

---

# AKTUELLES ZU UMGRÜNDUNGEN

---

Mag. Christoph Schlager

Mag. Gottfried Sulz

Mag. Gustav Wurm

---

- **Legistik**

- **2. AbgÄG 2014 (BE)**

- **Wartungserlässe zu Art IV und VI (BE)**

- **Inkl Salzburger Steuerdialog 2014**

---

# **UMGRÜNDUNGEN IM 2. ABGÄG 2014 (BE)**

---

## 2. AbgÄG 2014: Importverschmelzung & Nichtfestsetzung (§ 3 Abs 1 Z 1 TS 2)

---

- **Grundproblem:**

- Grds „**Step-up**“ auf **gemeinen Wert**, wenn Vermögen in ö Besteuerungshoheit eintritt
- Ausnahme, wenn zuvor **beim jeweiligen Steuerpflichtigen Nichtfestsetzung** erfolgt ist
- Ausnahme **zu eng**, wenn **innerhalb des Konzerns** Vermögen rückübertragen wird

- **2. AbgÄG 2014: Konzernklausel**

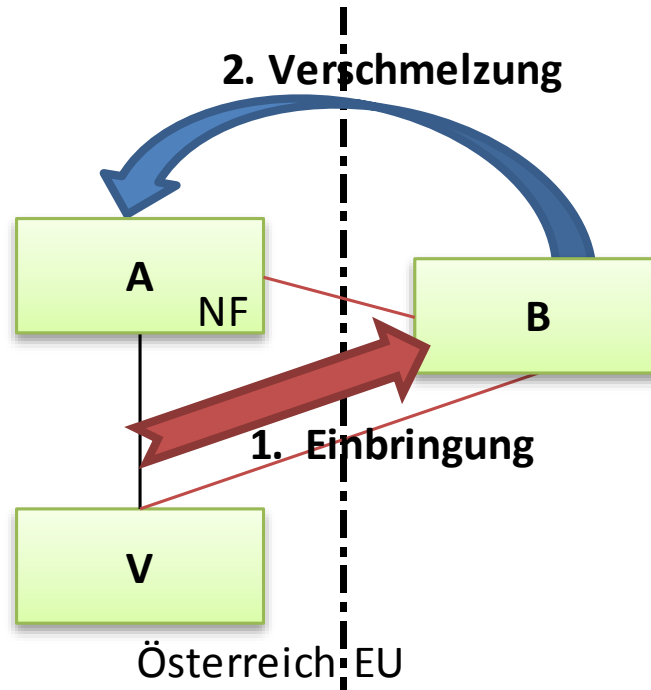
*„Wird Vermögen ... übernommen, für das die Steuerschuld bei der übernehmenden Körperschaft **oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft...**“*

- **Ebenso in § 18 Abs 1 Z 3 TS 2**



# Grundfall des § 3 Abs 1 Z 1 TS 2

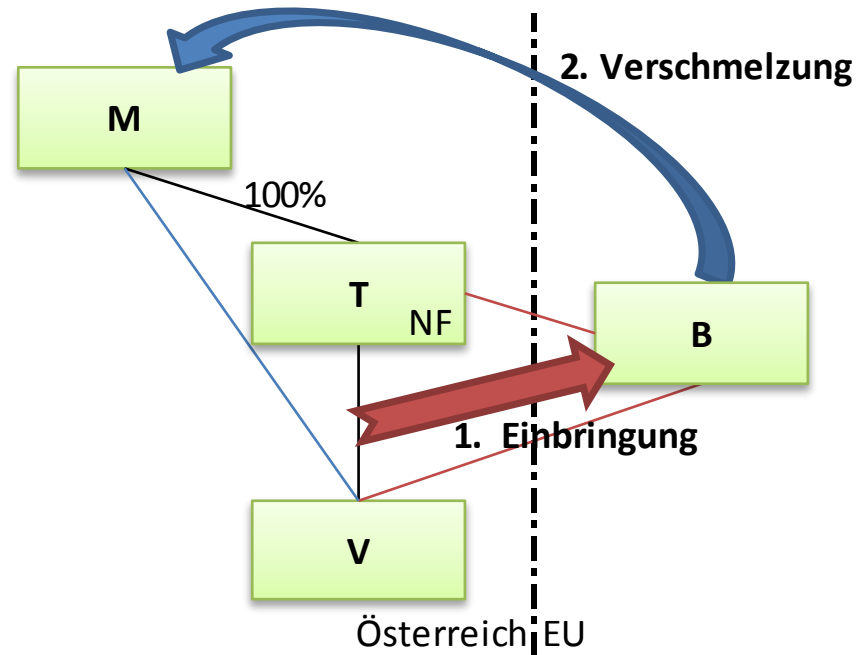
---



Die Beteiligung an V wird in eine ausländische Gesellschaft eingebracht und die Steuerschuld nichtfestgesetzt. Bei Importverschmelzung kommt es zum Ansatz des fortgeführten Buchwertes anstelle des step-up. Das gilt auch nach dem Ablauf von 10 Jahren.

# Einbeziehung von Konzernfällen zur Vermeidung von Gestaltungen

---



Um Gestaltungen zu vermeiden soll es genauso wie bei der Einbringung dann nicht zu einer Aufwertung auf den gemeinen Wert (sondern zu einem Ansatz des fortgeführten Buchwertes) kommen, wenn die übernehmende Gesellschaft nicht mit der Gesellschaft, die den ursprünglichen Nichtfestsetzungsantrag gestellt hat, ident ist, aber eine konzernzugehörige Gesellschaft der übernehmenden Gesellschaft ist.

