 1988 im Veräußerungsjahr eine Ersatzübertragung vornehmen oder in dem zum Realteilungsstichtag zu erstellenden Jahresabschluss eine Übertragungsrücklage im Sinne des § 12 Abs. 7 EStG 1988 bilden. Auf Grund des damit verbundenen

Einstellens in die Teilungsbilanz geht diese Rücklage auf den Rechtsnachfolger über. Der Nachfolgeunternehmer hat daher innerhalb der in § 12 EStG 1988 vorgesehenen Frist die Möglichkeit der Ersatzübertragung.

- Die Veräußerung eines in der Teilungsmasse enthaltenen Anlagegutes in der Zeit zwischen Realteilungsstichtag und Abschluss des Teilungsvertrages ist ertragsteuerlich dem diese Teilungsmasse übernehmenden Nachfolgeunternehmer zuzurechnen. Ist die Besitzzeit unter Anrechnung jener der realgeteilten Mitunternehmerschaft gegeben (vgl. EStR 2000 Rz 3878 und Rz 3879), kann der Nachfolgeunternehmer im Veräußerungsjahr eine Ersatzübertragung vornehmen oder im nächsten Jahresabschluss eine Übertragungsrücklage bilden.
- Die Abfertigungsrückstellung ist in dem zum Teilungsstichtag zu erstellenden Jahres- oder Zwischenabschluss nach den allgemeinen Grundsätzen des § 14 EStG 1988 unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 66 bis 68 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 3351a bis Rz 3351c) oder der Möglichkeit der Übertragung von Anwartschaften auf Versicherungen (EStR 2000 Rz 3369) zu bilden bzw. zu behandeln.
- Jubiläumsgeldrückstellung: Wird der Betrieb mit Buchwertfortführung übertragen, sind die Fünfzehntelabsetzungen für Jubiläumsgeldrückstellungen (§ 14 Abs. 12 EStG 1988) vom Rechtsnachfolger fortzuführen (EStR 2000 Rz 3442).
- Progressionsermäßigung: Ein seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang erfolgter Wechsel der Gewinnermittlungsart hat auf Beginn und Lauf der siebenjährigen Frist (§ 37 Abs. 2 und 5 EStG 1988) keinen Einfluss. Im Falle der Buchwertfortführung (insb. bei der unentgeltlichen Betriebsübernahme gemäß § 6 Z 9 EStG 1988 und Buchwertübertragungen im Sinne der Art. II, IV und V UmgrStG) sind die Zeiträume zusammenzurechnen; die Frist berechnet sich jeweils pro Betrieb bzw. Teilbetrieb (EStR 2000 Rz 7375, mit Beispielen).

*Rz 1586 wird wie folgt geändert:*

#### **1586**

Zum Begriff des Teilbetriebes siehe Rz 714 ff. Die Ausführungen in Rz 1576 ff zur Betriebsübertragung gelten auch hier. Die Mitunternehmerschaft hat in jedem Fall den Gewinn (Verlust) des mit dem Teilungsstichtag endenden Wirtschaftsjahres im Rahmen der ~~einheitlichen und gesonderten~~ Gewinnfeststellung zu erklären.

*Das Beispiel in Rz 1587 wird wie folgt geändert:*

#### **1587**

*Beispiel:*

Die den unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern A und B je zur Hälfte gehörende nur inländisches Vermögen besitzende OG-AB soll zum 30.6.01 ~~Jan~~ in der Weise aufgeteilt werden, dass A den Teilbetrieb 1 und B den Teilbetrieb 2 jeweils gegen Aufgabe ihrer Beteiligung an der OG-AB erhalten. Nach Aufstellung eines Jahresabschlusses zum 30.6.01 ~~Jan~~ wird im Februar 02 ~~des dem Teilungsstichtag folgenden Jahres~~ ein Teilungsvertrag geschlossen. Durch die Übertragung je eines Teilbetriebes ist eine Grundvoraussetzung für die Anwendung des Art. V UmgrStG erfüllt.

Die steuerliche Existenz der OG-AB als Mitunternehmerschaft endet mit Ablauf des Teilungsstichtages. Sie hat den Gewinn (Verlust) des mit 30.6.01 ~~Jan~~ endenden (letzten) Wirtschaftsjahres im Rahmen der ~~einheitlichen und gesonderten~~ Gewinnfeststellung zu erklären. Die Gewinn(Verlust)anteile sind den Gesellschaftern A und B zum Bilanzstichtag zuzurechnen und zur Einkommensteuer zu erklären.

Jahresabschluss OG-AB zum 30.6.01								
	Buchwert		Verkehrswert	stille Reserven		Buchwert		Anteil stille Reserven
	HRU R	stR				HRU R	stR	
TB 1	40	50	350	300	EK A	85*	100	250
TB 2	180	200	400	200	EK B	85*	100	250
					FK	50	50	-
	220	250	750	500		220	250	500

\* starres und variables Kapitalkonto

Die OG-AB weist einen Buchwert von 200 aus und hat einen Verkehrswert von 700 (750-50). Die Verkehrswerte der Teilbetriebe 1 und 2 sind nach Zurechnung je des halben Fremdkapitals nicht gleich groß (325 : 375). A erhält trotz des Anspruches auf das halbe Vermögen weniger als 50% und B mehr als die ihm zustehenden 50%. Eine Glattstellung über Ausgleichszahlungen (in Geld oder Sachwerten) ist zulässig, wenn sie ein Drittel des Wertes des empfangenen Vermögens des Zahlungsempfängers nicht übersteigen.

Die zurechenbaren Fremdkapitalposten sind dem TB 1 mit 23 und dem TB 2 mit 17 zuzurechnen. ~~Über die neutralen Fremdkapitalposten von 10 kann dahingehend disponiert werden, dass sie dem TB 1 mit 2 und dem TB 2 mit 8 zugerechnet werden, um zu einer Aufteilung von 25 : 25 zu gelangen (siehe Teilungsbilanz). Zulässig ist weiters, die neutralen Fremdkapitalposten zur Gänze dem TB 1 zuzuordnen, so dass das Verhältnis der Verkehrswerte 317 : 383 beträgt und dadurch der Anpassungsbedarf größer wird.~~

**Das nicht zuordenbare Fremdkapital iHv 10 wird im Verhältnis der Verkehrswerte von TB I und II vor Abzug der Schulden aufgeteilt (4,7:5,3).**

Die stillen Reserven inklusive Firmenwert der Teilbetriebe 1 und 2 sind nicht gleich groß (300 : 200); ohne Vorsorgemaßnahmen würde sich eine (endgültige) Verschiebung der den beiden Gesellschaftern vertragsmäßig je zur Hälfte zuzurechnenden stillen Reserven inklusive Firmenwert ergeben.

Da die OG je einen Teilbetrieb auf die beiden Gesellschafter als Nachfolge-Einzelunternehmer überträgt, ist sie zur Buchwertteilung verpflichtet, dh. es unterbleibt eine Aufwertungs-(Veräußerungs-)gewinnbesteuerung, wenn die Ausgleichs- und Vorsorgemaßnahmen im gesetzlichen Ausmaß erfolgen.

Die von der OG-AB aufzustellende Teilungsbilanz muss die steuerlich maßgebenden Werte des Jahresabschlusses übernehmen, soweit nicht Vermögensänderungen auf den Teilungsstichtag rückbezogen werden. Im Hinblick auf die Abweichungen der **unternehmenshandels-** und steuerrechtlichen Ansätze werden in der Teilungsbilanz im Doppelspaltensystem beide Werte dargestellt. Die steuerlichen Ansätze weichen vom Jahresabschluss nur insofern ab, als die Eigenkapitalpositionen durch die Bezeichnung Teilungskapital ersetzt werden.

Teilungsbilanz OG-AB zum 30.6.01								
	Buchwert		Verkehrswert	stille Reserven		Buchwert		Anteil stille Reserven
	HR UR	stR				HRU R	stR	
TB 1	40	50	350	300	Teilungskapital A	85	100	250
TB 2	180	200	400	200	Teilungskapital B	85	100	250
					FK 1	27,7 -25	27,7 -25	-
					FK 2	22,3 -25	22,3 -25	-
	220	250	750	500		220	250	500

Die gesamten stillen Reserven inklusive Firmenwert der OG-AB betragen 500, die auf Grund der jeweils 50-prozentigen Beteiligung von A und B je zur Hälfte auf die beiden entfallen. Durch die Realteilung darf es zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommen, anderenfalls kommt es im Rahmen des Art. V UmgrStG zu einer Versagung der Buchwertfortführung. Da A mit dem Teilbetrieb 1 stille Reserven von 300 und damit um 50 zu viel und B mit dem Teilbetrieb 2 solche von 200 und damit um 50 zu wenig übernimmt, ist bei A ein aktiver Ausgleichsposten von 50 und bei B ein passiver Ausgleichsposten von 50 bilanzmäßig (nach der Realteilung) anzusetzen.

