

§ 5 Abs 1 Z 3 UmgrStG erfassten Staaten ansässig sind, somit insb in Drittstaaten.⁵⁰⁴⁵ Voraussetzung für die effektive Steuerpflicht ist allerdings, dass das gem § 98 EStG bestehende Besteuerungsrecht nicht durch ein DBA eingeschränkt wurde, was vielfach aufgrund der Art 13 Abs 4 OECD-MA entsprechenden DBA der Fall ist.⁵⁰⁴⁶ Unabhängig von § 5 UmgrStG besteht für Anteilsinhaber jedenfalls dann gem § 6 Abs 3 UmgrStG Steuerpflicht, wenn sie ein im Verschmelzungsvertrag vorgesehenes Barabfindungsangebot annehmen und die Veräußerung des Anteils in Österreich als solche steuerpflichtig ist.

23.70 Mit dem **AbgÄG 2015** wurde die **Wegzugsbesteuerung** innerhalb der EU/EWR neu geregelt. Für Verschmelzungen, die nach dem 31. 12. 2015 beschlossen werden, ist ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuer seitens der übertragenden Gesellschaft nach § 1 Abs 2 UmgrStG nicht mehr möglich. Es gilt vielmehr die Möglichkeit, die Abgabenschuld auf Antrag in der letzten Körperschaftsteuererklärung in Raten zu entrichten. Dabei besteht entsprechend § 6 Z 6 lit d EStG für Anlagevermögen (einschließlich Firmenwert) die Möglichkeit, die Abgabenschuld über 7 Jahre zu verteilen, für Umlaufvermögen gem § 6 Z 6 lit e EStG über 2 Jahre. Die Steuer ist hinsichtlich des offenen Ratenbetrags für Anlagevermögen sofort fällig zu stellen, als Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens veräußert werden, sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder in Drittstaaten überführt werden. Nicht ausdrücklich angesprochen ist die Verrechnung stiller Lasten, diese wird aber jedenfalls zulässig sein müssen, wobei fraglich ist, ob diese Verrechnung mit dem Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgt. Die gleichen Steuerwirkungen hinsichtlich der Möglichkeit der Ratenzahlung gelten im § 5 UmgrStG auf Ebene der Gesellschafter, soweit für diese innerhalb der EU/EWR eine Steuerpflicht aus dem Anteilstausch/Wegfall der Anteile besteht.

2. Importverschmelzung

23.71 Während es bei der Exportverschmelzung im Wesentlichen um die Frage der weiteren Steuerhängigkeit stiller Reserven und die Folgen bei Einschränkung des entsprechenden Besteuerungsrechts geht, ist bei der **Importverschmelzung** die Frage des Ansatzes des bisher nicht steuerhängigen Vermögens im Zentrum der Überlegungen. Dabei gilt nach § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG der Grundsatz, dass bisher nicht steuerhängiges Vermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist, um einen Zuzug stiller Reserven zu vermeiden.⁵⁰⁴⁷

23.72 Anderes gilt aber in dem Fall, dass Vermögen, hinsichtlich dessen ein Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt wurde, durch eine Verschmelzung **wieder in Österreich steuerhängig** wird. Um zu vermeiden, dass in einem solchen Fall eine Aufwertung auf den gemeinen Wert ohne vorherige steuerwirksame Wegzugsbesteuerung erfolgt, wird in § 3 Abs 1 Z 2. Teilstrich UmgrStG angeordnet, dass der Zuzug mit den fortgeschriebenen Buchwer-

5045 Vgl *Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG⁴ § 5 Rz 71 ff.

5046 Vgl *Kauba*, RdW 2005, 327 (327 f); *Zöchling/Tüchler in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 5 Rz 23; *Bruckner in Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen I § 5 Rz 30; *Zöchling/Puchner in Frotz/Kaufmann*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen² Rz 30.

