

III. Einbringung

Darstellung:	Ausgangsstruktur	Zielstruktur
Lösung:	<p>a) Besteuerung auf Ebene der M-GmbH Der Vorgang ist steuerneutral, insoweit die formalen Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG erfüllt sind. Eine Anteilsgewährung kann unterbleiben, da die einbringende M-GmbH alleiniger Gesellschafter der T-GmbH ist (§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG). Der steuerliche Buchwert des Einbringungsvermögens ist auf den steuerlichen Buchwert der T-GmbH umzubuchen.</p> <p>b) Besteuerung auf Ebene der T-GmbH Die T-GmbH hat das Einbringungsvermögen mit den steuerlichen Buchwerten anzusetzen (Buchwertfortführung). Die Einbringung ist von der Gesellschaftsteuer befreit, insoweit das übertragene Vermögen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrags bei der M-GmbH länger als zwei Jahre besteht.</p>	
	Literatur/UmgrStR: Rz 645, 1060 ff.	

Bsp. Nr. III/3	Konzerneinbringung – Up-stream	
Sachverhalt:	Die M-GmbH ist an der T-GmbH zu 100% beteiligt. Die T-GmbH bringt einen inländischen (Teil-)Betrieb/Mitunternehmeranteil/Kapitalanteil in die M-GmbH ein.	
Darstellung:	Ausgangsstruktur	Zielstruktur

III. Einbringung

- Lösung:
- a) Besteuerung auf Ebene der T1-GmbH
Die Einbringung ist steuerneutral, insoweit die formalen Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG erfüllt sind. Eine Anteilsgewährung kann unterbleiben, da an der einbringenden und an der übernehmenden Körperschaft dieselbe Person im selben Ausmaß beteiligt ist (§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG).
Um eine verbotene unternehmensrechtliche Einlagenrückgewähr zu vermeiden, ist Vorsorge über eine gesellschaftsrechtliche Begleitmaßnahme zu treffen (Kapitalherabsetzung bei T1, Gesellschafterzuschuss an T1, Sachausschüttung durch T1).
 - b) Besteuerung auf Ebene der T2-GmbH
Die T2-GmbH hat das Einbringungsvermögen mit den Buchwerten anzusetzen (Buchwertfortführung).
Die Einbringung ist von der Gesellschaftsteuer befreit, insoweit das übertragene Vermögen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrags bei der T1-GmbH länger als zwei Jahre besteht. Bei der Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes ist auch die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 3 KVG zu prüfen.
 - c) Besteuerung auf Ebene der M-GmbH
Der Beteiligungsansatz an der T1-GmbH ist im Ausmaß des Verhältnisses der Verkehrswerte vor und nach der Einbringung zu vermindern und bei der T2-GmbH im selben Ausmaß zu erhöhen (§ 20 Abs 4 Z 3 UmgrStG).

Literatur/UmgrStR: Rz 645, 1060 ff.

2. Einbringung durch im Inland ansässige natürliche Person

Bsp. Nr. III/5	Einbringung einer inländischen Beteiligung in eine ausländische Körperschaft (Sitz in EU-Staat) durch eine inländische Privatperson	
Sachverhalt:	<p>Die inländische Privatperson A bringt ihre 50%ige Beteiligung an der inländischen B-GmbH in die ausländische C-AG (Sitz in EU-Staat) ein, an der A zu 100% beteiligt ist.</p> <p>Bei der inländischen B-GmbH handelt es sich um keine Immobiliengesellschaft (dh ihr Vermögen besteht nicht überwiegend aus Immobilien). Das DBA mit dem Sitzstaat der C-AG entspricht dem OECD-MA.</p>	
Darstellung:	Ausgangsstruktur	Zielstruktur

Beispiele

- Lösung:
- a) Besteuerung auf Ebene des A
 Für die Besteuerungsfolgen dieser Einbringung auf Ebene des A ist das zwei-stufige Prüfschema hinsichtlich der doppelten Steuerhängigkeit der stillen Reserven durchzuführen. Demgemäß ist eine Einbringung grundsätzlich nur dann steuerneutral, wenn Österreich nach der Einbringung das Besteuerungsrecht sowohl an den Gegenleistungsanteilen (§ 16 Abs 2 UmgrStG) als auch am übertragenen Vermögen (§ 16 Abs 1 UmgrStG) zugewiesen bekommt. Österreich erhält aufgrund der Einbringung gem Art 13 Abs 5 OECD-MA ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen der C-AG (§ 17 Abs 1 iVm § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG). Allerdings verliert Österreich aufgrund der Einbringung sein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven der Anteile an der B-GmbH. Die Einbringung erfolgt somit unter Aufdeckung der stillen Reserven (§ 16 Abs 1 UmgrStG). Da das Besteuerungsrecht gegenüber einem EU-Mitgliedstaat eingeschränkt wird, kann A jedoch die Nichtfestsetzung der Steuer beantragen (§ 16 Abs 1 iVm § 1 Abs 2 UmgrStG). Die Anteile des A an der C-AG sind um den gemeinen Wert der eingebrachten Anteile zu erhöhen.
- b) Besteuerung auf Ebene der C-AG
 Die Besteuerung auf Ebene der C-AG ist aus steuerlicher Sicht des Ansässigkeitsstaats gesondert zu prüfen.

