



ÖGWT-Club Update Umgründungssteuerrecht

Dr. Kornelia Waitz-Ramsauer, LL.M.
10. und 17.5.2011

www.oegwt.at

„Wir verbinden - Menschen und Wissen.“

Vortragsinhalt



- Steuerrecht
 - Gesetzliche Neuerungen
 - Salzburger Steuerdialog 2010
 - Exkurs: Verlustvortrag in der Gruppe
- Gesellschaftsrecht
 - GesRÄG 2011

Update Umgründungssteuerrecht

1

Steuerrecht

Gesetzliche Neuerungen

Gesetzliche Neuerungen im Überblick

- **Materiell-rechtliche Änderungen** im UmgrStG vor allem durch
 - Abgabenänderungsgesetz 2010 („**AbgÄG 2010**“)
 - Budgetbegleitgesetz 2011 („**BBG 2011**“)
- **Auswirkungen:**
 - **Umgründungen mit Auslandsbezug** (insbesondere Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung)
 - **Neugestaltung der Ausschüttungsfiktion** bei Umwandlungen

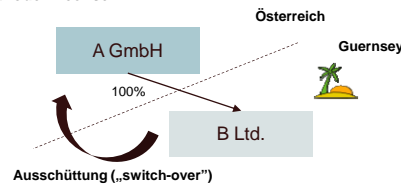
Gesetzliche Neuerungen
Verschmelzung:
Ausschüttungsfiktion bei Import-Verschmelzungen (I)



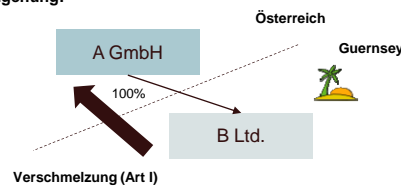
● **Grundproblem:**

- Ausschüttungen von ausländischen (passiven) Gesellschaften aus Niedrigsteuereuländern unterliegen sogenanntem „**switch-over**“ (Wechsel von Befreiungs- zur Anrechnungsmethode; § 10 Abs 4, 5 KStG).
- **Umgehung** des „switch-overs“ mittels **Thesaurierung der Gewinne** im Ausland und anschließender **Import-Verschmelzung** der ausländischen Tochter auf die österreichische Mutter.

Methodenwechsel:



Umgehung:



Update Umgründungssteuerrecht

4

Gesetzliche Neuerungen
Verschmelzung:
Ausschüttungsfiktion bei Import-Verschmelzungen (II)



● **AbgÄG 2010: § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG neu**

- Einführung einer **Ausschüttungsfiktion bei Import-Verschmelzungen**
- Kommt nur dann zur Anwendung, sofern eine **Ausschüttung** der übertragenden Gesellschaft **zum Verschmelzungstichtag** dem **Methodenwechsel** iSd § 10 Abs 4, 5 KStG unterliegen würde.
- **Unterschiedsbetrag** zwischen **Reinvermögen** und **eingezahltem Nennkapital** der ausländischen Tochtergesellschaft
- **Fiktive Ausschüttung unterliegt „Methodenwechsel“** nach § 10 Abs 4, 5 KStG (gegebenenfalls Anrechnung ausländischer Steuer)
- Verschmelzungsbeschluss **nach dem 30.6.2010**

Update Umgründungssteuerrecht

5



● **Kritik**

- Unterschiedsbetrag zwischen Reinvermögen und eingezahltem Nennkapital
- Im Gegensatz zur umwandlungsbedingten Ausschüttungsfiktion mindern daher Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG die Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsfiktion nicht.
- **Praxistipp:** Vor einer unter § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG fallenden Importverschmelzung sollten Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften im Rahmen einer Einlagenrückzahlung steuerneutral an die Muttergesellschaft zurückgeführt werden.

● **Beachte**

- **Ausschüttungsfiktion** nach § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG erfasst **nur** Verschmelzung der ausländischen Tochter auf inländische Mutter (**up-stream**).
- Verschmelzung der ausländischen Tochter auf inländische Schwester vom Wortlaut des § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG **nicht erfasst (side-stream)**.



