

# UMGRÜNDUNGSSTEUER

## UPDATE 2022/23

Klagenfurt, Februar 2024

Stb Mag. Alexander Hofmann

# Inhaltsangabe

2

- Gesetzliche Änderungen
  - AbgÄG 2023
- Judikatur
  - VwGH
- Praxisbeispiele

3

# Gesetzliche Änderungen

Abgabenänderungsgesetz 2023

# § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG

- „6. Soweit aufgrund einer Verschmelzung ohne Gewährung einer Gegenleistung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft eingeschränkt wird, gilt Folgendes: Werden in weiterer Folge Anteile an der übernehmenden Körperschaft durch die ausländischen Anteilsinhaber veräußert oder scheiden diese sonst aus dem Betriebsvermögen aus, entsteht insoweit bei den Anteilsinhabern der übertragenden Körperschaft eine Steuerschuld hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Z 6 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Verschmelzungstichtag. Zwischen dem Verschmelzungstichtag und der Veräußerung (Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen sind dabei höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Die voranstehenden Sätze gelten nicht für Anteile der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft.“

# § 36 Abs 3 Z 3 UmgrStG

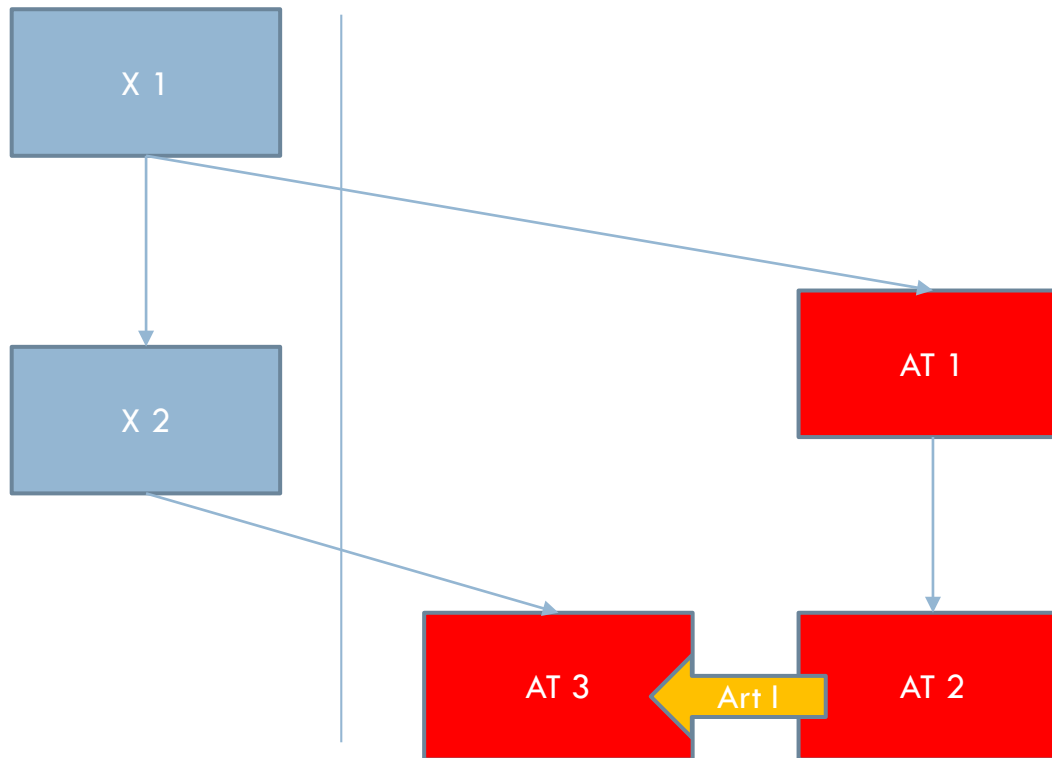
- „3. Soweit aufgrund einer Spaltung ohne Gewährung einer Gegenleistung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der spaltenden Körperschaft eingeschränkt wird, gilt Folgendes: Werden in weiterer Folge Anteile an der neuen oder übernehmenden Körperschaft durch die ausländischen Anteilsinhaber veräußert oder scheiden diese sonst aus dem Betriebsvermögen aus, entsteht insoweit bei den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft eine Steuerschuld hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Z 6 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Wert der Anteile an der spaltenden Körperschaft zum Spaltungstichtag. Zwischen dem Spaltungstichtag und der Veräußerung (Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen sind dabei höchstens im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Die voranstehenden Sätze gelten nicht für Anteile der übernehmenden Körperschaft an der spaltenden Körperschaft.“

6

Bsp It EB

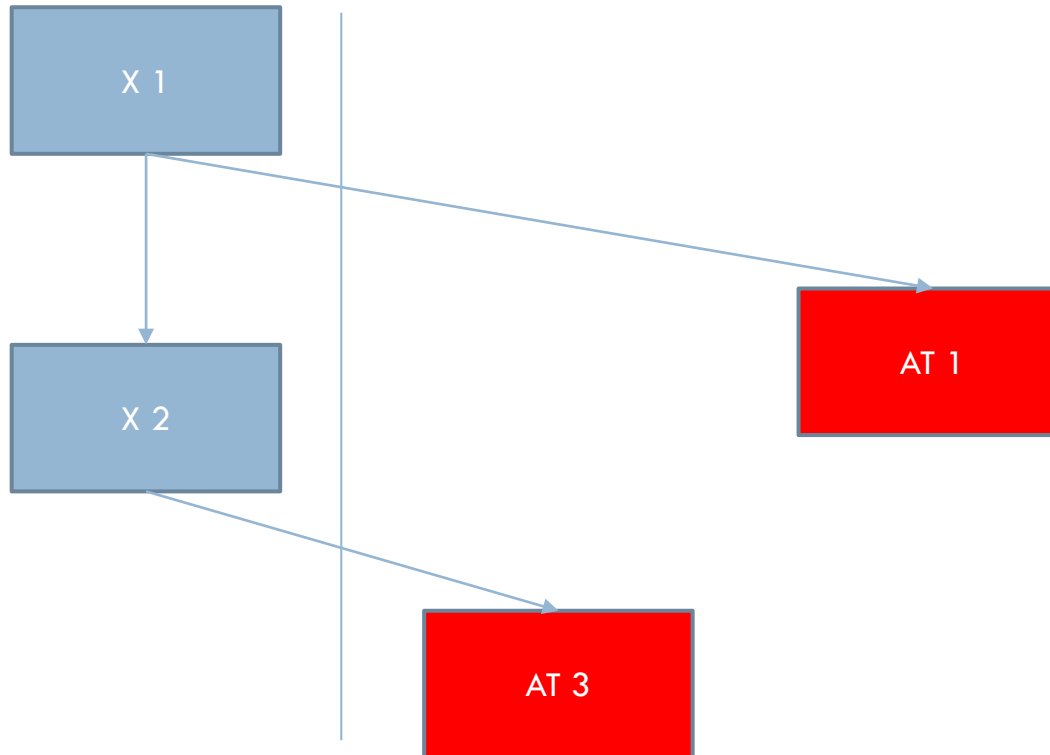
# § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG

7



# § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG

8





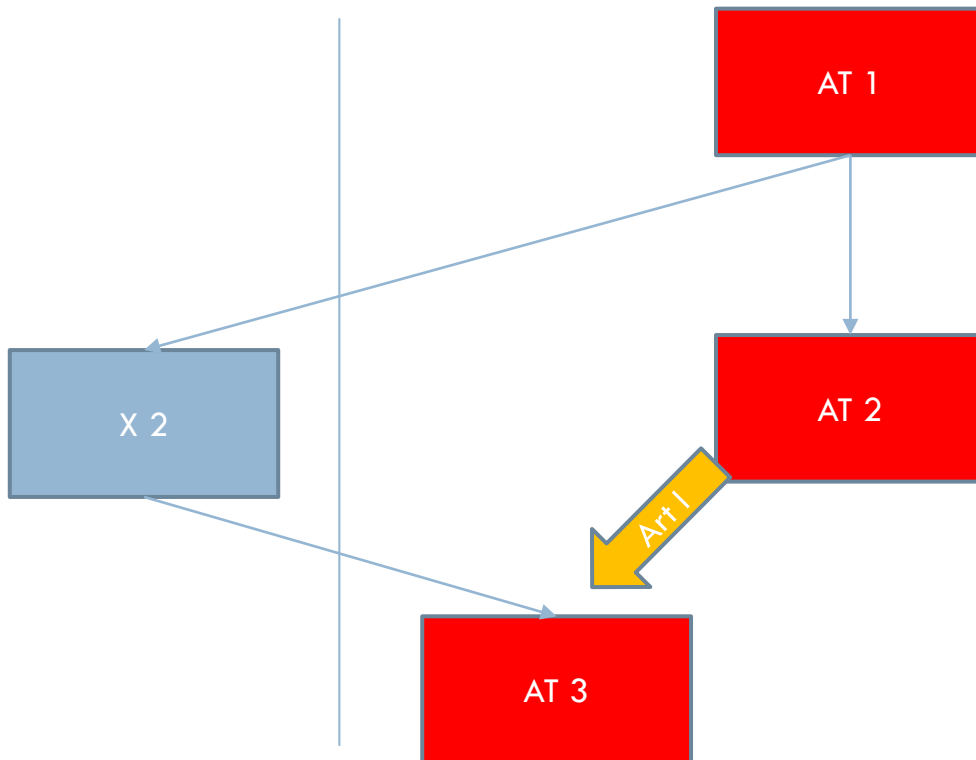
9

## Fall 2

Verschmelzung § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG

# Ein Fall des § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG ?

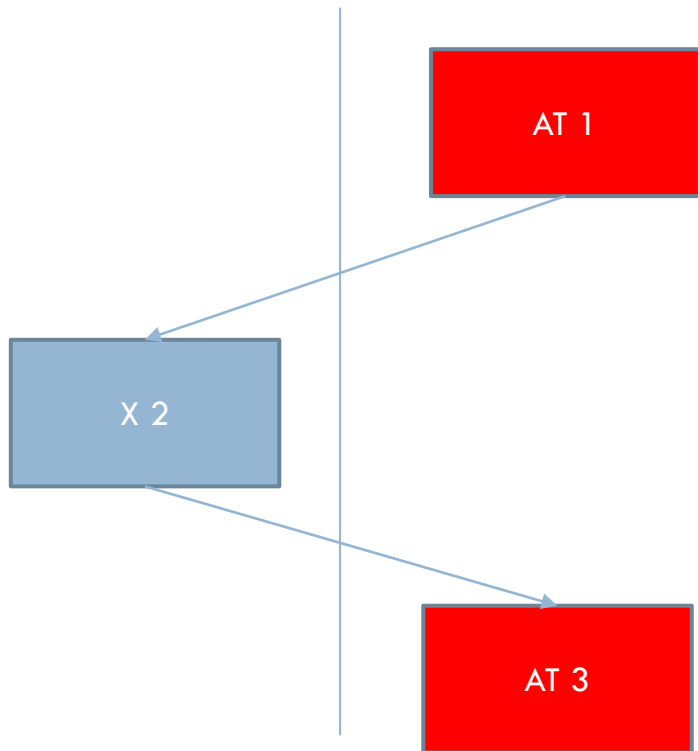
10



- Buchwert an Bet AT 2 ist 100;
- Stille Reserven in Beteiligung an AT 2 sind 200.
- Beteiligung an X 2 ist internationale Schachtel.
- Verschmelzung AT 2 auf AT 3 zum 31.12.2022
- 100 Buchwert erhöht Buchwert an X 2;
- 200 stille Reserven bleiben steuerhängig in Bet an X 2 über § 5 Abs 7 Z 1.