**Frage:** Anpassung der Formulierung auch in anderen Artikeln, bspw. in § 9 Abs. 1 Z 4 2.TS?

## 2. AbgÄG 2014: Grund+Boden beim Zusammenschluss

---

- **Sofortrealisierung (§ 24 Abs 3)**, wenn § 30 Abs 4 EStG ganz oder teilweise anwendbar
  - Ist im ZS-Vertrag festzuhalten (Ordnungsvorschrift, s. Art III)
- **Gespaltene Betrachtung**, wenn § 30 Abs 4 ganz anwendbar (**§ 25 Abs 5**):
  - TW zum ZS-Stichtag in Evidenz zu nehmen
  - Bei späterer Veräußerung kann § 30 Abs. 4 beim Übertragenden weiterhin angewendet werden
    - **Voll auf den TW zum ZS-Stichtag**
    - Auf Wertveränderungen danach, **soweit dem Übertragendem G+B weiterhin zugerechnet** wird
  - Gilt sinngemäß **auch für nicht begünstigten G+B**

## 2. AbgÄG 2014: Grund+Boden beim Zusammenschluss

---

### • Folgen:

- Übernehmender kommt nicht in den Genuss von § 30 Abs 4 EStG
- Wenn § 30 Abs 4 EStG nur teilweise anwendbar ist, bleibt nur die Sofortrealisierung, sonst geht § 30 Abs 4 EStG auch für die alten stR verloren (lt. EB)

### **Beispiel:**

*Einzelunternehmer A hat im BV G+B (BW 10, TW 50, zur Gänze Altvermögen). B leistet im Rahmen eines Zusammenschlusses eine Bareinlage und erhält 50% an der AB-OG.*

*A kann nach § 24 Abs 3 sofort realisieren –  $50 - (50 \cdot 86\%) = 7$ .*

*Nach § 25 Abs 5 muss A den TW von 50 in Evidenz nehmen; nur diese 50 sowie die künftig auf A entfallenden stR (50%) sind Altvermögen.*



## **2. AbgÄG 2014: Grund+Boden bei der Realteilung**

---

- **Ausgleichsposten als einzig zulässige Vorsorgemethode**
  - Ausgleichsposten der Nachfolgeunternehmer entsprechen einander
  - stets auf 15 Jahre gleichmäßig aufzulösen
    - Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes?
  - Passt nicht zur Logik von Grund+Boden bzw. Altvermögen
- **Einbringungs- bzw. Zusammenschluss-Logik lässt sich nicht übertragen**
- **Lösung § 30 Abs 4: Soweit § 30 Abs 4 EStG anwendbar ist – differenzierte Betrachtung**

## 2. AbgÄG 2014: Grund+Boden bei der Realteilung

---

- **Nachfolgeunternehmer, der G+B übernimmt:**
  - **Weiterhin § 30 Abs 4** für G+B, der ihm schon vor der Realteilung zuzurechnen war
  - **Aufwertung** auf gW **für übernommenen G+B**
- **Nachfolgeunternehmer, der G+B „hergibt“:**
  - **Aufdeckung** und Besteuerung der stR des G+B

### **Beispiel:**

*A und B sind zu 50% an der AB-OG beteiligt. Im BV befindet sich G+B (Altvermögen). Zum Stichtag 31.12.2015 wird die AB-OG auf A und B aufgeteilt, wobei A den G+B übernimmt (gW 100). Gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 hat A den G+B auf den gW aufzuwerten, soweit ihm dieser nicht zuzurechnen war (50); in diesem Ausmaß ist der G+B bei A Neuvermögen und A hat auch nicht gegen die Verschiebung von stR vorzusorgen. Für den ihm bereits vor dem Stichtag zuzurechnenden Anteil am G+B kann A bei späterer Veräußerung § 30 Abs 4 EStG anwenden. B hat gemäß § 30 Abs. 3 Z 2 sämtliche bis zum Teilungsstichtag entstandenen stillen Reserven sofort zu versteuern, wobei § 30 Abs. 4 EStG angewendet werden kann.*

---

**UMGRÜNDUNGEN**

**WARTUNGSERLASS ART IV**

(Begutachtungsentwurf)

# Verkehrswert-ZS und fortgesetzte E/A-Rechnung (Rz 1312a)

---

- **Bislang:** Nach Verwaltungspraxis **keine fortgesetzte E/A-Rechnung möglich**
  - wegen der Ergänzungsbilanzen
- **Neu:** Fortgesetzte E/A-Rechnung **zulässig, wenn Ergänzungsbilanzen** geführt werden
  - Müssen Grundsätzen von Ergänzungsbilanzen entsprechen
  - Kapitalkonten müssen nach Grundsätzen ordnungsgemäßen Rechnungswesens geführt werden
  - stR des UV im ersten WJ der MU aufzulösen

# Verkehrswert-ZS und fortgesetzte E/A-Rechnung (Rz 1312a)

*Beispiel:*

*Ein Freiberufler (E/A-Rechner) schließt sich zum 31.12.01 mit Berufskollegin B zu einer OG zusammen, A überträgt seinen Betrieb, B leistet eine Bareinlage. Die Beteiligungsverhältnisse in der OG sollen entsprechend den Verkehrswerten festgelegt werden. Der Betrieb des A hat zum Stichtag einen VW von 4.000, B soll mit 20% an der OG beteiligt sein und leistet daher eine Kapitaleinlage von 1.000. Da die übernehmende OG den Gewinn ebenfalls nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln soll, muss A zum Zusammenschluss-Stichtag keine Bilanz mit Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 erstellen, sondern einen Status, in welchem das zu übertragende Vermögen zu steuerlichen Buchwerten wie folgt ausgewiesen wird.*

<b>Aktiva</b>	<b>Buchwert</b>	<b>Verkehrswert</b>	<b>Passiva</b>	<b>Buchwert</b>	<b>Verkehrswert</b>
<b>BGA</b>	<b>1000</b>	<b>1500</b>	<b>Eigenkapital</b>	<b>1000</b>	<b>4000</b>
<b>Forderungen</b>	<b>500</b>	<b>500</b>	<b>Verbindlichkeiten</b>	<b>100</b>	<b>1000</b>
<b>Klientenstock</b>		<b>2000</b>			
<b>Nicht abgerechnete Leistungen</b>	<b>500</b>	<b>1000</b>			

# Verkehrswert-ZS und fortgesetzte E/A-Rechnung (Rz 1312a)

*Beispiel (Fortsetzung:*

*Da in der OG die Buchwerte übernommen werden sollen, müssen die Kapitalkonten der Gesellschafter A und B nach Zusammenschluss in der OG so verschoben werden, dass sie dem vereinbarten Beteiligungsverhältnis 80:20 entsprechen, daher 1.600 für A und 400 für B betragen; dies entspricht einer Quoten- und damit Reservenverschiebung von A auf B iHv 600 (Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung).*