● **Beispiel**

- Die **bulgarische B-OOD** (vergleichbar einer GmbH) wird zum 31.12.X0 auf die **inländische Ö-AG** importverschmolzen. Die Ö-AG ist zu 100 % an der B-OOD beteiligt. Der **Unternehmensschwerpunkt der bulgarischen B-OOD** liegt überwiegend in der **Erzielung von Passiveinkünften** (insbesondere Einnahmen aus Zinsen und aus der Veräußerung von Beteiligungen), die auf Ebene der B-OOD der **bulgarischen Körperschaftsteuer iHv 10 %** unterliegen. Zum Verschmelzungsstichtag besteht das Vermögen der B-OOD nur mehr aus liquiden Mitteln, welche aus den thesaurierten Gewinnen der vergangenen Jahre resultieren. Die der Verschmelzung zugrunde gelegte Bilanz der B-OOD zum 31.12.X0 weist ein **Reinvermögen iHv 1.000** und ein **Nennkapital iHv 100** aus.
- Da Ausschüttungen der B-OOD zum Verschmelzungsstichtag dem Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG unterliegen würden, gilt aufgrund des § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG idFd AbgÄG 2010 im Zuge der Importverschmelzung ein **Betrag iHv 900 (Differenz zwischen Reinvermögen zum 31.12.X0 und Nennkapital)** als mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages (1.1.X1) als **offen ausgeschüttet**. Infolge des **Methodenwechsels** (§ 10 Abs 4 KStG) unterliegen die 900 bei der Ö-AG der KöSt iHv 25 %, wobei die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende bulgarische Körperschaftsteuer auf die entstehende inländische Steuerschuld anzurechnen ist (§ 10 Abs 6 KStG).

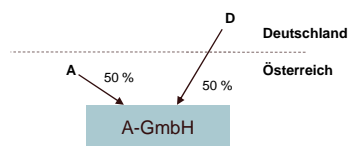


● § 9 Abs 1 Z 3 UmgrStG idFd AbgÄG 2010

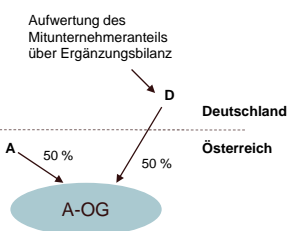
- Entstehen des österreichischen Besteuerungsrechts am Mitunternehmeranteil ausländischer Anteilshaber
- Aufwertung der Mitunternehmeranteile in Ergänzungsbilanz (= anteilige stille Reserven der WG, Firmenwert als Differenzgröße).
- „Klarstellung“ durch AbgÄG 2010, dass Werte bis zur späteren Realisierung des Anteils fortzuführen sind:
 - Keine laufende AfA über Ergänzungsbilanz
 - Keine anteilige Abschreibung bei Ausscheiden von Vermögen aus der Gesellschaft
- In Ergänzungsbilanz eingestellter Aufwertungsbetrag kann nur bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils gewinnmindernd berücksichtigt werden.



Ausgang:



Ziel:



Errichtende Umwandlung (Art II)



- **Allgemeines**

- Zweck ist die **Herstellung der „materiellen Einmalbesteuerung“** der von Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne (25 % KöSt + 25 % KESt = 43,75 % Gesamtbelastung).
- Thesaurierte Gewinne der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft gelten mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses beim Firmenbuch als an den Rechtsnachfolger offen ausgeschüttet („**Ausschüttungsfiktion**“).
- Die auf den fiktiven Ausschüttungsbetrag entfallende KESt ist innerhalb von einer Woche nach Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch zu erklären und zu entrichten (§ 96 Abs 1 Z 1 EStG).



