

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	III
Autorenverzeichnis .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	XVII

## Einleitung

Zweck des Umgründungssteuerrechts .....	1
Motive des UmgrStG .....	1
Historische Entwicklungen .....	2
Allgemeine Formen und Grundsätze des Umgründungssteuerrechts .....	2
Umgründungsformen .....	2
Allgemeine Grundsätze des UmgrStG .....	3

## I. Verschmelzung

A. Grundformen .....	5
1. Begriff der Verschmelzung .....	5
2. Verschmelzungstypen .....	5
3. Die Gegenleistung .....	7
B. Grundvoraussetzungen des Art I UmgrStG .....	8
1. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit .....	9
2. Steuerhängigkeit des Vermögens .....	10
C. Behördenzuständigkeit/formale Voraussetzungen .....	12
D. Übertragende Körperschaft – Steuerfolgen .....	17
1. Ertragsteuerwirkung ohne UmgrStG .....	17
2. Ertragsteuerliche Wirkung bei Anwendbarkeit des UmgrStG .....	18
E. Übernehmende Körperschaft – Steuerfolgen .....	21
F. Gesellschafter – Steuerfolgen .....	25
1. Rückwirkungsfiktion und Anteilstausch .....	25
2. Fortführung Anschaffungskosten/Buchwerte .....	27
3. Auswirkung auf Beteiligungen nach § 31 EStG (idF vor BBG 2011 und AbgÄG 2011) .....	28
G. Sonderthemen .....	29
1. Steuerliche Verlustvorträge .....	29
2. Internationale Schachtelbeteiligungen .....	32
3. Äquivalenzverletzungen .....	33
4. Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Kapitalverkehrsteuern, Grunderwerbsteuer .....	34
5. Steuergruppen im Sinne des § 9 KStG .....	35
Beispiele .....	37

## Inhaltsverzeichnis

---

1. Nationale Verschmelzungen .....	37
I/1 Mutter-Tochterverschmelzung .....	37
I/2 Schwesternverschmelzung .....	38
I/3 Konzentrationsverschmelzung (zur Aufnahme) .....	38
I/4 Konzern- und Konzentrationsverschmelzung (kombiniert) .....	39
I/5 Konzentrationsverschmelzung (zur Neugründung) .....	40
2. Inlandsverschmelzungen mit Auslandsbezug .....	41
I/6 Inlandsverschmelzung mit Auslandsvermögen .....	41
I/7 Inlandsverschmelzung mit ausländischen Gesellschaftern .....	42
I/8 Inländische Mutter-Tochterverschmelzung (mit ausländischen Gesellschaftern) .....	43
I/9 Inländische Schwesternverschmelzung mit ausländischem Gesellschafter (gegen Eigenanteile) .....	44
3. Auslandsverschmelzungen mit Inlandsbezug .....	45
I/10 Auslandsverschmelzung mit Inlandsvermögen .....	45
I/11 Grenzüberschreitende Auslandsverschmelzung mit Inlandsvermögen ..	47
I/12 Auslandsverschmelzung mit inländischen Gesellschaftern .....	49
4. Grenzüberschreitende Verschmelzungen .....	50
I/13 Exportverschmelzung .....	50
I/14 Exportverschmelzung mit einer ausländischen Betriebsstätte .....	52
I/15 Exportverschmelzung (Holding/vermögensverwaltende Gesellschaft) .....	53
I/16 Importverschmelzung mit inländischer/ausländischer Betriebsstätte .....	55
I/17 Importverschmelzung (ausländische Holding) .....	56
I/18 Importverschmelzung (ausländische Passivgesellschaft) .....	57

## II. Umwandlung

A. Grundformen .....	60
1. Begriff der Umwandlung .....	60
2. Errichtende Umwandlung .....	60
3. Verschmelzende Umwandlung .....	62
B. Grundvoraussetzungen des Art II UmgrStG .....	63
1. Gesellschaftsrechtliche Voraussetzung .....	63
2. Betriebserfordernis bei errichtender Umwandlung .....	63
3. Betriebserfordernis bei verschmelzender Umwandlung .....	63
4. Ausländische Umwandlung .....	64
5. Steuerhängigkeit des Vermögens .....	65
C. Behördenzuständigkeit/formale Voraussetzungen .....	66
D. Übertragende Körperschaft – Steuerfolgen .....	68
1. Steuerfolgen ohne UmgrStG .....	68
2. Steuerfolgen mit UmgrStG (Allgemein) .....	68
3. Steuerfolgen mit UmgrStG (Aufwertungsoption bei Auslandsbezug) .....	69
E. Steuerfolgen beim Rechtsnachfolger .....	70
1. Steuerlicher Rechtsnachfolger .....	70