*Über Ergänzungsrechnungen sind daher die stillen Reserven, aufgeteilt auf die WG des AV, denen sie zuzuordnen sind, bei A zu speichern, um im Falle einer Realisierung eine endgültige Reservenverschiebung zu vermeiden. Die dem Prinzip der objektiv richtigen Gewinnzurechnung entsprechende Zuordnung der stillen Reserven in den nicht abgerechneten Leistungen an A im Jahr nach dem Zusammenschluss erfolgt über den rechnerisch vorzunehmenden doppelten Wechsel der Gewinnermittlungsart.*

*Ergänzungsrechnung A*

<b>Aktiva</b>	<b>Buchwert</b>	<b>Passiva</b>	<b>Buchwert</b>
<b>Ergänzungskapital</b>	<b>500</b>	<b>BGA</b>	<b>100</b>
		<b>Klientenstock</b>	<b>400</b>

*Ergänzungsrechnung B*

<b>Aktiva</b>	<b>Buchwert</b>	<b>Passiva</b>	<b>Buchwert</b>
<b>BGA</b>	<b>100</b>	<b>Ergänzungskapital</b>	<b>500</b>
<b>Klientenstock</b>	<b>400</b>		

# Verkehrswert-ZS und Übertragung von Betriebsgrundstücken (Rz 1314a)

---

- **Bei ZS nach 31.3.2012** muss sich Vorsorgemaßnahme **auch auf G+B** beziehen
- **Vorsorge** stets auf Basis der **tatsächlichen stR**
  - ungeachtet der Anwendbarkeit von § 30 Abs 4 EStG
- **ZS-Partner** erhält stets **Neuvermögen**

# Verkehrswert-ZS und Übertragung von Betriebsgrundstücken (Rz 1314a)

---

- **ZS-Partner** erhält stets **Neuvermögen**

- **Frage:**

Aufgrund § 25 Abs 1 Z 3 UmgrStG ist übernehmende Personengesellschaft im Rahmen einer Buchwertübertragung ertragsteuerlich Gesamtrechtsnachfolgerin:

- Gilt dies nicht auch für ein Grundstück und dessen Eigenschaft als Altvermögen?



# Verkehrswert-ZS und Übertragung von Betriebsgrundstücken (Rz 1314a)

---

*Beispiel:*

*EU-A (§ 4 Abs. 1 Gewinnermittlung) und die B schließen sich zur A&B OG zusammen. A überträgt sein Einzelunternehmen samt betrieblichem Grundstück (Altvermögen, VKW 4500), B leistet eine Bareinlage. Das geplante Beteiligungsverhältnis von 90% für A und 10% für B soll sich an den Verkehrswertverhältnissen der übertragenen Vermögen orientieren, B leistet daher eine Bareinlage von 500.*

*Die Schlussbilanz des EU-A zum Zusammenschlussstichtag weist folgende Ansätze aus:*

<b>Aktiva</b>	<b>BW</b>	<b>VW</b>	<b>Passiva</b>	<b>BW</b>	<b>VW</b>
<b>G+B</b>	<b>100</b>	<b>1000</b>	<b>Eigenkapital</b>	<b>500</b>	<b>4500</b>
<b>Gebäude</b>	<b>500</b>	<b>1000</b>	<b>Verbindlichkeiten</b>	<b>200</b>	<b>200</b>
<b>So AV</b>	<b>100</b>	<b>500</b>			
<b>FW</b>	<b>0</b>	<b>2200</b>			
<b>Bilanzsumme</b>	<b>700</b>	<b>4700</b>	<b>Bilanzsumme</b>	<b>700</b>	<b>4700</b>

*Um die tatsächlichen Kapitalkontenstände in der OG den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen anzupassen, müssen Quotenverschiebungen zwischen den Kapitalkonten vorgenommen werden.*

# Verkehrswert-ZS und Übertragung von Betriebsgrundstücken (Rz 1314a)

Beispiel (Fortsetzung):

<i>Aktiva</i>	<i>BW</i>	<i>Passiva</i>	<i>KK+/-</i>	<i>Buchwert</i>
<i>G+B</i>	<i>100</i>	<i>KK A</i>	<i>500+400</i>	<i>900</i>
<i>Gebäude</i>	<i>500</i>	<i>KK B</i>	<i>500-400</i>	<i>100</i>
<i>So AV</i>	<i>100</i>	<i>Verbindlichkeiten</i>		<i>200</i>
<i>Bank</i>	<i>500</i>			
<i>Bilanzsumme</i>	<i>1200</i>	<i>Bilanzsumme</i>	<i>1000</i>	<i>1200</i>

Ohne Vorsorgemaßnahme würden 10% der von A erwirtschafteten stR auf B übergehen - diese mit der Quotenverschiebung verbundene Verschiebung ist daher über Ergänzungsbilanzen, welche im Fall der Realisierung der stillen Reserven aufzulösen sind, wieder rückgängig zu machen.

*Ergänzungsbilanz A*

<i>Ergänzungskapital</i>	<i>400</i>	<i>G+B</i>	<i>90</i>
		<i>Gebäude</i>	<i>50</i>
		<i>So AV</i>	<i>40</i>
		<i>FW</i>	<i>220</i>

*Ergänzungsbilanz B*

<i>G+B</i>	<i>90</i>	<i>Ergänzungskapital</i>	<i>400</i>
<i>Gebäude</i>	<i>50</i>		
<i>So AV</i>	<i>40</i>		
<i>FW</i>	<i>220</i>		

# Verkehrswert-ZS und spätere Grundstücksveräußerung (Rz 1314b)

---

- **Bei ZS vor 31.3.2012** (keine Vorsorge gegen Verschiebung stR betr. st.freiem GuB):
  - Bei Einkünfteermittlung nach **§ 30 Abs 4 EStG** wird der Gewinn **im Verhältnis der Substanzbeteiligung** aufgeteilt
  - Bei Einkünfteermittlung nach **§ 30 Abs 3 EStG** sind die **tatsächlich auf die Mitunternehmer entfallenden stR individuell zu ermitteln**; stR zum **ZS-Stichtag** sind dem **Übertragenden** zuzurechnen
- **Bei ZS nach 31.3.2012:**
  - Individuelle Ermittlung für jeden MU; Ergänzungsbilanzen sind entsprechend aufzulösen