- **Ausschüttungsfiktion - ALT**

- Berechnungsschema (Rz 548 ff):
 - + Reinvermögen
 - offene Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum
 - Einlagenrückzahlungen im Rückwirkungszeitraum
 - eingezahltes und eingefordertes Nennkapital
 - + im Nennkapital enthaltene Gewinnteile
 - + Nachzuersteuernde Gewinnteile aus Vorumgründungen
 - Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988 ohne Einlagenteile des Nennkapitals
 - Gewinnteile aus Wirtschaftsjahren vor dem 1. Jänner 1989

- = fiktiver Ausschüttungsbetrag



● **Ausschüttungsfiktion - NEU**

- **BBG 2011:** umfassende Neugestaltung der umwandlungsbedingten Ausschüttungsfiktion (§ 9 Abs 6 UmgrStG)
- **Regelungslücken** sollen beseitigt werden, die aus Sicht der Finanzverwaltung zu steuerpolitisch unerwünschten Gestaltungsmöglichkeiten geführt haben.
- Ausgangsbasis: unternehmensrechtliches Eigenkapital der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft zum Umwandlungsstichtag, welches durch bestimmte Kürzungen (§ 9 Abs 6 Z 1 lit a UmgrStG) bzw Hinzurechnungen (§ 9 Abs 6 Z 1 lit b UmgrStG) zu adaptieren ist.
- Positive Bemessungsgrundlage erforderlich. Eine gesonderte steuerliche Erfassung einzelner Zurechnungspunkte hat nicht zu erfolgen (EB zur RV BBG 2011).



● **Bemessungsgrundlage - NEU:**

Eigenkapital lt. unternehmensrechtlicher Schlussbilanz zum Umwandlungsstichtag

abzgl. Kürzungen iSd § 9 Abs 6 Z 1 lit a UmgrStG:

- Einlagen des Gesellschafters (Teilstriche 1 bis 5 und Teilstrich 8)
- Offene Ausschüttungen der umgewandelten Gesellschaft (Teilstriche 6 und 7)
- Buchgewinne der umgewandelten Gesellschaft (Teilstriche 9 bis 12)

zzgl. Zurechnungen iSd § 9 Abs 6 Z 1 lit b UmgrStG:

- Als Einlagen erfasste Gewinnanteile aus Vorumgründungen (Teilstrich 1)
- Buchverluste aus Vorumgründungen, an denen die umzuwandelnde Gesellschaft als übertragende Gesellschaft teilnimmt (Teilstrich 2)
- Buchverluste aus Vorumgründungen, an denen die umzuwandelnde Gesellschaft als übernehmende Gesellschaft teilnimmt:
- Übernahme des Vermögens zu Buchwerten nach § 202 Abs 2 UGB (Teilstrich 3)
- Übernahme des Vermögens mit dem beizulegenden Wert nach § 202 Abs 1 UGB (Teilstrich 4)
- Nicht erfasste Gewinnanteile aus Personengesellschaft (Teilstrich 5)
- Buchverluste aus dem Erwerb eigener Anteile (Teilstrich 6)

= fiktiver Ausschüttungsbetrag



● **Berechnung im Detail:**

– **Ausgangspunkt:**

- Eigenkapital laut unternehmensrechtlicher Schlussbilanz, die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt wurde - **keine Änderung**

– **Kürzungsbeträge (§ 9 Abs 6 Z 1 lit a UmgrStG):**

- **TS 1:** Eingezahltes und eingefordertes Nennkapital - **keine Änderung**
- **TS 2:** Kapitalrücklagen - **keine Änderung**
- **TS 3:** Rücklagen gem § 225 Abs 5 UGB, soweit aus Kapitalrücklagen gebildet - **keine Änderung**
- **TS 4, 5:** Partizipations- und Genussrechtskapital - **keine Änderung**
- **TS 6, 7:** Offene Ausschüttungen (bzw Einlagenrückzahlungen) nach dem Umwandlungsstichtag - **keine Änderung**
- **TS 8:** Beträge, die aus gewinnerhöhend aufgelösten Kapitalrücklagen stammen, soweit sie nicht ausgeschüttet worden sind oder nach dem Umwandlungsstichtag ausgeschüttet werden - **Klarstellung**



● **Berechnung im Detail:**

– **Kürzungsbeträge (Fortsetzung):**

- Buchgewinne, die
 - **TS 9, 10:** durch eine umgründungsbedingte Vermögensübertragung (Einbringung, Abspaltung) oder Vermögensübernahme (Verschmelzung up-stream, Aufspaltung) entstanden sind und nicht unter einen anderen Teilstrich fallen, soweit sie nicht ausgeschüttet worden sind oder nach dem Umwandlungsstichtag ausgeschüttet werden.
 - **TS 11:** aufgrund einer Kapitalherabsetzung vor der Umwandlung entstanden sind, soweit sie nicht ausgeschüttet oder in eine Kapitalrücklage eingestellt worden sind - **keine Änderung**
 - **TS 12:** durch die Bewertung von umgründungsbedingt erlangten Gegenleistungsanteilen entstanden sind, soweit sie nicht offen ausgeschüttet worden sind oder nach dem Umwandlungsstichtag ausgeschüttet werden.