# Ein Fall des § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG ?

11



**Var 1: X 2 verkauft** in zeitlicher Nähe ( im KJ 2024; Missbrauchsverdacht) den Anteil an AT 3.

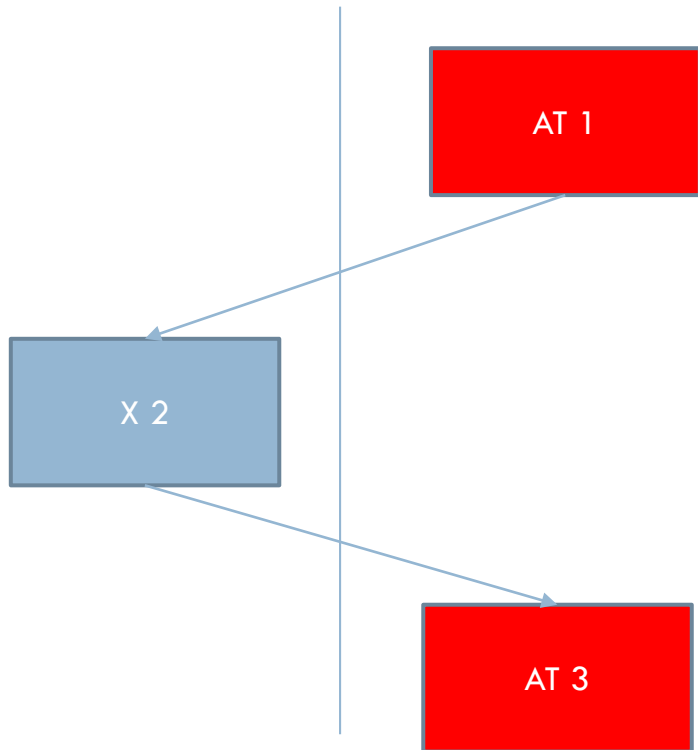
**Annahme:** § 5 Abs 1 Z 6 würde hier greifen:

**Lösung:**

- **Steuerschuld über 200 x 23% entsteht bei AT 1** im Jahr der Veräußerung (2024 !), wenn mittlerweile keine Wertminderungen eingetreten sind (vgl UmgrStR Rz 860h).
- Was passiert beim Anteil der AT 1 an X 2?
  - Durch die Verschmelzung hat sich der Buchwert um 100 erhöht.
  - Erhöht sich nunmehr im Jahr 2024 bei der AT 1 der Buchwert an der Beteiligung X 2 um die versteuerten stillen Reserven iHv 200? ME nein, weil einerseits gesetzlich nicht vorgesehen und andererseits würde dies der analogen Anwendung des § 20 Abs 7 Z 1 S 2 widersprechen
  - Wenn AT 1 daher die Beteiligung an X 2 verkauft, greift mE § 5 Abs 7 Z 1 und es kann zu einer **Doppelbesteuerung** kommen.
- **Gegenargument:** Im Zeitpunkt der Veräußerung (2024) erhöht sich der Buchwert der Beteiligung an X 2 um 200, wodurch keine Doppelbesteuerung mehr eintreten kann. Dies würde aber bedeuten, dass § 20 Abs 7 Z 1 S 2 analog inhaltsleer ist.

# Ein Fall des § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG ?

12



**Var 2: AT 1 verkauft** in zeitlicher Nähe den Anteil an X 2.

**Lösung:**

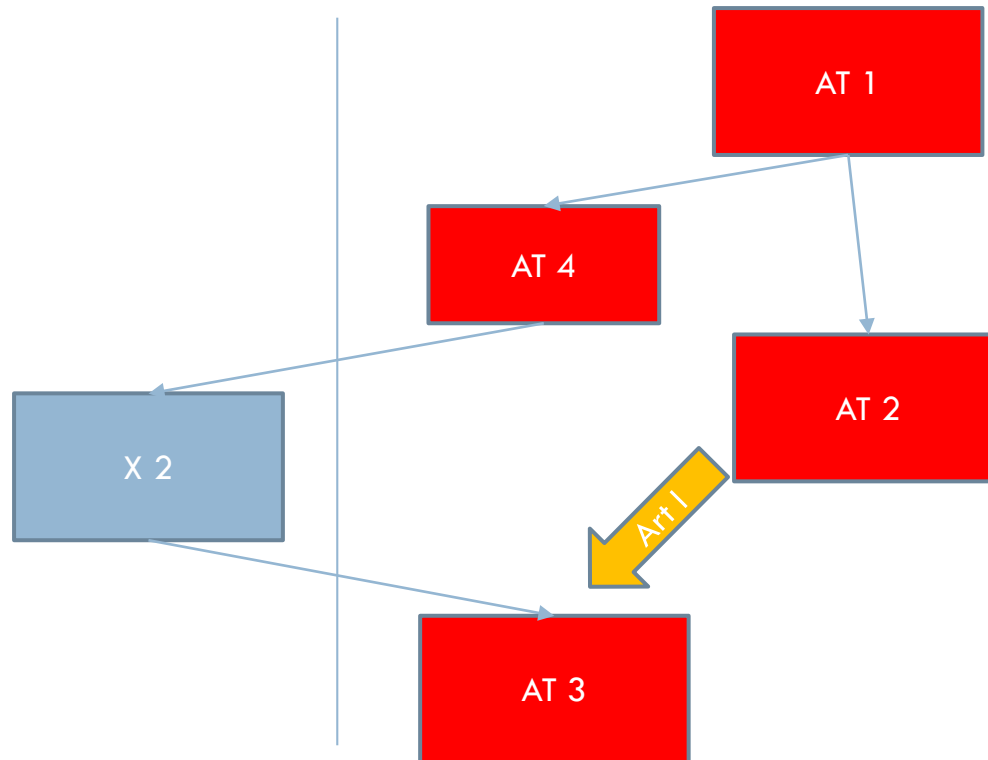
- **Hinsichtlich der 200 greift die Steuerneutralität des § 10 KStG nicht (§ 5 Abs 7 Z 1).**
- Was passiert wenn X 2 später zeitnahe den Anteil an AT 2 verkauft? Es gibt in § 5 Abs 6 keinen Satz wie in § 16 Abs 1a T 2 S 2: *„Dies gilt nicht, soweit die Anteile an der übernehmenden Körperschaft vor dem Entstehen der Abgabenschuld entgeltlich übertragen werden.“*
- Es könnte mE daher zur **Doppelbesteuerung** kommen.
- **Gegenargument:** Nach der Veräußerung der Beteiligung an X 2 durch AT 1 ist eine Steuerschuld bei AT 1 gem § 5 Abs 1 Z 6 bei Veräußerung der Beteiligung an AT 3 nicht mehr denkbar, da kein Missbrauchsverdacht iSd § 5 Abs 1 Z 6 vorliegen kann. § 16 Abs 1a TS 2 S 2 ist daher analog inhaltsleer.

13

Fall 3

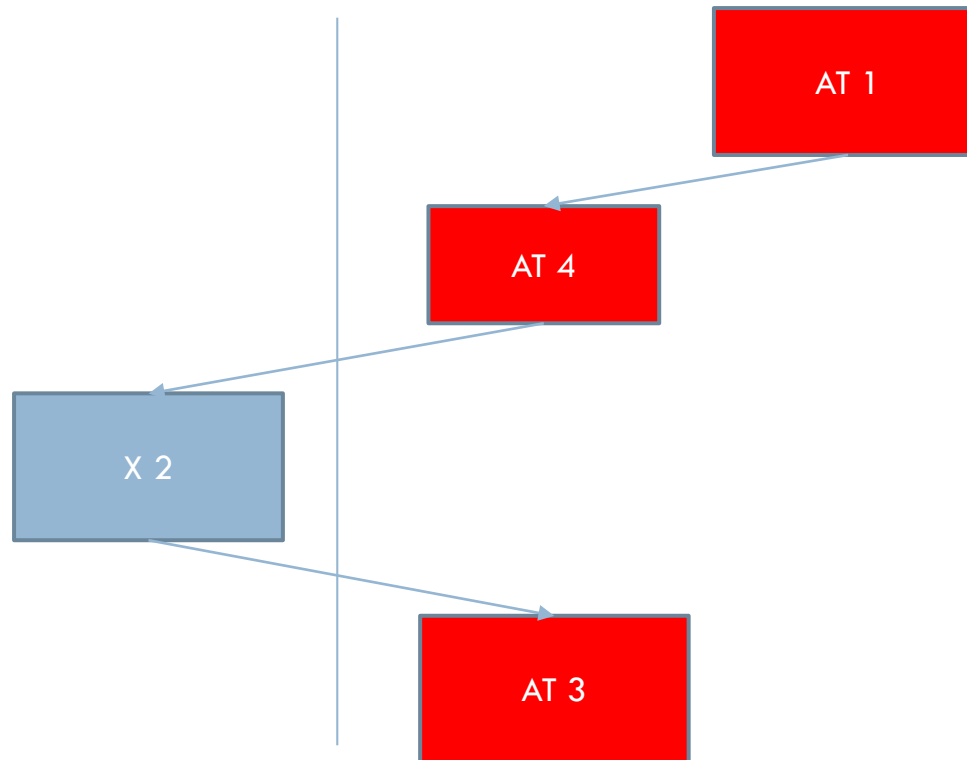
# Ein Fall des § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG ?

