

# Aktuelles zum Umgründungssteuerrecht

---

## Umgründungen und Gruppenbesteuerung

StB Dr. Kornelia Waitz-Ramsauer, LL.M.  
KPMG



Update Umgründungsrecht 2012,  
25.4.2012



1

## Gruppe Wesentliche Fragestellungen iZm Umgründungen

---

- Was passiert mit der Gruppe?
- Was passiert mit der Firmenwertabschreibung?
- Wie werden betroffene Verlustvorträge behandelt?
- Besonderheiten bei ausländischen Gruppenmitgliedern?



Update Umgründungsrecht 2012,  
25.4.2012



2

## Gruppe Rechtsquellen Umgründung

- **§ 9 Abs 5 Satz 3 KStG:** „Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilsüberträge und Anteilsübertragungen iSd Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgeblich.“
- **§ 9 Abs 5 Satz 4 KStG:** „Vermögensübertragungen innerhalb einer Unternehmensgruppe ändern nicht die Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.“
- **Keine gesetzliche Regelung im UmgrStG**
- **Regelungen in den UmgrStR:**
  - Art I: Rz 349ff
  - Art II: Rz 619ff
  - Art III: Rz 1244ff
  - Art IV: Rz 1493ff
  - Art V: Rz 1635ff
  - Art VI: Rz 1785aff



## Gruppe Entstehung I

- **Rückbezogene Herstellung einer finanziellen Verbindung durch Umgründung möglich (§ 9 Abs 5 Satz 3 KStG)**
- **Auf Gesellschaftsebene**
- **Auf Gesellschafterebene:**
  - **Art I UmgrStG - § 5 Abs 1 UmgrStG (idF BBG 2007)**
  - **Art III UmgrStG - § 20 Abs 1 UmgrStG**
  - **Art VI UmgrStG - § 36 Abs 1 und § 37 Abs 2 UmgrStG (idF BBG 2007)**
- **Klarstellung durch UmgrStR-Wartungserlass 2011, dass für Verschmelzungen und Spaltungen mit Stichtag nach dem 31.12.2006 die Rückwirkungsfiction gilt (UmgrStR Rz 349b)**

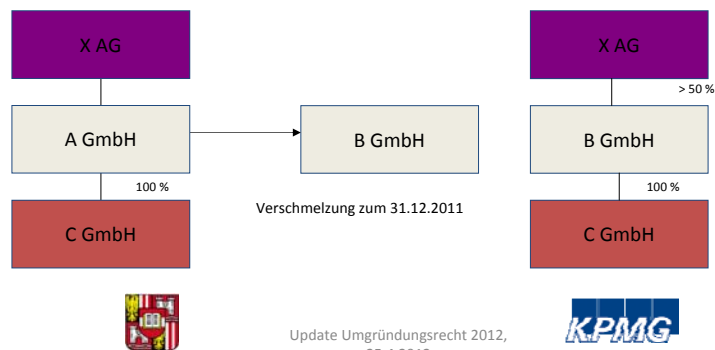


## Gruppe Entstehung II

- **Verschmelzungsbedingte Errichtung:**

- Unternehmensgruppe mit X AG als GT rückwirkend per 1.1.2012 möglich, da
- Ausgabe der Gesellschafteranteile rückwirkend
- Übernahme des Vermögens rückwirkend

- **Dasselbe gilt bei einer Einbringung/Spaltung der Anteile an der A GmbH in die B GmbH**



Update Umgründungsrecht 2012,  
25.4.2012

5

## Gruppe Bestand der Unternehmensgruppe I

- **Fortbestand der Unternehmensgruppe:**

- Sofern die **finanzielle Verbindung aufrecht** bleibt (mehr als 50 %)
- Sofern der **GT nicht untergeht** (außer Down-Stream-Merger auf Gruppenmitglied) - kritisch zum Untergang der Gruppe bei Verschmelzung GT auf gruppenfremde Gesellschaft: *Siller/Stefaner*, RdW 2011, 630ff (GT-Stellung kein höchstpersönliches Recht)
- Sofern zumindest ein **GT und ein GM** bestehen bleiben (Voraussetzung einer 2er Gruppe)
- Grundsätzlich 3-Jahresfrist unbeachtlich (Fortlauf der Fristen) → Achtung: errichtende Umwandlung binnen 3-Jahresfrist: Rückabwicklung der Gruppe