Ausgleichsposten (Beteiligung zwar gleich, stille Reserven inklusive Firmenwert ungleich)			
A		B	
Stille Reserven TB1	300	Stille Reserven TB2	200
Anteil stille Reserven	-250	Anteil stille Reserven	-250
Ausgleichsposten	50	Ausgleichsposten	-50

*A hat ab dem der Realteilung folgenden Wirtschaftsjahr 3,33 (50:15) gewinnmindernd abzusetzen.*

*B hat ab dem der Realteilung folgenden Wirtschaftsjahr 3,33 (50:15) gewinnerhöhend aufzulösen.*

*Der Verkehrswert der OG-AB beträgt 700, der auf Grund der jeweils 50-prozentigen Beteiligung von A und B je zur Hälfte auf die beiden entfällt. Gegenüber dem Anspruch beider Gesellschafter auf einen Verkehrswertanteil von jeweils 350 ergibt sich für A ein Anteil von ~~325~~**322,3**, und damit um ~~25~~**27,7** zu wenig, und für B ein Anteil von ~~375~~**377,7**, und damit um ~~25~~**27,7** zu viel. Die Ausgleichszahlung von ~~25~~**27,7** an A darf ein Drittel von ~~325~~**322,3** = ~~108,33~~**107,43** nicht übersteigen. Die Zahlung stellt bei B keine Betriebsausgabe und bei A keine Betriebseinnahme dar.*

<i>Ausgleichszahlungen (Beteiligungen stimmen mit Verkehrswert des geteilten Vermögens nicht überein)</i>			
<i>A</i>		<i>B</i>	
<i>Gesamter Verkehrswert 750 - 50</i>	<i>= 700 : 2 = 350</i>	<i>Gesamter Verkehrswert 750 - 50</i>	<i>= 700 : 2 = 350</i>
<i>Verkehrswert TB 1 350 - 27,75</i>	<i>= -322,35</i>	<i>Verkehrswert TB 2 400 - 22,35</i>	<i>= 377,75</i>
<i>Ausgleichszahlung von B</i>	<i>= 27,725</i>	<i>Ausgleichszahlung an A</i>	<i>= 27,75</i>
<i>Zulässigkeitsprüfung: 1/3 von <b>322,3</b> (350 - 2527,7) = 107,438,33 zu 27,75.</i>			

*Rz 1592 wird wie folgt geändert:*

### 1592

Zum Begriff des Mitunternehmeranteils siehe Rz 717 ff und EStR 2000 Rz 5804 ff. **Die Übertragung des Mitunternehmeranteils setzt auf Grund der Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG voraus, dass die Mitunternehmerschaft, deren Anteil übertragen werden soll, einen Jahres- oder Zwischenabschluss zum Teilungsstichtag erstellt. Dies ist damit Anwendungsvoraussetzung für Art. V UmgrStG.** Die Übertragung des Mitunternehmeranteils setzt wie bei den anderen Realteilungstatbeständen die gänzliche oder teilweise Aufgabe eines Gesellschafterrechtes voraus. Das Ausscheiden eines substanzbeteiligten Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft unter Verzicht auf eine Abfindung stellt mangels Gegenleistung keinen Vorgang gemäß Art. V UmgrStG dar, sondern ist idR eine unentgeltliche Mitunternehmeranteilsübertragung an die verbleibenden Mitunternehmer.

*Rz 1593 wird wie folgt geändert:*

### 1593

Bei außerhalb von (Teil)Betrieben zu übertragenden Mitunternehmeranteilen ist zum Teilungsstichtag

- unternehmensrechtlich kein Bilanzerfordernis gegeben
- steuerrechtlich (**wie in Rz 1592 dargestellt**) ein Jahres- oder Zwischenabschluss der Mitunternehmerschaft, an der die Beteiligung besteht, aufzustellen. Bei rechnungslegungspflichtigen Gesellschaften ist der Jahresabschluss und bei Zwischenstichtagen eine Bilanz im Sinne des § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG 1988 Grundlage für die Betriebsvermögensdarstellung des Mitunternehmeranteils. Die Bilanz ist nicht erforderlich, wenn der Mitunternehmeranteil im Rahmen eines (Teil)Betriebes mitübertragen wird.

*Beispiel:*

*Die unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen A, B und C sind im Verhältnis von 25 : 25 : 50 an der inländischen OG-ABC (Kalenderjahr = Wirtschaftsjahr) beteiligt. Die OG, die an der KG-D beteiligt ist, soll in der Weise durch Abteilung (Übertragungsteilung) zum Bilanzstichtag 31. ~~12.01~~ **Dezember** realgeteilt werden, als C aus der Gesellschaft ausscheidet und mit dem Betrieb gegen Aufgabe seiner Beteiligung abgefunden wird, während die verbleibende OG-AB den Kommanditanteil an der KG-D behält. Nach Aufstellung einer Teilungsbilanz wird im September **02** ~~des dem Teilungsstichtag folgenden Jahres~~ ein Teilungsvertrag geschlossen.*

*Da der ausscheidende Gesellschafter Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG erhält und der übertragenden Personengesellschaft ebenfalls Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG verbleibt, ist eine Grundvoraussetzung für die Anwendung des Art. V UmgrStG erfüllt.*

*Die OG-ABC hat den Gewinn (Verlust) des mit dem Teilungsstichtag = Regelbilanzstichtag endenden Wirtschaftsjahres im Rahmen der ~~einheitlichen und gesonderten~~ Gewinnfeststellung zu erklären. Die Gewinn(Verlust)anteile sind den Gesellschaftern A, B und C zum Bilanzstichtag zuzurechnen und im Veranlagungswege zu erfassen.*

<i>Jahresabschluss OG-ABC zum 31.12.01</i>						
	<i>Buchwert</i>	<i>Verkehrswert</i>	<i>stille Reserven</i>		<i>Buchwert</i>	<i>Anteil stille Reserven</i>
<i>Beteiligung KG-D</i>	<i>200</i>	<i>1.000</i>	<i>800</i>	<i>EK A</i>	<i>275</i>	<i>250</i>
<i>Betrieb</i>	<i>1.000</i>	<i>1.200</i>	<i>200</i>	<i>EK B</i>	<i>275</i>	<i>250</i>
				<i>EK C</i>	<i>550</i>	<i>500</i>
				<i>FK Betrieb</i>	<i>100</i>	<i>-</i>
	<i>1.200</i>	<i>2.200</i>	<i>1.000</i>		<i>1.200</i>	<i>1.000</i>

Die OG-ABC weist einen Buchwert von 1.100 (Buchwert des Betriebes 900) aus und hat einen Verkehrswert von 2.100 (Verkehrswert des Betriebes 1.100). Der Verkehrswert des Betriebes übersteigt 50% des Gesamtverkehrswertes, C erhält daher mehr als die ihm zustehende Quote. Eine Glattstellung über Ausgleichszahlungen (in Geld oder Sachwerten) ist zulässig, wenn sie ein Drittel des Wertes des empfangenen Vermögens des Zahlungsempfängers nicht übersteigen.

Die stillen Reserven inklusive Firmenwert des Betriebes und des Mitunternehmeranteiles sind nicht gleich groß, es würde sich ohne Vorsorgemaßnahmen eine (endgültige) Verschiebung der den Gesellschaftern nach ihrer Beteiligungsquote zuzurechnenden stillen Reserven inklusive Firmenwert ergeben.

Da die OG-ABC einen Betrieb im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG auf den abzufindenden Gesellschafter C als inländischen Nachfolge-Einzelunternehmer überträgt, ist sie zur Buchwertteilung verpflichtet, dh. es unterbleibt eine Veräußerungsgewinnbesteuerung.

Die von der OG-ABC aufzustellende Teilungsbilanz muss die steuerlich maßgebenden Werte des Betriebes laut Jahresabschluss übernehmen, soweit nicht Vermögensveränderungen auf den Teilungsstichtag rückbezogen werden; dies liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

<i>Teilungsbilanz OG-ABC für Betrieb (HRUR=StR) zum 31.12.01</i>						
	<i>Buchwert</i>	<i>Verkehrswert</i>	<i>stille Reserven</i>		<i>Buchwert</i>	<i>Anteil stille Reserven</i>
<i>Betrieb</i>	<i>1.000</i>	<i>1.200</i>	<i>200</i>	<i>Teilungskapital</i>	<i>900</i>	<i>200</i>
				<i>FK</i>	<i>100</i>	<i>-</i>
	<i>1.000</i>	<i>1.200</i>	<i>200</i>		<i>1.000</i>	<i>200</i>

Die gesamten stillen Reserven inklusive Firmenwert der OG-ABC betragen 1.000, sodass auf Grund der 50-prozentigen Beteiligung auf C ein Anteil von 500 entfällt. Da C mit dem Betrieb stille Reserven inklusive Firmenwert von 200 und damit um 300 zu wenig übernimmt, ist bei ihm ein passiver Ausgleichsposten in dieser Höhe und in der OG-ABC ein aktiver Ausgleichsposten von jeweils 300 bilanzmäßig anzusetzen.

<i>Ausgleichsposten</i> <i>(Beteiligung zwar gleich, stille Reserven inklusive Firmenwert ungleich)</i>			
<i>A + B</i>		<i>C</i>	
<i>stille Reserven MU-Anteil</i>	<i>800</i>	<i>stille Reserven Betrieb</i>	<i>200</i>
<i>Anteil stiller Reserven an OG-ABC</i>	<i>-500</i>	<i>Anteil stille Reserven an OG A,B,C</i>	<i>-500</i>
<i>Aktiver Ausgleichsposten</i>	<i>300</i>	<i>Passiver Ausgleichsposten</i>	<i>-300</i>

Der Verkehrswert der OG-ABC beträgt 2.100, von dem A und B je 525 (je 25%) und auf C 1.050 (50%) entfallen. Gegenüber dem Anspruch des Gesellschafters C auf einen Verkehrswertanteil von 1.050 ergibt sich betriebsbedingt ein solcher von 1.100

und damit um 50 zu viel. Die Ausgleichszahlung des C an die OG-ABC darf ein Drittel von 1.000 = 333,33 nicht übersteigen, sie ist daher gedeckt. Die Zahlung des C und die Einnahme der OG-ABC sind steuerneutral.

<i>Ausgleichszahlungen</i> (Beteiligungen stimmen mit Verkehrswert des geteilten Vermögens nicht überein)			
<i>OG-ABC</i>		<i>C</i>	
<i>Gesamter Verkehrswert</i> 2.200 - 100 = 2.100, davon 50%	1.050	<i>Gesamter Verkehrswert</i> 2.100, davon 50%	1.050
<i>Verkehrswert MU-Anteil</i>	-1.000	<i>Verkehrswert Betrieb</i>	- 1.100
<i>Ausgleichszahlung von C</i>	50	<i>Ausgleichszahlung an OG-ABC</i>	50
<i>Zulässigkeitsprüfung: 1/3 von 1.000 = 333,33 zu 50</i>			

Rz 1598 wird wie folgt geändert:

#### 1598

Da die Infolge der Unmaßgeblichkeit der Bewertungsvorschriften des Unternehmensrechts für Umgründungen (§ 202 UGB) **nicht zur Anwendung kommen**, sind jene des UmgrStG unabhängig davon anzuwenden, **wie die übertragende Personengesellschaft zum Teilungsstichtag unternehmensrechtlich bilanziert und** ob die Rechtsnachfolger das übernommene Vermögen mit dem Buchwert oder dem beizulegenden Wert ansetzen. Es ist daher sowohl in Fällen der steuerlich zwingenden Buchwertfortführung, der steuerlich vorgesehenen Aufwertungsoption und des steuerlichen Aufwertungszwanges unmaßgeblich, ob eine Übereinstimmung mit der unternehmensrechtlichen Bewertung besteht. Unterschiedliche Ansätze sind hinsichtlich der Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn in der jährlichen Steuererklärung in der Mehr-Weniger-Rechnung zu korrigieren.

