
Highlights aus dem neuen UmgrStR – Wartungserlass

**Anwendung auf Umgründungen mit Vertragstag
nach 31.8.2007**

11.9.2007

Mag. Barbara Lauß

Verlustabzug

- Schwebeverluste nach § 7 Abs 2 u § 26a Abs 6 KStG (z.B. § 2 Abs 2a EStG, alte IFB Wartetastenverluste) und TWA-1/7 (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG – 1238 KStR) fallen nicht unter die Einschränkungen des § 4 UmgrStG
- Änderung bei zeitlicher Wirksamkeit übergehender offener TWA 1/7:
Können bei Umwandlung/Einbringung/Spaltung erst mit Wirkung ab dem dem Umgründungstichtag folgenden WJ geltend gemacht werden
Klarstellung mit Verweis auf KStR (Art II – RZ 490, Art III – 1180, Art VI – RZ 1692) Bei Verschmelzung Änderung RZ 212
- Offene TWA 1/7 gehen mit Beteiligung mit
- Bei Exporteinbringung verbleiben sie beim Übertragenden
- Offene TWA 1/7 aus Veräußerungsverlusten:
Übergang nach historischer Zugehörigkeit, bei Fehlen einer solchen – Aufteilung nach dem Verkehrswert (RZ 1710)

Ausländische Verluste und verschmelzungsbedingter Übergang

- Wurden **Verluste einer ausländischen Betriebsstätte** in Österreich verwertet (§ 2 Abs 8 EStG) und kommt es zu verschmelzungsbedingtem Übergang der BS auf eine ausländische übernehmende Gesellschaft
 - Keine Nachversteuerung durch Verschmelzung in Ö, sondern erst wenn die Verluste im Ausland berücksichtigt werden
- RZ 160a, 194: **Ausländische Verluste der übertragenden Körperschaft**, die im Ausland nicht verwertet wurden, gehen nicht auf die inländische übernehmende Körperschaft über
 - Begründung: es handle sich nicht um Verluste iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG
 - Widerspricht bereits vorliegenden EAS Auskünften (wurden vom BMF mit Info vom 21.12.2006 zurückgezogen),
 - Widerspricht herrschender Literatur und EUGH – Judikatur (Marks & Spencer Rs C-446/03)

§ 4 Verlustabzug und Vermögenszuordnung

Grundsatz der Verlustzuordnung (RZ 203):

- Zuordnung der Verluste auf Betrieb/Teilbetrieb/MU Anteil
- WG des gewillkürten BV sind Betrieb/Teilbetrieb zuzurechnen
- Bei vermögensverwaltenden Gesellschaften grundsätzlich zu den einzelnen Vermögensteilen von nicht untergeordneter Bedeutung (RZ 208)
- Regelung der Verlustzuordnung (RZ 195, 203).
Klarstellung, dass mehrere inländische Grundstücke gem § 98 Abs 1 Z 3 EStG als ein Betrieb anzusehen sind

§ 4 Verlustabzug und Vermögenszuordnung

- Ausnahmsweise Zurechnung zu nicht betriebszugehörigem Vermögensteil von nicht untergeordneter Bedeutung, der vor Verschmelzung weggefallen ist (Beispiel: Papierhandelsbetrieb macht Verlust mit Flugzeugtechnik Patent – außerbetriebliches Vermögen),
 - Verlustvortrag geht unter
- Kein Verlustvortragsübergang bei Liebhaberei und Vermögen, das Gesellschafter zur privaten Nutzung (außerbetriebliches Vermögen) überlassen wurde (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169)

§ 4 Verlustabzug und Vermögenszuordnung

- Verlustbezogene Zellteilung (RZ 204):
Wenn Betrieb im Vergleich zum gewillkürten BV untergeordnet -> keine betriebsführende Körperschaft
 - wirtschaftsgutbezogene Betrachtung für Vermögensverwaltungsteil, Zuordnung der Verluste zu einzelnen Vermögenswerten
 - Definition der untergeordneten Bedeutung offen (rd 20 %)
- Wegfall einer bedeutenden Beteiligung führt zu Wegfall des beteiligungsverursachten Verlustes, wenn Beteiligung nur zu untergeordnetem Betrieb gehörte.

§ 4 Verlustabzug

qualifizierte Umfangsminderung

RZ 218: Qualifizierte Umfangsminderung – 75 % Grenze:

- Gesamtbild der Verhältnisse
- Vergleich des Betriebsumfanges zum Verschmelzungstichtag mit Zeitpunkt der Verlustentstehung
- Fraktionierte Betrachtung zu den einzelnen Bilanzstichtagen (Rückwärtsbetrachtung)
- Verluste an und vor Bilanzstichtag zu dem Umfang qualifiziert vermindert ist gehen nicht über

§ 4 Verlustabzug qualifizierte Umfangsminderung

RZ 221: Beteiligungen:

- Wertverlust bei unverändertem Beteiligungsumfang ist kein Vergleichsfaktor
- Absinken der Beteiligung bei Kapitalerhöhung unter Ausschluss (Verzicht) des Bezugsrechts ist keine Umfangsminderung

§ 10 Z 1 lit c Verlustabzug bei Umwandlung

- RZ 583: Grundsätzlich keine Änderung bei der Ausnahmebestimmung über Verlustvortragsübergang bei Umwandlungen
- Ausnahme des § 10 Z 1 lit c kann durch Vorumgründung nicht umgangen werden
- Alte UmgrStR: vorbereitender Anteilserwerb im Wege der Einzelrechtsnachfolge – Missbrauch für nachfolgende verschmelzende Umwandlung
- Neue UmgrStR: auch andere vorbereitende Umgründungen (Verschmelzung, Einbringung oder Abspaltung eines Verlustbetriebes einer erworbenen Körperschaft) sind schädlich.