14



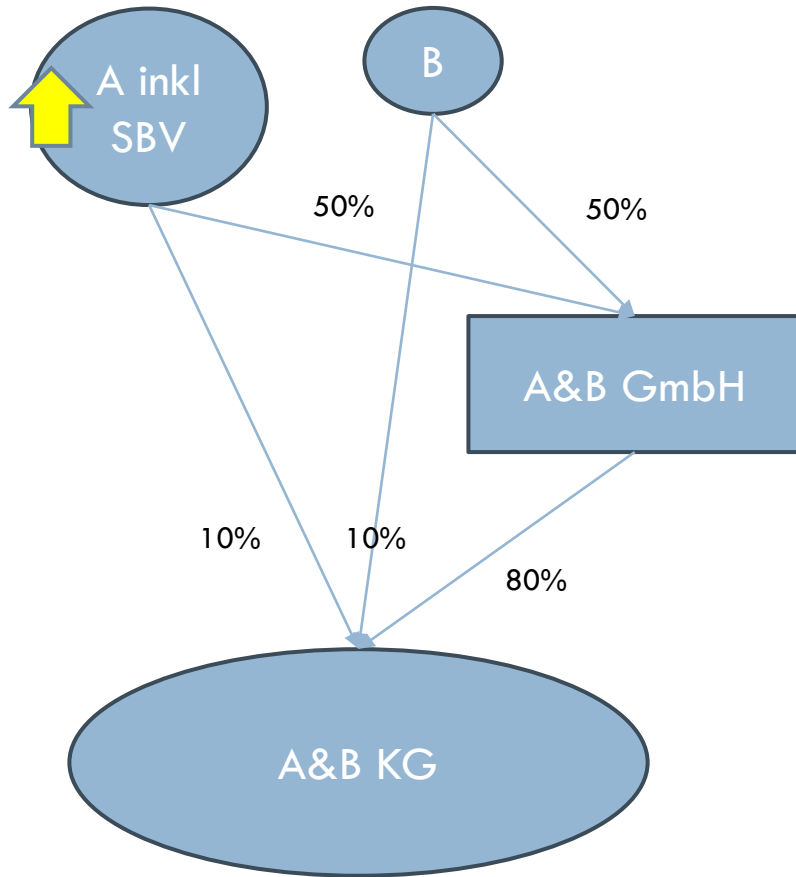
# Ein Fall des § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG ?

15



# Einbringung und § 6 Z 4 EStG und § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG

16

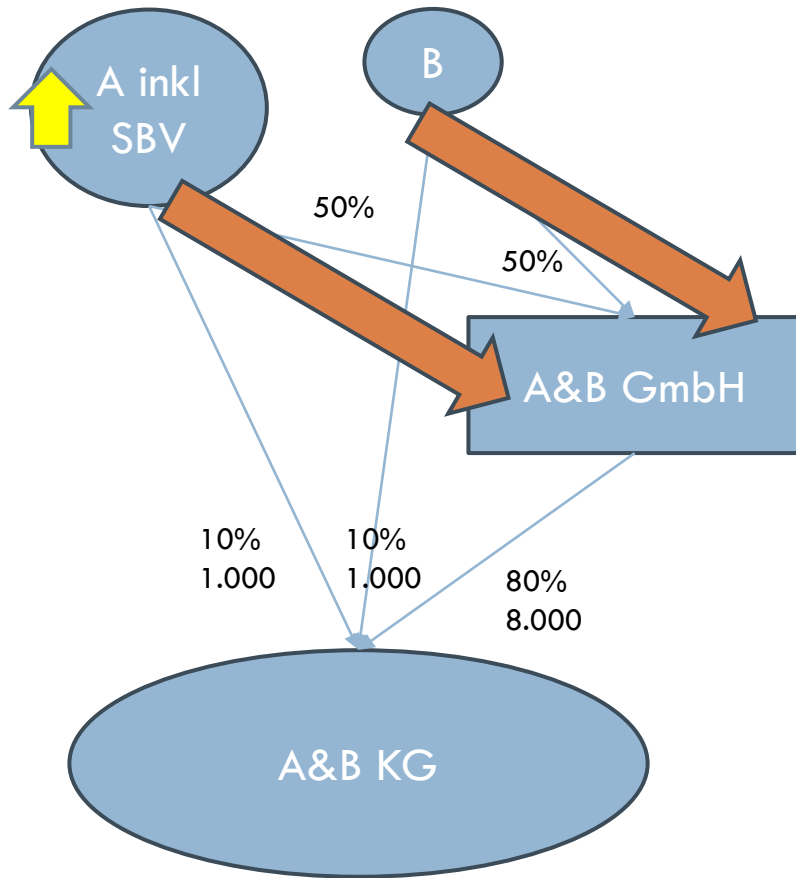


- „6. wenn alle an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten begünstigtes Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 oder 3 einbringen, an dem sie insgesamt im Verhältnis zueinander im selben Ausmaß wie an der übernehmenden Körperschaft substanzbeteiligt sind.“
- Fallbeispiel:
- A und B haben vor einigen Jahren ihre jeweils 40%igen KG Anteile gem Art III in die A&B GmbH eingebracht und sich jeweils 10% zurückbehalten. A hat sich zusätzlich die Betriebsliegenschaft im SBV zurückbehalten. Nunmehr wollen A und B auch ihre restlichen KG Anteile einbringen.
- Var A: mit SBV
- Var B: ohne SBV



# Einbringung und § 6 Z 4 EStG und § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG

17



## □ Var A mit SBV:

□ A und B wollen jeweils rückwirkend ihre KG Anteile = MU Anteile mit einem fixen Kapital iHv 1.000 und unterschiedlich hohen variablen Kapitalkonten in die A&B GmbH einbringen und dabei § 19 Abs 2 Z 6 anwenden. A will dabei auch sein Grundstück im SBV einbringen.

## □ Fragen:

- Welcher Stichtag ist möglich?
- Ist § 19 Abs 2 Z 6 anwendbar?
- Ist der G&B im SBV ein „Alt-G&B“?

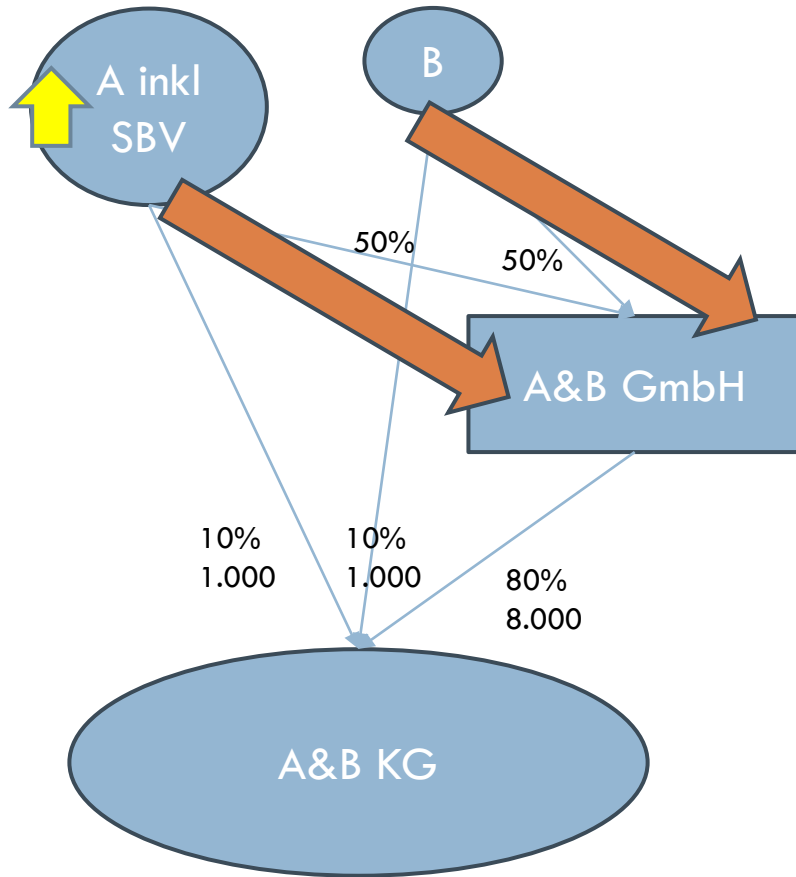
# Einbringung und § 6 Z 4 EStG und § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG

18

- **Stichtag:** Um § 19 Abs 2 Z 6 anwenden zu können, muss der Stichtag nach dem 30.6.2023 liegen (zB 1.7.2023).
- *„6. wenn alle an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten begünstigtes Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 oder 3 einbringen, an dem sie insgesamt im Verhältnis zueinander im selben Ausmaß wie an der übernehmenden Körperschaft substanzbeteiligt sind.“*
- Ist § 19 Abs 2 Z 6 auch anwendbar, wenn die variablen Kapitalkonten unterschiedlich hoch sind und/oder SBV eingebracht wird, d.h. die Verkehrswerte nicht im selben Verhältnis zueinander stehen?
  - ▣ Lt EB NEIN! Nur möglich wenn A&B auch am SBV 50:50 beteiligt wären.
  - ▣ Unterschiedlich hohe variable Kapitalkonten stören hingegen lt EB nicht.
- Hinsichtlich des G&B ist immer die Vergangenheit (Gewinnermittlung!) zu erforschen!
  - ▣ G&B steuerhängig am 31.3.2012?
  - ▣ Kam es davor oder danach zu einem Wechsel von § 4 auf § 5?

# Einbringung und § 6 Z 4 EStG und § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG

19

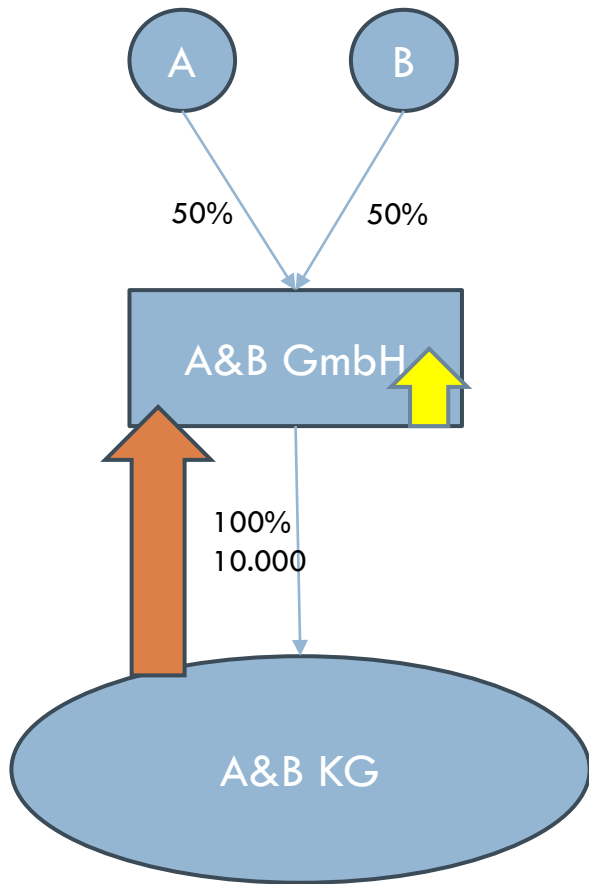


## □ Var A mit SBV:

- A und B bringen daher rückwirkend zum 31.3.2023 ihre 10%igen KG Anteile samt SBV ein und wenden § 19 Abs 2 Z 2 an.