Rz 1599 wird wie folgt geändert:

#### 1599

Gemäß § 28 in Verbindung mit § 15 UmgrStG ist für die Realteilung eine Teilungsbilanz erforderlich. Sie stellt einen Teil des Teilungsvertrages dar (siehe Rz 1526). Die Aufstellung einer (steuerlichen) Teilungsbilanz auf den Teilungsstichtag ist, ~~anders als ein Jahres- bzw. Zwischenabschluss,~~ formal keine Anwendungsvoraussetzung des Art V UmgrStG. **Wird jedoch die Teilungsbilanz in Fällen der Firmenbuchzuständigkeit nicht rechtzeitig mit der Anzeige gem. § 43 Abs. 1 UmgrStG vorgelegt bzw. kommt es zum gänzlichen Unterbleiben der Anzeige, wird Art. V UmgrStG nicht verletzt. Art. V UmgrStG ist in diesen Fällen dann erfüllt, wenn innerhalb der Neunmonatsfrist die steuerliche Teilungsbilanz tatsächlich erstellt wurde. Außerhalb der**

**Firmenbuchzuständigkeit hat bei Nichtvorlegen der Teilungsbilanz die Abgabenbehörden zur Vorlage der fehlenden Unterlagen aufzufordern. Wird dieser Aufforderung innerhalb von zwei Wochen nachgekommen, ist der rückwirkende Stichtag anzuerkennen.** Die Bilanzform ist dann nicht zwingend, wenn die Abweichungen in beschreibender Form **in einer dem Finanzamt vorgelegten Mehr-Weniger-Rechnung oder** im Teilungsvertrag dargestellt werden. Nicht darstellbare Wirtschaftsgüter, welche ebenfalls mitübertragen werden (bspw. ein originärer Firmenwert), müssen im Teilungsvertrag umschrieben werden.

Erfolgt weder die Aufstellung einer Teilungsbilanz noch eine eindeutige Beschreibung der steuerlich relevanten Daten und Umstände, **liegt eine** ~~ist von einem unvollständigen~~ Teilungsvertrag auszugehen. Die Abgabenbehörde hat in diesem Fall zu beurteilen, ob die ~~Mängel als Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des § 27 Abs. 1 UmgrStG vor. zu~~ werten sind.

*Es wird die Überschrift „5.3.2a Aufwertungsoption für Grund und Boden“ samt Rz 1601a eingefügt.*

### **5.3.2a Aufwertungsoption für Grund und Boden**

#### **1601a**

**Alternativ zur Übertragung von Grundstücken zu Buchwerten kann für Realteilungen, die ab dem 30.12.2014 vertraglich unterfertigt werden, für Grund und Boden die Aufwertungsoption gemäß § 29 Abs. 1 Z 2a letzter Satz UmgrStG ausgeübt werden (siehe Rz 1532a), wenn zum Teilungsstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 gesamthaft oder eingeschränkt anwendbar wäre. Dabei kommt es zur sofortigen Realisierung der stillen Reserven des Grund und Bodens; die Nachfolgeunternehmer übernehmen 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 geschlossen Teilungsverträgen ersichtlich zu machen (§ 29 Abs. 1 Z 2a letzter Satz iVm Teil 3 Z 27 lit. a UmgrStG idF 2. AbgÄG 2014). Dabei handelt es sich um eine Ordnungsvorschrift.**

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

*Rz 1602 wird wie folgt geändert:*

#### **1602**

~~Rechtslage ab 21. August 2003:~~

Abweichend von der grundsätzlich zwingenden Buchwertfortführung kann bei Mitunternehmerschaften mit In- und Auslandsbezug das ausländische Vermögen (ausländische Betriebe, Teilbetriebe und Anteile an ausländischen Mitunternehmerschaften) auf den höheren Teilwert einschließlich eines allfälligen Geschäfts-, Firmen- oder Mandantenwertes aufgewertet werden, wenn

- die Realteilung einer ausländischen Personengesellschaft im Ausland zur **tatsächlichen steuerlichen Gewinnverwirklichung führt** und
- mit dem jeweiligen Staat ein DBA besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde (§ 29 Abs. 1 in Verbindung mit § 16 Abs. 3 UmgrStG).

Damit kann die ausländische Einkommensteuer auf die sich bei den einzelnen Mitunternehmern ergebende inländische Aufwertungsgewinnsteuer angerechnet werden.

*Rz 1603a wird wie folgt geändert:*

#### **1603a**

Mit der Realteilung gibt der Nachfolgeunternehmer die Beziehung zu allen bei der Aufteilung den anderen Mitunternehmern zukommenden oder bei der Abteilung in der verkleinerten Mitunternehmerschaft verbleibenden steuerhängigen stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes auf und erhält die in der ihm zugeteilten Teilungsmasse enthaltenen stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes. Es sind drei mögliche Ergebnisse zu beurteilen:

- Die quotenmäßig bestehenden steuerhängigen Gesamtreserven an der Mitunternehmerschaft (= Steuerlast in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem Verkehrswert des aufzugebenden Mitunternehmeranteiles) übersteigen die zu übernehmenden steuerhängigen Gesamtreserven der Teilungsmasse (= Steuerlast in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem Verkehrswert der zu übernehmenden wirtschaftlichen Einheit). Der ausscheidende Mitunternehmer hätte ohne Vorsorgemaßnahmen daher in der Folge zu Lasten der anderen Mitunternehmer weniger zu versteuern als bei Auflösung der Mitunternehmerschaft zum Teilungstichtag.
- Die zu übernehmenden steuerhängigen Gesamtreserven der Teilungsmasse übersteigen die quotenmäßigen steuerhängigen Gesamtreserven an der Mitunternehmerschaft. Der Nachfolgeunternehmer hätte ohne Vorsorgemaßnahmen daher in der Folge zu Gunsten

der anderen Mitunternehmer mehr zu versteuern als bei Auflösung der Mitunternehmerschaft zum Teilungsstichtag.

- Die quotenmäßig steuerhängigen Gesamtreserven an der Mitunternehmerschaft entsprechen den erhaltenen steuerhängigen Gesamtreserven an der Mitunternehmerschaft. Die Versteuerung der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes bleibt bei allen Mitunternehmern betragsmäßig gleich, es ist daher eine Vorsorge nicht erforderlich. Die stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes können allerdings in den fortgesetzten Unternehmen zu unterschiedlichen Zeitpunkten steuerwirksam werden.

**Die Vorsorge ist nur dann erfüllt, wenn sämtliche Mitunternehmer die Ausgleichsposten ansetzen und fortführen. Sollte auch nur ein Mitunternehmer die Vorsorge nicht vornehmen, liegt für alle Mitunternehmer eine Vorsorgeverletzung vor.**

**Da das System der Vorsorge bei Realteilungen davon ausgeht, dass jeder Mitunternehmer quotaal an sämtlichen Gesamtreserven der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, liegt durch die Vermögenszuteilung eine Entflechtung der Reserven vor, die sowohl bei der Aufteilung (Gesamtvermögensaufteilung) als auch bei der Abteilung (der Ausscheidende gibt die stillen Reserven des Restvermögens auf, die verbleibenden Mitunternehmer geben die stillen Reserven des zu übertragenden Vermögens auf) relevant ist.**

Wird in den **oben genannten** ersten beiden Fällen keine oder nur eine unzureichende Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung mittels Ausgleichsposten getroffen, kommt es im Rahmen des Art. V UmgrStG zum Gewinnrealisierungsfall. Dabei sind sämtliche stille Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes der Mitunternehmerschaft samt Sonderbetriebsvermögen von allen Mitunternehmern zum Teilungsstichtag nach § 29 Abs. 1 in Verbindung mit § 24 Abs. 2 letzter Satz UmgrStG im Sinne der §§ 24 und 37 EStG 1988 als Veräußerungsgewinn quotenmäßig zu versteuern. ~~Es ist somit jenes Ergebnis die Folge, das bei Fehlen der Anwendungsvoraussetzungen im Sinne des § 27 UmgrStG und damit außerhalb des Art. V UmgrStG erzielt wird.~~

*Rz 1605 wird wie folgt geändert:*

#### **1605**

Die Möglichkeiten im Sinne des auf § 16 Abs. 5 UmgrStG verweisenden § 29 UmgrStG, bis zum Abschluss des Teilungsvertrages das zu teilende Vermögen (Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile) laut Jahres- oder Zwischenabschluss auf den Teilungsstichtag rückwirkend buch- und wertmäßig zu verändern, sind:

- Tatsächliche Geld- und/oder Sacheinlagen **der/des Mitunternehmer(s)** (§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG)
- Tatsächliche Geld- und/oder Sachentnahmen **der/des Mitunternehmer(s)** (§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG)
- **Zurückbehalten von Anlagegütern und/oder Verbindlichkeiten der Personengesellschaft als Sonderfall von Entnahmen oder Einlagen der/des Mitunternehmer(s) (§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG)**
- Verschieben von Wirtschaftsgütern (Aktiva bzw. Passiva) aus dem oder in den zu übertragenden (Teil)Betrieb (§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG)
- Aufdecken interner Verrechnungsposten aus innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen zwischen den Teilungsmassen.

Die Maßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 und 5 UmgrStG haben im Rahmen der Realteilung nach Art. V UmgrStG keine **steuerliche Wirkung (siehe Rz 1615)** Bedeutung.

