



ÖGWT-Club

# Die Einbringung - alles Wesentliche auf einen Blick in Kurzform

---

Dr. Kornelia Waitz-Ramsauer, LL.M.

12. und 13.5.2009

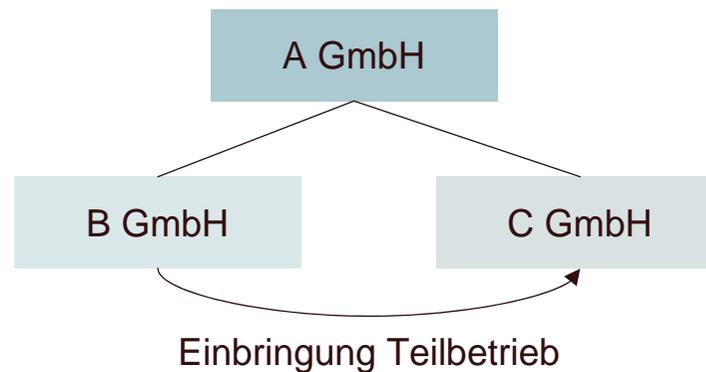


- Allgemeines
- Gesellschaftsrecht
- Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG
- Rückwirkende Korrekturen des einzubringenden Vermögens
- Verlustabzug
- Gruppenbesteuerung/Firmenwert
- Internationale Schachtelbeteiligung/Optionsmöglichkeit



- "Einbringung" ist ausschließlich ein **steuerrechtlicher Begriff**
  - Definition (§ 12 Abs 1 UmgrStG):
    - Auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages erfolgte
    - Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder Kapitalanteilen
    - auf eine übernehmende Körperschaft
    - gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.
- **Gesellschaftsrecht:** Keine unternehmens- und/oder gesellschaftsrechtliche Grundlagen

- Einzelrechtsnachfolge
- Beachtung von Gläubigerschutzbestimmungen sowie Rechtsprechung zur Einlagenrückgewähr



- Vermeidung Einlagenrückgewähr:
  - Zuschuss der A GmbH in die B GmbH
  - Sachdividende der B GmbH an die A GmbH
  - Ordentliche Kapitalherabsetzung B GmbH

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG (§ 12 Abs 1 UmgrStG)



- Vorliegen eines **schriftlichen Einbringungsvertrages**
- Vorliegen einer **Einbringungsbilanz** (Ausnahmen in § 15 UmgrStG)
- Vorliegen von **Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG**
- Vorliegen eines **positiven Verkehrswertes** des Einbringungsvermögens
- Tatsächliche Übertragung des Vermögens sowie **Zurechnung des Vermögens zum Einbringungstichtag** (§ 13 Abs 2 UmgrStG)
- Meldung der Einbringung bei der zuständigen Behörde binnen **9-Monatsfrist** (§ 13 Abs 1 UmgrStG)
- **Gegenleistung nach** Maßgabe des § 19 UmgrStG
- **Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs** (§ 16 Abs 1 iVm § 1 Abs 2 UmgrStG mit Ausnahmen)
- **Übernehmende Körperschaft**  
→ **Kumulatives Vorliegen** der Voraussetzungen

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG/ Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG



- **(Teil-)Betriebe iSd § 2 Abs 3 Z 1-3 EStG**
  - Selbständige organisatorische Einheit, die zur Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb dient
  - **NICHT:** bloße Besitzfunktionen, Holdingfunktionen, Vermögen einer nicht gewerblich tätigen vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Rz 692 UmgrStR)
- **Mitunternehmeranteile**
  - Ausschließlich Substanzbeteiligung, somit Beteiligung am Firmenwert und den stillen Reserven
  - Fixes und variables Kapitalkonto, sämtliche Gewinnverrechnungskonten, ausstehende Einlagen, Sonderbetriebsvermögen sowie Fremdkapital aus der entgeltlichen Anschaffung von Mitunternehmeranteilen
- **Beachte:**
  - Bilanz gem § 4 Abs 1 EStG bei Einbringung (Teil-)Betrieb oder MU-Anteil erforderlich
  - Wechsel der Gewinnermittlungsart bei §§ 4 Abs 3 bzw 17 EStG-Ermittler

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG/ Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG



## ● **Kapitalanteile**

- Einbringungsfähig sind nur
  - wesentliche Beteiligungen (25 %) oder
  - Beteiligungen, die die Stimmrechtsmehrheit der übernehmenden Gesellschaft vermitteln oder erweitern
- Einbringungsfähig ist auch das Fremdkapital, das ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Kapitalanteils aufgenommen wurde (sofern vertraglich vorgesehen)