2. Bewertung des übernommenen Vermögens beim Rechtsnachfolger (Inlandssachverhalte) .....	71
3. Bewertung des übernommenen Vermögens beim Rechtsnachfolger (Auslandssachverhalte) .....	72
a) Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischen Gesellschaftern (Steuerentstrickung) .....	72
b) Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern (Steuerverstrickung) .....	73
(1) Rechtslage bis zum BBG 2012 (anwendbar auf Umwandlungen, die bis zum 31. 10. 2011 beim Firmenbuch angemeldet wurden) ....	73
(2) Rechtslage seit dem BBG 2012 .....	74
c) Aufwertung bei umwandlungsbedingtem Zuzug .....	75
F. Sonstige Rechtsfolgen der Umwandlung .....	76
1. Wechsel der Gewinnermittlungsart .....	76
2. Internationale Schachtelbeteiligung .....	77
3. Zufluss- und Abflussfiktion .....	78
4. Ausschüttungsfiktion .....	78
5. Kapitalherabsetzungsfiktion .....	81
6. Verlustvorträge .....	81
7. Mindestkörperschaftsteuer .....	83
8. Rechtsfolgen auf Ebene der ausscheidenden Minderheitsgesellschaften .....	83
9. Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Kapitalverkehrsteuern, Grunderwerbsteuer .....	84
10. Steuergruppen im Sinne des § 9 KStG .....	84
Beispiele .....	85
1. Nationale Umwandlungen .....	85
II/1 Errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft auf eine inländische Mitunternehmerschaft .....	85
II/2 Errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft auf eine inländische Mitunternehmerschaft mit Ausscheiden eines Minderheitsgesellschafters .....	86
II/3 Errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft auf eine inländische GmbH & Co KG .....	86
II/4 Verschmelzende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft auf ihren inländischen Alleingesellschafter (natürliche Person) .....	87
II/5 Verschmelzende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft auf eine bestehende Mitunternehmerschaft .....	88
II/6 Errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit Verlustvorträgen .....	89
II/7 Errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit Verlustvorträgen und Ausscheiden Minderheitsgesellschaften .....	90
2. Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft .....	91
II/8 Verschmelzende Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf ihren inländischen Gesellschafter .....	91

## Inhaltsverzeichnis

---

II/9	Errichtende Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischem Vermögen (musterabkommenskonformes DBA) . . . . .	92
II/10	Errichtende Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischen natürlichen Personen als Gesellschafter (musterabkommenskonformes DBA) . . . . .	92
II/11	Errichtende Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischen Kapitalgesellschaften als Gesellschafter (musterabkommenskonformes DBA) . . . . .	93
3.	Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft . . . . .	94
II/12	Errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischem Gesellschafter (Kapitalgesellschaft; musterabkommenskonformes DBA) . . . . .	94
II/13	Verschmelzende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischem Gesellschafter (natürliche Person; musterabkommenskonformes DBA) . . . . .	95
II/14	Errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischer Kapitalgesellschaft als Gesellschafter (musterabkommenskonformes DBA) . . . . .	96
II/15	Verschmelzende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischem Gesellschafter (natürliche Person, musterabkommenskonformes DBA) . . . . .	97
II/16	Verschmelzende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft mit einer in- und einer ausländischen Betriebsstätte auf ihren ausländischen Gesellschafter (Kapitalgesellschaft) . . . . .	98
4.	Umwandlung und internationale Schachtelbeteiligung . . . . .	99
II/17	Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung . . . . .	99
II/18	Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung . . . . .	100
II/19	Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung . . . . .	101

### III. Einbringung

A.	Grundformen . . . . .	103
B.	Grundvoraussetzungen des Art III UmgrStG . . . . .	105
C.	Behördenzuständigkeit/formale Voraussetzungen . . . . .	110
D.	Einbringungsstichtag und Rückwirkungsfiktion . . . . .	113
E.	Einbringender – Steuerfolgen . . . . .	113
1.	Steuerfolgen ohne UmgrStG . . . . .	113
2.	Steuerfolgen mit UmgrStG . . . . .	113
a)	Rückwirkungsfiktion . . . . .	113
b)	Buchwertfortführung . . . . .	114
c)	Aufwertungszwang . . . . .	114
(1)	Verlust des Besteuerungsrechts auf Ebene der Gegenleistungsanteile . . . . .	115
(2)	Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs am Einbringungsvermögen . . . . .	116