- **Keine Änderungen bzw Neuerungen durch UmgrStR-Wartungserlass 2011**



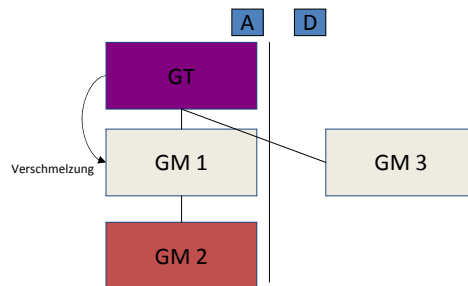
Update Umgründungsrecht 2012,  
25.4.2012



6

## Gruppenbesteuerung Bestand der Unternehmensgruppe II

- **Verschmelzung innerhalb der Gruppe (Rz 352 UmgrStR):**
  - Gruppe bleibt bestehen (GM 1 wird GT) → Verschmelzung innerhalb der 3-Jahresfrist: übernehmendes Gruppenmitglied muss Mindestbestandsdauer erfüllen; keine Behaltefrist für das übernommene Vermögen.
  - Wenn GM 2 nicht vorhanden wäre, würde nur GM 1 (als GT) und ausländisches GM 3 übrig bleiben. Meines Erachtens auch hier Fortbestand der Gruppe.
  - Sprengung bei Verschmelzung einer Zweiergruppe (Rz 354c UmgrStR)



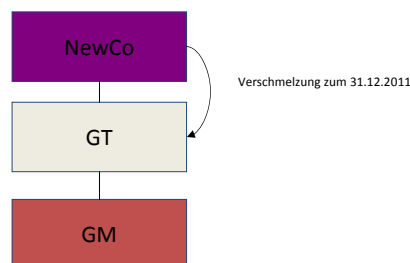
Update Umgründungsrecht 2012,  
25.4.2012



7

## Gruppenbesteuerung Bestand der Unternehmensgruppe III

- **Verschmelzung außerhalb der Gruppe (Rz 354 UmgrStR):**
  - Verschmelzung NewCo auf GT (down-stream): Gruppe bleibt bestehen (Rz 351 UmgrStR: GT übernimmt Vermögen von NewCo)
  - Verschmelzung GT auf NewCo (up-stream): Gruppe geht unter (Rz 354d UmgrStR; wenn binnen der Dreijahresfrist - rückwirkende Auflösung)



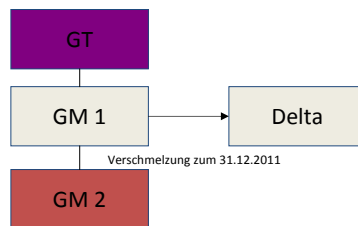
Update Umgründungsrecht 2012,  
25.4.2012



8

## Gruppenbesteuerung Bestand der Unternehmensgruppe IV

- **Verschmelzung außerhalb der Gruppe (Rz 354 UmgrStR):**
  - rückwirkender Anteilserwerb gem § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG zum 1.1.2012
  - Fortführung der Gruppe möglich
  - Sprengung der Gruppe im Falle der Verschmelzung des GT