# Einbringung und § 6 Z 4 EStG und § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG

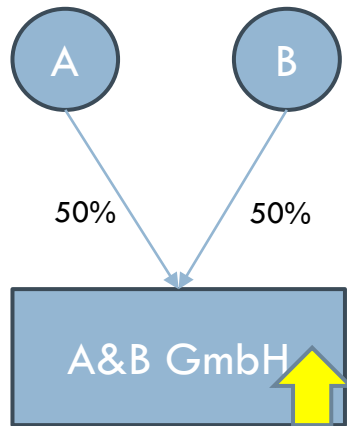
20



- Var A mit SBV:
  - Es kommt gleichzeitig zum Anwachsen gem § 142 UGB.

# Einbringung und § 6 Z 4 EStG und § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG

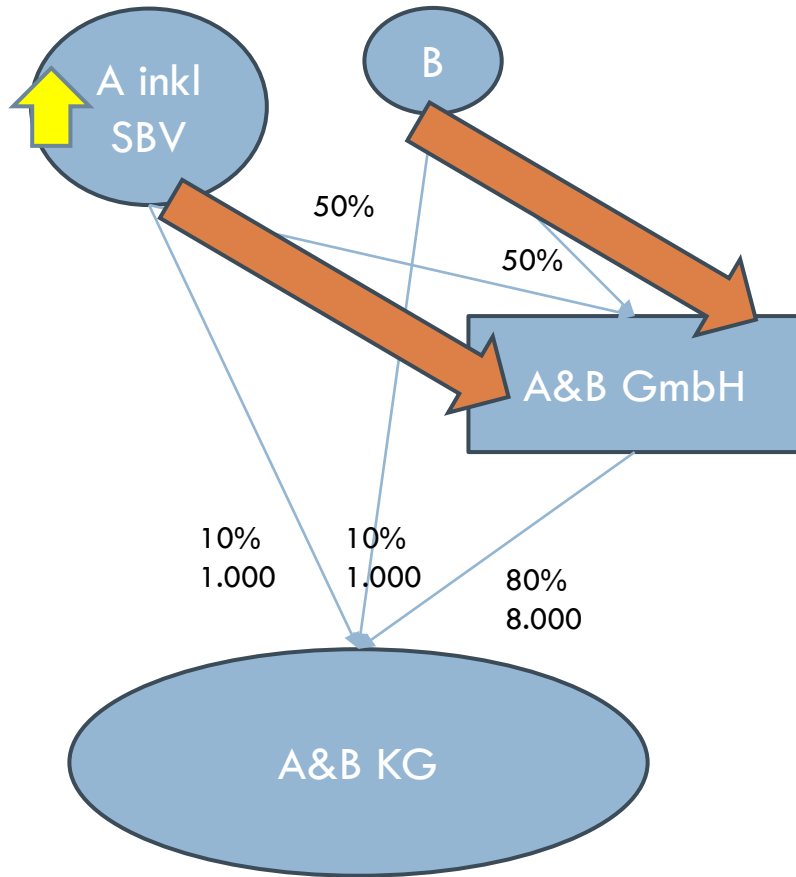
21



- Var A mit SBV:
  - ▣ Schenkungsmeldung wegen unterschiedlich hohen variablen Kapitalkonten und SBV!
  - ▣ Berechnung Ako von A und B nach Einbringung:
    - Fiktionschritt 1: verhältnismäßige Einbringung mit „korrekter“ Gegenleistung (zB 70:30) und Spiegelung des Einbringungskapitals in den Gegenleistungsanteilen.
    - Fiktionschritt 2: Danach Schenkung von GmbH Anteilen (mit Ako!) zur Erreichung der Zielbeteiligung von 50:50.

# Einbringung und § 6 Z 4 EStG und § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG

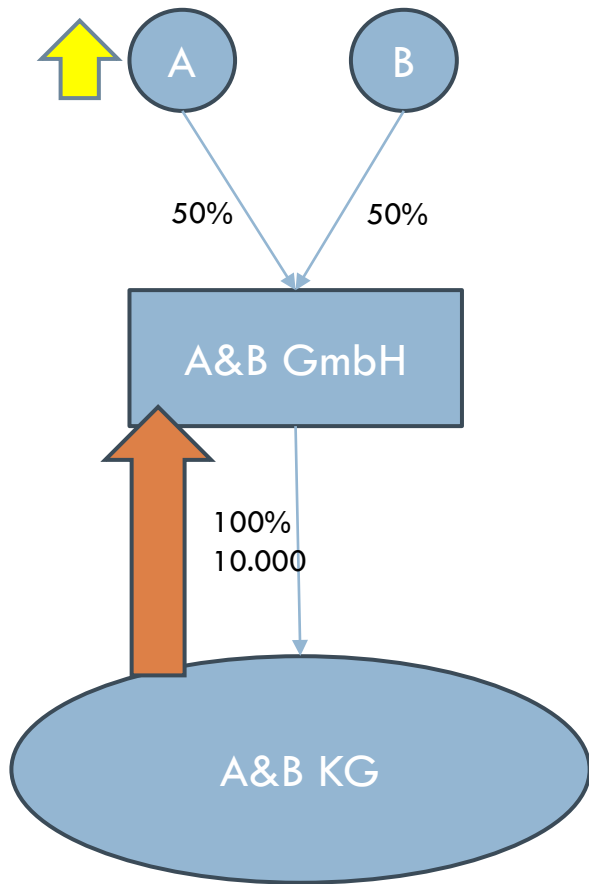
22



- Var B ohne SBV:
  - A und B wollen jeweils rückwirkend ihre KG Anteile = MU Anteile mit einem fixen Kapital iHv 1.000 und unterschiedlich hohen variablen Kapitalkonten in die A&B GmbH einbringen und dabei § 19 Abs 2 Z 6 anwenden. A will dabei sein Grundstück gem § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten.
  - Fragen:
    - Welcher Stichtag ist möglich?
    - Ist § 19 Abs 2 Z 6 anwendbar?
    - Wie wird die Entnahme behandelt?

# Einbringung und § 6 Z 4 EStG und § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG

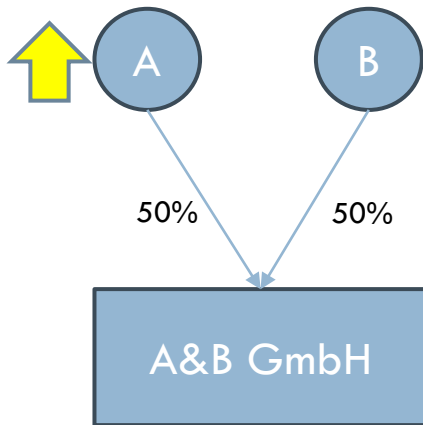
23



- Var A ohne SBV:
  - § 19 Abs 2 Z 6 ist ab einem Stichtag 1.7.2023 möglich.
  - Die Entnahme von G&B und (!) Gebäude ist ab 1.7.2023 (nicht 30.6.2023!!) steuerneutral
  - A und B bringen daher rückwirkend zum 1.7.2023 ihre 10%igen KG Anteile ohne SBV ein und wenden § 19 Abs 2 Z 6 an.
  - Es kommt gleichzeitig zum Anwachsen gem § 142 UGB.

# Einbringung und § 6 Z 4 EStG und § 19 Abs 2 Z 6 UmgrStG

24

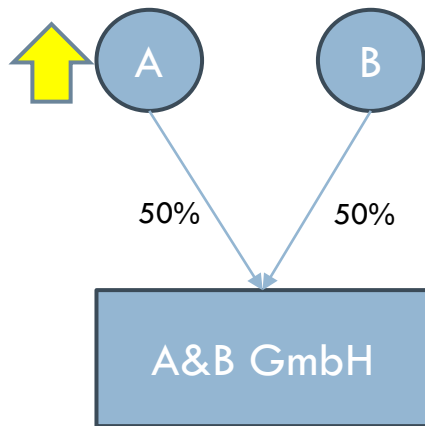


- Var A mit SBV:
  - ▣ Schenkungsmeldung wegen unterschiedlich hohen variablen Kapitalkonten!
  - ▣ Berechnung Ako von A und B nach Einbringung:
    - Fiktionschritt 1: verhältnismäßige Einbringung mit „korrekter“ Gegenleistung (zB 70:30) und Spiegelung des Einbringungskapitals in den Gegenleistungsanteilen.
    - Fiktionschritt 2: Danach Schenkung von GmbH Anteilen (mit Ako!) zur Erreichung der Zielbeteiligung von 50:50



# § 18 Abs 3 UmgrStG

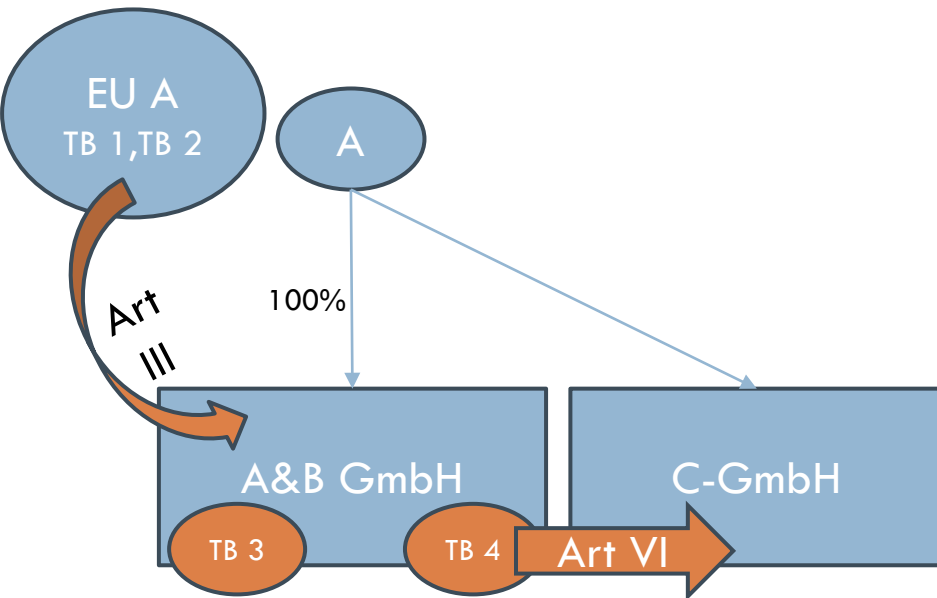
25



- „(3) *Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft bezogen auf das eingebrachte Vermögen können auf den dem Einbringungsstichtag folgenden Tag rückbezogen werden, wenn spätestens am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nachweislich eine Entgeltvereinbarung getroffen wird. Abweichend davon sind jedoch Rechtsbeziehungen einer einbringenden natürlichen Person zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit deren Beschäftigung ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen. Im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gilt dies auch für die Mitunternehmer.*“
- A kann daher ab 2.7.2023 für das zurückbehaltene Grundstück Miete an die A&B GmbH verrechnen, wenn der Mietvertrag gleichzeitig mit dem Einbringungsvertrag abgeschlossen wird. Das war auch bisher so.