# Verkehrswert-ZS und spätere Grundstücksveräußerung (Rz 1314b)

---

- **Bei ZS vor 31.3.2012** (keine Vorsorge gegen Verschiebung stR betr. st.freiem GuB):
  - **Frage**
    - Wenn die stillen Reserven bzw Verkehrswert des Grund und Boden trotz fehlender vertraglicher Vorsorge zum ZS-Stichtag bekannt sind:
      - mE müsste bei Anwendung des § 30 Abs 4 EStG Splitting für Zeiträume bis zum Stichtag und danach zumindest zulässig sein

# Kapitalkonten-ZS – Ersatzausgleich (Rz 1318 und 1318a)

---

- **Gewinnvorab u./o. Liquidationsvorab nur zulässig, wenn Ersatzausgleich vereinbart**
  - Scheidet Vorabberechtigter aus und reicht der laufende Gewinn nicht aus, hat der Verpflichtete den Ersatzausgleich sofort oder im Wege einer Stundungs- oder Ratenvereinbarung zu erfüllen. Forderung aus dem Ersatzausgleich ist bei VG-Ermittlung zu berücksichtigen
  - Scheidet Vorabverpflichteter aus und reicht sein Abschichtungsgewinn nicht aus, hat er den Ersatzausgleich aus seinem (Privat)Vermögen zu befriedigen (Stundungs- oder Ratenvereinbarung möglich). Offener Ersatzausgleich kann mit Zustimmung des Berechtigten auf den Erwerber des Mitunternehmeranteiles überbunden werden.

# Kapitalkonten-ZS – Gewinnvorab (Rz 1319)

---

- **Verhältnis UR – STR:**

- Die Erfüllung eines den unternehmensrechtlich festgelegten Gewinnvorab übersteigenden steuerlichen Betrages ist für die steuerliche Vorsorge maßgebend. Ein die steuerlich erforderliche Vorsorge nicht erreichender Gewinnvorab stellt eine fehlende Vorsorgemaßnahme im Sinne des § 24 Abs. 2 UmgrStG dar.
- Die Erfüllung eines den steuerlich maßgebenden Gewinnvorab übersteigenden unternehmensrechtlichen Betrages ist insoweit als Ausfluss der unternehmensrechtlichen Vorsorge steuerneutral. Ein durch die steuerliche Minderbelastung veranlasster Steuerausgleich mit dem mehrbelasteten Partner ist für die Anwendung des Art. IV UmgrStG unschädlich.

# Kapitalkonten-ZS – Gewinnvorab (Rz 1319)

---

- **Verhältnis UR – STR:**

- Die Erfüllung eines den unternehmensrechtlich festgelegten Gewinnvorab übersteigenden steuerlichen Betrages ist für die steuerliche Vorsorge maßgebend. Ein die steuerlich erforderliche Vorsorge nicht erreichender Gewinnvorab stellt eine fehlende Vorsorgemaßnahme im Sinne des § 24 Abs. 2 UmgrStG dar.

- **Frage**

- Es liegt Vorsorge vor, nämlich wirtschaftliche, dh unternehmensrechtliche. Nur durch rechnerische Differenz zum StR kommt es zu einer betraglichen Untererfüllung
  - Bemühen um Vorsorge ist erkennbar – Rz 1505
  - Reicht hier nicht amtswegige Korrektur anstelle Verletzung Art IV?

# **Kapitalkonten-ZS – Gewinnvorab und Grundstücke (Rz 1320)**

---

- **Gewinnvorab wird stets zum Normalsteuersatz besteuert (siehe Rz 1326a)**
- **Um besonderen Steuersatz für Grundstücke/KV zu wahren, muss für diese anderweitig vorgesorgt werden**
  - WG-bezogener Liquidationsvorab
  - Reservenvorbehalt
- **Kombination der Vorsorgemethoden möglich**



# Kapitalkonten-ZS – Gewinnvorab und Grundstücke (Rz 1320)

---

- **Um besonderen Steuersatz für Grundstücke/KV zu wahren, muss für diese anderweitig vorgesorgt werden**
  - WG-bezogener Liquidationsvorab
  - Reservenvorbehalt
- **Frage**
  - Rechtsfolgen für bisher anders getroffene Vereinbarungen?
  - Rechtsfolgen für zukünftig anders getroffene Vereinbarungen?

# Kapitalkonten-ZS – Besteuerung des Vorab (Rz 1326a)

---

- **Hängt von der jeweiligen Situation ab:**
  - **Gewinnvorab** im laufenden Betrieb ist Teil der laufenden Gewinnermittlung und unterliegt **stets dem Normalsteuersatz**.
  - Erfüllung des **wirtschaftsgutbezogene Liquidationsvorab** ist Teil der laufenden Gewinnermittlung. **Besonderer Steuersatz ist anwendbar**, wenn er für das betreffende WG gilt.
  - Erfüllung des **unternehmensbezogenen Liquidationsvorab** und eines den Gewinnvorab erfüllenden Ersatzausgleichs sind **Teil des Veräußerungs- bzw Aufgabegewinnes** und daher nach den §§ 24 und 37 EStG 1988 zu behandeln. (Zu Grundstücken oder KV im Rahmen von Veräußerungsgewinnen siehe EStR 2000 Rz 5659 ff)

# Kapitalkonten-ZS – Besteuerung des Vorab (Rz 1326a)

---

- **Hängt von der jeweiligen Situation ab:**
  - Erfüllung des **unternehmensbezogenen Liquidationsvorab** und eines den Gewinnvorab erfüllenden Ersatzausgleichs sind **Teil des Veräußerungs- bzw Aufgabegewinnes** und daher nach den §§ 24 und 37 EStG 1988 zu behandeln. (Zu Grundstücken oder KV im Rahmen von Veräußerungsgewinnen siehe EStR 2000 Rz 5659 ff)
- **Frage**
  - Anwendung auch für (Veranlagungen der) Vergangenheit?
  - Im Entwurf nicht vorgesehen für einen den wirtschaftsgutbezogenen Liquidationsvorab erfüllenden Ersatzausgleich – warum?