## Gruppenbesteuerung Bestand der Unternehmensgruppe V

- **Einbringung innerhalb der Gruppe (Rz 1245a UmgrStR)**
  - keine Sprengung der Gruppe
- **Einbringung durch einen Gruppenfremden (Rz 1245h UmgrStR)**
  - keine Sprengung der Gruppe, sofern das GM oder der GT am übernehmenden GM nach wie vor über 50 % hält
- **Spaltung innerhalb der Gruppe (Rz 1786ff UmgrStR):**
  - Grundsätzlich keine Sprengung der Gruppe (auch wenn auf- oder abspaltendes Gruppenmitglied die Mindestzugehörigkeit am Spaltungsstichtag noch nicht erfüllt)
  - Sprengung der Gruppe, sofern der Gruppenträger entweder zur Neugründung bzw Aufnahme aufgespalten wird (Rz 1786d und 1786e UmgrStR)
- **Gruppenfremde Spaltung (Rz 1787d und 1787e UmgrStR):**
  - Analog zur Verschmelzung



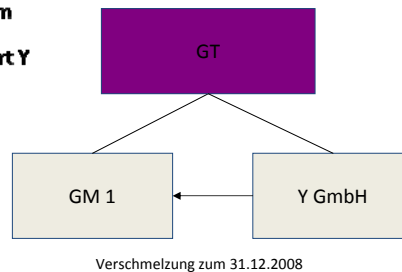
## Gruppenbesteuerung Firmenwertabschreibung / Grundsätze

- **Firmenwertabschreibung (verpflichtend)**
    - Beteiligungserwerb an betriebsführender unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaft
    - Über 15 Jahre auf die Dauer der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe begrenzt
    - Ausschluss bei konzerninternen Erwerben
    - Kürzt (erhöht) den steuerlichen Buchwert der Beteiligung (dh Nachversteuerung bei nachfolgender Veräußerung des Targets)
  - **Bemessungsgrundlage**  
**Anschaffungskosten**
    - hr Eigenkapital
    - stille Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen
- begrenzt mit 50 % der Anschaffungskosten



## Gruppe Begründung der Firmenwertabschreibung

- **KEINE rückwirkende FW-AfA möglich (KEIN Anschaffungsvorgang)**
- **UmgrStR Rz 351 (NEU Wartungserlass 2011)**
  - Erwerb der Y GmbH zum 1.9.2009
  - Verschmelzung der Y GmbH mit GM 1 zum 31.12.2008
  - Im Jahr 10 FW-AfA hinsichtlich Firmenwert Y GmbH



## Gruppe

### Fortführung der Firmenwertabschreibung I

- **§ 9 Abs 7 3. Teilstich KStG:** „Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.“
- **Das heißt:**

Sofern die firmenwertabgeschriebene Beteiligung aus der Unternehmensgruppe ausscheidet **ODER** Teil(Betriebe) der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung aus der Unternehmensgruppe ausscheiden (kleinste betriebliche Einheit ist der Teilbetrieb) kann keine Firmenwertabschreibung fortgeführt werden.
- Eine Verwässerung der Beteiligung führt NICHT zur Reduzierung der Firmenwertabschreibung - Vornahme jedoch nur solange eine ausreichende finanzielle Verbindung bestehen bleibt



## Gruppe

### Fortführung der Firmenwertabschreibung II

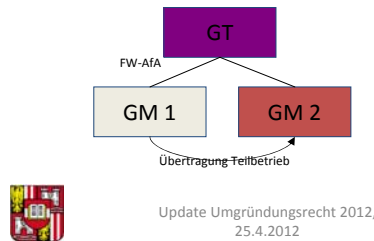
- **Umgründung innerhalb der Gruppe**
  - Grundsätzlich Fortführung der FW-AfA (KStR Rz 460)
  - Ausnahmen:
    - Betriebsübertragung durch Zusammenschluss in Mitunternehmerschaft (UmgrStR Rz 1493)
    - Übertragung firmenwertabgeschriebene Beteiligung durch Zusammenschluss in Mitunternehmerschaft (UmgrStR Rz 1493)
    - **Side-stream-Einbringung** eines (Teil)Betriebs (Rz 1245a UmgrStR)