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG/ Positiver Verkehrswert



- **Positiver Verkehrswert** des Einbringungsvermögens (§ 12 Abs 1 UmgrStG):
  - Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages
  - **Beachte:** Stand-alone-Betrachtung des einzubringenden Vermögens

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG/ Zurechnung



- **Zurechnung des Vermögens zum Einbringenden** und tatsächliche Übertragung auf die übernehmende Körperschaft (§ 12 Abs 1 UmgrStG):
  - Zurechnung zum Zeitpunkt des **Einbringungsstichtages** und zum **Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages** (wirtschaftliches Eigentum iSd § 24 BAO)
  - **Beachte:**
    - Umgründungsbedingte Vermögenserwerbe: Umgründungsplan!
    - bei Einbringung einer Mitunternehmerschaft: Beteiligungsverhältnisse dürfen sich zwischen Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht verändern (Rz 741 UmgrStR)

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG/ Gegenleistung (§ 19 UmgrStG)



- **Gegenleistung nach Maßgabe des § 19 UmgrStG:**
  - Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft
  - **Ausnahmen:**
    - Abfindung mit eigenen Anteilen durch die übernehmende Körperschaft
    - Abfindung mit bestehenden Anteilen durch die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft
    - Bare Zuzahlung durch die übernehmende Körperschaft, sofern diese zum Zweck der Rundung auf volle Beteiligungsprozentsätze erfolgt und die Zuzahlung nicht 10 % des gesamten Nennbetrags der neuen Anteile übersteigt
    - Aufgabe von Anteilen an der einbringenden Mitunternehmerschaft durch die übernehmende Körperschaft
    - Alleingesellschafterstellung des Einbringenden oder Übereinstimmung der Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und übernehmenden Körperschaft

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG/ Gegenleistung (§ 19 UmgrStG)



- **Beachte:**

- Anteilsabtretung hat spätestens 1 Monat nach der Meldung beim Finanzamt der übernehmenden Körperschaft zu erfolgen (Rz 1044 UmgrStR) → Verletzung der Anwendungsvoraussetzung
- Anteilsabtretung auch dann, wenn die Anteilsinhaber ein ihren Beteiligungsverhältnissen entsprechendes Vermögen einbringen (Rz 1046 UmgrStR)
- Keine Abfindung mit bestehenden Anteilen an der Muttergesellschaft der übernehmenden Körperschaft
- Anteilsgewährung trotz Alleingesellschafterstellung, wenn Einbringung auch bei ausländischen Anteilen eine Zu- oder Abschreibung auslöst
- Äquivalenzverletzung NICHT schädlich

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG/ Rechtzeitige Anmeldung der Einbringung



- **Binnen 9 Monaten ab Einbringungsstichtag**
  - Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das **Firmenbuch** der übernehmenden Körperschaft bzw
  - in den übrigen Fällen Meldung der Einbringung bei dem gem § 58 BAO für die **übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt**
- **Beachte:**
  - **Ausländische übernehmende Körperschaft:** Anmeldung bei dem für den Einbringenden zuständigen Wohnsitz-, Sitz- oder Lagefinanzamt (§ 13 Abs 1 UmgrStG)
  - **Beilage der Meldung:** Einbringungsvertrag, Jahres- oder Zwischenabschluss sowie Einbringungsbilanz
    - Nachfrist von 2 Wochen für Fehlen des Jahres- oder Zwischenabschlusses oder der Einbringungsbilanz (Rz 791 UmgrStR)
- **Tipp:**
  - Aufnahme einer Fristenklausel im Einbringungsvertrag (tatsächliche Vermögensübertragung am Tag der fristgerechten Anmeldung beim Firmenbuchgericht bzw bei der zuständigen Abgabenbehörde)

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG/ Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs (§ 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG)



- Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven und eines allfälligen Firmenwerts des zu übertragenden Vermögens → Art III UmgrStG kommt **NICHT** zur Anwendung
- **Steueraufschub:** Bei Einbringung in eine EU oder norwegische Gesellschaft Steueraufschub bis zum Ausscheiden des übertragenden Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft
- **Beachte:**
  - **Antrag** in der Erklärung des Jahres, in das der Einbringungstichtag fällt
  - **Kein Steueraufschub** bei Übertragung von unentgeltlich erworbenen unkörperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens
  - Verjährungsfrist von 10 Jahren anwendbar!