*Rz 1606 wird wie folgt geändert:*

#### **1606**

Rückwirkende Korrekturen sind tatsächliche Vorgänge, die mit dem Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages abgeschlossen sein müssen. Sie können nach diesem Zeitpunkt nicht mehr geändert werden. Dies gilt auch im Falle von Feststellungen der Abgabenbehörde im Veranlagungsverfahren oder der **Außen**Betriebsprüfung im Erstverfahren oder wieder aufgenommenen Verfahren (siehe Rz 1638 ff).

*Rz 1607 wird wie folgt geändert:*

#### **1607**

Das rückwirkende Erhöhen der Teilungsmasse kann nach § 29 Abs. 1 in Verbindung mit § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG durch das Rückbeziehen tatsächlich bis zum Abschluss des Teilungsvertrages getätigter Bareinlagen, die in der Teilungsbilanz als Aktivpost (technische Forderung gegen den/die einlegenden Mitunternehmer) eingestellt werden und daher das Mitunternehmerschaftsvermögen und den Mitunternehmeranteil des einlegenden Mitunternehmers buch- und wertmäßig erhöhen. Zivilrechtlich führt die Bareinlage zu einem Zugang auf dem variablen Kapitalkonto. Die Aktivpost löst sich durch die nachfolgenden tatsächlichen Einlagen auf. Rückwirkende Einlagen eignen sich auch zur Sanierung wirtschaftlich überschuldeter Personengesellschaften. **Unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften können von § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG sinngemäß Gebrauch machen (siehe Rz 890).** Versprochene, aber bis Vertragsabschluss nicht

erbrachte Einlagen sind selbst bei rechtsverbindlicher Verpflichtung mangels einer Deckung in § 29 Abs. 1 in Verbindung mit § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG nicht steuerwirksam.

*Das Beispiel in Rz 1608 wird wie folgt geändert:*

### 1608

*Beispiel:*

*Die den unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern A und B je zur Hälfte gehörende, nur inländisches Vermögen besitzende OG-AB soll in der Weise zum Bilanzstichtag aufgeteilt werden, dass A den Teilbetrieb 1 und B den Teilbetrieb 2 jeweils gegen Aufgabe ihrer Beteiligung an der OG-AB erhalten. Auf Grund eines Gutachtens wird festgestellt, dass die stillen Reserven inklusive Firmenwert nicht ausreichen, um die Überschuldung der OG-AB zu beseitigen.*

*Im Falle der Sanierung vor der Realteilung endet die steuerliche Existenz der OG-AB als Mitunternehmerschaft mit Ablauf des Teilungsstichtages. Die OG-AB hat den Gewinn (Verlust) des mit dem Regelbilanzstichtag endenden letzten Wirtschaftsjahres im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu erklären.*

<i>Jahresabschluss OG-AB</i>						
	<i>Buchwert</i>	<i>Verkehrswert</i>	<i>Stille Reserven</i>		<i>Buchwert</i>	<i>Anteil stille Reserven</i>
<i>TB 1</i>	<i>50</i>	<i>200</i>	<i>150</i>	<i>EK A</i>	<i>-100</i>	<i>75</i>
<i>TB 2</i>	<i>200</i>	<i>200</i>		<i>EK B</i>	<i>-100</i>	<i>75</i>
				<i>FK</i>	<i>450</i>	<i>-</i>
	<i>250</i>	<i>400</i>	<i>150</i>		<i>250</i>	<i>150</i>

*Die OG-AB weist einen Buchwert von -200 aus und ist wirtschaftlich (real) mit 50 überschuldet. Da es gelingt, das Fremdkapital von 450 je zur Hälfte den Teilbetrieben zuzurechnen, ergibt sich für die Teilbetriebe 1 und 2 jeweils eine reale Überschuldung von 25. Es ist die Teilungsfähigkeit daher bis zum Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages unter Annahme keiner weiteren tatsächlichen Verluste durch Einlagen von mindestens 51 herzustellen.*

*Die von der OG-AB aufzustellende Teilungsbilanz muss die steuerlich maßgebenden Werte des Jahresabschlusses übernehmen, soweit nicht Vermögensveränderungen auf den Teilungsstichtag rückbezogen werden. Im gegenständlichen Fall beschließen die Gesellschafter, nach dem Teilungsstichtag Einlagen im Ausmaß von jeweils 200 zu leisten. Diese Einlagen wirken sich positiv auf das Teilungsvermögen aus, wenn sie auf den Teilungsstichtag rückbezogen werden. Voraussetzung ist, dass die Einlagen bis zum Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages tatsächlich geleistet sind.*

*Während A eine Bareinlage von 200 erbracht hat, überträgt B mangels verfügbarer liquider Mittel die von ihm bisher privat gehaltene 20-prozentige Beteiligung an einer GmbH (Bewertung gemäß § 6 Z 5 EStG 1988 mit den Anschaffungskosten von 200) auf die OG-AB. Die beiden Einlagen werden in der Teilungsbilanz als Aktivposten für Einlagen angesetzt, wobei die Sacheinlage des B als neutrales Aktivum zur Gänze dem Teilbetrieb 2 zugeordnet wird. Durch die Einlagen ergibt sich für A und B jeweils*

ein positives Teilungskapital von 100 bzw. liegt bei linearer Wirkung der Einlagen nunmehr ein Verkehrswert der OG-AB in Höhe von 350 (800 - 450) vor.

<i>Teilungsbilanz OG-AB (Unternehmensrecht=StR)</i>						
	<i>Buchwert</i>	<i>Verkehrswert</i>	<i>stille Reserven</i>		<i>Buchwert</i>	<i>Anteil stille Reserven</i>
<i>TB 1</i>	<i>50</i>	<i>200</i>	<i>150</i>	<i>Teilungskapital A</i>	<i>100</i>	<i>75</i>
<i>Bareinlage A</i>	<i>200</i>	<i>200</i>	<i>-</i>	<i>Teilungskapital B</i>	<i>100</i>	<i>75</i>
<i>TB 2</i>	<i>200</i>	<i>200</i>	<i>-</i>	<i>FK 1</i>	<i>225</i>	<i>-</i>
<i>Sacheinlage B</i>	<i>200</i>	<i>200</i>	<i>-</i>	<i>FK 2</i>	<i>225</i>	<i>-</i>
	<i>650</i>	<i>800</i>	<i>150</i>		<i>650</i>	<i>150</i>

<i>Ausgleichsposten (Beteiligung zwar gleich, stille Reserven inklusive Firmenwert ungleich)</i>			
<i>A</i>		<i>B</i>	
<i>Stille Reserven TB 1</i>	<i>150</i>	<i>Stille Reserven TB 2</i>	<i>0</i>
<i>Anteil stille Reserven</i>	<i>-75</i>	<i>Anteil stille Reserven</i>	<i>-75</i>
<i>Ausgleichsposten</i>	<i>75</i>	<i>Ausgleichsposten</i>	<i>-75</i>

Bei A ab dem der Realteilung folgenden Wirtschaftsjahr gewinnmindernd abzusetzen: 5 (75 : 15).

Bei B ab dem der Realteilung folgenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen: 5 (75 : 15).

<i>Ausgleichszahlungen (Beteiligungen stimmen mit Verkehrswert des geteilten Vermögens überein)</i>			
<i>A</i>		<i>B</i>	
<i>Summe VKW 800 - 450 = 350 : 2 =</i>	<i>175</i>	<i>Summe VKW 800 - 450 = 350 : 2 =</i>	<i>175</i>
<i>Verkehrswert TB 1 400 - 225 =</i>	<i>-175</i>	<i>Verkehrswert TB 2 400 - 225 =</i>	<i>-175</i>
<i>Ausgleichszahlung</i>	<i>0</i>	<i>Ausgleichszahlung</i>	<i>0</i>

Es kommt daher zu keinen Ausgleichszahlungen.

<i>Nach Realteilung: EU-A</i>					
	<i>Buchwert</i>	<i>Verkehrswert</i>	<i>Stille Reserven</i>		<i>Buchwert</i>
<i>TB 1</i>	<i>250</i>	<i>400</i>	<i>150</i>	<i>EK</i>	<i>100</i>
<i>AP</i>	<i>75</i>			<i>FK</i>	<i>225</i>
	<i>325</i>				<i>325</i>
<i>Nach Realteilung: EU-B</i>					
	<i>Buchwert</i>	<i>Verkehrswert</i>	<i>Stille Reserven</i>		<i>Buchwert</i>
<i>TB 2</i>	<i>400</i>	<i>400</i>	<i>0</i>	<i>EK</i>	<i>100</i>
				<i>AP</i>	<i>75</i>
				<i>FK</i>	<i>225</i>
	<i>400</i>				<i>400</i>

*Hätte A mangels Zahlungsfähigkeit des B eine Einlage von 400 erbracht, die zur Hälfte dem Teilbetrieb 2 zugerechnet worden wäre, hätte sich damit ein Ausgleichszahlungstatbestand ergeben, der mangels Deckung in der Drittelgrenze zur Nichtanwendung des Art. V UmgrStG geführt hätte.*

*In Rz 1609 wird ein Verweis angepasst:*

**1609**

[...] (siehe Rz 1531 und 1624 f)“[...].

*Rz 1611 wird wie folgt geändert:*

**1611**

Das rückwirkende Verringern der Teilungsmasse kann nach § 29 Abs. 1 in Verbindung mit § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG durch das Rückbeziehen tatsächlich bis zum Abschluss des Teilungsvertrages getätigter Barentnahmen, die in der Teilungsbilanz als Passivpost (technische Verbindlichkeit der Mitunternehmerschaft gegenüber den/die ausscheidenden Mitunternehmer) eingestellt und als Geldbestandsminderung des zu übertragenden Vermögens der Mitunternehmerschaft und als Buch- bzw. Verkehrswertminderung des Mitunternehmeranteils wirksam werden. Die Grenze für Barentnahmen ist unter der Annahme einer linearen Verminderung des Verkehrswertes der Erhalt des positiven Verkehrswertes des übertragenen Vermögens. **Unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften können von § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG sinngemäß Gebrauch machen (siehe Rz 900).**

*Rz 1616 wird wie folgt geändert:*

## 1616

Die rückwirkende Korrektur im Sinne des nach § 29 Z 1 UmgrStG anwendbaren § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG im Wege des Zurückbehaltens von notwendigem Anlagevermögen oder von Verbindlichkeiten versteht sich als Sonderfall einer rückwirkenden Entnahme oder Einlage im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG, da diese Wirtschaftsgüter im laufenden Betrieb nach allgemeinem Einkommensteuerrecht nicht entnahmefähig sind. Im Geltungsbereich des Art. V UmgrStG kann sich dieser Sonderfall daher nicht auf ein Zurückhalten in der teilenden Mitunternehmerschaft, sondern auf eine im letzten Augenblick der Korrekturmöglichkeiten getätigte Entnahme in das Vermögen des ausscheidenden Mitunternehmers oder eine Einlage in das Vermögen der Mitunternehmerschaft beziehen. Zurückbehaltene Anlagegüter oder Verbindlichkeiten können daher durch Nichtansatz in der Teilungsbilanz entnommen oder eingelegt werden. Ein Entnahmetatbestand kann allerdings nur dann vorliegen, wenn das zurückbehaltene Anlagegut nicht dem Nachfolgebetrieb dient, dh. wenn es teilungsbedingt die Eigenschaft eines Anlagegutes verliert.