Export - Verschmelzungen

Art I (§ 1 Abs 2 UmgrStG) anwendbar, soweit im Rahmen der Verschmelzung auf eine ausländische EU/EWR Gesellschaft Besteuerungsrecht Ö eingeschränkt wird/verloren geht

Art I nicht anwendbar, wenn ö Besteuerungsrecht im Verhältnis zu Drittstaaten eingeschränkt wird

RZ 43: Keine Besteuerung wenn stille Reserven in Ö steuerverstrickt bleiben. Abschließende Aufzählung der Steuerverstrickung:

- Zuordnung des übertragenen Vermögens zu einer Ö Betriebsstätte
- Unbewegliches Vermögen im Inland
- Anteile an einer inländischen Immobiliengesellschaft bei DBA mit entsprechendem Art 13 Abs 4 OECD MA
- Anteile an einer inländischen Kap.Ges bei Fehlen eines DBA oder von Art 13 Abs 5 OECD MA abweichenden DBA (Frankreich, China, Japan)

Export - Verschmelzungen

RZ 44 – 44d:

Art I ist nicht anwendbar wenn Besteuerungsrecht Ö hinsichtlich des Vermögens der übertragenden Kap.Ges durch Verschmelzung eingeschränkt wird (kein vollständiger Untergang Best.recht notwendig)

Folge:

- Liquidationsbesteuerung iSd § 20/§ 1 KStG
- Wegzugbesteuerungskonzept (Nichtfestsetzungskonzept) bei Verschmelzung auf EU/EWR (Norwegen) Körperschaft
- Antragstellung auf Aufschiebung der Liquidationsbesteuerung im Jahr des Verschmelzungstichtages (§ 1 Abs 2 UmgrStG)

Export - Verschmelzungen

RZ 44 – 44d:

- Aufgeschobene Besteuerung: Stille Reserven werden bescheidmäßig festgestellt aber bis zur tatsächlichen Realisierung nicht festgesetzt
- Realisierung durch Veräußerung, Liquidation, sonstiges Ausscheiden aus der Körperschaft
- Keine Realisierung bei steuerneutraler Übertragung des Vermögens innerhalb EU/EWR (Norwegen)
- Werterhöhungen nach dem Verschmelzungstichtag bleiben unberücksichtigt
- Wertminderungen nach Verschmelzungstichtag nach ö Abgabenrecht werden berücksichtigt

Export - Verschmelzungen

Rückübertragung des exportierten Vermögens (RZ 160d):

- Keine steuerneutrale Aufwertung auf gemeinen Wert des übertragenen Vermögens wenn Besteuerungsrecht Ö wieder entsteht und die Steuerschuld nicht festgesetzt wurde
- Übernahme des Vermögens mit fortgeschriebenen Buchwerten vor der Auslandsüberführung
- Bei späterer Gewinnverwirklichung sind nachweislich im Ausland entstandene stille Reserven auszuscheiden

Export - Verschmelzungen - Anteilsinhaberebene

RZ 44d/264:

Anwendung Art I:

Bei Verschmelzungen mit Verlust des

Besteuerungsrechts Ö und aufgeschobener Besteuerung :

kein steuerpflichtiger Anteilstausch für Anteilsinhaber die in EU oder in Norwegen ansässig sind („Identitätsfiktion“)

für inländische Anteilsinhaber daher steuerneutraler Anteilstausch

Keine Anwendung von Art I:

Anteilige Liquidationsbesteuerung auch auf Anteilsinhaberebene (§ 30, 31 EStG) mit Tausch untergehender Anteile gegen Anteile der übernehmenden Körperschaft

Export - Verschmelzungen - Anteilsinhaberebene

BBG 2007 (ab 1.1.2007): § 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG

Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Ö an den Anteilen der übertragenden Körperschaft auf Grund des Anteilstausches eingeschränkt wird, gilt dieser Tausch iSd § 6 Z 14 lit a EStG an dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag. § 1 Abs 2 ist sinngemäß anzuwenden.

Beispiel:

Down - stream Verschmelzung der inländischen A-AG (mit ausländischen Aktionären) mit inländischer Tochter B- AG : die Beteiligung der A-AG an B-AG geht per Durchgangserwerb an die ausländischen Aktionäre – dadurch Einschränkung des Besteuerungsrechts Ö hinsichtl. Beteiligung an B.

Steuerpflicht der stillen Reserven in B-Beteiligung (EU u. Norwegen: Nichtfestsetzungskonzept)

Kein Problem bei up-stream Verschmelzung (aber GrESt, weg. Operativer Tochter?)