## Gruppe

### Fortführung der Firmenwertabschreibung III

- **Einbringung / Abspaltung eines Teilbetriebs**
  - **Side-stream-Abspaltung (Rz 1786f UmgrStR):**
    - Anteilige Verminderung der FW-AfA bezüglich GM 1
    - Fortführung FW-AfA bezüglich Teilbetrieb bei GM 2
    - Keine Nacherfassung der bereits geltend gemachten FW-AfA
  - **Side-stream-Einbringung (Rz 1245a UmgrStR):**
    - Anteilige Verminderung der FW-AfA bezüglich GM 1
    - Keine Fortführung FW-AfA bezüglich Teilbetrieb bei GM 2 (Unterschied zur Abspaltung)!!
    - Keine Nacherfassung der bereits geltend gemachten FW-AfA
  - **Exkurs: Abspaltung bzw. Einbringung des Teil(Betriebs) von GM 1 in GT**
    - **Laut Finanz: Nachversteuerung der bereits geltend gemachten FW-AfA (strittig!)**

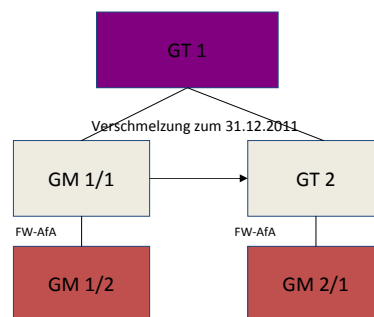


15

## Gruppe

### Fortführung der Firmenwertabschreibung IV

- **Umgründung auf Gruppenfremden bzw andere Gruppe:** Fortführung der FW-AfA nur dann, wenn die übernehmende Körperschaft jener Gruppe beiträgt, in der die FW-AfA begründet wurde (KStR Rz 461)
  - Frage wie der Gesetzeswortlaut „Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe“ ausgelegt wird.
  - Literatur pro Fortführung der FW-AfA (*Damböck, Plott, Puchner*)
  - BMF: Beginn einer „neuen“ FW-AfA bei Umgründung mit Gesamtrechtsnachfolge in „neuer“ Gruppe



16



## Gruppe

### Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung I

- **§ 9 Abs 7 letzter Teilstrich KStG idF AbgSiG 2007:** „Gehen Beteiligungen, auf die eine Firmenwertabschreibung vorgenommen wurde, umgründungsbedingt unter oder werden sie zur Abfindung der Anteilshaber der übertragenden Körperschaft verwendet, sind abgesetzte Fünftelbeträge zum Umgründungsstichtag steuerwirksam nachzuerfassen, soweit der Nacherfassungsbetrag im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der abgeschriebenene Beteiligung Deckung findet. Tritt an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung umgründungsbedingt die Beteiligung an einer übernehmenden Körperschaft, hat die Nacherfassung erst dann zu erfolgen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft umgründungsbedingt untergeht.“
- **Das heißt:**
  - Bei umgründungsbedingtem Untergang der Beteiligung oder (**up-stream-Verschmelzung oder Aufspaltung**)
  - bei Abfindung der Anteilshaber der übertragenden Körperschaft mit firmenwertabgeschriebener Beteiligung (**down-stream-Verschmelzung**)
  - sind die bereits geltend gemachten Fünftelbeträge nachzuersteuern.
- Tritt umgründungsbedingt die Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an die Stelle der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung, Nacherfassung erst beim Untergang der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft (**Verschmelzung auf Schwester- oder Nichtengesellschaft**).
- **Nacherfassungsbetrag** ist mit Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Verkehrswert der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung begrenzt.
- **Achtung:**
  - **Keine zeitliche Begrenzung**
  - **Verlustvortragslücke, da 75 % Regelung** gilt (§ 2 Abs 2b Z 3 EStG)