**Die rückwirkende Korrektur des Teilungsvermögens iSd § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG im Wege des Zurückbehaltens von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens kann im Anwendungsbereich des Art. V folgendes bewirken:**

- **Behält eine abteilende Mitunternehmerschaft ein dem abzuteilenden Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG zuzuordnendes Wirtschaftsgut zurück, liegt technisch ein Verschieben iSd § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG vor (siehe Rz 1617 f).**
- **Werden bei einer aufteilenden Mitunternehmerschaft den auf die Nachfolgeunternehmer übergehenden Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG zuzuordnende Wirtschaftsgüter den jeweils anderen Vermögen (Betriebe, Teilbetriebe) zugeordnet, liegt ebenfalls ein Fall des Verschiebens iSd § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG vor (siehe Rz 1671 f).**
- **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.**

*Rz 1617 wird wie folgt geändert:*

**1617**

Eine für Auf- und Abteilungen geltende rückwirkende Korrektur im Sinne des nach § 29 Z 1 UmgrStG anwendbaren § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG im Wege des Verschiebens von objektiv dem einen oder anderen (Teil)Betrieb zurechenbaren Aktiva bzw. Passiva zum jeweils anderen kann der Erhöhung oder Verminderung des Buch- und Verkehrswertes der Teilungsmassen führen. Der Begriff der rückwirkenden Korrektur bezieht sich nicht auf die Zuordnung von neutralen Aktiva ~~oder Passiva~~, da dies bereits in der Phase der Bestimmung des Betriebsvermögens der einzelnen Teilungsmassen erfolgt (siehe Rz 1575). Die Anwendung der Korrekturtechnik des Verschiebens kann insoweit die Eigenschaft eines verdeckten Spitzenausgleichs annehmen, als mit Aktiva unmittelbar verbundene Verbindlichkeiten im Rahmen des Verschiebens, ausschließlich zur Anpassung der Teilungsmassen, getrennt werden (**siehe Rz 1575**). **Eine Trennung von mit Aktiva unmittelbar zusammenhängenden Verbindlichkeiten ist nur im Rahmen des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG zulässig (7 Jahresfrist).**

**Hinsichtlich der Verschiebung von Grundstücken siehe Rz 1532.**

*In Rz 1618 wird im Beispiel das Datum „31. Dezember 2000“ durch „31.12.01“ ersetzt.*

*In Rz 1619 wird der Verweis „(§ 30 Abs. 1 UmgrStG)“ durch den Verweise „(§ 30 Abs. 1 Z 1 UmgrStG)“ ersetzt.*

*Rz 1621 wird wie folgt geändert:*

**1621**

Die Fiktion der steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge bewirkt den Eintritt des Nachfolgeunternehmers in die ertragsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten der realgeteilten Personengesellschaft. Damit hat der Nachfolgeunternehmer bspw. die Abschreibungsgrundsätze fortzusetzen, steuerfrei gebildete Rücklagen fortzuführen und offene Verwendungsfristen hinsichtlich solcher Rücklagen zu beachten, offene Behaltefristen zu wahren, übergewinnende Schwebeverluste in Evidenz zu halten, den Abbau des Unterdeckungsbetrages bei Pensionsrückstellungen fortzuführen, für die Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen Sorge zu tragen.

Der Nachfolgeunternehmer hat insbesondere die nachstehenden ertragsteuerrechtlichen Rechte bzw. Pflichten der realgeteilten Personengesellschaft fortzuführen bzw. zu beachten:

- Die personenbezogene Verrechnung von Schwebeverlusten gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 (EStR 2000 Rz 156 ff)

- Fortführung von Zehntelabsetzungen gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 1406)
- Fortführung der Abfertigungsrückstellung (EStR 2000 Rz 3351) unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 66 bis 68 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 3337)
- Fortführung der AfA; da der Nachfolgeunternehmer in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt; ~~es~~, bestehen keine Bedenken, wenn im Jahr der Vermögensübertragung die Jahres-AfA aliquot bei der Gewinnermittlung des Rechtsvorgängers- und des Rechtsnachfolgers berücksichtigt wird (EStR 2000 Rz 3132)
- Fortführung der Fünfzehntelregelung bei Jubiläumsgeldrückstellungen (EStR 2000 Rz 3442).
- Beachtung der Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988
- Fortführung einer Übertragungsrücklage nach § 12 EStG 1988
- **Fortführung der Altvermögenseigenschaft von Kapitalvermögen und Grundstücken unter Beachtung von § 29 UmgrStG (Rz 1533a ff).**

*Rz 1621a wird wie folgt geändert:*

#### **1621a**

Die Einkünfte des Nachfolgeunternehmers sind so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Beginn des dem Teilungsstichtag folgenden Tages erfolgt wäre (§ 30 Abs. 1 in Verbindung mit § 14 Abs. 2 UmgrStG). Auf Grund dieser Rückwirkungsfiktion sind alle Einkünfte bis zum Ablauf des Teilungsstichtages der teilenden Personengesellschaft zuzurechnen (~~einheitliche und gesonderte~~-Feststellung im Sinne des § 188 BAO). Alle Einkünfte, die nach diesem Stichtag erzielt werden, sind auch dann den Nachfolgeunternehmern zuzurechnen, wenn der Teilungsvertrag erst zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossen wird.

*Rz 1621b wird wie folgt geändert:*

#### **1621b**

Begründet die Übernahme der Teilungsmasse für den Nachfolgeunternehmer die Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988, kann das Wirtschaftsjahr frei gewählt werden. Ist die Teilungsmasse einem bestehenden Unternehmen des Rechtsnachfolgers zuzurechnen, ändert dies nichts am bestehenden Wirtschaftsjahr. ~~Zu einer nachfolgenden Protokollierung siehe EStR 2000 Rz 702 ff.~~

*Rz 1622 wird wie folgt geändert:*

#### **1622**

Unternehmensrechtlich hat der Nachfolgeunternehmer die Wahl, entweder die Buchwerte fortzuführen (§ 202 Abs. 2 UGB) oder das übertragene Vermögen mit dessen beizulegendem Wert anzusetzen (§ 202 Abs. 1 UGB).

Steuerrechtlich hingegen ist das übertragene Vermögen nach § 30 Abs. 1 UmgrStG mit jenen Werten anzusetzen, die sich bei der geteilten Personengesellschaft bei Anwendung des § 16 UmgrStG unter Beachtung des § 29 UmgrStG ergeben. Die Nachfolgeunternehmer haben daher in ihren Eröffnungsbilanzen die jeweiligen Buchwerte der Teilungsbilanz weiterzuführen, und zwar

- im Falle der Buchwertteilung die aus dem Jahres- bzw. Zwischenabschluss abgeleiteten steuerlich maßgebenden Buchwerte
- **im Falle der Aufwertung von Grund und Boden im Sinne des § 29 Abs. 1 Z 2a UmgrStG die gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 maßgebenden Werte**
- im Falle der Aufwertung von Auslandsvermögen im Sinne des § 16 Abs. 3 UmgrStG die sich aus der Darstellung des Teilwertes (Rz 1602) ergebenden Buchwerte
- im Falle der Zwangsaufwertung die sich aus der Darstellung der Teilwerte ergebenden Buchwerte.

*Rz 1622a wird wie folgt geändert:*

#### **1622a**

Eine Import-Realteilung liegt vor, wenn bei der Realteilung einer ausländischen Personengesellschaft Vermögen auf einen im Inland ansässigen Nachfolgeunternehmer gegen Verzicht auf Gesellschafterrechte ~~übergeht~~**übertragen wird**. Soweit das übertragene Vermögen im Ausland verbleibt, kommt es bei Beachtung des § 29 UmgrStG zur zwingenden Buchwertfortführung. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht, kommt es unabhängig davon, welche Rechtsfolgen sich nach dem Abgabenrecht des Staates der übertragenden Gesellschaft ergeben, in Österreich nach § 30 Abs. 1 Z 2 UmgrStG zu einer steuerneutralen Neubewertung zum höheren Teilwert. Damit wird erreicht, dass im Ausland entstandene stille Reserven für den Fall einer späteren Realisierung im Inland von der Besteuerung ausgenommen werden. Eine Neubewertung kommt **nur insoweit** nicht in Frage, **als bereits vor der Realteilung** ~~wenn~~ mit dem Staat der übertragenden Personengesellschaft **ein Besteuerungsrecht aufgrund eines** ~~ein~~ DBA mit der Anrechnungsmethode ~~besteht~~ oder **mangels** ~~kein~~ **DBA bestanden hat** ~~besteht~~ und auch keine innerstaatlichen befreienden Maßnahmen getroffen wurden.