d) Exporteinbringung von Kapitalanteilen gem § 16 Abs 1 UmgrStG	117
e) Aufwertungsoption	119
3. Bewertung der Gegenleistungsanteile	120
4. Behandlung Altgesellschafter	121
5. Beteiligungen iSd § 31 EStG idF vor BBG 2011	121
F. Übernehmende Körperschaft – Steuerfolgen	121
1. Bewertung des übernommenen Vermögens	121
2. Rückwirkende Vermögensänderungen	122
G. Sonderthemen	124
1. Internationale Schachtelbeteiligungen	124
2. Fiktive Gewinnausschüttung	125
3. Übertragung von Verlustvorträgen	125
4. Steuergruppen im Sinne des § 9 KStG	126
5. Positiver Verkehrswert und dessen Dokumentation	126
6. Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Kapitalverkehrssteuern, Grunderwerbsteuer	127
7. Äquivalenzverletzungen und Schenkungsmeldegesetz	127
8. Einlagenrückgewähr und Ausschüttungssperren	128
Beispiele	129
1. Nationale Einbringungen	129
III/1 Konzentrationseinbringung	129
III/2 Konzerneinbringung – Down-stream	129
III/3 Konzerneinbringung – Up-stream	130
III/4 Konzerneinbringung – Side-stream	131
2. Einbringung durch im Inland ansässige natürliche Person	132
III/5 Einbringung einer inländischen Beteiligung in eine ausländische Körperschaft (Sitz in EU-Staat) durch eine inländische Privatperson	132
III/6 Einbringung einer ausländischen Beteiligung in eine inländische Körperschaft durch eine inländische Privatperson	133
III/7 Einbringung einer ausländischen Beteiligung in eine ausländische Körperschaft (Drittstaat mit DBA) durch eine inländische Privatperson I	134
III/8 Einbringung einer ausländischen Beteiligung in eine ausländische Körperschaft (Drittstaat mit DBA) durch eine inländische Privatperson II	135
III/9 Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in eine ausländische Körperschaft (EU-Staat mit DBA) durch einen inländischen Einzelunternehmer	136
III/10 Einbringung von ausländischem Betriebsvermögen (EU-Staat) in eine inländische Körperschaft durch einen inländischen Einzelunternehmer	137
III/11 Einbringung von ausländischem Betriebsvermögen in eine ausländische Körperschaft (Drittstaat mit DBA) durch ein inländisches Einzelunternehmen	138

III/12	Betriebseinbringung mit Erweiterung einer internationalen beim Übernehmenden .....	139
3.	Einbringung durch im Inland ansässige Mitunternehmerschaft .....	140
III/13	Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in eine ausländische Körperschaft (EU) durch eine inländische Mitunternehmerschaft ...	140
4.	Einbringung durch inländische Körperschaft .....	141
III/14	Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in eine ausländische Körperschaft (EU) durch eine inländische Körperschaft .....	141
III/15	Einbringung von ausländischem Betriebsvermögen (Drittstaat mit DBA) in eine inländische Körperschaft durch eine inländische Körperschaft .....	142
III/16	Einbringung von ausländischem Betriebsvermögen (EU mit DBA) in eine ausländische Körperschaft (EU mit DBA) durch eine inländische Körperschaft .....	143
III/17	Einbringung einer ausländischen Beteiligung in eine inländische Körperschaft durch eine inländische Körperschaft mit Untergang der internationalen Schachtelbeteiligung beim Einbringenden .....	145
III/18	Einbringung einer inländischen Beteiligung in eine ausländische Körperschaft (EU) durch eine inländische Körperschaft .....	146
III/19	Einbringung einer internationalen Schachtelbeteiligung in eine ausländische Körperschaft (EU) durch eine inländische Körperschaft .....	147
5.	Einbringung durch im Ausland ansässige natürliche Person .....	148
III/20	Einbringung einer inländischen Beteiligung in eine inländische Körperschaft durch eine ausländische Privatperson (EU mit DBA) .....	148
III/21	Einbringung einer inländischen Beteiligung in eine ausländische Körperschaft durch eine ausländische Privatperson (in EU ansässig) .....	150
III/22	Einbringung einer ausländischen Beteiligung in eine inländische Körperschaft durch eine ausländische Privatperson (EU-Ansässigkeit) .....	151
III/23	Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in eine inländische Körperschaft durch einen ausländischen Einzelunternehmer (Drittstaat mit DBA) .....	151
III/24	Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in eine Körperschaft (EU oder Drittstaat mit DBA, Inland) durch einen ausländischen Einzelunternehmer .....	153
III/25	Einbringung von ausländischem Betriebsvermögen in eine inländische Körperschaft durch einen ausländischen Einzelunternehmer (Drittstaat mit DBA) .....	154
6.	Einbringung durch im Ausland ansässige Mitunternehmerschaft .....	156
III/26	Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in eine ausländische Körperschaft durch eine ausländische Mitunternehmerschaft .....	156
III/27	Einbringung von ausländischem Betriebsvermögen in eine inländische Körperschaft durch eine ausländische Mitunternehmerschaft .....	157