# Kapitalkonten-ZS – Aufgabe des Vorab (Rz 1330)

---

- **Entgeltliche Aufgabe des Vorab stellt eine anteilige MU-Anteilsveräußerung dar**
  - Beachte aber Aussagen zum Lockstep (Rz 1330a)
- **Dies gilt auch, wenn die Tilgung über Gewinnverzicht des anderen Mitunternehmers erfolgt**
  - Ist wie MU-Anteilsveräußerung gegen Raten zu behandeln

# Kapitalkonten-ZS – Aufgabe des Vorab (Rz 1330)

---

- **Entgeltliche Aufgabe des Vorab stellt eine anteilige MU-Anteilsveräußerung dar**
- **Frage:**
  - Kann die entgeltliche Veräußerung von Teilen der stillen Reserven ohne Buchwert unter § 24 EStG fallen, wenn sich an der Substanzbeteiligung an der MU nichts ändert?

# Kapitalkonten-ZS – Lockstep (Rz 1330a)

---

- **Bei großen MU mit häufig wechselnden Partnern möglich**
- **Wenn weder bei Ein- noch bei Austritt stR abgegolten werden**
- **Beteiligungsverhältnis muss von vornherein feststehen**
- **Sukzessive Beteiligung am Gewinn zulässig**
  - Begründet keinen weiteren Zusammenschluss
  - Ersatzausgleich kommt nicht in Betracht

# Kapitalkonten-ZS – Lockstep (Rz 1330a)

---

## **Beispiel:**

*In die bestehende Partnerschaft tritt ein neuer Partner zum 31.12.01 im Wege eines Vorbehaltszusammenschlusses ein. Der neue Partner soll mit 25% beteiligt werden. Es wird vereinbart, dass auch der Austritt zu Buchwerten erfolgt. In der Partnerschaft ist für alle Partner ein Schema festgelegt worden, nach dem neue Partner nach einem Punktesystem sukzessive am Gewinn der Partnerschaft beteiligt werden, bis sie nach fünf Jahren den der Beteiligung entsprechenden Gewinnanteil erhalten:*

<i>Gewinnbeteiligung in %</i>	<i>Altpartner</i>	<i>Neupartner</i>
<i>Jahr 1</i>	<i>90</i>	<i>10</i>
<i>Jahr 2</i>	<i>86</i>	<i>14</i>
<i>Jahr 3</i>	<i>82</i>	<i>18</i>
<i>Jahr 4</i>	<i>78</i>	<i>22</i>
<i>Jahr 5</i>	<i>75</i>	<i>25</i>

*Ab dem Jahr 5 entspricht die Gewinnbeteiligung der Substanzbeteiligung.*

*Die Gewinnverteilung der Neupartner hängt davon ab, ob und wie weit diese noch auf Gewinne verzichten müssen oder schon einen der Substanzbeteiligung entsprechenden Gewinnanteil erhalten.*

# Zurückbehaltung von Kunden/Klienten (Rz 1358 ff)

---

- **Siehe Salzburger Steuerdialog 2014**
- **Bei Freiberuflern regelmäßig wesentliche Betriebsgrundlage**
- **Kunden-/Klienten- bzw. Patientenstock ist einheitliches und unteilbares WG**
- **Vorbereitende Herstellung von Teilbetrieben zulässig**
  - Wird durch unterschiedliche Tätigkeitsbereiche erleichtert
  - zB unterschiedliche Fachrichtungen bei Ärzten
  - Wenn lediglich Privat- und Kassienpatienten – besonders Augenmerk auf örtliche und zeitliche Trennung



# Zurückbehaltung von Kunden/Klienten (Rz 1358 ff)

---

- **Liegt kein TB vor bzw. wird ein solcher nicht vorbereitend hergestellt**
  - Zurückbehaltung unschädlich, wenn unwesentliche Bedeutung
  - „Doppelte“ Wesentlichkeitsgrenze: max. 10% von Umsatz und Kunden-/Klienten-/Patientenanzahl
  - Darüber hinaus keine Zurückbehaltung möglich, auch wenn berufsrechtliche Vorschriften dies vorsehen
- **Hausapotheke**
  - Keine wesentliche Betriebsgrundlage; wird zu SBV
- **Großauftrag**
  - Grds unschädlich, außer keine anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen; „erstarkt“ zu eigenem Betrieb

# Einlage ins variable Kapitalkonto (Rz 1379 f)

---

- **Kein Zusammenschluss**

- im **Ausmaß der Quote der anderen** Gesellschafter eine **Veräußerung**,
- im **Ausmaß der Quote des Übertragenden Einlage** vor (siehe EStR 2000 Rz 5927).

- Bei **nahen Angehörigen** kann von einer **Schenkung ausgegangen** werden

- **wenn auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter** entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung **anteilig erhöht** wird

# **Einlage ins variable Kapitalkonto (Rz 1379 f)**

---

- **Wird keine Vorsorge getroffen, gehen bei einer Einlage zu AK die stillen Reserven (steuerlich) auf die anderen Gesellschafter über**
- **Übernahme der Steuerlast stellt Schenkung dar**
- **Vorsorge entsprechend Art IV zulässig**
  - Aber trotzdem kein Zusammenschluss

# Einlage ins variable Kapitalkonto (Rz 1379 f)

---

## • Fragen

- Wessen variables Kapitalkonto wird bebucht?
  - Nur das des Einlegenden?
  - Auch das der übrigen Gesellschafter
- Kommt es tatsächlich zu einer wirtschaftlichen Beteiligung Dritter an diesem Wirtschaftsgut?
  - Vorbehalt aller, auch zukünftiger stiller Reserven
- Vor allem: Worin besteht der Tausch, dh die Leistung des anderen für den Übergang des Wirtschaftsgutes in die Mitunternehmerschaft?
- Übernahme Steuerlast als Schenkung
  - Unentgeltliche Übertragung zwischen nahen Angehörigen insgesamt Schenkung

# **Vorbehaltene Entnahme (Rz 1381)**

---

- **Vorbehaltene Entnahme iSd § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG bei Art IV nicht anwendbar**
- **Entfaltet steuerlich keine Kapitalkontenmindernde Wirkung**
- **Bleibt aber zivilrechtlich wirksam und führt zu einer Geldforderung des Übertragenden gegen die MU**
- **Verbotene Gegenleistung, Art IV nicht anwendbar**

# Vorbehaltene Entnahme

## (Rz 1381)

---

- **Vorbehaltene Entnahme iSd § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG bei Art IV nicht anwendbar**
- **Verbotene Gegenleistung, Art IV nicht anwendbar**
- **Fragen:**
  - Verweis in § 24 Abs 1 Z 1 UmgrStG umfasst ohne weitere Einschränkung den § 16 Abs 5 UmgrStG
  - Da keine kapitalkontenmindernde Wirkung, kann sich vorbehaltene Entnahme steuerlich mE nicht als Gegenleistung auswirken
  - Steuerlich nicht wirksame Verbindlichkeit als steuerlich schädliche Verpflichtung der MU?
  - Auswirkungen auf bisherige Umgründungen? Inkrafttreten?