Beispiele: Muttergesellschaft überträgt einen Kapitalanteil in eine Tochtergesellschaft und bewertet die neuen Gegenleistungsanteile bzw „Zuschreibungsanteile“ unternehmensrechtlich mit dem höheren beizulegenden Wert.



- **Berechnung im Detail:**

- **Hinzurechnungsbeträge (§ 9 Abs 6 Z 1 lit b UmgrStG):**

- **TS 1:** Gewinnanteile, die aufgrund einer der Umwandlung vorangegangenen Umgründung (Verschmelzung, Aufspaltung) im Eigenkapital enthalten sind.

Anmerkung: Änderung zur geltenden Rechtslage - Gewinnanteile sind auch dann zu berücksichtigen, wenn sie nicht im Nennkapital enthalten sind (zB in der Kapitalrücklage).

- **TS 2:** Buchverluste, die aufgrund einer Vermögensübertragung im Rahmen einer Umgründung (Einbringung, Abspaltung) vor der Umwandlung entstanden sind:

Anmerkung: Diese Zurechnung ersetzt materiell die Bestimmung des § 9 Abs 6 Satz 2 UmgrStG aF. Abweichend von der bisherigen Regelung bezieht sich die „**Nacherfassung**“ **nicht mehr** auf die im Zuge der Vorumgründung **übernehmende** sondern die **übertragende Gesellschaft**.



- **Berechnung im Detail:**

- **Hinzurechnungsbeträge (Fortsetzung):**

- **TS 3, 4:** Beträge, die aufgrund einer Vermögensübernahme im Rahmen einer Umgründung (Verschmelzung, Einbringung, Realteilung, Spaltung) vor der Umwandlung infolge einer steuerneutralen Bewertung nach § 202 Abs 1 und 2 UGB bis zum Umwandlungsstichtag unternehmensrechtlich aufwandswirksam geworden sind. Ausgenommen sind Buchverluste, die bereits der einbringungsbedingten Ausschüttungsfiktion nach § 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG (ab 1.2.2006) unterlegen sind.

Anmerkung: Daraus resultierende unmittelbare (Buchverluste) oder mittelbare (AfA) Aufwendungen sind zwar steuerneutral (MWR), mindern jedoch das unternehmensrechtliche Jahresergebnis und somit eine allfällige Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsfiktion nach § 9 Abs 6 UmgrStG. Mit **BBG 2011** erfolgt deshalb **Hinzurechnung derartiger Beträge zur Bemessungsgrundlage**.

Gesetzliche Neuerungen
Umwandlung:
Ausschüttungsfiktion - NEU (IX)



- **Berechnung im Detail:**
 - **Hinzurechnungsbeträge (Fortsetzung):**
 - **TS 5:** Gewinnanteile aus Personengesellschaften, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden, aber noch nicht erfasst sind (§ 122, 168 UGB)
 - **TS 6:** Buchverluste aus dem Erwerb eigener Anteile
- **Zeitlicher Geltungsbereich**
 - Neufassung der Ausschüttungsfiktion ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beschlossen werden.
 - Kürzungen und Zurechnungen sind nur zu berücksichtigen, soweit
 - sie nach dem 31.12.2007, längstens jedoch zehn Jahre **vor dem Umwandlungsstichtag** bzw
 - **nach dem Umwandlungsstichtag** wirksam geworden sind

Gesetzliche Neuerungen
Umwandlung:
Ausschüttungsfiktion - NEU (X)