# § 18 Abs 3 UmgrStG

26



- Künftig soll § 18 Abs. 3 erster Satz den allgemeinen Grundsatz normieren, wonach sämtliche **Rechtsbeziehungen des Einbringenden** zur übernehmenden Körperschaft bezogen auf das eingebrachte Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf den dem Einbringungstichtag folgenden Tag rückbezogen werden können. Daraus resultierende Verrechnungen sollen daher künftig auch im Rückwirkungszeitraum als Betriebsausgabe bzw. Betriebseinnahme im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft bzw. des Einbringenden (der spaltenden Körperschaft) berücksichtigt werden können.
- Gemäß § 34 Abs. 1 letzter Satz soll § 18 Abs. 1 erster Satz idF des Abgabenänderungsgesetzes 2023 **auch für Spaltungen** gelten; die steuerliche Anerkennung rückwirkender Leistungsbeziehungen bei Spaltungen setzt folglich das Bestehen einer entsprechenden Entgeltvereinbarung zwischen spaltender und übernehmender Körperschaft voraus.
- zB auch Leistungen des Personals für den jeweils anderen TB.
- Kein Verweis bei der Realteilung: Aufteilung der BA bereits nach allgemeinem Steuerrecht?

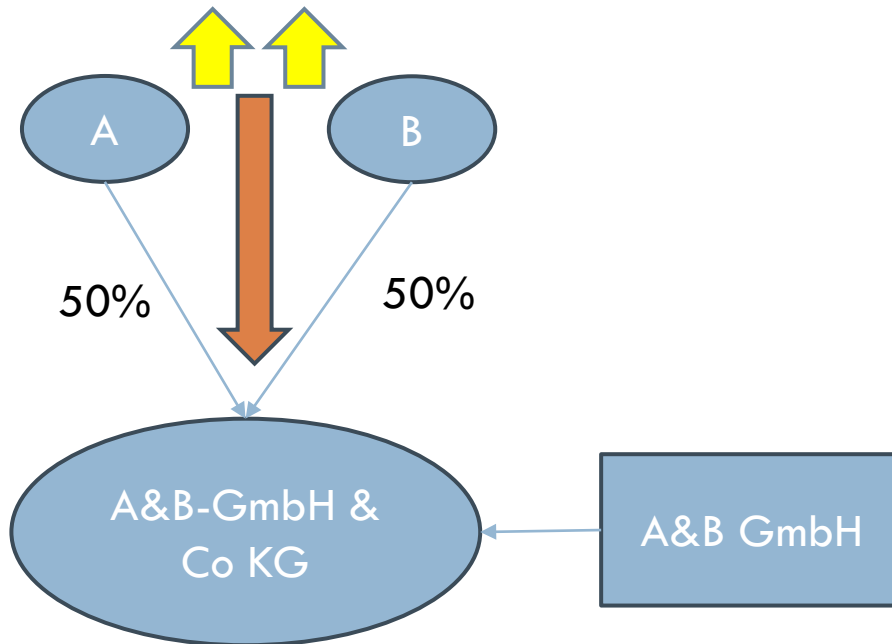
# § 24 Abs 2 UmgrStG

27

- (2) Die Buchwertfortführung ist in Anwendung des § 16 Abs. 1 nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den am Zusammenschluß beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Ist nach dem vorstehenden Satz keine Buchwertfortführung zulässig, ist § 24 Abs. 7 letzter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 anzuwenden.
- § 24 Abs 7 letzter Satz: „bei Übertragung gegen Gewährung von Gesellschafterrechten an einer Personengesellschaft ist § 32 Abs. 3 sinngemäß anzuwenden, wobei die bisherigen Buchwerte fortzuführen sind, soweit das Vermögen dem Übertragenden weiterhin zuzurechnen ist.“
- § 32 Abs 3: Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen oder dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft stellt insoweit eine Veräußerung dar, als die Wirtschaftsgüter dem Übertragenden nachfolgend anteilig (Abs. 2) nicht mehr zuzurechnen sind. Insoweit die Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen weiterhin zuzurechnen sind, liegt bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen auf eine Mitunternehmerschaft eine Einlage gemäß § 6 Z 5 vor. Die an der Übertragung beteiligten Steuerpflichtigen haben für die weitere Einkünfteermittlung Vorsorge zu treffen, dass es zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt.
- **Ergebnis:** Vorsorgeverletzung führt nur zur **Teilrealisierung** und nicht zur Vollrealisierung

# § 32 Abs 3 EStG

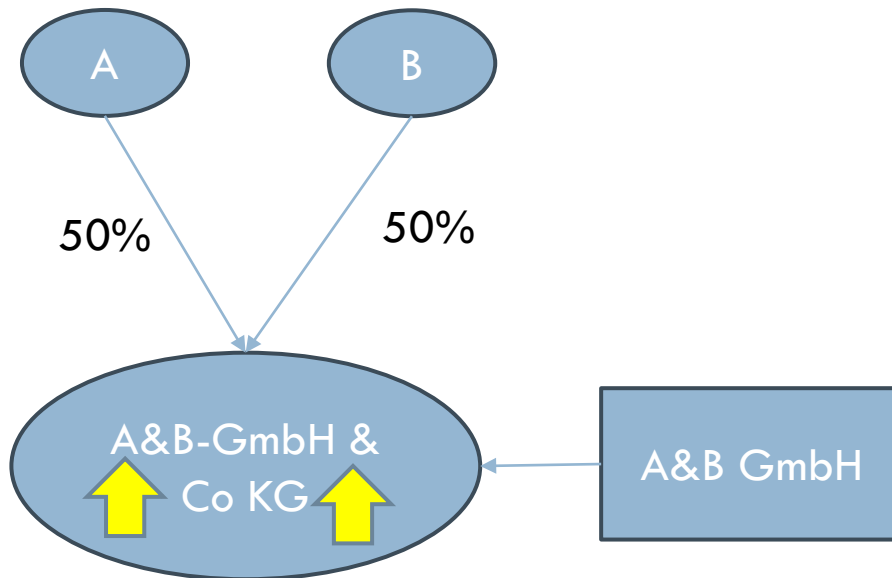
28



- A & B sind jeweils 50% Miteigentümer an den beiden fremd vermieteten Liegenschaften (V&V). Beide Liegenschaften sollen – aus Gründen der Nachfolgeplanung - möglichst steuergünstig in die neu gegründete A&B GmbH & Co KG übertragen werden, welche eine vermögensverwaltenden PG darstellt.
- A&B haben gleich hohe Ako an den beiden Liegenschaften, da gemeinsam erworben wurde.

# § 32 Abs 3 EStG

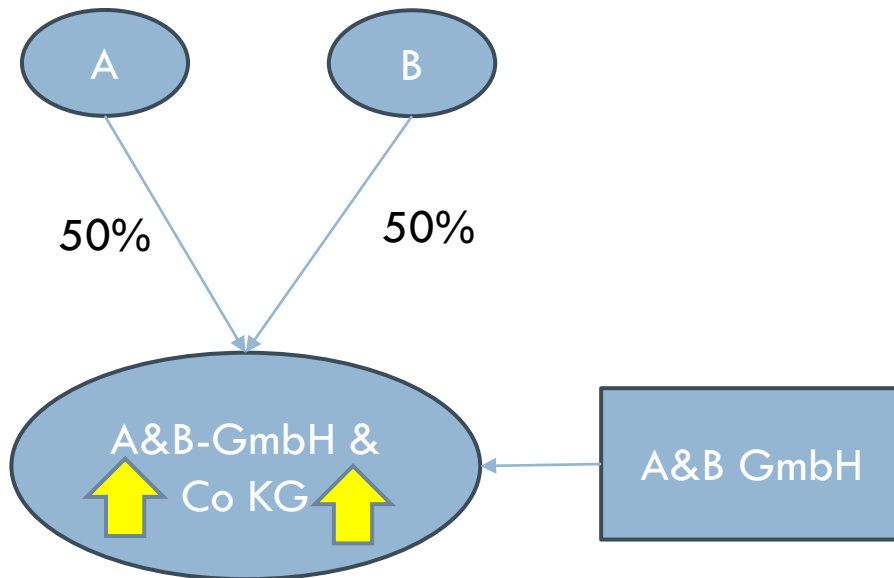
29



- **ESt:** Aus dem Wortlaut des § 32 Abs 3 EStG könnte man eine Realisierung (Tausch) von jeweils 50% der eingelegten Quote (50%), daher je 25% erkennen. Der Telos der Norm spricht mE aber dafür, dass mangels Verschiebung stiller Reserven keine Realisierung vorliegt.
- Aus steuerlicher Sicht ist die vermögensverwaltende PG ein steuerliches „Nullum“, da man weiter gem § 32 Abs 2 EStG auf die dahinter stehenden Wirtschaftsgüter schaut.
- Spannend wird die Frage, wenn A und B die Liegenschaften zu unterschiedlichen Zeitpunkten und/oder unterschiedlichen Preisen gekauft haben und daher die Ako/stillen Reserven nicht im Verhältnis 50:50 zueinander stehen.

# § 32 Abs 3 EStG

30



## □ GrESt:

- Stufentarif vom Gw möglich, wenn keine Gegenleistung vorliegt.
- Buchung der Einlage gegen KRL (vgl zur Buchung „Rechnungslegung von Personengesellschaften im Spiegel der OGH-Rechtsprechung“, *Hirschler, RWZ 2022, 153*)
- Zur GrESt vgl weiter *Schaffer/Siller* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG, § 5, XIII. Sonstige Erwerbe, Tz 385 ff; BMF Info vom 13.5.2016, Pkt 3.2.*

- § 26a Abs 1 Z 2 GGG, d.h. 1,1% vom dreifachen EHW

# Anzeige/Meldung ab 1.1.2024

31

- § 43 Abs 1 UmgrStG alt:
  - „Wer Vermögen durch eine Umgründung überträgt oder übernimmt **und nicht schon nach dem ersten Hauptstück zu einer Meldung verpflichtet ist**, hat die Umgründung ..... anzuzeigen.“
- § 43 Abs 1 UmgrStG neu:
  - „Wer Vermögen durch eine Umgründung überträgt oder übernimmt, hat die Umgründung ..... **über FinanzOnline anzuzeigen. Dies berührt die Meldeverpflichtung nach § 13 nicht.**“
  - 3. Teil Z 41:
    - § 43 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 110/2023 ist erstmals anzuwenden auf Umgründungen, die nach dem 31. Dezember 2023 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden.
- §13 UmgrStG neu:
  - „.....Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Spezifikationen der zu übermittelnden Daten (Struktur und Inhalt) durch Verordnung näher zu bestimmen und dabei vorzusehen, **dass die Meldung in elektronischer Form zu erfolgen hat und diesfalls eine gesonderte Anzeige gemäß § 43 Abs. 1 entfallen kann.....**“

# Anzeige/Meldung ab 1.1.2024

32

- Da die VO zu § 13 UmgrSG noch nicht ergangen ist, muss wie folgt vorgegangen werden:
  - **Anzeige gem § 43 Abs 1 UmgrStG** – ohne materielle Wirkung - jeder Umgründung ab 1.1.2024 über Finanzonline verpflichtend.
    - Zum Handbuch: <https://www.bmf.gv.at/services/finanzonline/informationen-fuer-unternehmer-und-gemeinden/handbuecher-fuer-unternehmer.html>
  - **Meldung** gem § 13 Abs 1, § 24 Abs 1 Z 2 und § 28 UmgrStG – mit materieller Wirkung **zusätzlich** (!), wenn die Voraussetzungen erfüllt sind.
    - **Art III:** keine Kapitalerhöhung und keine Sachgründung; zB bei § 19 Abs 2 Z 2, Z 5 oder Z 6 UmgrStG.
    - **Art IV:** keine Sachgründung einer PG und kein neuer Gesellschafter; zB Erhöhung der Beteiligung eines Gesellschafters von 10% auf 20%.
    - **Art V:** keine Löschung der PG und kein Ausscheiden eines Gesellschafters; zB Verringerung der Beteiligung eines Gesellschafters von 70% auf 40%.
- **„Meldefalle“:** Anders wie bisher wird es **viele Fälle** geben, bei denen eine **Anzeige gem § 43 (1) UmgrStG** über Finanzonline **und** eine **Meldung gem § 13 UmgrStG** iVm § 85ff BAO gemacht werden muss.