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG/ Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs (§ 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG)

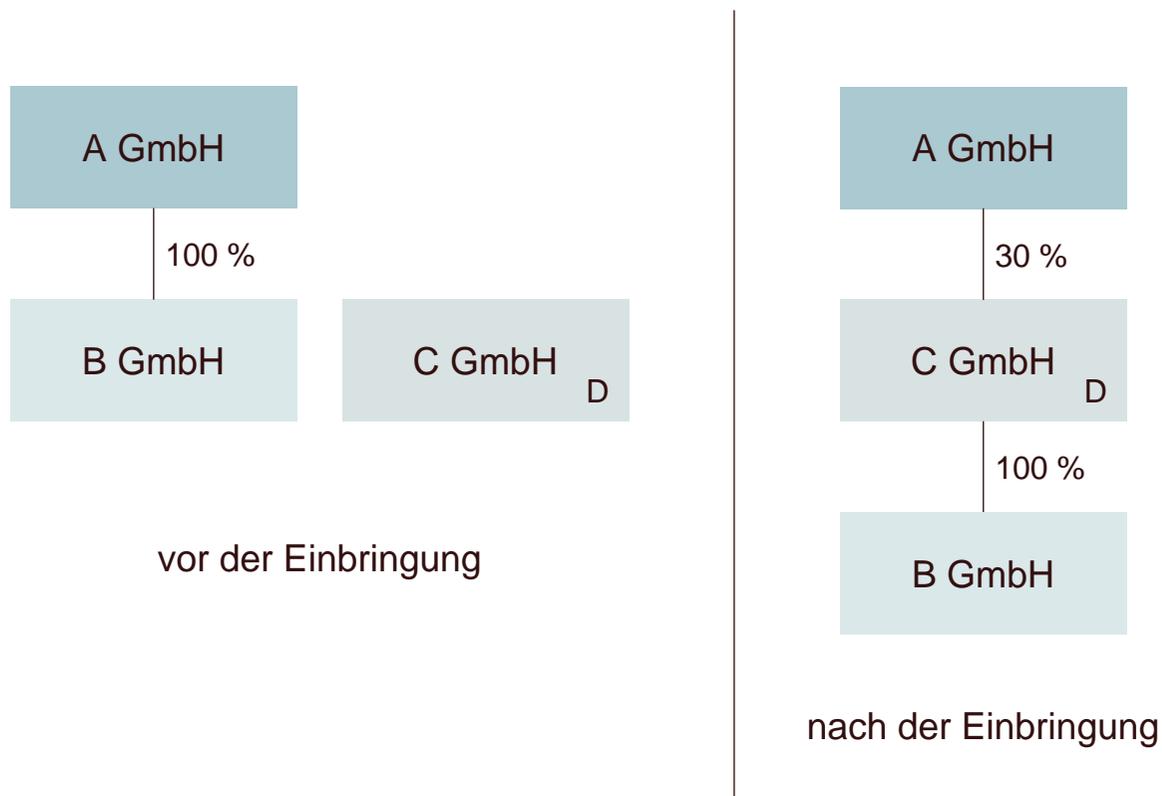


- **Ausnahme der Nichtanwendbarkeit von Art III UmgrStG**  
(§ 16 Abs 1 3. Satz UmgrStG):
    - Einbringung von Kapitalanteilen
    - durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft
    - in eine EU-Gesellschaft
- Buchwerteinbringung → Steuerhängigkeit der stillen Reserven in den Anteilen der übernehmenden Körperschaft und in der übernehmenden Körperschaft selbst

# Anwendungsvoraussetzung Art III UmgrStG/ Keine Beschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs (§ 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG)



- Beispiel Ausnahme Einbringung Kapitalanteile:



# Rückwirkende Korrekturen des einzubringenden Vermögens (§ 16 Abs 5 UmgrStG)



- Folgende Möglichkeiten:
  - Rückbeziehung von im Rückwirkungszeitraum tatsächlich getätigten Einlagen und Entnahmen (Z 1)
  - Rückbeziehung von vorbereiteten aber noch nicht getätigten und daher vorbehaltenen Entnahmen durch Einstellen einer Passivpost (Z 2)
  - Rückbeziehung des Zurückbehaltens von Anlagevermögen samt mit ihnen unmittelbaren zusammenhängendem Fremdkapital als Entnahmetatbestand und von Verbindlichkeiten als Einlagetatbestand (Z 3)
  - Rückbeziehung des Zurückbehaltens von Wirtschaftsgütern samt mit ihnen unmittelbar zusammenhängendem Fremdkapital im verbleibenden Betrieb des Einbringenden als Entnahmetatbestand oder der Zuführung desselben als Einlagetatbestand (Z 4)
  - Rückbeziehung von Gewinnausschüttungen, Gesellschaftereinlagen ohne Einlagenrückzahlungen auf das einzubringende Vermögen einer Körperschaft (Z 5)