- **Beispiel:**
 - A bringt seinen Betrieb (Buchwert: 200) zum 31.12.2004 in die ihm zur Gänze gehörende A-GmbH ein. A tätigt dabei eine unbare Entnahme iSd § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG iHv 800. Der Buchwert des eingebrachten Betriebs unter Berücksichtigung der unbaren Entnahme beträgt somit -600. In der A-GmbH wird das übernommene Vermögen zu Buchwerten angesetzt (§ 202 Abs 2 UGB). Der daraus resultierende Buchverlust iHv -600 wird als Firmenwert aktiviert (§ 202 Abs 2 Z 2 UGB) und über 6 Jahre abgeschrieben. Ab 2005 erfolgt somit jährlich eine (steuerneutrale) Abschreibung iHv 100, die in das unternehmensrechtliche Jahresergebnis eingeht.
 - Mit Stichtag 31.12.2010 wird die A-GmbH verschmelzend auf A umgewandelt. Der diesbezügliche Beschluss erfolgt am 5.5.2011. Nach dem Umwandlungsstichtag wurde noch eine offene Ausschüttung iHv 1.000 beschlossen.



● **Beispiel:**

Schlussbilanz A-GmbH zum 31.12.2010			
Anlagevermögen:		Stammkapital	2.000
Fw (§ 202 Abs 2 UGB)	0	Kapitalrücklage	3.000
Sonst. Anlagevermögen	6.000	Gewinnrücklage	700
		Bilanzgewinn	1.300
Umlaufvermögen		Fremdkapital	2.000
	3.000		9.000
	9.000		



● **Lösung - Ausschüttungsfiktion ALT:**

- **Berechnung des fiktiven Ausschüttungsbetrages (§ 9 Abs 6 UmgrStG alt):**

Eigenkapital lt. unternehmensrechtlicher Schlussbilanz zum Umwandlungsstichtag	7.000
- eingezahltes und eingefordertes Nennkapital	-2.000
- sonstige Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG (=Kapitalrücklagen)	-3.000
- rückbezogene Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs 4 UmgrStG)	-1.000
= fiktiver Ausschüttungsbetrag	1.000

- Ein **Ausgleich für die Minderung der Bemessungsgrundlage** durch die Abschreibung des umgründungsbedingt aktivierten Firmenwertes (§ 202 Abs 2 UGB) in den Jahren 2005 bis 2010, war **in § 9 Abs 6 UmgrStG alt nicht vorgesehen.**



● **Lösung - Ausschüttungsfiktion NEU:**

– **Berechnung des fiktiven Ausschüttungsbetrages
(§ 9 Abs 6 UmgrStG neu):**

Eigenkapital lt. unternehmensrechtlicher Schlussbilanz zum Umwandlungsstichtag	7.000
- Stammkapital (§ 9 Abs 6 Z 1 lit a TS 1 UmgrStG)	-2.000
- Kapitalrücklage (§ 9 Abs 6 Z 1 lit a TS 2 UmgrStG)	-3.000
- offene Ausschüttung nach dem Stichtag (§ 9 Abs 6 Z 1 lit a TS 6 UmgrStG)	-1.000
+ Abschreibung FW iSd § 202 Abs 2 UGB (§ 9 Abs 6 Z 1 lit b TS 3 UmgrStG)	300
= fiktiver Ausschüttungsbetrag	1.300

– **Anmerkung:**

- Die Abschreibungen des einbringungsbedingt aktivierten Firmenwerts der Jahre 2008, 2009 und 2010 iHv insgesamt 300 sind dabei der Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsfiktion hinzuzurechnen (§ 9 Abs 6 Z 1 lit a TS 3 UmgrStG).
- Die Abschreibungen der Jahre 2005, 2006 und 2007 sind jedoch nicht zu berücksichtigen, da die Modifikationen der Bemessungsgrundlage nach § 9 Abs 6 idFdBG 2011 nur Zeiträume nach dem 31.12.2007 betreffen.



● **Lösung - Ausschüttungsfiktion NEU:**

– **Variante 1:**

- Sofern der Buchverlust aus der Einbringung nicht aktiviert wird, sondern 2005 sofort zur Gänze in das Jahresergebnis eingeht, wäre bei einer späteren Umwandlung mit Stichtag 31.12.2010 keine Zurechnung zur Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsfiktion vorzunehmen, da der einbringungsbedingte Buchverlust zur Gänze in einem Zeitraum vor dem 1.1.2008 wirksam geworden ist.