Update Umgründungsrecht 2012,  
25.4.2012

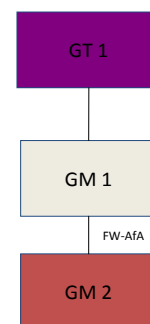


17

## Gruppe

### Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung II

- **Up-stream-Verschmelzung GM 2 auf GM 1 :**
  - Nachversteuerung der bereits geltend gemachten FW-AfA
  - Dasselbe gilt bei einer Up-Stream Aufspaltung
- **Umwandlung GM 2 in Personengesellschaft:**
  - Nachversteuerung der bereits geltend gemachten FW-AfA
- **Down-stream-Verschmelzung GM 1 auf GM 2 (UmgrStR Rz 352a - Änderung durch Wartungserlass 2011):**
  - **Beschlussdatum bis 30.11.2011:** FW-AfA kann fortgeführt werden (eventuelle FW-AfA der übertragenden Körperschaft kann nicht fortgesetzt werden).
  - **Beschlussdatum ab 1.12.2011:** FW-AfA an GM 2 ist nachzuersteuern und kann nicht fortgeführt werden (eventuelle FW-AfA der übertragenden Körperschaft kann fortgesetzt werden) - **Nacherfassung** hat bei der **übernehmenden Körperschaft** zu erfolgen.
  - Dasselbe gilt bei einer **Down-Stream Aufspaltung**
  - § 9 Abs 7 6. TS KStG geht als lex specialis § 5 (1) Z 5 UmgrStG vor
  - **Kein Steueraufschub**
  - **Down-Stream Abspaltung?**



Update Umgründungsrecht 2012,  
25.4.2012



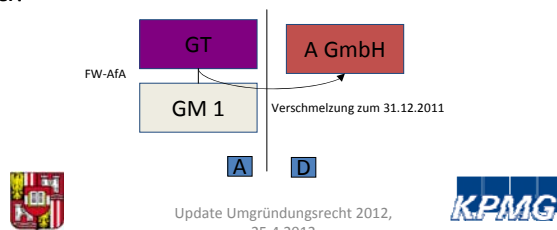
18

## Gruppe

### Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung III

- Verschmelzung Gruppenträger:

- FW-AfA GM 1 geht unter
- **KEINE Nachversteuerung der FW-AfA GM 1**, da es nicht zu einem umgründungsbedingten Untergang der firmenwertabgeschriebenen Beteiligung kommt (§ 9 Abs 7 KStG)
- **Verbleib einer Betriebsstätte** in Österreich: bei Veräußerung von GM 1 erfolgt die Nacherfassung der Fw-AfA im Rahmen der Gewinnermittlung der inländischen Betriebsstätte
- **Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs** (GT ist reine Holding): KEINE Anwendung von Art I UmgrStG = Liquidationsbesteuerung (§ 1 Abs 2 UmgrStG) - Möglichkeit des Antrags auf Steueraufschub, da auf eine deutsche Gesellschaft verschmolzen wird
- In weiterer Folge Verschmelzung GM 1 auf A GmbH → laut Finanz **Festsetzung der Steuer!**



19

## Gruppe

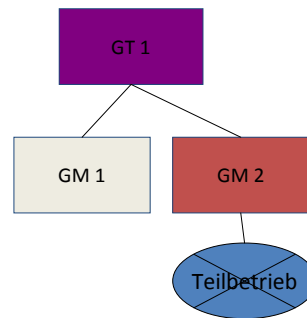
### Verlustvorträge I

- Keine gesonderte gesetzliche Regelung
- Allgemeine Regelung des § 4 UmgrStG (objektbezogene Verlustverwertung, Größenvergleich, Mantelkaufatbestand etc)
- Grundsätze in den UmgrStR:
  - Übertragung von GM auf GM: **keine Änderung der Qualität der VV**
  - Übertragung von GM auf GT: **Vor- und Außergruppenverluste werden zu Gruppenverlustvorträgen (Achtung: 75 %-Grenze)**
  - Übertragung von GT auf GM: **Gruppenverlustvorträge werden zu Außergruppenverlusten (außer: die in der Gruppe entstandenen Verluste werden zu sofort verrechenbaren Verlusten)**
  - **Objektbezug** (UmgrStR Rz 349b, Rz 351 e)
    - Beschluss bzw. Vertrag **bis 30.11.2011**: Objektbezug = unmittelbare und mittelbare Beteiligungen
    - Beschluss bzw. Vertrag **ab 1.12.2011**: Objektbezug = Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens in der gesamten Unternehmensgruppe (Gesamtgruppenbetrachtung) – ein Transfer innerhalb der Gruppe ist unschädlich (UmgrStR Rz 352)