5047 Vgl *Mayr in Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 15 (19); *Zöchling/Pinetz*, Praktische Probleme bei Importverschmelzungen, in *Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 123 (125); *Hirschler/Schindler*, RdW 2006, 607 (610).

ten (höchstens mit dem gemeinen Wert)⁵⁰⁴⁸ vor der Umgründung erfolgt, wobei es seit dem 2. AbgÄG 2014 nicht mehr darauf ankommt, dass das Vermögen genau auf jene Körperschaft übertragen wird, die in der Vergangenheit den Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt hat, sondern dass übernehmende Körperschaft eine solche ist, die dem gleichen Konzern angehört wie jene Körperschaft, die den Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt hat.⁵⁰⁴⁹ Die Konzernzugehörigkeit muss aus teleologischen Gründen am Tag der Beschlussfassung der Verschmelzung bestehen. Zur Vermeidung allfälliger Doppelbesteuerungen sieht die Bestimmung weiters vor, dass eine spätere Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden nicht als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO gilt und dass Wertsteigerungen, die zeitlich während der Phase der Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im übrigen EU/EWR-Raum eingetreten sind, in Österreich vom späteren Veräußerungserlös bzw. gemeinen Wert abgezogen werden können, unabhängig davon, ob sie im Ausland steuerpflichtig sind.⁵⁰⁵⁰

Hinsichtlich des **Zuzugs einer internationalen Schachtelbeteiligung** stellt sich die Frage, 23.73
wieweit für diese eine Option zur Steuerpflicht gem § 10 Abs 3 KStG ausgeübt werden kann. Während dies nach überwiegender Ansicht für Umgründungen zu Buchwerten mangels entgeltlichen Erwerbs abgelehnt wird, erfolgt ein Zuzug auf Basis des gemeinen Werts, was als Argument für eine steuerliche Anschaffung sprechen könnte, sodass eine Option in diesem Fall zulässig wäre.⁵⁰⁵¹

Eine weitere Besonderheit besteht hinsichtlich der Verschmelzung von unter § 10 Abs 4 23.74
oder 5 KStG fallenden Gesellschaften. Da Ausschüttungen solcher Körperschaften aufgrund des vorliegenden Missbrauchsverdachts steuerpflichtig sind, sieht § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG vor, dass eine Verschmelzung einer derartigen ausländischen Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft oder einem konzernzugehörigen Unternehmen der übernehmenden Körperschaft, die an der übertragenden ausländischen Körperschaft am Verschmelzungstichtag beteiligt ist, dazu führt, dass der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verschmelzungskapital und dem Stand der Einlagen iSd § 4 Abs 12 Z 2 lit b EStG als am Verschmelzungstichtag folgenden Tag als ausgeschüttet gilt.⁵⁰⁵² Damit wird vermieden, dass durch eine Verschmelzung die Steuerpflicht einer Gewinnausschüttung aus einer missbrauchsverdächtigen Körperschaft iSd § 10 Abs 4 oder 5 KStG umgangen wird.

Hinsichtlich **ausländischer Verlustvorträge** stellt sich die Frage eines verschmelzungs- 23.75
bedingten Übergangs auf eine übernehmende österreichische Körperschaft. Ein solcher ist jedenfalls nur unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 4 UmgrStG vorstellbar, sodass jedenfalls das verlustverursachende Vermögen umfangmäßig vergleichbar am Verschmelzungstichtag vorhanden sein muss. Soweit die übertragende Körperschaft in Österreich beschränkt steuerpflichtig war und aus dieser Tätigkeit ein Verlustvortrag im

5048 Vgl § 3 Abs 1 Z 2 idF AbgÄG 2015.

5049 Vgl Hirschler, ÖStZ 2014, 557 (561).

5050 Vgl Kofler/Six in Kofler, UmgrStG⁴ § 5 Rz 58; Achatz/Kofler in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Internationale Umgründungen 56.

5051 Vgl Zöchling/Pinetz in Kirchmayr/Mayr, Umgründungen 123 (133 ff).

5052 Vgl Mayr, RdW 2010, 313 (313 f); Lehner, SWI 2010, 429 ff; Kofler, SWK 2012, 1485 ff.

Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nach § 21 KStG iVm § 102 Abs 2 EStG existiert, wird dieser Verlustvortrag auch nach der Verschmelzung in Österreich im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht geltend gemacht werden können.⁵⁰⁵³ Unstrittig kann auch ein im Ausland entstandener Verlustvortrag, soweit dieser nach ausländischem Recht weiter verwertbar ist, im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Ausland weiterhin verwertet werden.⁵⁰⁵⁴ Ob ein Import von Verlustvorträgen möglich ist, ist aus mehreren Gründen umstritten. Einerseits sieht § 4 Z 1 UmgrStG die Buchwertfortführung als Voraussetzung vor, die gerade beim Zuzug von bisher nicht steuerhängigem Vermögen nicht zur Anwendung kommt. Andererseits stellt sich im Lichte der Niederlassungsfreiheit der Art 49 ff AEUV und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH die Frage, wieweit von einem finalen Verlust im Ausland gesprochen werden kann, der die übernehmende Körperschaft verpflichtet, eine Verlustverwertung nach der Verschmelzung auch in deren Ansässigkeitsstaat, dh hier Österreich, zuzulassen.⁵⁰⁵⁵