– **Variante 2:**

- A bringt seinen Betrieb nicht zum 31.12.2004, sondern zum 31.12.2006 in die A-GmbH ein. In diesem Fall wäre die unbare Entnahme im Ausmaß von 600 bereits der fiktiven Gewinnausschüttung nach § 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG idFdBG 2005 unterlegen. Bei einer späteren Umwandlung der A-GmbH unterliegen die Abschreibungsbeträge iZm dem einbringungsbedingt aktivierten Firmenwert nicht nochmals der Ausschüttungsfiktion nach § 9 Abs 6 UmgrStG.



- **Grundsätzliches:**

- Konzept der „Buchwertfortführung“ knüpft an die doppelte Steuerhängigkeit der stillen Reserven an („**Verdoppelung der stillen Reserven**“)
- Grundsatz: **Steuerhängigkeit des eingebrachten Vermögens** und **Steuerhängigkeit der Gegenleistungsanteile**
- Bei Einbringungen mit Auslandsbezug kann es daher in bestimmten Fällen zu einer Durchbrechung des Grundsatzes der Buchwertfortführung kommen (sogenannter „**Aufwertungszwang**“).
- Hierbei wird zwischen der:
 - Einschränkung des **Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen** (§ 16 Abs 2 UmgrStG), und der
 - Einschränkung des **Besteuerungsrechts am Einbringungsvermögen** (§ 16 Abs 1 UmgrStG) unterschieden.



- **Einschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen:**

- Drittstaat (§ 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG):
 - Verlust des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen führt zur **zwingenden Gewinnrealisierung**.
- EU-Mitgliedstaat/Norwegen (§ 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG):
 - Verlust des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen führt zu **keiner unmittelbaren Gewinnrealisierung** (§ 16 Abs 2 Z 1 iVm Abs 1 UmgrStG).
 - **AbgÄG 2010:** Uneingeschränkte Buchwertfortführung nur mehr dann möglich, wenn das **Besteuerungsmaß der Republik Österreich am eingebrachten Vermögen nicht eingeschränkt** wird.
 - Auswirkungen vor allem für einbringende **natürliche Personen** die in EU-Mitgliedstaat/Norwegen ansässig sind.



- **AbgÄG 2010: Einschränkung des „Besteuerungsausmaßes“**

- Betrifft Einbringung eines inländischen Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils in in- oder ausländische Körperschaft durch natürliche Person, welche in EU-Mitgliedstaat oder Norwegen ansässig ist.
- Besteuerungsausmaß bei Veräußerung des eingebrachten Vermögens:
 - **Vor Einbringung:** Progressiver ESt-Tarif (beschränkte Steuerpflicht)
 - **Nach Einbringung:** Linearer KöSt-Tarif (un- bzw beschränkte Steuerpflicht)
- Künftig Besteuerung im Ausmaß der wegfallenden „Gesellschafterebene“ („Sondersteuersatz“ iHv 25 % nach § 27a Abs 1 iVm § 27 Abs 3 EStG)
- **Nichtfestsetzung auf Antrag möglich.**
- Nach *Mayr* Festsetzung der Steuer, entweder
 - bei Veräußerung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft durch Einbringenden, oder
 - bei Veräußerung des eingebrachten Vermögens durch übernehmende Gesellschaft



- **Beispiel:**

- Der in Deutschland ansässige A bringt zum 31.12.X0 seinen Mitunternehmeranteil an der österreichischen AB-KG in die österreichische XY-GmbH ein und erhält hierfür von dieser neue Anteile. Der steuerliche Buchwert des eingebrachten Mitunternehmeranteils beträgt zum Einbringungsstichtag 100, der gemeine Wert 500. A veräußert die erhaltenen Gegenleistungsanteile an der übernehmenden Körperschaft im Jahr X6 um 800.
- *Variante:* Die übernehmende Körperschaft veräußert den eingebrachten Mitunternehmeranteil bereits im Jahr X5 um 600.