Import - Verschmelzungen

160b: Für Vermögensteile, bei denen auf Grund der Importverschmelzung das Besteuerungsrecht Ö entsteht:

- Steuerneutrale Aufwertung auf gemeinen Wert (§ 3 Abs 2 Z 2)
- Im Ausland entstandene stille Reserven bleiben bei späterer Realisierung von österreichischer Besteuerung ausgenommen

Entstehen einer Internationalen Schachtelbeteiligung

RZ 172/180:

- Bei Verschmelzung inländischer Körperschaften und verschmelzungsbedingter Vereinigung von bisherigen ausländischen Minderheitsbeteiligungen (unter 10 %) **entsteht** bei übernehmender Körperschaft eine **internationale Schachtelbeteiligung**
- Es tritt **zwingend die Steuerneutralität** dieser Beteiligung ein, eine Option zur Steuerpflicht (§ 10 Abs 3 KStG) ist nicht möglich
- Die Jahresfrist beginnt ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag zu laufen
- Die Steuerneutralität ist nur auf nach der Verschmelzung neu entstandene stille Reserven anwendbar
dh: Evidenthaltung der steuerhängigen stillen Reserven der vereinigten Beteiligungen getrennt voneinander notwendig (RZ 176)
- Bei steuerwirksamer TW-Afa ist BW fortzuführen, offene 1/7 laufen bei übernehmender Körperschaft weiter, Steuerhängigkeit der stillen Reserven bleibt evident (RZ 177)

Vereinigung von Internationalen Schachtelbeteiligungen

RZ 178:

- Bei verschmelzungsbedingter Vereinigung von **bestehenden internationalen Schachtelbeteiligungen**, die entweder steuerneutral oder steuerpflichtig sind, tritt keine Änderung der Eigenschaften gem § 10 Abs 3 Z 4 KStG ein.
- Bei späterem Zuerwerb einer Minderbeteiligung (unter 10 %) ist der Beteiligungszugang im Verhältnis des steuerneutralen und steuerpflichtigen Teiles zuzuordnen

RZ 180:

- Die Vereinigung einer bestehenden steuerwirksamen Schachtelbeteiligung mit einem Minderheitsanteil führt zur **Steuerwirksamkeit** der gesamten Beteiligung
- Die Vereinigung einer steuerneutralen Schachtelbeteiligung mit einem Minderheitsanteil führt zur **Steuerneutralität** der gesamten Beteiligung
- Kein neuer Fristenlauf
- Keine getrennte Betrachtung möglich

Umwandlungen nach Art II

- RZ 420: Errichtende Umwandlung - § 5 UmwG idF ÜbrÄG 2006
- Mind 90 % - Zustimmung, wenn 1 Gesellschafter oder verbundene Unternehmen vorliegen
- sonst 100 % Zustimmung
- Keine zwingende Beteiligungsidentität zwischen Kap.Ges und Nachfolge Pers.Ges
- Neue Pers.gesellschafter bis max. 10 % an Stelle der abfindungsberechtigten Gesellschafter

Gesellschafterwechsel

RZ 420: Varianten:

- Beitritt eines reinen Arbeitsgesellschafters (wie bisher – kein Art IV)
- Die abzufindenden Anteile werden von verbleibenden Gesellschaftern verhältnismäßig übernommen
- Die abzufindenden Anteile werden ganz oder zum Teil von neuen Gesellschaftern übernommen
- Es kommt zu keiner Abfindung von Minderheitsgesellschaftern aber zu einer Verschiebung der Bet.verhältnisse innerhalb der Gesellschaft bis zu 10 % des Nennkapitals
- Steuerliche Auswirkungen beim Verlustvortrag (RZ 574) und bei Mindeststeuer (RZ 562)

Umwandlung und Betriebserfordernis

RZ 457:

- Gem § 7 Abs 1 Betriebserfordernis am Stichtag und am Beschlusstag
 - Zwischen den Stichtagen ist auch betriebslose Zeit unbedenklich
- Bei erheblichen Unterschieden ist RZ 454 zu beachten
 - Prüfung unter Missbrauchsgesichtspunkten
- Veräußerung des Stichtagsbetriebes ist dem Rechtsnachfolger (PG oder Hauptgesellschafter) zuzurechnen
- Anteilsveräußerung durch einen Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum ist als Veräußerung eines Kapitalanteiles zu werten – RZ 464 (§ 30, § 31, allg. Steuerpfl. wenn im BV)

Wechsel Gewinnermittlungsart und MU-Anteil

RZ 514:

- Bei Umwandlung und Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 auf § 4 Abs 1 oder Abs 3 führt die Entnahme eines MU-Anteiles (mangels Zugehörigkeit zum betriebsnotwendigen Vermögen) nicht zu einem steuerwirksamen Entnahmetatbestand
 - Das Ausscheiden führt nicht zum Übergang in die außerbetriebliche Sphäre

Mindeststeuerverteilung

RZ 562:

- Abfindungsberechtigte und Neueintretende erhalten keine Mikö
- Verbleibende Gesellschafter erhalten Mikö nach Maßgabe der Stichtags-Beteiligung
- Unabhängig von einer umwandlungsbedingten Beteiligungsveränderung

Umwandlungen und Wirkungen auf KESt Abzug

RZ 565 a/656b:

- Inlands-Ausschüttungserträge und uU Auslands-Ausschüttungserträge (Auslands KESt-VO) der umzuwandelnden Kap.Ges nach dem Stichtag fallen nicht mehr unter die Beteiligungsertragsbefreiung § 10 Abs 1 KStG:
 - Ausschüttungsfiktion auf den Tag der Anmeldung, binnen 1 Woche KESt Abfuhr durch die Kap.Ges an Betriebsfinanzamt
 - KESt Forderung gegen Gesellschafter, sonst 32 % KESt