7. Einbringung durch im Ausland ansässige Körperschaft .....	158
III/28 Einbringung von inländischem Betriebsvermögen in eine inländische Körperschaft durch eine ausländische Körperschaft .....	158
III/29 Einbringung einer inländischen Beteiligung in eine inländische Körperschaft durch eine ausländische Körperschaft (Sitz in EU-Staat) .....	160
III/30 Einbringung von ausländischem Betriebsvermögen in eine inländische Körperschaft durch eine ausländische Körperschaft (Sitz in EU-Staat) .....	160
III/31 Einbringung von ausländischem Betriebsvermögen in eine inländische Körperschaft durch eine ausländische Körperschaft (Drittstaat mit DBA) .....	161
<b>IV. Zusammenschluss</b>	
A. Grundformen .....	163
1. Begriff des Zusammenschlusses .....	163
2. Zusammenschluss zu einer neuen Personengesellschaft .....	164
3. Zusammenschluss durch Veränderung einer bestehenden Mitunternehmer- schaft .....	165
B. Grundvoraussetzungen des Art IV UmgrStG .....	166
1. Begünstigtes Vermögen/positiver Verkehrswert .....	166
2. Zusammenschlussvertrag/-bilanz .....	167
3. Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	167
4. Übernehmende Personengesellschaft/Übertragender .....	167
5. Rückwirkungsfrist und Behördenzuständigkeit .....	168
C. Übertragende Person – Steuerfolgen .....	168
1. Bewertung des übertragenen Vermögens .....	168
2. Wechsel der Gewinnermittlungsart .....	171
D. Übernehmende Personengesellschaft – Steuerfolgen .....	171
1. Bewertung .....	171
2. Vorsorgemaßnahmen zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen .....	172
E. Sonstige Rechtsfolgen des Zusammenschlusses .....	174
1. Äquivalenzverletzung .....	174
2. Internationale Schachtelbeteiligung .....	174
3. Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Kapitalverkehrsteuern, Grunderwerbsteuer .....	175
4. Steuerliche Verlustvorträge .....	176
5. Steuergruppen im Sinne des § 9 KStG .....	176
Beispiele .....	177
1. Nationale Zusammenschlüsse .....	177
IV/1 Zusammenschluss zur Neugründung .....	177
IV/2 Zusammenschluss zur Aufnahme .....	178
IV/3 Zusammenschluss zu einer GmbH & Co KG .....	179
2. Export-Zusammenschluss .....	180
IV/4 Export-Zusammenschluss auf eine ausländische Personengesellschaft zur Neugründung .....	180

IV/5	Export-Zusammenschluss auf eine ausländische Personengesellschaft zur Neugründung (mit gewillkürtem österreichischem Betriebsvermögen) .....	181
IV/6	Export-Zusammenschluss auf eine ausländische Personengesellschaft zur Neugründung mit Wegzug .....	182
3.	Import-Zusammenschluss .....	183
IV/7	Import-Zusammenschluss auf eine inländische Personengesellschaft zur Neugründung .....	183
IV/8	Import-Zusammenschluss auf eine inländische Personengesellschaft zur Neugründung mit Zuzug .....	184
IV/9	Import-Zusammenschluss auf eine inländische Personengesellschaft zur Neugründung mit Aufwertungsoption .....	185
4.	Zusammenschluss und internationale Schachtelbeteiligung .....	186
IV/10	Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	186
IV/11	Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	187