- **Beispiel (Lösung):**

- Die stillen Reserven im Mitunternehmeranteil wären vor der Einbringung im Fall einer Veräußerung durch A dem progressiven Einkommensteuertarif unterlegen, nach der Einbringung bei der übernehmenden XY-GmbH jedoch nur mehr in Höhe des 25%igen KöSt-Satzes steuerhängig.
- Es kommt somit im Zuge der Einbringung zu einer Beschränkung des Besteuerungsausmaßes der Republik Österreich, obwohl das grundsätzliche Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen weiterhin Österreich zusteht.
- Mangels Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen kann die Einschränkung des Besteuerungsausmaßes in diesem Fall nicht durch die zweite Besteuerungsebene ausgeglichen werden.
- Deshalb kommt es nach § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG iVm § 1 Abs 2 UmgrStG zu einer Besteuerung der stillen Reserven des eingebrachten Mitunternehmeranteils im Ausmaß der wegfallenden Gesellschafterebene. Die sich hieraus ergebende ESt von 100 (= 25 % von 400) wird jedoch auf Antrag vorläufig nicht festgesetzt.



- **Beispiel (Lösung, Fortsetzung):**

- Demgegenüber übernimmt die XY-GmbH den Mitunternehmeranteil zum Buchwert von 100.
- Veräußert A seinen Gegenleistungsanteil an der XY-GmbH im Jahr X8, wird die ESt iHv 100 nachträglich festgesetzt. Auf Ebene der XY-GmbH kommt es zu keiner Realisierung der stillen Reserven im Mitunternehmeranteil an der AB-KG.
- *Variante:*
Veräußert die XY-GmbH den Mitunternehmeranteil an der AB-KG bereits im Jahr X6 um 600, unterliegen die dadurch aufgedeckten stillen Reserven iHv 500 (= 600 - 100) auf Ebene der XY-GmbH der KSt iHv 125 (= 25 % von 500). Gleichzeitig kommt es bei A zur Festsetzung der Steuerschuld iZm der damaligen Einbringung des Mitunternehmeranteils iHv 100 (= 25% von 400).

Steuerrecht

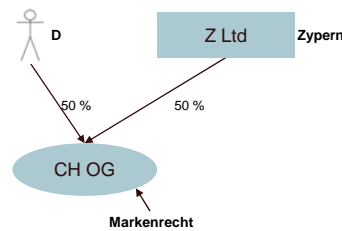
Salzburger Steuerdialog 2010

- **Zusammenschluss zu einer KG, Einlage der Arbeitskraft**

- *Sachverhalt:* Zusammenschluss zu einer KG, wobei Frau H ihren Hotelbetrieb einbringt. Beim Herrn S ist vorgesehen, dass dieser seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Herr S bekommt 49 %, Frau H 49 % an der KG, wobei die restlichen 2 % Frau S bekommt, die eine Bareinlage tätigt.
- *Frage:* Steuerneutraler Zusammenschluss?
- *Lösung BMF:* auch derjenige, der nichtbegünstigtes Vermögen überträgt, muss dieses innerhalb der 9-Monats-Frist leisten (UmgrStR Rz 1373). Das bloße Versprechen einer künftigen Arbeitsleistung kann nicht innerhalb der 9-Monats-Frist erbracht werden. Anwendungsvoraussetzung des Art IV UmgrStG verletzt - die stillen Reserven des Hotelbetriebes sind aufzudecken.

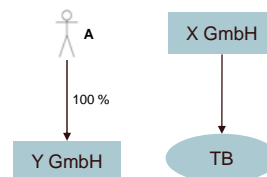
● **Mitunternehmeranteileinbringung in eine ausländische Körperschaft - Antrag auf Nichtfestsetzung**

- *Sachverhalt:* D bringt seinen gesamten Mitunternehmeranteil an der CH OG in die Z Ltd ein. Dadurch kommt es zur Anwachsung des Vermögens der CH OG. Als Gegenleistung erhält Herr D Anteile an der Z Ltd.
- *Lösung BMF:* keine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich, da eine Betriebsstätte in Österreich verbleibt.
 - Thema Markenrecht: Überführung in Stammhaus? In diesem Fall § 6 Z 6 lit b S 3 EStG (unkörperliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens). 65 % des Fremdvergleichwertes sind sofort zu besteuern. Für 35 % könnte eine Nichtfestsetzung beantragt werden.