Umwandlungen und Wirkungen auf KESt Abzug

RZ 565 a/656b:

- Zinserträge der umzuwandelnden Kap.Ges nach dem Stichtag fallen bei rechts nachfolgenden natürlichen Personen nicht mehr unter KESt Befreiung (rückwirkender Wegfall der KESt Befreiungserklärung)
- To Do:
 - Rückwirkender Widerruf der Befreiungserklärung binnen 1 Woche nach Anmeldung beim FB
 - Für bereits ertragswirksame Zinserträge KESt Abfuhr binnen 1 Woche
 - Für noch nicht fällige Zinserträge: Kreditinstitut hat bei nächster Fälligkeit die KESt – Einbehaltungspflicht

Umwandlungen und Wirkungen auf KESt Abzug

RZ 565 a/656b:

- Für offene KESt-hängige vorbehaltenene Entnahmen (16 Abs 5 Z 2) tritt Ausschüttungsfiktion ein:
 - KESt Abfuhr binnen 1 Woche nach Tag der Anmeldung beim FB
 - Anschaffungskosten der Beteiligung an umzuwandelnder Kap.Ges erhöhen sich rückwirkend, und erhöhen steuerneutralen Buchgewinn
 - Forderung gegen Gesellschafter ihd KESt, sonst 32 % KESt

Umwandlungen und stille Beteiligungen

RZ 624

Beteiligung an übertragender Kap.Ges:

- Keine Fortsetzungsklausel: Ausscheiden zum Umwandlungsstichtag
 - mit Steuerpflicht gem § 24 EStG
 - Steuerneutral mit Realteilung
- Fortsetzungsklausel:
 - Wenn Beschränkung der stillen Bet auf Umwandlungskapital – steuerneutral
 - Wenn Beteiligung auch am Vermögen des Rechtsnachfolgers – Zusammenschluss notwendig, sonst Aufdeckung stiller Reserven § 24 Abs 7 EStG (verunglückter Zusammenschluss)

Einbringungen

§ 12 Positiver Verkehrswert

RZ 673/686:

- Keine Berücksichtigung echter Synergieeffekte (konkrete Situation)
- Unechte Synergieeffekte sind zu berücksichtigen (Effekte, die sich mit Vielzahl beliebiger Partner realisieren lassen)

Einbringung Trennung Beteiligung – Anschaffungsverbindlichkeit

- RZ 735: Anschaffungsverbindlichkeit für Beteiligung kann zurückbehalten oder mit eingebracht werden (keine zusammenhängende Behandlung von Aktivum und Passivum weil
 - § 16 Abs 5 Z 3 hat keine Bedeutung und bezieht sich nicht auf Einbringung von Kapitalanteilen
 - § 12 Abs 2 Z 3 letzter Satz geht als lex specialis vor
- Bei Zurückbehaltung der Anschaffungsverbindlichkeit im Privatvermögen, sind Zinsen nicht als nachträgliche Betriebsausgaben abzugsfähig (RZ 737)
- Bei Miteinbringung sind Zinsen als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG)

Einbringung Trennung Liegenschaft - Gebäude

- Zurückbehaltung betrieblich genutzter Liegenschaft bei Einbringung möglich (§ 16 Abs 5 Z 3)
 - Finanzierungszusammenhang zu beachten
- Trennung von Grund/Boden und Gebäude:
 - Einbringung Gebäude (im BV steuerhängig)
 - Zurückbehaltung Liegenschaft (Einbringender § 4 Abs 1/ § 4 Abs 3 Ermittler) mittels
 - Baurechtsvertrag
 - NEU: **grundbücherlich eingetragener - Dienstbarkeitsvertrag (RZ 694a)**

Grenzüberschreitende Einbringungen

RZ 860a bis 860 f:

- Beschreibung des Nichtfestsetzungskonzeptes bei grenzüberschreitenden Einbringungen, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechts Ö führen (im Verhältnis zu EU/EWR Staaten)
- Gem § 16 Abs 1 iVm § 1 Abs 2 UmgrStG findet Art III insoweit keine Anwendung, als das Besteuerungsrecht eingeschränkt wird

Grenzüberschreitende Einbringungen

RZ 860a bis 860 f:

- Antrag auf aufgeschobene Besteuerung ist im Jahr des Einbringungstichtages zu stellen
- Neben dem Nichtfestsetzungskonzept besteht die Sicherungseinrichtung des § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG
 - Die Gegenleistung (Anteile an der übernehmenden Gesellschaft) sind mit dem Buchwert der Sacheinlage zu bewerten
 - Die stillen Reserven in den Gegenleistungsanteilen bleiben steuerhängig
 - Wenn internationale Schachtelbeteiligung entsteht, ist die Beteiligung insoweit von der Steuerneutralität ausgenommen

Grenzüberschreitende Einbringungen

Anwendung des **Nichtfestsetzungskonzeptes**
(Einschränkung der Steuerhängigkeit) bei:

- (Teil)Betriebsübertragung mit betriebszugehörigen Beteiligungen
- Einbringung von betriebszugehörigen Beteiligungen iSd § 12 Abs 2 Z 3 von einer natürlichen Person, einer Personengesellschaft oder einer Körperschaft (ausgenommen unbeschränkt steuerpflichtige Kap.Ges oder Genossenschaft)
- Einbringung von nicht betriebszugehörigen Beteiligungen gem § 17 UmgrStG
- in das EU/EWR Ausland