***Beispiel:***

***An der deutschen A&B-KG sind die natürlichen Personen A (Deutschland) und B (Österreich) zu jeweils 50% beteiligt. Die KG hat einen Betrieb in Deutschland und eine Betriebsstätte (=Teilbetrieb) in Italien. Zum 31.12.01 wird die KG dergestalt aufgeteilt, dass A den TB in Deutschland und B die Betriebsstätte in Italien übernimmt. An den halben stillen Reserven der italienischen Betriebsstätte entsteht daher das Besteuerungsrecht der Republik Österreich neu und es kommt zur anteiligen Neubewertung der davon betroffenen Wirtschaftsgüter.***

*Rz 1622b wird wie folgt geändert:*

#### **1622b**

Die Neubewertung hat nach § 30 Abs. 1 Z 2 UmgrStG ~~entsprechend der Regelung in § 6 Z 6 EStG 1988 und § 31 EStG 1988~~ nicht zu erfolgen, wenn es sich um eine Rückübertragung eines vom nunmehr übernehmenden Nachfolgeunternehmer nach § 6 Z 6 EStG 1988 oder durch eine Umgründung im Sinne des UmgrStG in das Ausland übertragenen Vermögens(teiles) handelt und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist. In diesem Fall sind die (fortgeschriebenen) Buchwerte vor der Auslandsüberführung maßgebend, bei späterer Gewinnverwirklichung sind allerdings nachweislich im Ausland entstandenen stillen Reserven auszuscheiden.

***Fortsetzung Beispiel Rz 1622a:***

***Vor dem Teilungsstichtag hat B eine Beteiligung an einer österreichischen Kapitalgesellschaft auf die A&B – KG übertragen (BW 500, VW 1000), die der italienischen Betriebsstätte funktionell zuzurechnen ist. Im Zuge dieser Übertragung hat Österreich das Besteuerungsrecht an der Hälfte der stillen Reserven dieser Beteiligung verloren (Besteueraufschub auf Antrag gem. § 27 Abs. 6 EStG 1988). Das umgründungsbedingte (Wieder)Entstehen des Besteuerungsrechts der Republik Österreich hat eine Bewertung mit den fortgesetzten Buchwerten von 500 zur Folge.***

*Die A-GmbH hat im Jahre 01 ein Wirtschaftsgut auf die belgische AB-KG übertragen, an der sie zu 30% beteiligt ist, und dabei Besteueraufschub begehrt. Im Jahre 05 kommt es zur Abteufung in Form des Verzichtes auf die 30-prozentige Beteiligung gegen Übernahme eines Teilbetriebes. Da anlässlich der Realteilung das seinerzeit übertragene Wirtschaftsgut in das Inland überführt wird, kommt es zu keiner Neubewertung, sondern zur Fortführung des Buchwertes zum Teilungsstichtag. Bei späterer Veräußerung sind die im Ausland eingetretenen Wertsteigerungen bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes auszuscheiden.*

*Rz 1623 wird wie folgt geändert:*

#### **1623**

Eine Teilung zu Buchwerten ist nach § 29 Abs. 1 UmgrStG nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung (der Nachfolgeunternehmer) durch Ausgleichsposten Vorsorge getroffen wird, dass es bei den an der Teilung beteiligten Steuerpflichtigen zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung (der stillen Reserven) kommt. **Entscheiden sich die**

**Partner zur Bildung von Ausgleichsposten, sind alle Partner davon betroffen.** Siehe weiters dazu Rz 1532 ff.

Ein aktiver Ausgleichsposten ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen. Ein passiver Ausgleichsposten ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt gewinnerhöhend aufzulösen. Im Falle der steuerwirksamen Beendigung der betrieblichen Tätigkeit durch Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Betriebes ist ein offener Betrag des aktiven Ausgleichspostens sofort zu Lasten des Veräußerungsgewinnes abzuschreiben, ein offener Posten des negativen Ausgleichspostens sofort zu Gunsten des Veräußerungsgewinnes aufzulösen. In den Fällen der Betriebsübertragung mit Buchwertfortführung (unentgeltliche Übertragung, Umgründung mit Buchwertfortführung) sind die Ausgleichsposten vom Erwerber zu übernehmen und weiterzuführen.

**Sind in den Ausgleichsposten auch stille Reserven von Wirtschaftsgütern, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, enthalten, erfolgt die Abschreibung/Auflösung entsprechend den Ausführungen in Rz 1532a und 1533.**

*Rz 1625 wird wie folgt geändert:*

#### **1625**

~~Keine Ausgleichszahlung liegt vor, wenn zum Teilungsstichtag die (variablen) Kapitalkonten der Mitunternehmer den Beteiligungsverhältnissen (starre Kapitalkonten) buchmäßig angepasst werden (Kapitalkontenclearing).~~ **Werden zum Teilungsstichtag die variablen Kapitalkonten der Mitunternehmer den Beteiligungsverhältnissen (starre Kapitalkonten) buchmäßig angepasst (Kapitalkontenclearing), liegen ungeachtet des Zeitpunktes einer späteren Tilgung Ausgleichszahlungen vor, die unter die Drittelbegrenzung fallen (siehe auch Rz 1531).**

*Rz 1626 wird wie folgt geändert:*

#### **1626**

Zum Aufdecken von Innenbeziehungen siehe Rz 1618.

Ergebnisse aus Veränderungen des Betriebsvermögens infolge der Vereinigung von Aktiven und Passiven wegen des Zusammenfallens von Gläubiger- und Schuldnerstellung sind in dem auf den Teilungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr steuerlich zu erfassen (Confusio).

*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 ~~real~~ 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 2001 Rz 348 **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 ~~die~~ **das** vermietete **Grundstück** ~~Liegenschaft~~ im übernommenen Betrieb genutzt, geht es zu Buchwerten auf das Einzelunternehmen über. ~~und kommt es zum Wechsel der Gewinnermittlungsart, sind die stillen Reserven des Grund und Bodens nach Maßgabe des § 4 Abs. 10 EStG 1988 steuerhängig, während das Gebäude zu Buchwerten auf das Einzelunternehmen übergeht.~~*
- *Wird ~~das~~ die vermietete **Grundstück** ~~Liegenschaft~~ einem Dritten, zB der GmbH zur Nutzung überlassen, ~~kann es~~ **liegt** im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 **als** gewillkürtes Betriebsvermögen ~~vor~~ **behandelt werden**, beim Wechsel der Gewinnermittlungsart sind die ~~gesamten~~ stillen Reserven **des Gebäudes** infolge des Überganges in das Privatvermögen als normal steuerpflichtiger Entnahmetatbestand zu erfassen.*

Auf Leistungsbeziehungen zwischen der Mitunternehmerschaft und den nach der Abteilung im verminderten Ausmaß verbliebenen Mitunternehmern ist weiterhin die Zurechnungsvorschrift gemäß § 21 Abs. 2 Z 2, § 22 Z 3 und § 23 Z 2 EStG 1988 anzuwenden (EStR 2000 Rz 5860 ff), sofern nicht fremdübliche Leistungsbeziehungen des (abgeteilten) Betriebes der Rechtsnachfolger zur Mitunternehmerschaft vorliegen (EStR 2000 Rz 5862).

Ist der Nachfolgeunternehmer im Falle einer Abteilung nicht mehr Mitunternehmer der verbleibenden Mitunternehmerschaft, sind auf die nach dem Teilungsstichtag erfolgenden Leistungsbeziehungen zu dieser die allgemeinen Regeln anzuwenden (EStR 2000 Rz 5879).  
*Rz 1627 wird wie folgt geändert:*

### **1627**

Entsteht durch die realteilungsbedingte Vermögensübernahme - zu Buchwerten - bei einer übernehmenden Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988, ist nach § 30 Abs. 3 UmgrStG hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquote der Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten als Ausnahme von der Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 KStG 1988 zu werten. Da die Übernahme der Beteiligung

im Rahmen der Realteilung keinen Anschaffungstatbestand darstellt, tritt die Steuerneutralität zwingend ein, eine Option zu Gunsten der Steuerwirksamkeit im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 ist nicht möglich. Die Jahresfrist im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 (vgl. ~~KStR 2001 Rz 561 ff~~ **KStR 2013 Rz 1212 ff**) beginnt in diesem Fall ab dem dem Teilungsstichtag folgenden Tag zu laufen.

*Beispiel:*

*Vor Realteilung:*

*An einer inländischen OG sind seit Jahren die **natürliche Person A** mit 75% und die B-GmbH mit 25% beteiligt. Die OG hält seit Jahren eine 30%-ige Beteiligung an der ausländischen, einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbaren C-AG. A ist quotenmäßig zu 22,5% an der C-AG beteiligt. Die B-GmbH ist quotenmäßig zu 7,5% und damit nicht an der C-AG schachtelbeteiligt.*

*Die OG soll in der Weise aufgeteilt werden, dass A den Teilbetrieb 1 und 20% der 30-prozentigen Beteiligung an der C-AG und die B-GmbH den Teilbetrieb 2 und 10% der 30-prozentigen Beteiligung an der C-AG erhält.*

*Nach Realteilung:*

*A hält nunmehr unmittelbar 20% der Aktien an der C-AG unverändert als steuerhängige Beteiligung.*

*Die B-GmbH hält nunmehr unmittelbar 10% der Aktien an der C-AG. Bei ihr entsteht dadurch eine internationale Schachtelbeteiligung.*

*In Rz 1627a wird das erste Beispiel wie folgt geändert:*

#### **1627a**

*Beispiel:*

*An der B-OG sind die A-GmbH zu 50% und die natürlichen Personen F und G zu je 25% beteiligt. Die OG hält seit Jahren eine 25-prozentige Beteiligung an der ausländischen C-GmbH. Da die A-GmbH quotenmäßig mit 12,5% an der C-GmbH beteiligt ist, liegt eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung vor. Anlässlich der Abteilung zum 31.12.01 im Wege des Verzichts der A-GmbH auf ihr Gesellschafterrecht gegen Übernahme eines Teilbetriebes übernimmt die A-GmbH im Wege der Nutzung der Verschiebetechnik des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG die gesamte C-Beteiligung. Damit erweitert sich die internationale Schachtelbeteiligung von 12,5% auf 25%. Die Steuerneutralität setzt ein, ausgenommen die am Teilungsstichtag bestehende stille Reserve für den zuerworbenen Teil.*

*Rz 1630 wird wie folgt geändert:*

#### **1630**

Nach § 31 Abs. 1 Z 2 UmgrStG ist in Bezug auf die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Realteilungen § 22 Abs. 2 UmgrStG anzuwenden.