# Rückwirkende Korrekturen des einzubringenden Vermögens (§ 16 Abs 5 UmgrStG)



- **Beachte:**

- Maximale Höhe der vorbehaltenen Entnahme 50 % der Summe aus positivem Verkehrswert und negativem Saldo der rückwirkenden Veränderungen
- Bei negativem Buchwert des einzubringenden Vermögens → gilt als ausgeschüttet (§ 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG)
- Zurückbehaltung von Anlagevermögen nur mit dem unmittelbar zusammenhängenden Fremdkapital

# Verlustabzug (§ 21 UmgrStG)



- Betroffen sind Verlustvorträge des zu übertragenden Vermögens und Verlustüberträge der übernehmenden Körperschaft
- Grundsatz des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs
- **Beachte:**
  - Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens am Einbringungsstichtag (nicht notwendig am Tag der Meldung der Einbringung)
  - Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens zum Einbringungsstichtag mit demjenigen zum Zeitpunkt des Entstehens des Verlustes → NICHT bei Umfangsminderung der betriebswirtschaftlichen Kriterien um 75 %!
  - Keine Doppelverlustverwertung bei verbundenen Körperschaften (Teilwertabschreibung)

# Einbringung und Gruppenbesteuerung

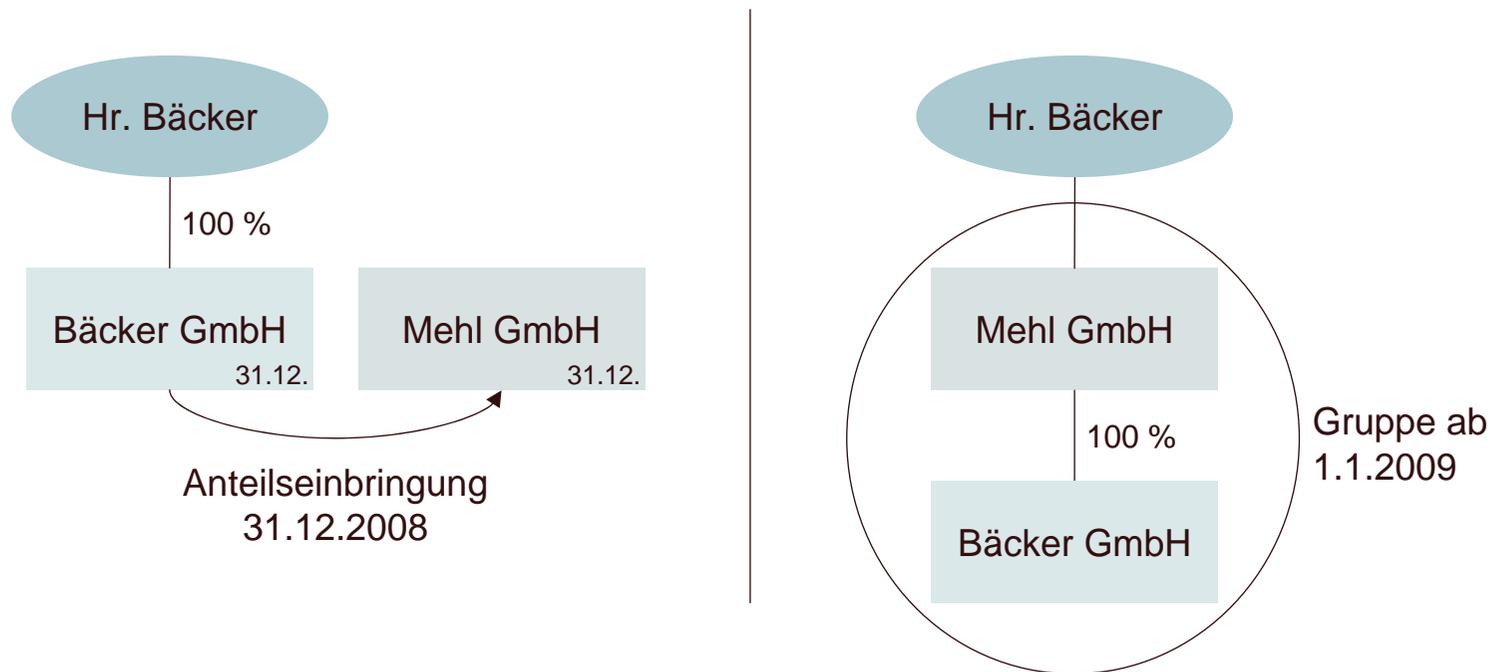


- Entstehung bzw Erweiterung einer Unternehmensgruppe
- Fortbestand der Unternehmensgruppe
- Firmenwertabschreibung
- Verlustvorträge