Literatur/UmgrStR: Rz 933, 937, 937 a.

Bsp. Nr. III/6	Einbringung einer ausländischen Beteiligung in eine inländische Körperschaft durch eine inländische Privatperson	
Sachverhalt:	Der Inländer A bringt seine – im Privatvermögen gehaltene – 30%ige Beteiligung an der ausländischen B-AG (Sitz in EU-Staat mit OECD-konformem DBA) in die inländische C-GmbH ein, an der er zu 100% beteiligt ist. Variante: Das Aktivvermögen der ausländischen B-AG besteht überwiegend aus in diesem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen. Das DBA sieht in diesem Fall für Veräußerungsgewinne die Anrechnungsmethode vor (zB DBA Deutschland).	
Darstellung:	Ausgangsstruktur	Zielstruktur

III. Einbringung

Lösung: Vor der Einbringung hatte Österreich das Besteuerungsrecht an den Anteilen der B-AG (Art 13 Abs 5 OECD-MA) sowie der C-GmbH (§ 27 EStG). Nach der Einbringung hat Österreich einbringungsbedingt das Besteuerungsrecht an den fiktiven Gegenleistungsanteilen der C-GmbH (§ 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG).

Bei der C-GmbH entsteht aufgrund der Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung. Die bisherigen stillen Reserven in der Beteiligung an der B-AG unterliegen allerdings nicht der Veräußerungsgewinnbefreiung des § 10 Abs 3 KStG und sind daher für den Fall einer späteren Veräußerung evident zu halten (§ 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG). Die eingebrachte Beteiligung ist bei der C-GmbH zwingend zu Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten des A an der C-GmbH sind um diese Anschaffungskosten zu erhöhen. Die Einbringung ist von der Gesellschaftsteuer befreit, insoweit das übertragene Vermögen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrags bei A länger als zwei Jahre besteht.

Variante: Da das DBA für einen Veräußerungsvorgang die Anrechnungsmethode vorsieht und wenn der ausländische Staat die Einbringung der Anteile an der B-AG als Veräußerung qualifiziert und tatsächlich besteuert, kann zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Aufwertungsoption des § 16 Abs 3 Z 1 iVm § 17 Abs 1 UmgrStG in Anspruch genommen werden.

Literatur/UmgrStR: Rz 936.

Bsp. Nr. III/7	Einbringung einer ausländischen Beteiligung in eine ausländische Körperschaft (Drittstaat mit DBA) durch eine inländische Privatperson	
Sachverhalt:	Der Inländer A bringt eine 50%ige Beteiligung an der deutschen D-GmbH in die amerikanische US-AG ein und erhält als Gegenleistung neue Anteile iHv 30% an der US-AG.	
Darstellung:	Ausgangsstruktur	Zielstruktur
Lösung:	<p>a) Besteuerung auf Ebene des A Einbringungsbedingt erhält A Gegenleistungsanteile der US-AG. Das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen wird für Österreich nicht eingeschränkt, da Österreich die Veräußerungsgewinne an der US-AG besteuern darf (Art 13 Abs 6 DBA USA; § 17 Abs 1 iVm § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG).</p>	

Beispiele

Aufgrund der Einbringung geht allerdings das Besteuerungsrecht Österreichs an den Anteilen an der D-GmbH unter (§ 17 Abs 1 iVm § 16 Abs 1 UmgrStG). Es kommt daher zur sofortigen Aufdeckung der stillen Reserven in den Anteilen der D-GmbH. Ein Aufschub der Steuerschuld (Nichtfestsetzung) ist nicht möglich, da die Einbringung in eine in einem Drittstaat ansässige Kapitalgesellschaft erfolgt (§ 16 Abs 1 iVm § 1 Abs 2 UmgrStG).

- b) Besteuerung auf Ebene der US-AG
Die Auswirkung der Einbringung ist aus steuerlicher Sicht der USA gesondert zu überprüfen.