# Sonstige Änderungen

33

- *Anpassungen an das EU-UmgrG*
  - ▣ *Ausgliederung stellt steuerlich Einbringung dar.*
  - ▣ *Wegzugs- und Zuzugsregelungen für Spaltungen über die Grenze.*

34

# Judikatur

VwGH

# VwGH 29. 9. 2022, Ra 2020/15/0020

35

- Kein Umgründungsfall, aber die für Umgründungen wichtige Spiegelbildmethode wird erläutert:
  - „42 Für die UGB Bilanz sind Mitunternehmeranteile (zB Kommanditbeteiligungen) Einzelwirtschaftsgüter (Beteiligungen, Anteile an Gesellschaften), wie Aktien oder GmbH-Anteile (vgl. etwa Beiser, SWK 2016, 782).
  - Ertragsteuerlich gelten Beteiligungen an Mitunternehmerschaften hingegen nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens.
  - Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft ist in der Steuerbilanz des Beteiligten zwingend mit dem Betrag anzusetzen, der dem Kapitalkonto des Beteiligten in der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung der Ergänzungsbilanz und der Sonderbilanz entspricht (vgl. VwGH 29. 7. 2010, 2007/15/0048).
  - Durch die Übernahme des Kapitalkontos in die Steuerbilanz des Beteiligten kommt die aliquote Beteiligung an jedem Wirtschaftsgut (zu Buchwerten) zum Ausdruck (sogenanntes ‚Spiegelbild‘, vgl etwa auch VwGH 27. 8. 1998, 96/13/0165; 19. 3. 2002, 99/14/0134).

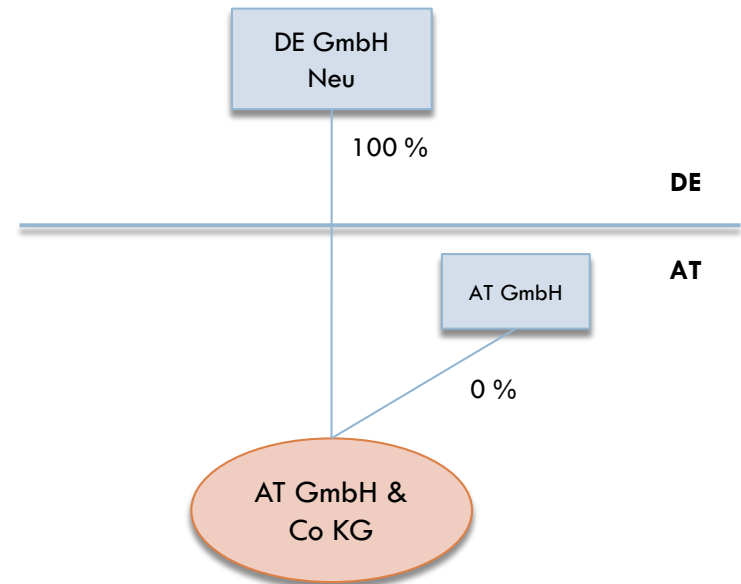
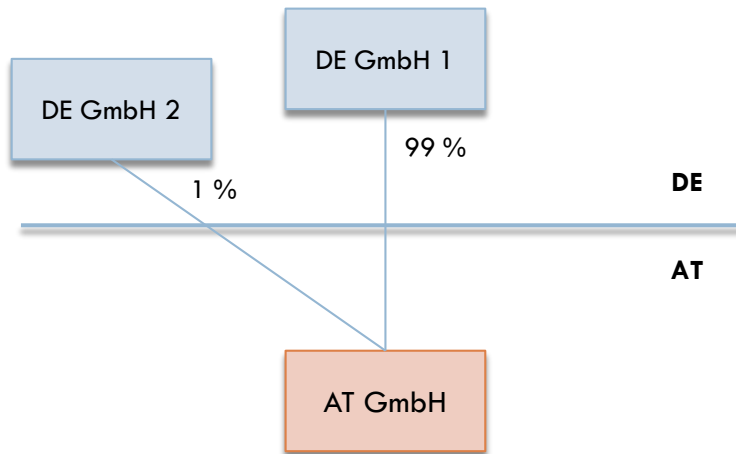
## □ Sachverhalt

- *Eine österreichischen GmbH wurde mit Umwandlungsvertrag vom Juni 2008 zum Stichtag 31. Dezember 2007 auf eine GmbH & Co KG errichtend umgewandelt (Art. II UmgrStG).*
- *Unbeschränkt haftende Arbeitsgesellschafterin (keine Beteiligung am Vermögen, Gewinn oder Verlust) war eine im Jahr 2008 errichtete inländische GmbH (Komplementärin), weitere Gesellschafterinnen waren zunächst zwei bereits an der Rechtsvorgänger-GmbH beteiligte deutsche GmbHs, wobei eine dieser GmbHs die Beteiligung treuhändig für die andere GmbH hielt (Beteiligungsausmaß 99 % und 1 %).*
- *Mit Vertrag vom August 2008 wurde die Beteiligung (MU Anteil) an der GmbH & Co KG zum Stichtag 31. Dezember 2007 auf eine neu errichtete deutsche GmbH (Kommanditistin) abgespalten (Art. VI UmgrStG).*

# VwGH 28.6.2023, Ro 2020/13/0011

37

## □ Sachverhalt



## □ Sachverhalt:

- Die deutsche GmbH (Kommanditistin) hat in einer Ergänzungsbilanz eine Aufwertung der KG-Anteile gem. § 9 Abs 1 Z 3 letzter TS UmgrStG (idF BGBl. I Nr. 24/2007) vorgenommen.

*„§ 9. (1) Für die Rechtsnachfolger gilt Folgendes:*

*...*

*3. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht, gilt Folgendes:*

*...*

*- Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft entsteht, sind diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen.“*

- Der durch die durch diese Aufwertung entstandene Differenzbetrag (zu den übernommenen Buchwerten) wurde als Firmenwert auf 15 Jahre laufend steuerwirksam als Sonderbetriebsausgabe abgeschrieben.
- Finanzamt erkannte die Abschreibung nicht an (Feststellung 2008 bis 2012).

# VwGH 28.6.2023, Ro 2020/13/0011

39

- VwGH:
  - **dass die Voraussetzung für die Anwendbarkeit der genannten Bestimmung** - die Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich der „*Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft*“ - im Hinblick auf die Besteuerungssystematik bei Personengesellschaften **unklar ist.**
  - Nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung gelten **Beteiligungen an Personengesellschaften** ertragsteuerlich **nicht als eigene Wirtschaftsgüter**, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens. Dieser Grundsatz ist auch im Anwendungsbereich des UmgrStG zu beachten.
  - Wird aber die Beteiligung an einer Personengesellschaft nicht als eigenes Wirtschaftsgut angesehen, ist nicht erkennbar, **wie ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich „hinsichtlich der Anteile“** der umwandlungsbedingt entstandenen Personengesellschaft **entstehen kann.**

# VwGH 28.6.2023, Ro 2020/13/0011

40

- VwGH:
  - **Die Frage, auf welche Fallgruppen die genannte Bestimmung tatsächlich anwendbar ist** und insbesondere, ob im vorliegenden Revisionsfall durch die errichtende Umwandlung ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich „*hinsichtlich der Anteile*“ an der Revisionswerberin entstanden sei, **kann allerdings dahingestellt bleiben**, weil selbst im Fall der Bejahung der Anwendbarkeit des § 9 Abs 1 Z 3 dritter TS UmgrStG - diesfalls verbunden mit dem Ansatz der „*Anteile*“ an der Revisionswerberin mit dem gemeinen Wert - die Vornahme einer laufenden Firmenwertabschreibung nicht zulässig ist.



# VwGH 28.6.2023, Ro 2020/13/0011

41

- Aktuelle Fassung des § 9 Abs 1 Z 3 dritter TS UmgrStG:
  - *„Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft entsteht, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert der Anteile am Umwandlungsstichtag bei einer späteren Realisierung der Anteile bei natürlichen Personen als Rechtsnachfolger mit einem besonderen Steuersatz von*
    - 25% für vor dem 1. Jänner 2023 gelegene Umgründungsstichtage;
    - 24% für zwischen dem 31. Dezember 2022 und dem 1. Jänner 2024 gelegene Umgründungsstichtage;
    - 23% für nach dem 31. Dezember 2023 gelegene Umgründungsstichtage*zu besteuern. Dies gilt sinngemäß für verschmelzende Umwandlungen auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger.“*
- Auch nach aktueller Rechtslage bleibt der Anwendungsbereich fraglich (vgl Zorn in RdW 2023, 686).
- Aber nach der aktuellen Rechtslage würde sich kein steuerlicher Vorteil für dt GmbHs als Rechtsnachfolger ergeben.
- Wohl noch größer wären die Bedenken des VwGH bei sinngemäßer Anwendung auf die verschmelzende Umwandlung, da dabei auch keine Anteile an PG entstehen.
- Die Einführung von „eigenen“ Steuersätzen im UmgrStG führt mE zu schwer überwindbaren systematischen Verwerfungen. Wenn die Gesellschafter zB natürliche Personen wären, stellt sich die Frage der Einordnung dieses besonderen Steuersatzes im EStG mit verschiedenen Folgefragen (Regelbesteuerungsantrag, Verlustausgleich, Verlustvortrag etc.)