- 23.76** Für die **Anteilsinhaber** der übertragenden Körperschaft stellt der Anteilstausch nach dem Verständnis des § 5 UmgrStG keinen Tausch dar.⁵⁰⁵⁶ Fraglich ist, ob bei Anteilsinhabern, hinsichtlich derer verschmelzungsbedingt ein Besteuerungsrecht Österreichs entsteht, eine Bewertung des Anteils an der übernehmenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert zulässig ist. Wenngleich diesbezüglich eine ausdrückliche Norm fehlt, ist aus teleologischen Gründen eine analoge Anwendung des § 27 Abs 6 lit b EStG und damit der Ansatz mit dem gemeinen Wert geboten.⁵⁰⁵⁷ Sollte eine ausländische Tochtergesellschaft auf ihre inländische Muttergesellschaft verschmolzen werden, fällt die steuerhängige Beteiligung genauso wie im Falle der Inlandsverschmelzung steuerneutral weg.⁵⁰⁵⁸

III. Spaltung im Konzern

A. Grundsätzliches zur Spaltung

- 23.77** Das Umgründungssteuerrecht kennt zwei unterschiedliche **Arten von Spaltungen**, die sich allerdings im Ergebnis nicht wirklich unterscheiden. Einerseits die §§ 32–38 UmgrStG, die die steuerlichen Folgen einer Spaltung gem SpaltG normieren, andererseits in den §§ 38a–38f UmgrStG die sog Steuerspaltung. Im Rahmen dieses Beitrags wird ausschließlich auf die §§ 32–38 UmgrStG eingegangen.

5053 Vgl *Kofler/Six* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 4 Rz 29; *Bruckner* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen § 4 Rz 29; *Zöchling/Puchner* in *Frotz/Kaufmann*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen² Rz 23.

5054 Vgl UmgrStR 2002 Rz 160 a; *Wiesner/Mayr*, Aktuelle Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2005, 566 (571 f); *Wiesner/Mayr*, RdW 2007, 435 (437); *Hirschler* in *Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 139 (142).

5055 Vgl *Blum/Spies*, Ausländische Verluste im Lichte des Unionsrechts – die Rs. A Oy und ihre Implikationen für Österreich, SWI 2013, 213 ff; *Petriz-Klar*, RdW 2013, 432 ff; *Lachmayer*, ÖStZ 2013, 313 ff.

5056 Vgl FN 4932.

5057 *Hirschler* in *König/Schwarzinger*, Körperschaften im Steuerrecht 145 (154); *Achatz/Kofler* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Internationale Umgründungen 60; *Hirschler/Schindler*, RdW 2006, 607 (612); *Zöchling/Puchner* in *Frotz/Kaufmann*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen² Rz 76; *Knapp/Six*, GES 2013, 257.

5058 Vgl *Zöchling/Puchner* in *Frotz/Kaufmann*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen² Rz 75.

Damit eine nach dem **SpaltG** vorgenommene Spaltung steuerneutral ist, muss insb darauf geachtet werden, nur jenes Vermögen, das in § 32 Abs 2 und 3 UmgrStG normiert ist, mittels Spaltung auf den Rechtsnachfolger zu übertragen. Zu diesem Vermögen zählen nach § 32 Abs 2 iVm § 12 Abs 2 UmgrStG der Betrieb, der Teilbetrieb, der Mitunternehmeranteil und bestimmte Kapitalanteile,⁵⁰⁵⁹ gem § 32 Abs 3 UmgrStG kommen noch die sog fiktiven Teilbetriebe im Bereich der Forstwirtschaft sowie jener Betriebe, bei denen der Kunden- oder Klientenstock die wesentliche Grundlage darstellen, hinzu.⁵⁰⁶⁰ **23.78**

Hinsichtlich des **Teilbetriebs** wird seitens des BMF an die Kriterien des § 24 EStG angeknüpft, in der Literatur wird dies als nicht mit der Fusions-Richtlinie übereinstimmend und damit als Inländer-Diskriminierung angesehen, sodass nach dieser Auffassung der inhaltlich weitere Teilbetriebsbegriff der Fusions-Richtlinie maßgebend ist. **23.79**