Demnach gelten Vermögensübertragungen auf Grund von Realteilungen nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des UStG 1994. Das bedeutet, dass auf Grund der Realteilung weder ein steuerbarer Umsatz bewirkt, noch die Verpflichtung zur Vornahme von

Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs. 10 bzw. 11 UStG 1994 ausgelöst werden (vgl. VwGH 5.7.1994, 94/14/0021).

Die Nachfolgeunternehmer treten für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der realgeteilten Personengesellschaft ein.

*Beispiel:*

*Die inländische AB-OG führt zwei Teilbetriebe. Die OG wird zum 31. ~~12.03~~ ~~Dezember~~ ~~2003~~ in der Weise aufgeteilt, dass der Gesellschafter A den Teilbetrieb A und der Gesellschafter B den Teilbetrieb B gegen Aufgabe ihrer Beteiligungen übernehmen.*

*Die Realteilung fällt unter das UmgrStG. Die AB-OG überträgt unter anderem eine bebaute Liegenschaft **bebautes Grundstück** (Lagerhalle), ~~das die~~ unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges am 1. ~~7.00~~ ~~Juli~~ ~~2000~~ erworben und zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet wurde, an A.*

*A veräußert ~~das~~ ~~die~~ (von ihm nach der Realteilung weiterhin für die Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendete) **Grundstück** ~~Liegenschaft~~ am 1. ~~5.05~~ ~~Mai~~ ~~2005~~ ohne Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit des § 6 Abs. 2 UStG 1994.*

*Auf Grund des unmittelbaren Eintritts des A in die umsatzsteuerliche Rechtsstellung der AB-OG muss A eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 im Ausmaß von 5/10 des beim Erwerb ~~ders~~ ~~Liegenschaft~~ **Grundstücks** durch die AB-OG geltend gemachten Vorsteuerabzugs vornehmen.*

*Rz 1633 wird wie folgt geändert:*

### **1633**

Die in § 31 Abs. 2 UmgrStG normierte Befreiungsbestimmung bezieht sich nur auf die Gesellschaftsteuer. Sie ist nur anwendbar, wenn das zu teilende Vermögen am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen der zu teilenden Personengesellschaft besteht. **Da die Gesellschaftssteuer nach dem AbgÄG 2014 mit Ablauf des 31.12.2015 außer Kraft tritt, hat die Zweijahresfrist nur Bedeutung, wenn die Steuerschuld vor dem 1.1.2016 entsteht.**

Die Befreiung von der Gesellschaftsteuer ist nur von Bedeutung, wenn der Nachfolgeunternehmer eine Kapitalgesellschaft oder eine GmbH & Co KG ist.

Die Steuerbefreiung kommt auch hinsichtlich des Übergangs bereits bestehender stiller Beteiligungen in Betracht, wenn diese im Rahmen einer Vermögens-, Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung mitübertragen werden.

*In Rz 1635 wird das Beispiel wie folgt geändert:*

### **1635**

*Beispiele:*

*1. An der AB-OG sind das Gruppenmitglied A zu 30% und das Gruppenmitglied B zu 70% beteiligt. Anlässlich der Aufteilung der beiden Betriebe wird die 75%-Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft C quotale den beiden Partnern zugerechnet. Nach der Aufteilung hat A eine 22,5-prozentige und B eine 52,5-prozentige Beteiligung an C.*

*Die ausreichende finanzielle Verbindung besteht nunmehr zu B, eine Unterbrechung der Gruppenzugehörigkeit ist nicht gegeben.*

*2. Handelt es sich im Beispiel 1 um eine 70%-Beteiligung an C, sind nach der Aufteilung A mit 21% und B mit 49% an C beteiligt. Die unverändert gegebene finanzielle Verbindung kann in diesem Fall nach § 9 Abs. 4 dritter Teilstrich KStG 1988 gegeben sein. ~~Ist sie nicht gegeben, können A und B auch eine Beteiligungsgemeinschaft bilden.~~*

*3. An der EFG-KG sind der Gruppenträger E mit 20% und die Gruppenmitglieder F mit 65% und G mit 15% beteiligt. Die KG hält eine 80%-Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft K. Anlässlich der Abteufung im Wege des Verzichtes des Gruppenträgers auf sein Gesellschafterrecht gegen Übernahme eines Teilbetriebes wird diesem auch die gesamte Beteiligung an K mittels der Verschiebetechnik gemäß § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG zugeordnet. Nach der Realteilung ist das Einkommen nicht mehr F, sondern dem Gruppenträger E zuzurechnen.*

Rz 1635c wird wie folgt geändert:

### **1635c**

Sind an der ausländischen Personengesellschaft auch inländische Gruppenmitglieder oder gruppenfremde Personen beteiligt, stellt sich wie bei Inlandsteilungen die Frage des Fortbestehens der finanziellen Verbindung.

*Beispiel:*

*An der ausländischen XY-Personengesellschaft sind das inländische Gruppenmitglied X zu 65% und das ausländische Gruppenmitglied Y zu 35% beteiligt. Die XY unterhält einen inländischen und einen ausländischen Betrieb und ist zu 60% an der ausländischen R-GmbH und zu 75% an der inländischen S-GmbH beteiligt. Da der Gruppenträger Alleingesellschafter von X und Y ist, sind R und S über die Beteiligungen beider Mitunternehmer Gruppenmitglieder, da **X und Y alleine** nur minderbeteiligt ist **sind**. Bis zur Realteilung ist X der im ausländischen Betrieb anfallende Verlust zu 65% als Verlust im Sinne des § 2 Abs. 8 EStG 1988 zuzurechnen. Zusätzlich ist X zu 65% der Gewinn oder Verlust des inländischen Betriebes zuzurechnen.*

*Die XY wird aufgeteilt:*

- *Erhält X den inländischen Betrieb und die R-Beteiligung, scheidet S aus der Unternehmensgruppe im Hinblick auf das Entstehen einer zweiten Auslandsebene aus.*
- *Erhält X den inländischen Betrieb und die S-Beteiligung, scheidet R aus der Unternehmensgruppe aus.*
- *Werden die beiden Beteiligungen quotale aufgeteilt, bleiben R und S in der Unternehmensgruppe.*

*In Rz 1637 werden die Verweise „(vgl. EStR 2000 Rz 3852)“ und „(vgl. EStR 2000 Rz 3859)“ gestrichen.*

Rz 1637b wird wie folgt geändert:

### **1637b**

Rückwirkende Entnahmen und Einlagen gemäß dem nach § 29 Abs. 1 Z 1 UmgrStG maßgebenden § 16 Abs. 5 UmgrStG gelten als am Teilungsstichtag getätigt und wirken sich bei der Einkommensermittlung des ausscheidenden Mitunternehmers im Teilungsjahr auf § 11a EStG 1988 aus.

- Tatsächliche Entnahmen (§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG) und in den zu übertragenden Teilbetrieb aus dem verbleibenden verschobene Vermögensteile (§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG) können daher zu einer eigenkapitalabfallbedingten (letzten) Nachversteuerung führen.
- Rückwirkende Einlagen (§ 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG) und in den verbleibenden aus dem zu übertragenden Teilbetrieb verschobene Vermögensteile (§ 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG) bewirken einen Anstieg des Eigenkapitals zum Teilungsstichtag. Soweit sie getätigt werden, um einen positiven Verkehrswert darstellen zu können, sind als betriebsnotwendig anzusehen.

Soweit Entnahmen und Einlagen nach dem Teilungsstichtag nicht rückbezogen werden, sind sie in dem dem Teilungsstichtag folgenden Jahr zu berücksichtigen. Eine gebildete Passivpost für **vorbehaltene** Entnahmen hat im Bereich des Art. V UmgrStG keine Wirkung, sie verändert das Teilungskapital nicht und führt erst bei Tilgung zu einer Entnahme. Sonderbetriebsvermögen wird bei vollständigem Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft zu Betriebsvermögen des Nachfolgeunternehmers und führt nicht zu einer Entnahme oder Einlage.

*Rz 1639 wird wie folgt geändert:*

#### **1639**

Im Rahmen von **Außen**Betriebsprüfungen werden die Auswirkungen dieser Feststellungen in der auf den Teilungsstichtag projizierten Prüferbilanz festgehalten. Führen die Feststellungen der **Außen**Betriebsprüfung zu einer Erhöhung oder Verminderung des Betriebsvermögens, können nachstehende Positionen der Teilungsbilanz folgende Änderung erfahren:

- Erhöhung bzw. Verminderung der (jeweiligen) Kapitalkonten
- Korrektur der Ausgleichszahlung (siehe Rz 1624 ff)
- Korrektur der Ausgleichsposten (siehe Rz 1623)

Auf Grund der Wertänderungen kann sich die Frage nach dem Vorliegen eines positiven Verkehrswertes oder des Vorliegens eines teilungsfähigen Vermögens (vor allem Teilbetrieb) ergeben. Im Hinblick auf die Tatsache einer rechtlich abgeschlossenen Umgründung ist eine

nachträgliche Sanierung durch Gesellschaftermaßnahmen von außen bzw. durch Änderung der seinerzeit vorgenommenen rückwirkenden Korrekturen nicht möglich.

Zur Wirkung von Steuerklauseln siehe Rz 1516-, **die auch die Korrektur von Ausgleichszahlungen und Ausgleichposten einschließt.**

Formelle Anwendungsfehler bei einer Realteilung werden dahingehend zu würdigen sein, ob ein erkennbares Bemühen um eine richtige Durchführung der Realteilung vorliegt.

Geänderte Bescheide über die ~~einheitlichen und gesonderten~~ Feststellungen für Zeiträume bis zum Teilungsstichtag sind der abteilenden Personengesellschaft und den damals beteiligten Gesellschaftern oder den damals beteiligten Gesellschaftern der aufgeteilten Personengesellschaft zuzustellen.