# VwGH 28.6.2023, Ro 2020/13/0011

42

- Nicht angesprochen wurde bisher, dass gem UmgrStR Rz 1878 die Abspaltung zum 31.12.2007 des durch den Zusammenschluss zum 31.12.2007 entstandenen MU Anteils nicht möglich gewesen wäre, wenn man davon ausgeht, dass auch bei der Abspaltung eine Zurechnung des begünstigten Vermögens zum Stichtag bestehen müsste.
- Art VI hat keinen Verweis auf § 13 Abs 2 UmgrStG, dennoch geht die hL und das BMF (vgl UmgrStR Rz 1655) davon aus, dass das Vermögen am Stichtag zurechenbar sein muss.
- Wenn Art VI nicht anwendbar war, wäre die Afa bei der übernehmenden dt GmbH steuerlich abzugsfähig gewesen. Dies wurde im Verfahren aber nicht vorgebracht.

# VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0059

43

## □ Sachverhalt

- Ein Steuerpflichtige wechselt per 1.12.2006 mit Protokollierung im FB aus der Vermögensverwaltung (V&V) in einen Gewerbebetrieb gem § 5 Abs 1 EStG.
  - Mit 2007 Änderung der Rechnungslegungspflicht!
- Mit Einbringungsvertrag 9/2007 hat er den „Betrieb“ (mehrere vermietete Grundstücke) in eine zu diesem Zweck neu gegründete GmbH eingebracht.
- Das Finanzamt nahm an, die Grundstücke seien aus dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen übertragen worden, wodurch hinsichtlich eines der Grundstücke Spekulationseinkünfte erzielt worden seien.

## □ BFG (Abweisung)

- Mangels Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit beim Steuerpflichtigen (keine gewerbliche Vermietung und kein gewerblicher Grundstückshandel vor der „Einbringung“) unterliege die Übertragung der Grundstücke nicht dem UmgrStG.
- Es liege somit eine als Tausch zu behandelnde Einlage vor.

# VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0059

44

- Erkenntnis des VwGH (Zurückweisung der Parteirevision)
  - ▣ Die Gebäudevermietung ist grundsätzlich als Vermögensverwaltung anzusehen und wird zur gewerblichen Tätigkeit erst dann, wenn die laufende Verwaltungsarbeit (deutlich) **jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist**. Maßgebliches Unterscheidungskriterium ist dabei die Frage, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht.
  - ▣ Die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein macht die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird.

- ▣ Abzustellen ist jeweils auf das sich im Einzelfall bietende **Gesamtbild der Betätigung**. Sprechen einzelne Sachverhaltselemente für eine gewerbliche Tätigkeit, andere für eine bloße Vermögensverwaltung, so sind die Merkmale gegeneinander abzuwägen. Eine derartige Gesamtabwägung hängt entscheidend von den Umständen des Einzelfalls ab und ist damit im Allgemeinen – wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde – nicht revisibel.
- ▣ **Dass dem BFG im vorliegenden Fall eine grobe Fehlbeurteilung unterlaufen wäre, zeigt die Revision nicht auf.** Das BFG traf zunächst Feststellungen dazu, welche Kriterien tatsächlich vorgelegen seien, die für eine gewerbliche Tätigkeit oder für eine bloße Vermögensverwaltung sprächen. Es setzte sich in der Folge im Einzelnen mit diesen Kriterien auseinander und kam sodann zum Ergebnis, das Gesamtbild der Tätigkeit („in Summe“) entspreche weder einer gewerblichen Vermietung noch einem gewerblichen Grundstückshandel. Die Gesamtbeurteilung des BFG erweist sich jedenfalls als vertretbar.

- Dazu Zorn, RdW 2023, 758:
  - *„Rechtspolitisch ist es hinterfragenswert, ob die Einlage von nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken in Gesellschaften besteuert werden soll. Die Unterscheidung zwischen Grundstücken des Betriebsvermögens und jenen des Privatvermögens ist hier schwer nachvollziehbar, zumal die Steuerhängigkeit der stillen Reserven in der Gesellschaft leicht gesichert werden kann. (Im Vergleich dazu ist bei Einzelunternehmen das Hin- und Herschieben von - auch bebauten - Grundstücken zwischen Betriebs- und Privatvermögen steuerneutral gestellt.)“*
- Die Steuerbelastung der stillen Reserven würde sich bei neutraler Einlage von 30% auf 23% + 27,5% sogar erhöhen.

# VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0059

47

- ME hätte man „intensiver“ bei einem der Grundstücke einen Bauträgerbetrieb (Errichtung von 10 Wohnungen von 2006 bis 2008 und Verkauf von 4 Whg von 2008 (1) bis 2012 (3)) behaupten können, wobei der Sachverhalt aus dem BFG und VwGH nicht ganz eindeutig erkennbar war.
  - ▣ Bewerbung?
  - ▣ Finanzierung?
  - ▣ War Vermietungsabsicht oder Verkaufsabsicht geplant?
- Mit Eintragung im FB würde § 5 Abs 1 EStG entstehen und damit die Möglichkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen.
- Ab 1.1.2007 Änderung Rechnungslegungspflicht
- Nach heutiger Rechtslage wäre dies nicht möglich, da Rechnungslegungspflicht erst mit Umsatzüberschreitung (€ 700.000) eintritt.
- Betrieb durch Photovoltaikanlage?

48

# Praxisbeispiele

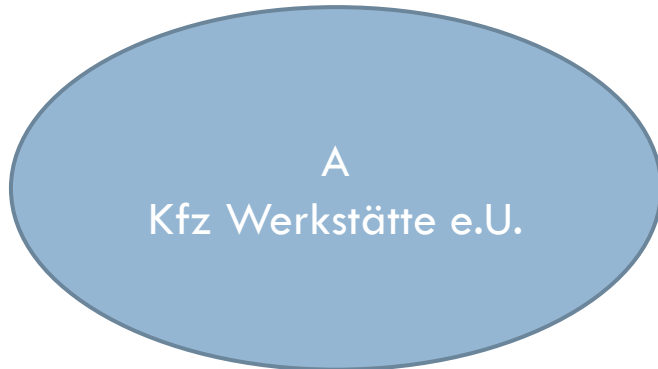


49

# Fallbeispiel 1

Zusammenschluss zu InnenGesbR und Einbringung

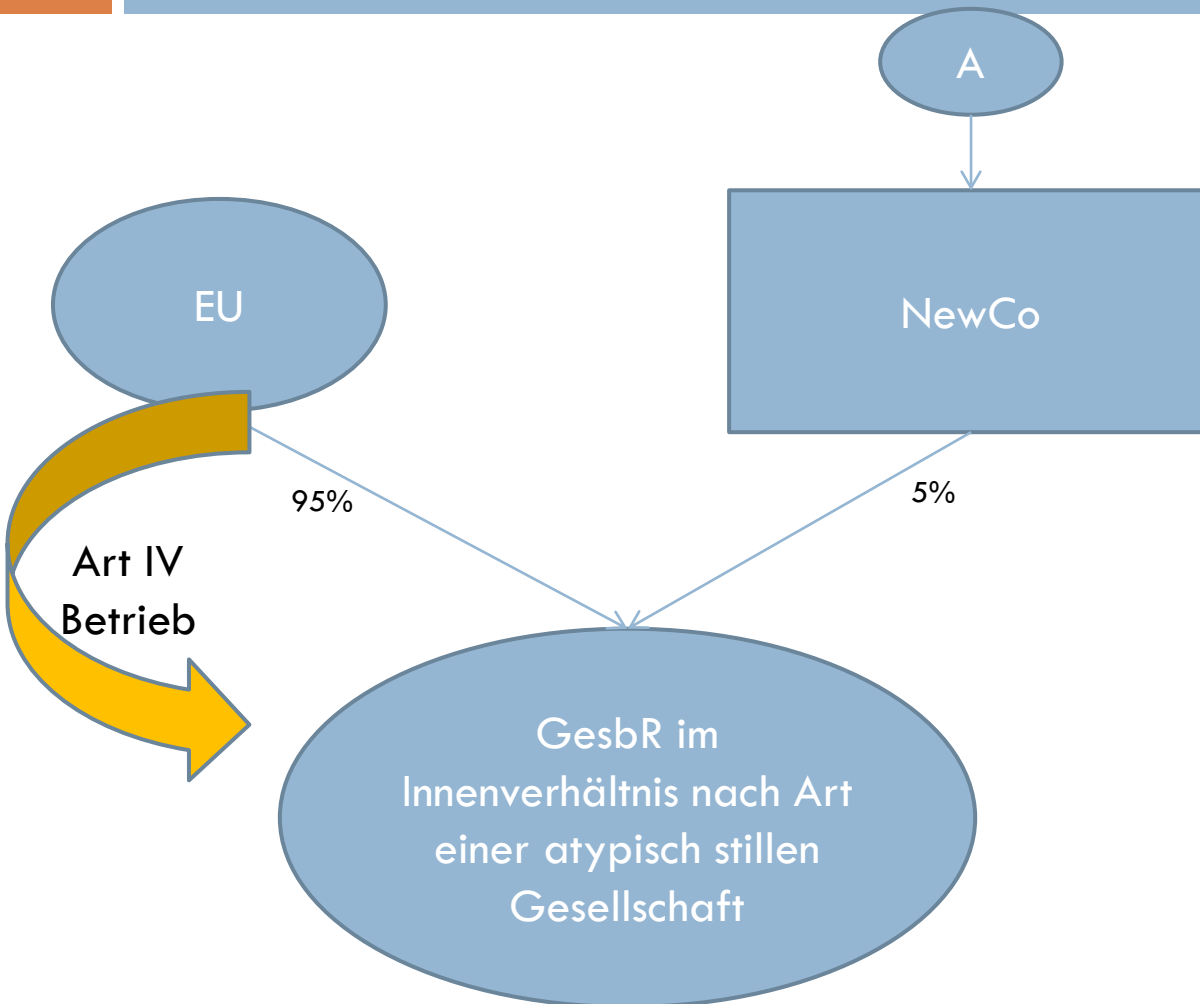
# Fallbeispiel 1: Zusammenschluss & Einbringung



- Derzeit besteht ein EU, welches erheblich Gewinne erzielt. Da in der Zukunft verschiedene Investitionen geplant sind, würde Herr A gerne seine Gewinne zu dem günstigeren KÖST-Satz im Unternehmen thesaurieren. Zu diesem Zweck könnte man das EU in eine GmbH - oder eine GmbH & Co KG mit Substanzbeteiligung der GmbH- umgründen.
- Das protokollierte EU ist jedoch bereits in der zweiten Generation an diesem Standort tätig. Es besteht ein sehr großen Vertrauensverhältnis der Kunden und Lieferanten zu der Familie A. Die Familie A befürchtet, dass eine Umgründung in eine GmbH dieses Vertrauensverhältnis stören könnte. Weiters möchte Herr A die vielen Änderungen, welche eine Umgründung in einen GmbH oder GmbH & Co KG mit sich bringt, nicht zwingend durchführen. zB: Änderung Grundbuch; Änderung Firmenbuchnummer; Änderungen bei Bank und Versicherungen; Änderung bei Gewerbebehörde; Ummelden Dienstnehmer; Änderung UID Nummer; Änderung Rechnungsformulare; Ummelden Kfz, Änderung „Pickerlstelle“ ; Änderung Homepage etc.
- Gleichzeitig ist Herrn A die Haftungsbeschränkung der GmbH oder GmbH & Co KG nicht so wichtig.
- Weiters möchte Herr A einen neuen Handel mit Ersatzteilen beginnen, wobei der Einkauf dieser Ersatzteile nicht in Verbindung zum bestehenden Betrieb stehen sollte, da er hier andere Einkaufskonditionen erhält.