Mitunternehmeranteil ist jeder Anteil an einer betrieblich tätigen Personengesellschaft, somit Mitunternehmerschaft. Das UmgrStG kennt keine prozentuelle Mindestquote für das Übertragen eines Mitunternehmeranteils, somit wären auch Zwerganteile für sich steuerneutral übertragbar. Auch ist es nicht erforderlich, den gesamten Mitunternehmeranteil zu übertragen, auch das Abspalten eines Teils eines Mitunternehmeranteils fällt unter das UmgrStG. Kapitalanteile sind Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie andere ausländische Gesellschaften eines Mitgliedstaates der EU, die die Voraussetzungen des Art 3 der FRL erfüllen. **23.80**

Hinsichtlich des **Kapitalanteils** sieht § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG allerdings eine **Mindestquote** vor. Demnach müssen zumindest 25% des gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Werts der Gesamtanteile (Gesamtanteilsbetrachtung ist dann relevant, wenn der Anteil an einer Gesellschaft nicht in Form von Nennkapital, sondern einer anderen – hybriden – Form wie zB einem Substanzgenussrecht gehalten wird) übertragen werden.⁵⁰⁶¹ Eine geringere Quote ist nur dann begünstigt übertragbar, wenn diese der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, vermitteln oder erweitern.⁵⁰⁶² **23.81**

Wurde eine Einlage in eine Gesellschaft, deren Anteile nunmehr übertragen werden, fremdfinanziert, so zählt diese Verbindlichkeit „jedenfalls“ zum Begriff des Kapitalanteils, wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Spaltungsstichtag erfolgt ist. Aus Sicht des BMF stellt die Mitübertragung einer solchen Verbindlichkeit eine Anwendungsvoraussetzung des UmgrStG dar, sodass das Unterlassen der Mitübertragung die Steuerpflicht der Anteilsübertragung zur Folge hat.⁵⁰⁶³ Sollte die Fremdfinanzierung der Einlage bereits mehr als zwei Jahre zurückliegen, zählt die Verbindlichkeit „jedenfalls“ nicht **23.82**

5059 *Zöchling/Andreas* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 32 Rz 12.

5060 Zu den fiktiven Teilbetrieben vgl UmgrStR 2002 Rz 1663 a und *Waitz-Ramsauer* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 32 Rz 63, 64; *Schlager* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr*, Handbuch Sonderbilanzen 229.

5061 *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 12 Rz 132 ff.

5062 *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 12 Rz 135 ff.

5063 Vgl UmgrStR Rz 1665; krit *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 12 Rz 146 a.

mehr zum Begriff des Kapitalanteils. In diesem Fall stellt sich die Frage, ob diese Verbindlichkeit mit dem Anteil gemeinsam übertragen werden darf. Ein derartiges Wahlrecht besteht ausdrücklich für Fremdkapital, das nachweislich ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteils aufgenommen wurde. Da die Einlage steuerlich als Tausch behandelt wird, liegt insoweit eine Anschaffung vor, sodass dieses Wahlrecht der Übertragung einer solchen einlagebedingten Verbindlichkeit besteht.⁵⁰⁶⁴ Diese Möglichkeit der Trennung Fremdfinanzierung von Anschaffung/Einlage und Anteil hat nicht nur Bedeutung für den Wert des übertragenen bzw verbleibenden Vermögens, sie war auch eine Möglichkeit, dem Zinsenabzugsverbot infolge des konzerninternen Anteilserwerbs zu entgehen. Durch die Neuregelung des § 12 Abs 1 Z 9 KStG, wonach ein Zinsenabzugsverbot besteht, wenn das Fremdkapital dem konzerninternen Erwerb von Anteilen „gedient hat“, ist diese Gestaltungsmaßnahme nicht mehr wirksam, weil sich am „gedient hat“ durch die Trennung nichts geändert hat.⁵⁰⁶⁵