# Übertragung von außerbetrieblichen Grundstücken (Rz 1417 f)

---

- **Siehe Salzburger Steuerdialog 2014**
- **Übertragung erfolgt aus dem privaten Bereich in den betrieblichen Bereich**
  - **gegen Gewährung einer Gegenleistung**
  - **Es liegt daher insoweit ein Tauschvorgang vor**
    - Einlage des Grundstücks gegen höhere Beteiligung an OG
    - Für Tausch gilt § 6 Z 14 EStG 1988
    - Ansatz des gemeinen Wertes des hingegebenen WG
  - **Insoweit Quote des einlegenden Mitunternehmers A betroffen**
    - Einlagevorgang
    - Für Einlage gilt § 6 Z 5 lit. b und c EStG 1988

# Übertragung von außerbetrieblichen Grundstücken (Rz 1417 f)

---

- **(anteiliger) Tausch ist Realisierungstatbestand**
  - **Bemessungsgrundlage ist gemeiner Wert des getauschten Grundstückanteils**
    - Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 bei Altvermögen oder § 30 Abs. 3 EStG 1988 bei Neuvermögen
- **(anteilige) Einlage ist kein Realisierungstatbestand**
  - **Bei späterer Realisierung liegen für eingelegten Grundstücksanteil Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung vor**
    - Insoweit Einlage zum Teilwert erfolgt (nur Gebäude Altvermögen)
    - Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG bei Altvermögen zum Zeitpunkt der späteren Realisierung



# Übertragung von außerbetrieblichen Grundstücken (Rz 1417 f)

---

- **Betreffend zu AK eingelegten Teil ist ebenfalls Vorsorge gegen die Verschiebung stR zu treffen**
  - **Ansonsten keine BW-Fortführung**

# Übertragung von außerbetrieblichen Grundstücken (Rz 1417 f)

---

- **Frage:**

- **Wie ist dies im Falle der Einlage von SBV in die MU mit Artikel IV UmgrStG?**
- Ist das Entnahme ins Privatvermögen mit anschließender Einlage in die Mitunternehmerschaft?
- Oder ist dies Übertragung im Rahmen des gleichen „Bilanzbündels“?
  - Grundstück stellt bereits vor Zusammenschluss betriebliches Vermögen dar, das in das gemeinschaftliche BV der MU überführt wird
  - Verschiebung stiller Reserven innerhalb des gleichen „Gesamtbetriebes“ durch Übertragung SBV in gemeinschaftliches BV?
  - Hinsichtlich zukünftiger Fremdquote wohl Realisierung
  - Hinsichtlich Eigenquote „analog der Einlage“ keine Aufdeckung stiller Reserven
  - Soweit SBV allen Mitunternehmern im gleichen Substanz-Verhältnis wie MU-Substanzbeteiligung gehört, keine Realisierung stiller Reserven

---

**UMGRÜNDUNGEN**

**WARTUNGSERLASS ART VI**

(Begutachtungsentwurf)

# **Zuordnung Aktiva/Passiva bei mehreren (Teil)Betrieben (Rz 1663)**

---

- **Grds Zuordnung Aktiva/Passiva nach Grundsätzen notw. BV**
- **Rückwirkende Korrekturen nach § 33 iVm § 16 Abs 5 möglich**
- **Passiva folgen grds Aktiva**
- **Wenn ausnahmsweise nicht zuordenbare Restgröße bleibt, ist diese im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen („entity value“)**
  - **Ansonsten Verstoß gegen Anwendungsvoraussetzung**
  - **Keine „beliebige“ Zuordnung von Passiva**

# Zuordnung Aktiva/Passiva bei mehreren (Teil)Betrieben (Rz 1663)

---

## • Fragen

- **Verschiebetechnik § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG ist auch in § 33 UmgrStG vorgesehen**
- **Verschiebung notwendiger WG mE zulässig, sofern (Teil-)Betriebseigenschaft erhalten bleibt und Finanzierungs-ZH (7 Jahre) gewahrt ist**
  - Muss mE auch für andere, gewillkürte WG des BV gelten
  - Stellt nicht jedes WG (abgesehen von außerbetrieblichen WG) zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen im Rahmen von § 7 Abs 3 KStG Körperschaften dar?
  - Besteht Zuordnungswahlrecht nicht auch für „zuordnungsindifferente WG“?
  - Warum kommt es jetzt zum Meinungswandel?