# Einbringung und Gruppenbesteuerung



- Entstehung bzw Erweiterung einer Unternehmensgruppe
  - Rückbezogene Herstellung einer finanziellen Verbindung ist möglich
  - Beispiel:





- Fortbestand der Unternehmensgruppe
  - Einbringung innerhalb der Gruppe grundsätzlich keine Sprengung der Gruppe (Rz 1245a UmgrStR)
  - **Beachte:**
    - Durch Einbringung eines Gruppenfremden → Gruppenmitglied (GM) oder Gruppenträger muss nach wie vor mehr als 50 % halten (Rz 1245h UmgrStR)
    - Bei Einbringung eines GM in ein ausländisches GM → Ausscheiden des inländischen GM!

# Einbringung und Firmenwertabschreibung/ Gruppenbesteuerung



- Firmenwertabschreibung auf
    - Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft zur Unternehmensgruppe und
    - Zugehörigkeit des Betriebs oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt (§ 9 Abs 7 3. Teilstrich KStG)
  - **Beachte:**
    - Umgründungsveranlasste Minderung der Beteiligung, an der die Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde oder
    - Auslagerung eines Teils des der Firmenwertabschreibung anlassgebenden Vermögens
- **Verminderung der Firmenwertabschreibung**
- Verwässerung der Beteiligung führt nicht zur Reduzierung der Firmenwertabschreibung (Rz 351 UmgrStR)

# Einbringung und Firmenwertabschreibung/ Gruppenbesteuerung

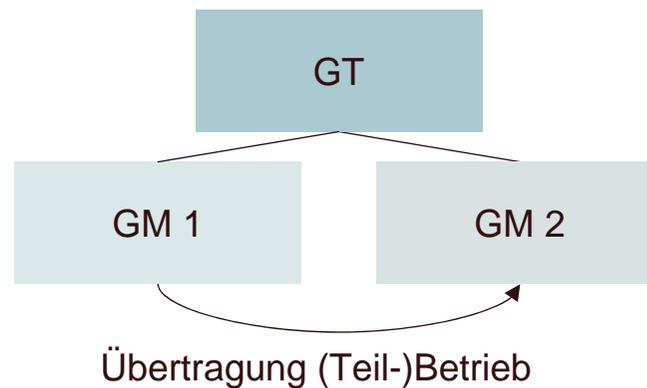


- Nachversteuerung der bereits geltend gemachten Fünfzehntelbeträge, wenn
  - firmenwertabgeschriebene Beteiligung umgründungsbedingt untergeht oder
  - firmenwertabgeschriebene Beteiligung zur Abfindung der Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft verwendet wird (§ 9 Abs 7 letzter Teilstrich KStG)

# Einbringung und Firmenwertabschreibung/ Gruppenbesteuerung



- **Side stream-Einbringung eines Teilbetriebes**



- Firmenwertabschreibung ist entsprechend dem abgespaltenen Verkehrswert **abzustocken** und kann nicht bei GM 2 fortgeführt werden (Rz 1245a UmgrStR)
- dasselbe würde bei einer down stream-Einbringung durch GM 1 gelten

**Beachte:** andere Beurteilung bei **side stream-Abspaltung!**

# Einbringung und Verlustvorträge/ Gruppenbesteuerung



- Übertragung von GM auf GM: keine Qualitätsänderung der Verlustvorträge
- Übertragung von GM auf GT: Vor- und Außergruppenverluste des GM → Gruppenverlustvorträge (Achtung: 75 % Grenze)
- Übertragung von GT auf GM:
  - Verlustvorträge während Gruppenzeit → sofort verrechenbare Verlustvorträge des GM
  - Alle anderen Verlustvorträge → Außergruppenverluste des GM (100 % verrechenbar!)
- **Beachte:**
  - Objektbezug der Verlustvorträge beim GT = Beteiligung am GM!

# Einbringung und Optionsmöglichkeit

## Internationale Schachtelbeteiligung



- Laut BMF keine Anschaffung iSd § 10 Abs 3 Z 1 KStG → **keine Optionsmöglichkeit**
- Laut Lehre **Optionsmöglichkeit bei einbringungsgeborenen Anteilen (idS auch UmgrStR)!**
- **Entstehung internationale Schachtel: STEUERNEUTRALITÄT**
- **Vereinigung steuerneutraler mit steuerwirksamer Schachtel: keine Änderung der Eigenschaften**
- **Vereinigung steuerwirksamer Schachtel mit Minderheitsanteil: STEUERPFLICHTIG**