## V. Realteilung

A.	Grundformen .....	188
1.	Begriff der Realteilung .....	188
2.	Formen der Realteilung .....	188
B.	Grundvoraussetzungen des Art V UmgrStG .....	190
1.	Begünstigtes Vermögen .....	190
2.	Teilungsvertrag/-bilanz .....	190
3.	Nachfolgeunternehmer/Gegenleistung .....	191
C.	Rückwirkungsfrist und Behördenzuständigkeit .....	191
D.	Übertragende Person – Steuerfolgen .....	192
E.	Nachfolgeunternehmer – Steuerfolgen .....	193
1.	Bewertung des übernommenen Vermögens .....	193
2.	Internationale Schachtelbeteiligung .....	194
3.	Steuerliche Verlustvorträge .....	194
F.	Vorsorgemaßnahmen zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen .....	194
G.	Sonstige Rechtsfolgen der Realteilung .....	195
1.	Äquivalenzverletzung .....	195
2.	Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Kapitalverkehrsteuern, Grunderwerbsteuer .....	195
3.	Steuergruppen im Sinne des § 9 KStG .....	195
Beispiele	.....	197
1.	Nationale Realteilungen .....	197
V/1	Realteilung zur Aufteilung .....	197
V/2	Realteilung zur Abteilung .....	198
2.	Realteilung einer ausländischen Personengesellschaft .....	199
V/3	Realteilung einer ausländischen Personengesellschaft mit inländischem Betrieb .....	199
V/4	Realteilung einer ausländischen Personengesellschaft (mit gewillkürtem Betriebsvermögen) .....	200
V/5	Realteilung einer ausländischen Personengesellschaft mit Zuzug .....	201



3. Realteilung einer inländischen Personengesellschaft .....	202
V/6 Realteilung einer inländischen Personengesellschaft mit Weg- zug .....	202
V/7 Realteilung einer inländischen Personengesellschaft mit Aufwertungs- option (DBA mit Aufwertungsoption) .....	203
4. Realteilung und internationale Schachtelbeteiligung .....	204
V/8 Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	204
V/9 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	205
<b>VI. Spaltung</b>	
A. Grundformen .....	207
1. Allgemeines .....	207
2. Spaltungstypen .....	208
3. Die Gegenleistung .....	210
4. Gläubigerschutzbestimmungen .....	210
B. Grundvoraussetzungen des Art VI UmgrStG .....	211
1. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit .....	212
2. Spaltungsfähiges Vermögen .....	212
3. Steuerhängigkeit des Vermögens .....	213
C. Behördenzuständigkeit/formale Voraussetzungen .....	214
D. Übertragende Kapitalgesellschaft – Steuerfolgen .....	217
1. Ertragsteuerwirkung ohne UmgrStG .....	217
2. Ertragsteuerwirkung mit UmgrStG .....	218
E. Übernehmende Kapitalgesellschaft – Steuerfolgen .....	220
F. Gesellschafter – Steuerfolgen .....	221
1. Rückwirkungsfiktion und Anteilstausch .....	221
2. Fortführung Anschaffungskosten/Buchwerte .....	223
3. Auswirkung auf Beteiligungen nach § 31 EStG (idF vor BBG 2011 und AbgÄG 2011) .....	224
G. Sonderthemen .....	224
1. Steuerliche Verlustvorträge .....	224
2. Internationale Schachtelbeteiligungen .....	224
3. Äquivalenzverletzungen .....	225
4. Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Kapitalverkehrsteuern, Grunderwerb- steuer .....	225
5. Steuergruppen im Sinne des § 9 KStG .....	226
H. Steuerspaltung .....	226
1. Allgemeines .....	226
2. Begünstigte Spaltungsvorgänge .....	227
Beispiele .....	229
1. Nationale Spaltungen .....	229
VI/1 Abspaltung zur Neugründung (verhältnismäßig) .....	229
VI/2 Abspaltung zur Aufnahme (verhältnismäßig) .....	230
VI/3 Aufspaltung zur Neugründung (verhältnismäßig) .....	231
VI/4 Abspaltung zur Aufnahme (nicht verhältnismäßig) .....	232

## Inhaltsverzeichnis

---

VI/5	Abspaltung zur Neugründung mit Zuzahlung (nicht verhältniswährend) .....	233
2.	Nationale Spaltungen mit Auslandsbezug .....	235
VI/6	Mutter-Tochter-Abspaltung mit ausländischem Gesellschafter .....	235
VI/7	Inlandsabspaltung mit ausländischem Gesellschafter .....	236
VI/8	Inlandsabspaltung mit Auslandsbezug .....	238
VI/9	Inlandsspaltung mit Auslandsbezug (inkl Entstehung/Wegfall internationale Schachtel auf Gesellschaftsebene) .....	239
3.	Auslandsspaltungen mit Inlandsbezug .....	240
VI/10	Auslandsspaltung mit Inlandsbezug .....	240
VI/11	Grenzüberschreitende Auslandsspaltung mit Inlandsbezug .....	241
VI/12	Auslandsspaltung mit Inlandsbezug (inkl Entstehung/Wegfall internationale Schachtel auf Ebene Gesellschafter) .....	243
4.	Grenzüberschreitende Spaltungen .....	244
VI/13	Exportspaltung .....	244
VI/14	Importspaltung .....	245
	Stichwortverzeichnis .....	247