Grenzüberschreitende Einbringungen

Beim **Export von Vermögensteilen** entsteht die Steuerschuld am Einbringungstichtag – **Nichtfestsetzungskonzept**

- Bei späterer Veräußerung oder sonstigem Ausscheiden des überführten Vermögens kommt es zur Festsetzung der Steuerschuld
- Bei Veräußerung/Ausscheiden nach 10 Jahresfrist: steuerfrei

Beim **Beteiligungsexport durch unbeschränkt steuerpflichtige Kap.Ges** entsteht am Einbringungstichtag keine Steuerschuld

- Durch **Sicherungskonzept § 20 Abs 7 Z 1** bleiben die stillen Reserven in den Gegenleistungsanteilen steuerhängig (Ausnahme von Steuerneutralität int. Schachtelbeteiligung)
- Versteuerung der stillen Reserven (BW – gemeiner Wert zum Einbringungstichtag) wenn eingebrachte Kapitalanteile in weiterer Folge veräußert werden oder sonst aus dem BV ausscheiden (RZ 860d)
- Keine 10 Jahresfrist für exportierte Beteiligungen durch unbeschränkt steuerpflichtige Kap.Ges

Grenzüberschreitende Einbringungen

Bei **Exporteinbringung internationaler Schachtelbeteiligungen** ist auf Option/Nichtoption abzustellen (RZ 860f)

- Einbringung **steuerneutraler** int. Schachtelbeteiligung – keine steuerlichen Folgen, wenn Gegenleistungsanteile unter 10 % -> Step up auf gemeinen Wert
- Einbringung **steuerhängiger** internationaler Schachtelbeteiligung: Sicherungskonzept und Besteuerung stiller Reserven bei Ausscheiden
- Scheidet Vermögen in Folge wegen steuerneutraler Umgründung innerhalb EU/EWR aus – keine Versteuerung (RZ 860e)

Einbringung – rückbezogene Maßnahmen

Persönlicher Anwendungsbereich

- Natürliche Personen: Z 1 – Z 3, bei Teilbetriebseinbringung auch Z 4
- § 7 Abs 3 Körperschaften: Z 4 und Z 5 (Z 4 auch dann wenn kein Betrieb verbleibt)
 - dh. keine bare/vorbehaltene Entnahme für KapGes (seit AbgÄG 2005, BBG 2007 endgültige Klarstellung)
- Z 3 bei Körperschaften nur, soweit sie außerbetriebliche Sphäre besitzen (zb Verein)

Entnahmen § 16 Abs 5 Z 1

Rückwirkende Sachentnahme eines Aktivums (RZ 909)

- Anders als bei Z 3 und Z 4 ist kein Finanzierungszusammenhang zu beachten
 - Verknüpfte Verbindlichkeit bleibt im BV und kann eingebracht werden
- Zurückbehaltung einer Verbindlichkeit
 - Anwendungsfall der Z 3, nicht Z 1
- Zurückbehaltung und Entnahme ins Privatvermögen – Zinsen sind nicht mehr abzugsfähig (RZ 924 und 737)

Vorbehaltene Entnahme § 16 Abs 5 Z 2

Berechnung (RZ 914):

- Höchstbetrag ermittelt sich in drei Schritten:
 - Basis: positiver VKW nach stand alone
 - Alle Veränderungen nach § 16 Abs 5 Z 1, Z 3, Z 4 und auch nicht rückbezogene Entnahmen sind zu berücksichtigen (wenn Saldo negativ)
 - Davon max. 50 %

Vorbehaltene Entnahmen nur mehr

- für natürliche Personen zulässig
- bei Spaltungen generell nicht mehr zulässig (Änderung § 33 Abs 5)

Vorbehaltene Entnahme

Ausschüttungsfiktion (§ 18 Abs 2 Z 1)

- Ausschüttungsfiktion für rückbezogene Bar/Sachentnahmen (Z 1) und vorbehaltene Entnahmen (Z 2)
- nicht für andere Korrekturen
- 25 % KEST- Pflicht, soweit durch die Veränderungen (§ 16 Abs 5) ein negativer Buchwert des einzubringenden Vermögens entsteht oder sich erhöht

Vorbehaltene Entnahme

- Rückwirkende Entnahmen iSd § 16 Abs 5 Z 1 u. 2 gelten im Ausmaß des negativen BW mit dem Tag der Anmeldung der Einbringung beim Finanzamt als ausgeschüttet (RZ 972b ff)
- KEST- Abfuhr:
 - Z 1 Entnahmen binnen 1 Woche nach Meldung gem § 13 Abs 1
 - Z 2 Entnahmen binnen 1 Woche nach Tilgung, Auflösung, Fusion, Umwandlung oder Spaltung
- Steuerliche AK des Einbringenden an übernehmender Körperschaft erhöhen sich ab Eintritt der Fälligkeit der Ausschüttungsfiktion

Vorbehaltene Entnahme

Mitunternehmerschaft:

- Bei Betriebs- oder Teilbetriebseinbringung kann jeder Mitunternehmer vorbehaltene Entnahmen auf Basis seines ihm zuzurechnenden anteiligen Verkehrswertes tätigen

KESt Einbehalt:

- Z 1: KESt von Barentnahme, Rückforderungsanspruch der übernehmenden Gesellschaft gegen Einbringenden ihd KESt
- Z 2: Tilgung umfasst den an Einbringenden bezahlten Betrag und die KESt (Zahlung: 75, KESt: 25, Tilgung daher: 100)

Vorbehaltene Entnahme

Veräußerung Anteil vor Tilgung (RZ 972f):

- spätere Tilgung löst unverändert KESt – Abfuhrverpflichtung aus, rückwirkendes Ereignis § 295a BAO – nachträgliche Berichtigung der Veräußerungsgewinnbesteuerung durch Ansatz höherer AK/BW im Zeitpunkt der Veräußerung

Unentgeltliche Übertragung der Beteiligung:

- Entweder Mitübertragung der Forderung oder
- Zurückbehalten der Forderung, dann kommt es zu Auseinanderfallen von Veräußerungs- und KESt Tatbestand

Vorbehaltene Entnahme

Alternativ zur KESt - Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 4 EStG (RZ 972i)

Nachträglicher Verzicht auf vorbehaltene Entnahme (RZ 972j):

- Doppelmaßnahme (Tilgung und Einlage):
 - KESt – Abfuhrverpflichtung tritt ein
 - Erhöhung der AK der Beteiligung durch Tilgung
 - Nochmalige Erhöhung der AK wegen Doppelmaßnahme (nachfolgende Einlage)
 - Frage: BMGL KESt bei Verzicht auf wertlose Forderung?/Erhöhung AK um werthaltigen Teil?

Finanzierungszusammenhang

§ 16 Abs 5 Z 3 und 4

„Unmittelbarer“ Zusammenhang (RZ 926a):

- Nur eindeutige Sachverhalte zb,
- Anschaffungskredite für Anlagevermögen
- Kredite zur Finanzierung vorhandener liquider Mittel, Wertpapiere
- Lieferverbindlichkeiten bei vorhandenen Warenvorräten
- bei Einbringung fremdfinanzierter Betriebe, Teilbetriebe, MU-Anteile (RZ 926d)

Nicht bei:

- mehrfach umgeschichtetem Kontokorrentkredit
- reinem Besicherungszusammenhang
zb. Grundstück dient als Sicherheit für Betriebsmittelkredit

Finanzierungszusammenhang

§ 16 Abs 5 Z 3 und 4

Bei Verstoß gegen Finanzierungszusammenhang (RZ 926c):

- Art III bleibt anwendbar
- Konsequenz: verdeckte Ausschüttung oder verdeckte Einlage

Spaltungen Art VI

Vorhandensein des spaltenden Vermögens (RZ 655)

- am Spaltungstichtag und
- Am Tag der Eintragung des Spaltungsbeschlusses in das Firmenbuch
(bisher: am Spaltungstichtag)

Abspaltung von nicht begünstigtem Vermögen (RZ 1656):

- isoliert: kein Art VI
- gemeinsam mit Betrieb/Teilbetrieb als gewillkürtes BV: Art VI
- gleichzeitige Abspaltung von begünstigtem/nicht begünstigtem Vermögen auf unterschiedliche Körperschaften: Art VI für begünstigtes Vermögen

Spaltungen Art VI

Aufspaltung und nicht begünstigtes Vermögen (RZ 1656):

- Art VI zur Gänze nicht anwendbar (Aufspaltung ist einheitlicher Vorgang)

Aufspaltung einer vermögensverwaltenden Kap.Ges nur steuerneutral

- wenn nur begünstigtes Vermögen (Beteiligungen, MU Anteile) übertragen werden
- Übertragung von Forderungen/Verbindlichkeiten/Liquide Mittel ist schädlich

Spaltungen Art VI

Rückbezogene Vermögensänderungen (RZ 1672 ff):

- Verschiebetechnik § 16 Abs 5 Z 4 möglich
 - Für Betriebe/Teilbetriebe
 - MU – Anteile: variable KK, Sonderbetriebsvermögen
 - Kapitalanteil: nur hinsichtlich der zum Stichtag offenen unmittelbar zuordenbaren Anschaffungsverbindlichkeit für Beteiligung
 - Finanzierungszusammenhang ist zu beachten (7 Jahresfrist)
- Neutrale (indifferente) Wirtschaftsgüter können dem verbleibenden oder zu übertragendem Vermögen **vor** Anwendung der Verschiebetechnik zugeordnet werden
- Ausschüttungen, Einlagenrückzahlungen, Einlagen gem § 16 Abs 5 Z 5
- Unzulässig: Vorbehaltene Entnahmen (§ 16 Abs 5 Z 2) seit AbgÄndG 2005
 - Verzinsung alter unbarbarer Entnahmen weiterhin steuerwirksam

Umgründung und Gruppenbesteuerung

- Gruppeninterne Umgründungen
- Hineinumgründung von Gruppenfremden
- Hinausumgründung auf Gruppenfremde

Auswirkung auf:

- Finanzielle Verbindung
- Firmenwertabschreibung
- Verlustvortrag
- Mindestdauer

Verschmelzung und Gruppenbesteuerung

Firmenwertabschreibung und Verwässerung (RZ 351)

- Im Falle einer Konzentrationsverschmelzung mit umtauschverhältnisbedingtem Absinken der Beteiligung am GM (Verwässerung) ändert sich die FWA am GM nicht, solange die ausreichende finanzielle Verbindung bestehen bleibt
- Verschmelzung einer ausländischen nicht der UG angehörige Körperschaft auf ein ausländisches GM (RZ 351d):
 - UG bleibt bestehen
 - Bei Verminderung Beteiligungsausmaß (Verwässerung) vermindert sich die Verlustzurechnung (Beteiligungsquote) ab dem Jahr, in dem die Verschmelzung wirksam wird