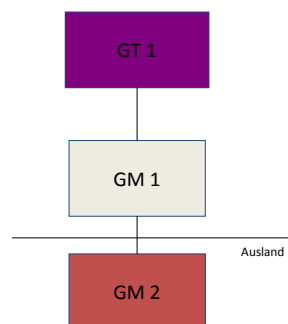
## Gruppe Verlustvorträge II

- **Beispiel:**
  - Gruppe besteht seit 1.1.2007
  - Der Teilbetrieb von GM 2 hat ständig Verluste erwirtschaftet. Verlustvortrag zum 31.12.2010: 300 (befindet sich oben beim GT)
  - GM 2 verkauft am 15.2.2011 den Teilbetrieb
  - Es ist eine Nachfolgeumgründung des GT geplant.
- **Lösung vor Wartungserlass 2011:**
  - VV Teilbetrieb verbleiben beim GT und können von diesem verwertet werden
  - Da die Beteiligung an GM 2 noch vorhanden ist und nicht auf den jeweiligen Betrieb abgestellt wird, kann eine Folgeumgründung von GT ohne Verlust von Verlustvorträgen stattfinden.
- **Lösung nach Wartungserlass 2011:**
  - VV hinsichtlich dem Teilbetrieb von GM 2 gehen auf Ebene des GT unter!



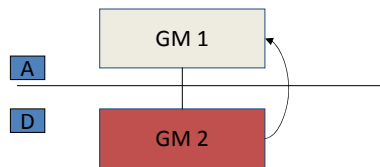
## Gruppe Ausländisches Gruppenmitglied I

- Durch Umgründung kann es zur Verminderung des Beteiligungsausmaßes am ausländischen Gruppenmitglied kommen und somit zur künftigen **Minderung der Verlustzurechnung**
  - § 9 Abs 6 Z 6 KStG: Zurechnung nur im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers
  - **Achtung:** Verlustzurechnung nur solange eine ausreichende finanzielle Verbindung bestehen bleibt
- Durch Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder kommt es zur Nachversteuerung noch nicht verrechneter Verluste!



## Gruppe Ausländisches Gruppenmitglied II

- **Importverschmelzung:**
  - GM 2 scheidet aus der Gruppe aus
  - **Nachversteuerung noch nicht verrechneter Verluste** (Rz 352e UmgrStR) → mE nicht richtig: vielmehr hat Nachversteuerungsregelung von § 2 Abs 8 EStG zu gelten (idR bleibt ausländische Betriebsstätte erhalten)
  - **Keine Übernahme der Verlustvorträge von GM 2** → sind ausschließlich mit späteren Gewinnen der ausländischen Betriebsstätte verrechenbar (Rz 351e UmgrStR)



## Gruppe Ausländisches Gruppenmitglied III

- **Side-stream-Verschmelzung:**
  - GM 2 scheidet aus der Gruppe aus
  - Nachversteuerung unterbleibt, wenn Nachversteuerung beim Rechtsnachfolger möglich ist (UmgrStR Rz 352d)
  - **NEU Wartungserlass 2011:** Voraussetzung, dass es nach den ausländischen umgründungssteuerlichen Vorschriften zu einem Übergang der Verlustvorträge des durch die Verschmelzung untergehenden Gruppenmitgliedes auf das aufnehmende Gruppenmitglied kommt (UmgrStR Rz 352d)