*Rz 1640 wird wie folgt geändert:*

#### **1640**

Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. V UmgrStG, weil

- **hinsichtlich des übertragenen Vermögens die Eigenschaft eines begünstigten Vermögens im Sinne des § 27 Abs. 2 UmgrStG nicht vorliegt (Rz 1545)**
- ein negativer Verkehrswert des übertragenen Vermögens am Teilungsstichtag bzw. jedenfalls am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages besteht (siehe Rz 1546 ff)
- Ausgleichszahlungen mehr als ein Drittel des Wertes des empfangenen Vermögens betragen (siehe Rz 1530)
- eine Fristverletzung ohne Sanierung vorliegt (siehe Rz 1541 ff)
- **das zu teilende Vermögen den Mitunternehmern zum geplanten Teilungsstichtag noch nicht zuzurechnen ist (Rz 1544)**
- ein fiktiver Teilbetrieb nicht vorliegt (siehe Rz 1553, Rz 1560, Rz 1561)
- eine missbräuchliche Umgründung im Sinne des § 44 UmgrStG anzunehmen ist (siehe Rz 1907 ff),

ist ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 zu ermitteln. Dieser Gewinn ist rückwirkend zum gewählten Teilungsstichtag zu ermitteln (§ 24 Abs. 7 EStG 1988), wenn die Realteilung bei der jeweils zuständigen Behörde (Firmenbuchgericht oder FA) innerhalb der Neunmonatsfrist (an-)gemeldet ~~wurde~~**wird**; andernfalls ist der Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages maßgebend.

In gleicher Weise wie bei nicht unter Art. IV UmgrStG fallenden Zusammenschlüssen (siehe Rz 1353) bestehen keine Bedenken, von einer Gewinnverwirklichung abzusehen, wenn

Vorsorgemaßnahmen nicht zu treffen sind und damit ein Übergang von allfälligen Reserven auf andere Personen nicht stattfindet.

*Rz 1641 wird wie folgt geändert:*

#### **1641**

**Eine Vermögensübertragung, die nicht unter Art. V UmgrStG fällt, ist nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. Dabei liegt eine steuerwirksame Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils dann vor, wenn ein Mitunternehmer mit Gesellschaftsvermögen abgeschichtet wird oder wenn die Mitunternehmerschaft auf Grund der Vermögensübertragung liquidiert wird. Der Veräußerungsgewinn ist nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu ermitteln:**

- **Erfolgt die Aufgabe des Mitunternehmeranteils gegen Bargeld, stellt dieses den Veräußerungserlös dar.**
- **Erfolgt die Veräußerung des Mitunternehmeranteils gegen Sachvermögen aus der Mitunternehmerschaft, ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes in zwei Schritten vorzugehen (siehe EStR 2000 Rz 5964a): Im ersten Schritt erfolgt die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils. Veräußerungserlös ist dabei der gemeine Wert des Abfindungsvermögens. Im Rahmen der Betriebsveräußerung liegt hinsichtlich des im Gesellschaftsvermögen befindlichen Sachwertes (steuerlich) eine (anteilige) Veräußerung vor, die zu einer Aufdeckung allfälliger stiller Reserven führt (siehe dazu EStR 2000 Rz 5975). In einem zweiten Schritt überträgt die Gesellschaft (steuerlich die Gesellschafter) das Abfindungsvermögen als Leistung an Zahlungs statt an den ausscheidenden Gesellschafter und tilgt damit die gegenüber diesem bestehende Verbindlichkeit. Eine Leistung an Zahlungs statt stellt einen Veräußerungsvorgang dar (siehe auch EStR 2000 Rz 6156). Veräußerungserlös ist die getilgte Verbindlichkeit.**

#### ***Beispiel 1:***

***A, B und C sind zu je einem Drittel an der ABC-OG beteiligt. In dieser MU befinden sich seit der Gründung der OG durch A, B und C im Jahr 01 drei Teilbetriebe (Teilbetrieb 1 BW: 90, gemeiner Wert: 300; Teilbetrieb 2 BW: 180, gemeiner Wert: 420; Teilbetrieb 3 BW: 180, gemeiner Wert: 540).***

***A scheidet aus der OG aus und wird mit Teilbetrieb 2 von B und C abgeschichtet. Das Abschichtungsguthaben des A beträgt 420. Die***

*Gesellschafter kommen überein, dass A das Abschichtungsguthaben durch Überlassung des Teilbetriebes 2 „ausbezahlt“ werden soll. Art. V kommt wegen einer Fristverletzung ohne Sanierung nicht zur Anwendung*

*Die Kapitalkonten von A, B und C betragen jeweils 150; in der Differenz zum Abschichtungsbetrag in Höhe von 420 liegt bei A ein Gewinn aus einer Mitunternehmeranteilsveräußerung vor (270). Der Veräußerungserlös des A entfällt dabei im Verhältnis 10:14:18 auf Teilbetrieb 1, Teilbetrieb 2 und Teilbetrieb 3. Somit ergibt sich bei A für*

- *Teilbetrieb 1 ein Veräußerungsgewinn von 70 (100 – 30),*
- *für Teilbetrieb 2 ein Veräußerungsgewinn von 80 (140 – 60) und*
- *für Teilbetrieb 3 ein Veräußerungserlös von 120 (180 – 60).*

*In weiterer Folge wird der Anspruch des A auf Auszahlung des Abschichtungsguthabens durch die Übertragung des Teilbetriebes 2 entrichtet. Damit kommt es bei B und C zu einer Veräußerung dieses Teilbetriebes an A durch Überlassung an Zahlungs statt. Hinsichtlich des von B und C erworbenen Drittels am Teilbetrieb 2 decken sich Anschaffungskosten und Veräußerungserlös, weshalb der Veräußerungsgewinn für B und C hinsichtlich dieses Drittels bei 0 liegt.*

*Hinsichtlich der bisher B und C zuzurechnenden Drittelanteile am Teilbetrieb 2 werden durch die Überlassung an Zahlungs statt die stillen Reserven in Höhe von jeweils 80 aufgedeckt. Im Ergebnis kommt es somit zur vollständigen Aufdeckung und steuerlichen Erfassung der in Teilbetrieb 2 befindlichen stillen Reserven in Höhe von 240.*

Dies gilt auch, wenn die Mitunternehmerschaft untergeht, weil der vorletzte Mitunternehmer mit Vermögen aus der Gesellschaft abgeschichtet wird, und der Betrieb der Mitunternehmerschaft vom letzten „verbleibenden“ Mitunternehmer als Einzelunternehmen weitergeführt wird.

**Beispiel 2:**

*A und B sind je zur Hälfte an der AB-OG beteiligt. In dieser MU befinden sich seit der Gründung der OG durch A und B im Jahr 01 ein Betrieb und ein Grundstück.*

*A scheidet aus der OG aus und wird mit dem Grundstück von B abgeschichtet; es kommt zur Anwachsung gemäß § 142 UGB und B führt den Betrieb der Mitunternehmerschaft nun als Einzelunternehmen fort.*

*Zunächst liegt bei A eine Veräußerung seines Mitunternehmeranteils vor. In einem zweiten Schritt wird A das Grundstück von B an Zahlungs statt übertragen, wodurch bei B eine Veräußerung des Grundstücks stattfindet (und nun auch die auf B entfallenden stillen Reserven im Grundstück aufgedeckt werden).*

***Bei B kommt es zu keiner (weiteren) Veräußerungsbesteuerung im Hinblick auf seinen MU-Anteil.***

~~Bei der Veräußerungsgewinnermittlung sind die Wirtschaftsgüter — einschließlich selbst geschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter — mit dem Teilwert anzusetzen. Dies gilt sowohl für eine Aufteilung (Beendigung der Mitunternehmerschaft) als auch für eine Abteilung (Verkleinerung der Mitunternehmerschaft):~~

- ~~▪ Im Falle der Aufteilung kommt es für sämtliche Mitunternehmer zur Veräußerungsgewinnbesteuerung, unabhängig davon, welche Eigenschaft die Teilungsmassen besitzen.~~
- ~~▪ Im Falle der Abteilung kommt es im Allgemeinen ebenfalls für sämtliche Mitunternehmer zur Veräußerungsgewinnbesteuerung; eine auf den ausscheidenden Mitunternehmer beschränkte Veräußerungsgewinnbesteuerung ist nur dann anzunehmen, wenn das Abschichtungsguthaben in Geld oder in Sachwerten befriedigt wird, die keine stillen Reserven enthalten.~~

Die Nachfolgeunternehmer können die Begünstigungen gemäß § 12 EStG 1988 nicht beanspruchen.

Die übrigen Wirkungen des UmgrStG betreffend Arbeitsverhältnisse, Umsatzsteuer, Gebühren und Verkehrsteuern sind im Falle verunglückter Realteilungen nicht anwendbar (vgl. EStR 2000 Rz 5719).

*Rz 1642 wird wie folgt geändert:*

**1642**

Soweit Ansprüche eines Mitunternehmers in Geld oder anderen, nicht die Eigenschaft von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen besitzenden Vermögensteilen befriedigt werden (Sachabfindung, EStR 2000 Rz 5975), **und damit eine**

**Anwendungsvoraussetzung des § 27 UmgrStG nicht erfüllt ist**, kommt eine rückwirkende Veräußerungsgewinnermittlung nicht in Betracht. In solchen Fällen ist der Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages maßgebend. Auch sind die übrigen Wirkungen des UmgrStG betreffend Arbeitsverhältnisse, Umsatzsteuer, Gebühren und Verkehrsteuern nicht anwendbar.

*Rz 1643 wird wie folgt geändert:*

**1643**

Kommt es zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes, weil die **nach § 29 Abs. 1 Z 2 und 2a UmgrStG erforderliche Vorsorge gegen eine endgültige** Verschiebung der Steuerbelastung nicht durch Ausgleichsposten **vermieden** unterbunden wird (siehe Rz 1532 ff), ist Art. V UmgrStG weiterhin anzuwenden und bleibt bei rechtzeitiger

(An)Meldung die Rückwirkung erhalten. Damit sind auch die übrigen Wirkungen des UmgrStG betreffend Arbeitsverhältnisse, Umsatzsteuer, Gebühren und Verkehrsteuern anzuwenden.

*Rz 1654a lautet wie folgt:*

**1654a**

Infolge des Verweises des § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG auf 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.

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 (§ 42 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).**