Verschmelzung und Gruppenbesteuerung

Finanzielle Verbindung – Verschmelzungen innerhalb der Unternehmensgruppe:

- Wegfall der ausreichenden Beteiligung
- UG bleibt bestehen, da über mittelbare Beteiligungen nahtlose Fortsetzung

Konzernverschmelzung und Mindestbestandsdauer (RZ 352):

- Konzernverschmelzung bei nicht abgelaufener Mindestbestandsdauer des zu verschmelzenden GM hindert Fortsetzung der UG nicht, übernehmendes GM muss Mindestbestandsdauer erfüllen

Bei up stream merger kann die laufende FWA an Beteiligung der übertragenden Gesellschaft nicht mehr fortgesetzt werden

Bei down stream merger geht

- FWA an der Beteiligung der übertragenden Gesellschaft unter
- FWA an Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft geht auf Anteilseigner – soweit Gruppenangehörig - über (Durchschleusung)

Verschmelzung und Gruppenbesteuerung

Verschmelzung eines GM auf GT (RZ 353 d):

- Verdichtung der UG, Regelungen zur up-stream Verschmelzung zu beachten (Untergang FWA)
- Vor/Außergruppenverluste des GM werden zu GT Verlustvorträgen (Verlustverrechnungsgrenze 75 %)
- Mindestbestanddauer: muss von übernehmendem GT erfüllt werden

Verschmelzung des GT auf ein GM (RZ 353 i)

- Bei unmittelbarer Beteiligung (down stream): Verdichtung der UG, GM wird zu GT, FWA geht wegen Anteilsdurchschleusung an Nicht-Gruppenangehörige unter
- Vortragsfähige Verluste des GT gehen auf GM als neuen GT über, bisherige Vor- oder Außergruppenverluste werden „normale“ vortragsfähige Verluste
- Bei mittelbarer Beteiligung (GT = Großmutter, aufnehmendes GM = Enkel): Anteilsdurchschleusung auf Zwischengesellschaft, diese wird GT, FWA auf Beteiligung an Zwischengesellschaft geht unter, FWA auf Beteiligung an Enkel wird fortgesetzt

Verschmelzung und Gruppenbesteuerung

Verschmelzung eines GM auf Gruppenfremden

- Ausscheiden aus UG (RZ 354): Beendigung FWA, Aufnahme der übernehmenden Körperschaft in UG bei ausreichender finanzieller Verbindung und Fortsetzung der FWA mangels Anschaffung/Veräußerung möglich

Verschmelzung des GT auf gruppenfremde Körperschaft (RZ 354d):

- Führt zur Beendigung der Gruppe (unabhängig von Konzentrations- und Konzernverschmelzung)
- Verlustvorträge des GT (eigene und übernommene) gehen nach § 4 auf übernehmende Körperschaft über
- Objektbezug der von GM zugerechneten Verluste ergibt sich aus mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen
- Verlustvorträge, die auf vor der Verschmelzung nach Ablauf der Mindestbestandsdauer durch Wegfall der Beteiligung auf ausgeschiedene GM entfallen, gehen nicht über
- Offene Verluste von ausländischen GM sind nachzuversteuern

Umwandlung und Gruppenbesteuerung

Umwandlung und Mindestbestandsdauer (RZ 620d, 620h/622):

- Bei **errichtender Umwandlung** scheidet das umgewandelte GM rückwirkend aus UG aus (wenn Mindestbestandsdauer nicht erfüllt - Rückabwicklung),
 - unabhängig ob zwei- oder mehrgliedrige UG
 - MU-Anteil, daher nur mehr quotenmäßige Ergebnisbeteiligung
 - mittelbare finanzielle Verbindung zur weiteren GM über Pers.Ges. möglich

Bei verschmelzender Umwandlung innerhalb Mindestbestandsdauer:

- keine Rückabwicklung bei mehrgliedriger UG, wenn übernehmendes GM/GT die Mindestbestandsdauer erfüllt
- Bei zweigliedriger Gruppe: Ende der UG

Umwandlung und Gruppenbesteuerung

Bei errichtender Umwandlung der Beteiligungskörperschaft:

- Ende der FWA der beteiligten Körperschaft, da MU – Anteil (RZ 620e)

Bei errichtender Umwandlung der beteiligten Körperschaft:

- Ende der FWA, da die Beteiligung von einer Personengesellschaft gehalten wird (RZ 474 KStR)

Errichtende oder verschmelzende Umwandlung des GT beendet die UG (RZ 622a)

Umwandlung und Gruppenbesteuerung

Errichtende oder verschmelzende Umwandlung eines ausländischen GM (RZ 621, 621b):

- Finanzielle Verbindung beendet mit Ablauf des Umwandlungstichtages
- In die UG übernommene Verluste, die noch nicht nachverrechnet wurden, sind von der beteiligten Körperschaft in dem WJ nachzuversteuern, in das der Umwandlungstichtag fällt
- Verluste nach Umwandlungstichtag fallen unter § 2 Abs 8 EStG

Einbringung und Gruppenbesteuerung

RZ 1245: Bei Anschaffung einer Beteiligung und nachfolgender Einbringung:

- übernehmende Gesellschaft hat mangels Anschaffungsvorgang keine FWA auf eingebrachte Beteiligung

RZ 1245a:

- Vermögens- und Beteiligungseinbringung innerhalb der Mindestdauer berührt die Gruppe nicht
- Bei (Teil)Betriebseinbringung oder MU-Anteilseinbringung durch Beteiligungskörperschaft endet oder vermindert sich FWA der beteiligten Körperschaft
- Verminderung nach Maßgabe des dem eingebrachten Teilbetriebes zuordenbaren FW
- Bei Schwesterneinbringung durch Beteiligungskörperschaft vermindert sich die FWA an einbringender Kap.Ges, keine Fortsetzung des verminderten Teiles an übernehmender Kap.Ges (da Konzernanschaffung)

Einbringung und Gruppenbesteuerung

- Bei Beteiligungseinbringung innerhalb der UG geht FWA objektbezogen auf das übernehmende GM über (RZ 1245c)
- Exporteinbringung einer mehr als 50 %igen Beteiligung an inländischem GM in ausländisches GM führt zum Ausscheiden des inländischen GM aus der UG (RZ 1245e)
- Bei Einbringung durch Gruppenfremde gegen Anteilsgewährung führt Abstockung der Beteiligung am übernehmenden GM (Verwässerung) nicht zur Reduktion der FWA (RZ 1245h)
 - Bei Reduktion auf 50 % oder weniger: Ausscheiden aus UG
 - eventuell Beteiligungsgemeinschaft
 - innerhalb Mindestbestandsdauer: Rückabwicklung

Einbringung und Gruppenbesteuerung

Einbringung durch Gruppenfremden in ein ausländisches GM mit umtauschverhältnisbedingter Beteiligungsverminderung an ausländischem GM (RZ 1245i):

- Keine Nachversteuerung offener ausländischer Verluste bei beteiligtem GM
- Übernahme zukünftiger Verluste entsprechend verminderter Beteiligungsquote

Einbringung einer GM - Beteiligung in Gruppenfremden (RZ 1245j):

- Ende der Zugehörigkeit des GM
- FWA an eingebrachter Beteiligung wird beendet oder vermindert
- finanziell ausreichende Gegenleistung kann zum Einbeziehen der übernehmenden Körperschaft in UG führen, aber: keine Fortsetzung der FWA möglich

Spaltung und Gruppenbesteuerung

- Gruppeninterne **Aufspaltung eines GM** zur Neugründung/Aufnahme führt zur nahtlosen Fortsetzung der UG mit neuen/übernehmenden Körperschaften (RZ 1786, 1786 b)
 - Fortsetzung der Mindestbestandsdauer durch übernehmende Körperschaften
 - Fortsetzung der FWA an übernehmenden Körperschaften nach Maßgabe des zuordenbaren FW
- Untergang der FWA bei up-stream Aufspaltung auf beteiligte Körperschaft (RZ 1786c)
- Down Stream Aufspaltung führt zur Durchschleusung der Anteile auf Beteiligungskörperschaft – Fortsetzung FWA (RZ 1786c)
- Aufspaltung des GT beendet die UG (RZ 1786e)

Spaltung und Gruppenbesteuerung

- (Teil)Betriebs-, oder MU- Anteilsabspaltung durch Beteiligungskörperschaft zur Neugründung (RZ 1786f) und zur Aufnahme (RZ 1786 h)
 - vermindert FWA, die spaltungsbedingt begründete Beteiligung kann keine FWA vermitteln (Keine Veräußerung/Anschaffung)
- Schwesternabspaltung (Betrieb/TB/MU-Anteil) mit Ab- und Aufstockung der Beteiligung
 - führt zur Verminderung FWA auf abspaltende Körperschaft, Differenz kann nicht auf übernehmende Körperschaft abgeschrieben werden
- Bei Teilabspaltung (RZ 1786f): Fortsetzung der FWA durch aufnehmende Körperschaft (da fiktive Gesamtrechtsnachfolge), bei Teilabspaltung Zerlegung der FWA nach VKW

Spaltung und Gruppenbesteuerung

Abspaltung zur Neugründung (RZ 1786f):

- übernehmende Körperschaft gehört ab Beginn der bestehenden UG zur Gruppe – keine neue Mindestbestandsdauer

Abspaltung des GT mit Anteilsgewährung an die Anteilsinhaber von GT (RZ 1786i):

- übernehmende Körperschaften können nicht in Gruppe einbezogen werden , die spaltungsveranlasst übertragenen Beteiligungen scheiden aus UG aus
- Abspaltung unter Verzicht auf Anteilsgewährung führt zum Einbeziehen der neuen Körperschaft in die UG

Abspaltung von begünstigtem Vermögen auf Fremde vermindert/beendet FWA

- wenn übernehmende Körperschaft in UG aufgenommen werden kann:
- Fortsetzung der FWA möglich (RZ 1787d)

Abspaltung der Beteiligung in Gruppenfremden beendet Gruppenzugehörigkeit des GM und damit FWA

- wenn übernehmende Körperschaft in Gruppe aufgenommen wird:
- Fortsetzung der FWA möglich

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Mag. Barbara Lauß
Manager, Tax

KPMG Alpen-Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft

Tel +43 (732) 6938-2343

blauss@kpmg.at
www.kpmg.at