# Fallbeispiel 1: Zusammenschluss gem

## Art IV



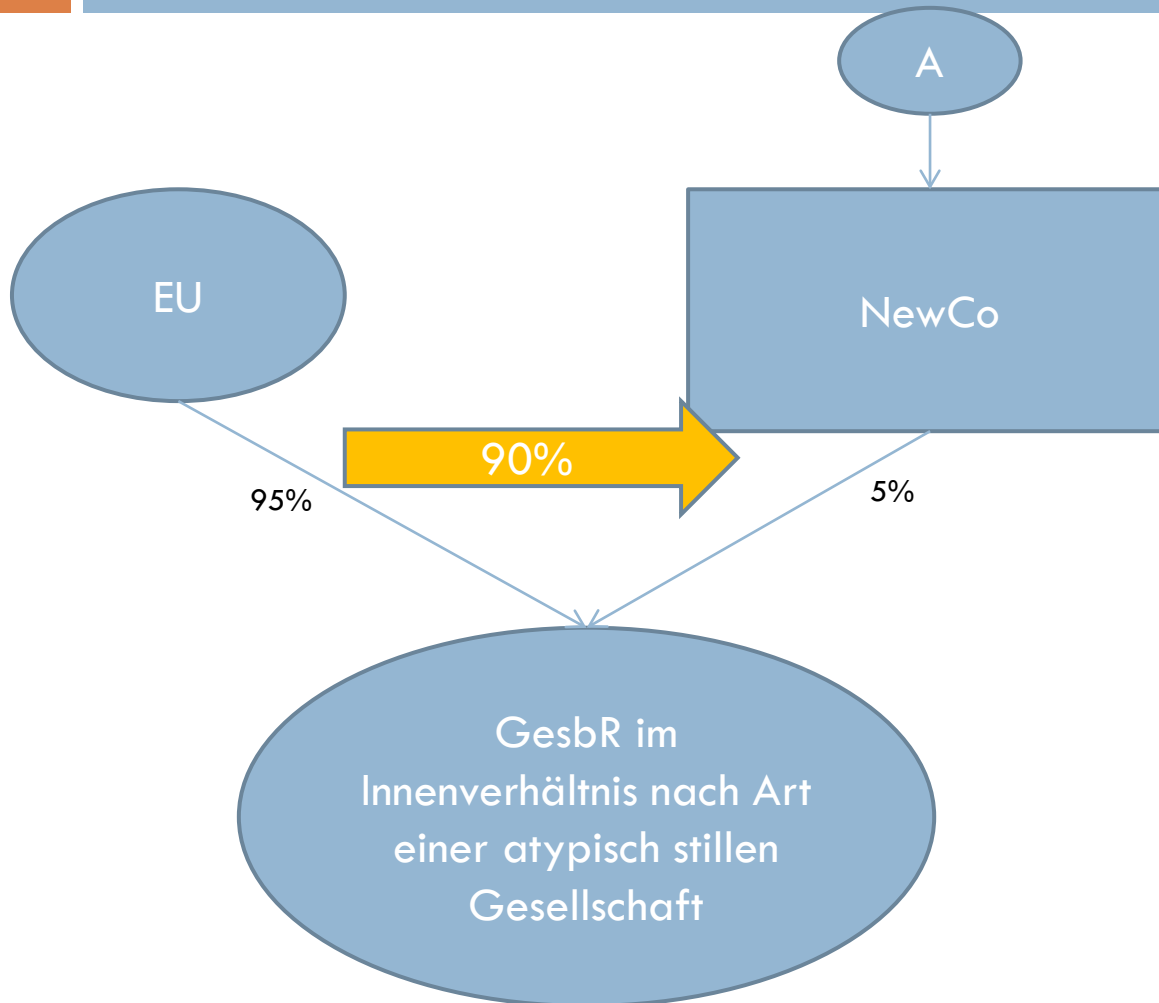
1.) Schritt: Gründung NewCo GmbH

2.) Schritt: Gründung einer Innen GesbR mit dem EU und der NewCo GmbH mittels Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag gem Art IV

- a. Das EU überträgt nur im Innenverhältnis (!) gem Art IV den Betrieb mit allen Aktiva und Passiva lt Zusammenschlussbilanz per 31.12.2022 und erhält ein fixes Kapitalkonto von € 9.500. Die NewCo leistet eine Bareinlage in Höhe von € 500 und erhält ein fixes Kapitalkonto in Höhe von € 500.
- b. **Kapitalkontenzusammenschluss auf Basis fixer Kapitalkonten**
- c. Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert: 95% A: 5% NewCo GmbH
- d. Vorsorgemethode für die 5%: Reservenvorbehalt

# Fallbeispiel 1: Einbringung 90% gem

## Art III

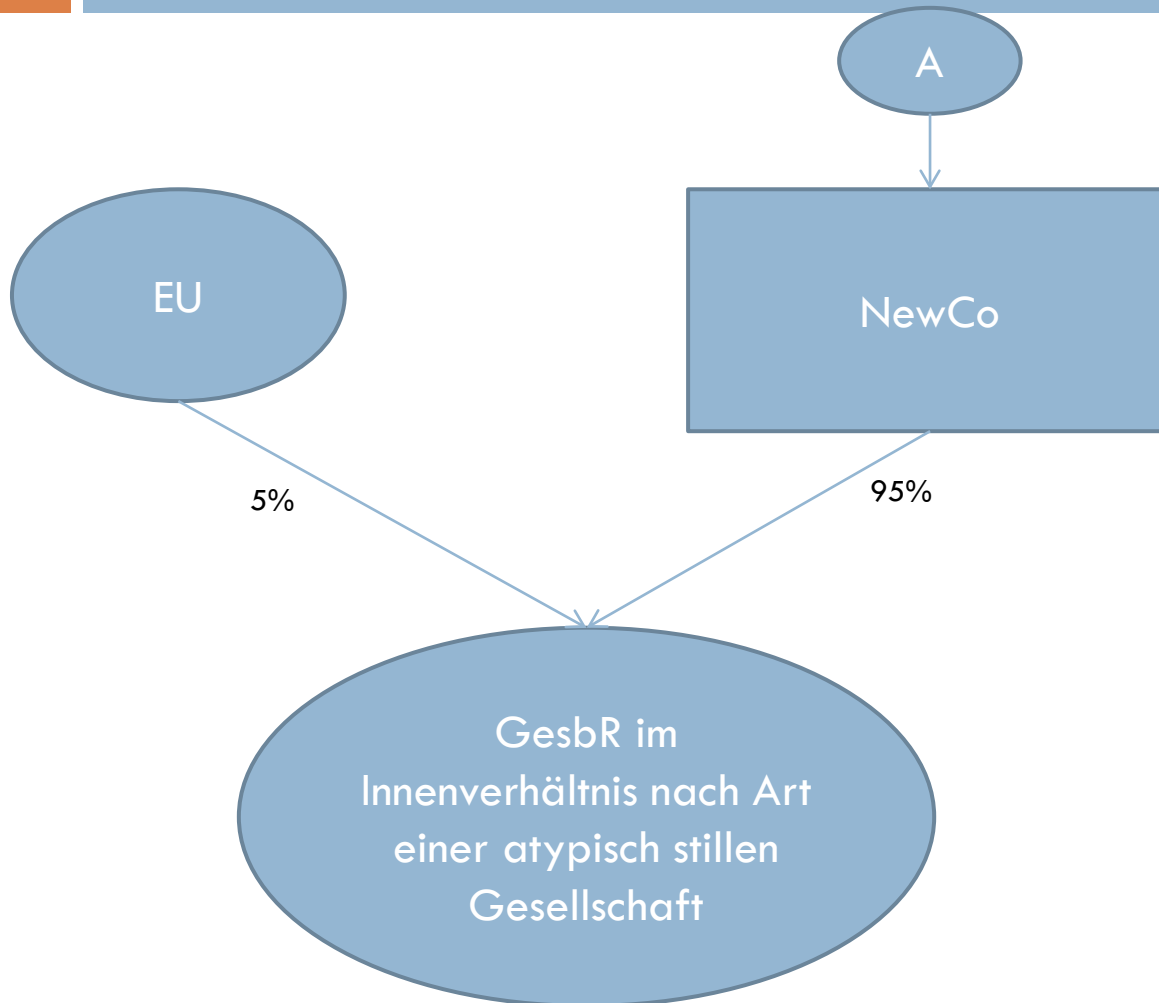


3.) Schritt: Einbringung des 90%ige (inkl 90/95 der vorbehaltenen stillen Reserven) MU Anteils (GesbR Anteile) durch Herrn A gem Art III in die NewCo GmbH

- Herr A bringt - ebenfalls im Innenverhältnis - seinen 90%igen Anteil an der GesbR (= steuerlichen MU-Anteil) rückwirkend per 31.12.2022 gem Art III in die NewCo GmbH ein und bleibt 5% Gesellschafter.
- An dem 5 %igen Anteil sind dann noch 5/95 der vorbehaltenen stillen Reserven.

Thema: Grundstück!!

# Fallbeispiel 1: Zielszenario



- Neues Beteiligungsverhältnis: 5% A; 95% NewCo GmbH
- Herr A tritt weiter als protokolliertes EU nach außen auf und erhält für seine Tätigkeit eine Entschädigung und 5% des Gewinnes.
- Nach außen tritt gegenüber den Kunden und Lieferanten keine Änderung ein! Der Restgewinn ist zu 95% der GmbH zuzurechnen.
- Wichtig: Es liegt keine Treuhandenschaft, sondern tatsächlich einen Innengesellschaft vor.
- Beide Umgründungen sind mittels Umgründungsplan, auf welchen in beiden Verträgen verwiesen werden muss, auf den Stichtag 31.12.2022 möglich.
- Der neue geplante Handel mit Ersatzteilen wird über die NewCo GmbH geführt.
- Die NewCo braucht daher auch einen Gewerbeschein!
- Der Firmenwortlaut der GmbH sollte nicht auf den bestehenden Betrieb hinweisen.

Für weitere Fragen stehe ich gerne zur Verfügung



**Rechte Kramszeile 62**  
**3500 Krams**

**Mag. Alexander Hofmann**  
Steuerberater

E-Mail: [alexander.hofmann@accurata.at](mailto:alexander.hofmann@accurata.at)  
Tel Nr.: 02732/76000