# **Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1711)**

---

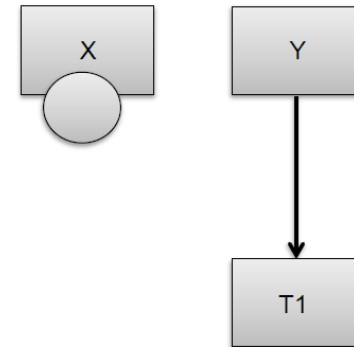
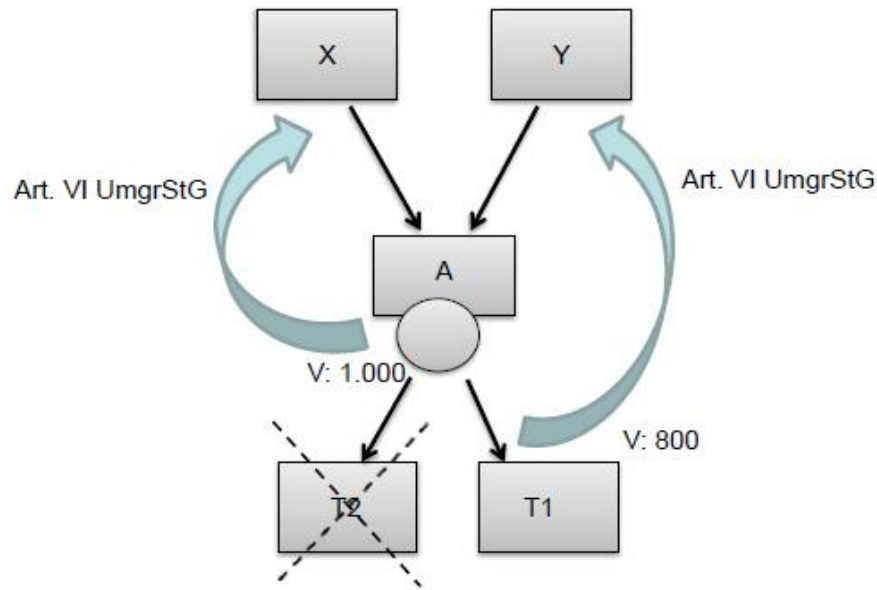
- **Kapitalanteil kommt nur Bedeutung zu, wenn gesondert übertragen**
- **wenn (Teil)Betrieb übertragen wird, spielt ein dazugehöriger, nicht mehr vorhandener Kapitalanteil keine Rolle mehr für den Verlustvortrag  
(VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212)**

# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1711)

---

- **Bsp: Aufspaltung Betrieb und Kapitalanteil**
  - **Zum Betrieb zähl(t)en 2 Kapitalanteile**
    - Anteil T 2 wurde bereits verkauft
    - Anteil T 1 noch vorhanden
  - **Betrieb wird auf X-GmbH übertragen, Beteiligung T 1 auf Y-GmbH**
  - **Betrieb hat insgesamt 1.800 Verlustvortrag, davon 800 aus T 1**

# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1711)



## - Lösung

- 1000 VV gehen mit Betrieb auf X-GmbH über , unabhängig davon, wieviel VV von den 1000 auf veräußerte Beteiligung T 2 entfallen
- 800 VV gehen mit T 1 auf Y-GmbH über



# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1711a)

---

- **Aufspaltung Teilbetriebe und Mitunternehmeranteil**
  - **Die A-GmbH hat 2 Teilbetriebe (TB 1 und TB 2)**  
**Zum TB 2 zählte ein mittlerweile veräußerter Mitunternehmeranteil, von dem ein offener Verlustvortrag von 1000 vorhanden ist**
  - **TB 1 wird auf X-GmbH übertragen, Beteiligung TB 2 auf Y-GmbH**
  - **Lösung**
    - MU-Anteil gilt stets als eigener Betrieb, selbst wenn er Bestandteil eines Betriebes sein sollte
    - Da MU-Anteil nicht mehr vorhanden ist, geht Verlustvortrag iHv 1000 nicht auf Y-GmbH über

# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1711a)

---

- **Aufspaltung Teilbetriebe und Mitunternehmeranteil**
  - **Die A-GmbH hat 2 Teilbetriebe (TB 1 und TB 2)**  
**Zum TB 2 zählte ein mittlerweile veräußerter Mitunternehmeranteil, von dem ein offener Verlustvortrag von 1000 vorhanden ist**
  - **TB 1 wird auf X-GmbH übertragen, Beteiligung TB 2 auf Y-GmbH**
  - **Fragen zu Lösung**
    - Widerspruch zu Rz 202, wonach nach ESt-rechtlichen Grundsätzen zu beurteilen ist, ob MU-Anteil unselbständiger Bestandteil eines Betriebs ist oder nicht
    - Widerspruch zu Rz 1191
    - „Wohin geht nun die Reise?“

# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1711b)

---

- **Aufspaltung (Teil)Betrieb und Verschiebetechnik**
  - **Die A-GmbH hat 2 Teilbetriebe (TB 1 und TB 2). Zum TB 1 gehören Grundstück, Forderung, 25% Kapitalanteil, die allesamt für Verluste des TB 1 verantwortlich sind. Diese werden bei Aufspaltung in TB 2 verschoben gem § 33 Abs 4 UmgrStG**
  - **Lösung**
    - Verlustvorträge 25% Kapitalanteil gehen über auf TB 2, Rest bleibt bei TB 1

# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1711b)

---

- **Aufspaltung (Teil)Betrieb und Verschiebetechnik**
  - **Die A-GmbH hat 2 Teilbetriebe (TB 1 und TB 2). Zum TB 1 gehören Grundstück, Forderung, 25% Kapitalanteil, die allesamt für Verluste des TB 1 verantwortlich sind. Diese werden bei Aufspaltung in TB 2 verschoben gem § 33 Abs 4 UmgrStG**
  - **Fragen:**
    - Widerspruch zu Rz 1190f idF WE 2013 (Art III)?
    - „Wohin geht die Reise“? Was gilt für bereits beschlossene Umgründungen?

# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1716)

---

- **Geht bei der Abspaltung ein (Teil)Betrieb über, ist dieser die kleinste Einheit für die Objektbetrachtung. Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des § 21 UmgrStG kommt betriebszugehörigen Kapitalanteilen iSd § 12 Abs 2 Z 3 nur in folgenden Fällen Bedeutung zu:**
  - Der Kapitalanteil wird gesondert übertragen.
  - Der Kapitalanteil wird zurückbehalten.
- **Ist der Kapitalanteil zum Spaltungstichtag (zB in Folge einer Veräußerung oder Liquidation) nicht mehr vorhanden, spielt dies für die Anwendung von § 35 UmgrStG iVm § 4 UmgrStG keine Rolle (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212).**

•

# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1716)

---

- **Abspaltung Betrieb und Verschiebetechnik**
  - **Die A-GmbH spaltet ihren Betrieb ab, behält aber Grundstück, KG-Anteil und 100%igen Kapitalanteil zurück gem § 33 Abs 5 UmgrStG, denen jeweils ein Teil des Verlustvortrags zugerechnet werden kann**
  - **Lösung**
    - Verlustvorträge MU-Anteil und Kapitalanteil bleiben bei A-GmbH, da es sich um qualifiziertes Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG handelt

# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1716)

---

- **Abspaltung Betrieb und Verschiebetechnik**
  - **Die A-GmbH spaltet ihren Betrieb ab, behält aber Grundstück, KG-Anteil und 100%igen Kapitalanteil zurück gem § 33 Abs 5 UmgrStG, denen jeweils ein Teil des Verlustvortrags zugerechnet werden kann**
  - **Anmerkung zu Lösung**
    - Zu prüfen wäre mE, ob diese Wirtschaftsgüter Bestandteil des abgespaltenen Betriebes sind
      - Wenn ja, Widerspruch zu Rz 1191 (idF WE 2013)?
      - Wenn nein, Lösung korrekt
    - Insgesamt sollte, wenn neuer WE so umgesetzt wird, überlegt werden, mit dem 2. AbgÄG 2014 § 21 UmgrStG neu zu fassen hinsichtlich Objektverknüpfung von MU-Anteil und Kapitalanteil

# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1718a)

---

- **Abspaltung Betrieb bei zusätzlich vermögensverwaltender Tätigkeit**
  - **Die A-GmbH spaltet ihren Betrieb ab, behält aber 3 nicht zum Betrieb gehörende Beteiligungen**
  - **Lösung Rz 1718a**
    - Verlustvorträge des Betriebs gehen auf übernehmende Körperschaft über
    - Verlustvorträge, die von den 3 Beteiligungen stammen, verbleiben in A-GmbH
    - Hinweis:
      - Würde eine qualifizierte Beteiligung zusätzlich mit Betrieb abgespalten, ginge der von ihr verursachte Verlustvortrag mit über



# Spaltung und Verlustvorträge (Rz 1718a)

---

- **Abspaltung Betrieb bei zusätzlich vermögensverwaltender Tätigkeit**
  - **Die A-GmbH spaltet ihren Betrieb ab, behält aber 3 nicht zum Betrieb gehörende Beteiligungen**
  - **Fragen:**
    - Liegen qualifizierte Beteiligungen vor?
    - Was heißt qualifiziert?

# Spaltung und Anteilstausch gemäß § 36 UmgrStG (Rz 1733, 1736a)

---

- **Anteilstausch gilt wie in Art I nicht als Tausch**
  - **Die im Zuge der Spaltung erworbenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft werden mit dem Status der untergegangenen Anteile an der spaltenden Gesellschaft fortgeführt**
    - Weitergeltung insbes auch § 124b Z 185 EStG und die damit verbundene Steuerfreiheit der Anteile
  - **Grenze**
    - § 36 Abs 3 UmgrStG
      - Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft
      - Denkbar bei down-stream-Spaltungen von Kapitalanteilen mit Anteilsauskehr an Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft, die in Ö nicht steuerhängig sind mit Kapitalanteil
        - Antrag auf Nichtfestsetzung möglich, soweit Besteuerungsrecht im Verhältnis zu EU/EWR mit umfassender Amtshilfe verloren geht

# Spaltung und Anteilstausch gemäß § 37 UmgrStG (Rz 1737)

---

- **Beachtung Drittelgrenze**
  - **Berechnung vom Verkehrswert des jeweils getauschten Gesellschaftsanteil**
  - **Davon max 1/3 als Ausgleichszahlung erlaubt**
    - Innerhalb Drittelgrenze
      - Ausgleichszahlung für Empfänger steuerpflichtig im Rahmen des allgemeinen Steuerrechts
        - maximal im Ausmaß vorhandener stiller Reserven
        - aA Rz 1852 zur Steuerspaltung, wonach der „Bruttobetrag“ steuerpflichtig ist
        - Für Leistenden zusätzliche Anschaffungskosten
    - Außerhalb Drittelgrenze
      - Für alle Beteiligten Tausch nach allgemeinem Steuerrecht

# Spaltung und Gruppe – Verlustvorträge ( Rz 1786)

---

- **Für Verlustvorträge gilt gruppenbezogene Betrachtungsweise**
  - **Abspaltung Vermögen GM 1 auf GM 2**
    - Für Verlustvorträge von GM 1, die bei GT sind, keine Gefahr
    - Für Verlustvorträge von GM 2, die bei GT sind, Gefahr, wenn verlustverursachendes Vermögen nicht mehr in Gruppe (wo auch immer) umfangmäßig vergleichbar vorhanden ist
    - Für Vorgruppen- und Außergruppenverluste von GM 1 und GM 2 gilt Objektverknüpfung hinsichtlich Übergang von GM 1 auf GM 2 oder Wegfall bei GM 2 bei fehlender gruppenbezogener Betrachtung

# Spaltung und Gruppe – FW-Afa (Rz 1786c)

---

- **Firmenwertabschreibung und Gruppe**
  - **Verwässerung der Beteiligungsquote unproblematisch, solange finanzielle Verbindung aufrecht bleibt und auch Verbindung mit operativen Vermögen bestehen bleibt**
  - **Erhalt Anteile an aufnehmender Gesellschaft**
    - Fortsetzung begonnene FW-Afa hinsichtlich des abgespaltenen operativen Vermögens
    - Aufteilung im Verhältnis des Werts des die FW-Afa begründenden Vermögens
  - **Wegfall Beteiligung anlässlich Aufspaltung**
    - Nachversteuerung Firmenwertabschreibung

# Exkurs: Szbg Steuerdialog 2014 zu Earn-Out-Klauseln bei Art III

---

- **Erstmalige Thematisierung in Wartungserlass 2013 zu Art III UmgrStG**
  - **Rz 1012**
    - Enthält der Einbringungsvertrag eine Klausel, die vorsieht, dass von vornherein eine Anpassung der Gegenleistung bei Eintritt bestimmter Kriterien vereinbart wird, die an zukünftige Entwicklungen anknüpfen (zB Earn Out Klausel), liegt 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
    - Wer tritt hier ab
      - Altgesellschafter an Neugesellschafter
    - Was ist Gegenleistung des Neugesellschafters für Abtretung?
    - Rz 1012 eigentlich nicht richtig
      - Lt BMF Konsequenz: Earn-Out-Klausel ist Gegenleistung außerhalb Art III und daher ist Einbringung insgesamt steuerpflichtig