● **Schenkung einer Kapitalgesellschaft und die Konsequenzen umgründungssteuerrechtlicher Äquivalenzverletzungen**

- *Sachverhalt:* Die X-GmbH bringt ihren Teilbetrieb in die Y-GmbH ein und übernimmt Anteile an der Y-GmbH, die höher sind als der Wert des eingebrachten Vermögens.
- *BMF-Meinung:* KStR Rz 668: unentgeltliche Zuwendungen an Körperschaften stellen eine steuerpflichtige Betriebseinnahme dar. Sofern die gewährte Gegenleistung um mehr als 50 % vom tatsächlichen Wert des eingebrachten Vermögens abweicht, ist eine solche steuerpflichtige Betriebseinnahme gegeben.

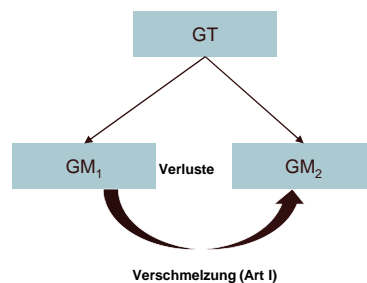


Steuerrecht

Exkurs: Verlustvortrag in der Gruppe

Exkurs: Verlustvortrag in der Gruppe

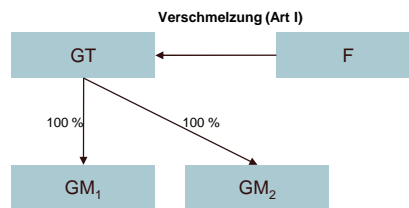
- **Frage:** Konsequenzen für den Verlustvortrag des Gruppenträgers?
- **Ansicht Mayr** (RdW 2010, 536): „Gruppenbezogene“ Betrachtung - sofern kein verlustverursachender Betrieb auf Ebene GM 1 vorhanden ist, Kürzung der Verlustvorträge auf Ebene Gruppenträger.



Exkurs: Verlustvortrag in der Gruppe



- **Frage:** Objektbezug in der Gruppe: Beteiligung oder Betrieb maßgeblich?
- UmgrStR Rz 354d: Beteiligung an den Gruppenmitgliedern
- **Ansicht Mayr** (RdW 2010, 536): Vorhandensein des verlustverursachenden Betriebes/Teilbetriebes



Gesellschaftsrecht GesRÄG 2011



- Geplantes Inkrafttreten 1.7.2011
- Veröffentlichung des Verschmelzungsvertrages in elektronischer Form in der Edikts-Datei (§ 221a Abs 1a AktG)
- Börsennotierte Gesellschaften: Halbjahres-Finanzbericht statt Zwischenbilanz (§ 221 Abs 4 AktG)
- Verschmelzung mit Kapitalerhöhung (Verschmelzung zur Aufnahme) oder Verschmelzung zur Neugründung: stets **Sacheinlageprüfung** (§ 223 Abs 2 und § 233 Abs 3 AktG). Früher: nur wenn keine Buchwertübernahme oder falls Buchwert lag unter dem Ausgabekurs
- Up-stream-Verschmelzung: Keine HV der Tochtergesellschaft notwendig (§ 332 Abs 1a AktG)



- Analoge Regelung zur Edikts-Datei und zum Halbjahres-Finanzbericht (§ 7 Abs 1a und Abs 3a SpaltG)
- Vorstandsbericht in der HV bzw GV über jede wesentliche Änderung der Vermögens- und Ertragslage (§ 7 Abs 6 SpaltG)
- Gerichtlicher Anspruch auf Sicherheitsleistung der Gläubiger (§ 15 Abs 3 SpaltG)
- VerhältnismäÙende Spaltung zur Neugründung: **vereinfachte Spaltung** möglich, dh kein Spaltungsbericht Vorstand, keine Spaltungsprüfung, keine Prüfung durch den Aufsichtsrat und keine Zwischenbilanz (§ 16a SpaltG). Dies gilt **nicht für die verhältnismäÙende Spaltung** zur Aufnahme.
- Up-stream-Spaltung zur Aufnahme: keine HV/GV der Tochtergesellschaft (§ 17 Z 7 SpaltG)