Literatur/UmgrStR: Rz 933, 938.

Bsp. Nr. III/8	Einbringung einer ausländischen Beteiligung in eine ausländische Körperschaft (Drittstaat mit DBA) durch eine inländische Privatperson
Sachverhalt:	Der Inländer A bringt eine 50%ige Beteiligung an der amerikanischen US-AG in die japanische J-AG ein und erhält als Gegenleistung neue Anteile iHv 30% an der J-AG.
Darstellung:	<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> Ausgangsstruktur Zielstruktur </div>
Lösung:	<p>a) Besteuerung auf Ebene des A Gemäß dem DBA mit Japan haben ab einer Beteiligungshöhe von 25% beide Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven einer Beteiligung. Der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters ist zur Anrechnung der Steuer des Sitzstaats der Gesellschaft verpflichtet (Art XVIII Abs 2 lit b iVm Art XIX DBA Japan).</p> <p>Einbringungsbedingt erhält A Gegenleistungsanteile der J-AG. Das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen wird für Österreich nicht eingeschränkt, da auch Österreich Veräußerungsgewinne an der J-AG besteuern darf (§ 17 Abs 1 iVm § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG).</p> <p>Aufgrund der Einbringung geht das Besteuerungsrecht Österreichs allerdings an den Anteilen an der US-AG unter (§ 17 Abs 1 iVm § 16 Abs 1 UmgrStG). Es kommt daher zur sofortigen Aufdeckung der stillen Reserven in den Anteilen der US-AG. Ein Aufschub der Steuerschuld (Nichtfestsetzung) ist nicht möglich, da die Einbringung in eine in einem Drittstaat ansässige Kapitalgesellschaft erfolgt (§ 16 Abs 1 iVm § 1 Abs 2 UmgrStG).</p>

Beispiele

<p>Bsp. Nr. III/10</p>	<p>Einbringung von ausländischem Betriebsvermögen (EU-Staat) in eine inländische Körperschaft durch einen inländischen Einzelunternehmer</p>
<p>Sachverhalt: Der inländische Einzelunternehmer A bringt seinen ausländischen Betrieb in die inländische B-GmbH ein. Er erhält dafür Anteile an der B-GmbH. Szenario 1: DBA mit Befreiungsmethode hinsichtlich betrieblicher Veräußerungsgewinne. Szenario 2: DBA mit Anrechnungsmethode hinsichtlich betrieblicher Veräußerungsgewinne. Variante: Der Betrieb wird nach Abschluss des Einbringungsvertrags physisch ins Inland verlagert.</p>	
<p>Darstellung:</p>	<p>Ausgangsstruktur Zielstruktur</p>
<p>Lösung:</p>	<p>a) Besteuerung auf Ebene des A Die steuerliche Qualifikation der Einbringung ist sowohl aus Sicht des EU-Staates als auch aus österreichischer Sicht zu beurteilen. Szenario 1: Österreich hat ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen der B-GmbH (§ 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG). Da A vor der Einbringung hinsichtlich der ausländischen Betriebsstätte in Österreich nicht steuerpflichtig war, hat es keine Auswirkungen, dass Österreich im Rahmen der Einbringung kein Besteuerungsrecht am übertragenen Vermögen erhält (§ 16 Abs 1 UmgrStG). Die Einbringung erfolgt daher zu Buchwerten. Dies gilt auch für die Bewertung der Gegenleistung. Alternativ wäre zu überlegen, den Vorgang außerhalb des Art III UmgrStG durchzuführen. Als Konsequenz wäre der Beteiligungsansatz an der B-GmbH um den gemeinen Wert des ausländischen Betriebes zu erhöhen. Szenario 2: Die von der B-GmbH gewährten Gegenleistungsanteile sind in Österreich steuerhängig (§ 16 Abs 1 UmgrStG). Des Weiteren hat Österreich aufgrund der Anrechnungsmethode vor der Einbringung ein Besteuerungsrecht an der Betriebsstätte gehabt, das auch nach der Einbringung aufrecht bleibt. Es kommt daher zu keinem Verlust eines österreichischen Besteuerungsrechts, weshalb die Einbringung zu Buchwerten erfolgt. Sollte der Vorgang im Ausland als steuerpflichtig qualifiziert werden, so kann das Einbringungsvermögen steuerlich aufgewertet werden (Aufwertungsoption gem § 16 Abs 3 Z 1 UmgrStG). In diesem Fall kann die ausländische Steuer auf die österreichische Steuer angerechnet werden.</p>