- 23.83** Von Bedeutung für die **steuerneutrale Übertragung des Vermögens** ist weiters, dass gem § 32 Abs 1 UmgrStG „nur“ Vermögen iSd § 32 Abs 2 und 3 UmgrStG übertragen wird. Mit der Formulierung „nur“ im Sinne von ausschließlich wird daher deutlich gemacht, dass eine Übertragung von begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen auf ein und dieselbe übernehmende Körperschaft als insgesamt nicht durch Art VI UmgrStG begünstigt angesehen werden kann. Sollte hingegen auf eine Gesellschaft begünstigtes Vermögen und auf eine andere Gesellschaft nicht begünstigtes Vermögen abgespalten werden, so bleibt Art VI UmgrStG hinsichtlich der Abspaltung des begünstigten Vermögens anwendbar.⁵⁰⁶⁶
- 23.84** Da Spaltungen nach dem SpaltG derzeit nach dem Wortlaut des SpaltG nur inländischen Kapitalgesellschaften vorbehalten ist, kann es im Zuge von derartigen Spaltungen zu keinem Wegfall des Besteuerungsrechts der Republik Österreich hinsichtlich stiller Reserven einschließlich Firmenwert kommen. Da eine **grenzüberschreitende Spaltung** aber nicht verboten ist, bzw sogar aufgrund der Niederlassungsfreiheit zulässig wäre,⁵⁰⁶⁷ werden die Bestimmungen des § 1 Abs 2 UmgrStG auf eine derartige grenzüberschreitende Spaltung sinngemäß anzuwenden sein.⁵⁰⁶⁸ Allerdings wird aus praktischer Sicht zu empfehlen sein, die grenzüberschreitende Spaltung juristisch in zwei Schritte zu teilen, nämlich die Spaltung im Inland gem SpaltG und die anschließende grenzüberschreitende Verschmelzung entsprechend dem EU-VerschG.
- 23.85** Soweit Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile mittels Spaltung übertragen werden, sieht § 33 Abs 4 und 5 UmgrStG sowohl für die **Auf- wie die Abspaltung** die

5064 Vgl *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 12 Rz 146 b.

5065 Vgl dazu KStR 2013 Rz 1266ah.

5066 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1656; anders allerdings die UmgrStR 2002 Rz 1656 hinsichtlich der Aufspaltung; bei dieser ist die Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen auf einen Rechtsnachfolger ausreichend, um insgesamt Art VI UmgrStG nicht steuerneutral anwenden zu können; *Huber* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen § 32 Rz 70.

5067 Vgl *Kalss*, Verschmelzung/Spaltung/Umwandlung² § 1 SpaltG Rz 36.

5068 Vgl in diesem Sinn zB *Huber* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen § 32 Rz 5.

sinngemäße Anwendung des § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG vor.⁵⁰⁶⁹ Entsprechend dieser Bestimmung können Wirtschaftsgüter, die dem abzusplattendem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil als notwendiges Betriebsvermögen zuzurechnen sind, im Zuge der Spaltung „verschoben“ werden, und zwar entweder in einen anderen abzusplattendem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil, oder bei der Abspaltung bei der spaltenden Gesellschaft zurückbehalten werden. Zu beachten ist dabei allerdings, dass die (Teil-)Betriebsseigenschaft des übertragenen Vermögens nicht verloren geht. Gleiches gilt für gewillkürtes Betriebsvermögen.

Sollten im Einzelfall Wirtschaftsgüter vorliegen, die als sog **neutrales Vermögen** oder als neutrale Schulden angesehen werden, weil sie keinem der (Teil-)Betriebe unmittelbar zugerechnet werden können (worumter zB Kontokorrentforderungen, Finanzamtsschulden und Schulden aus nicht mehr vorhandenen Betrieben fallen),⁵⁰⁷⁰ wurde bisher die Auffassung vertreten, dass diese außerhalb des § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG den einzelnen Teilungsmassen frei zugeordnet werden können. **23.86**

Diese Auffassung wurde seitens des BMF im Wartungserlass 2014 aufgegeben. Nunmehr wird folgende Ansicht in den UmgrStG 2002 Rz 1663 vertreten: „Passiva sind grundsätzlich den damit in Zusammenhang stehenden Aktiva bzw den jeweiligen (Teil-)Betrieben zuzuordnen. Sollte eine solche Zuordnung ausnahmsweise nicht möglich sein und eine „Restgröße“ verbleiben (zB Kontokorrentkonto, Finanzamtverbindlichkeiten, Passiva aufgegebener Betriebe), ist diese den Teilungsmassen sachgerecht zuzuordnen. (...) Werden einer Teilungsmasse durch Zuordnung einer „Restgröße“ bzw durch rückwirkende Korrekturen gem § 16 Abs 5 UmgrStG wesentlich mehr Passiva zugeordnet, als dem Verhältnis der Verkehrswerte der Teilungsmassen vor Abzug der Schulden entspricht, besteht Missbrauchsverdacht, wenn die Spaltung der Vorbereitung einer Veräußerung, Einlösung, Abschichtung oder sonstigen Realisierung der Anteile dient. Vom Vorliegen eines Missbrauchs ist nicht auszugehen, wenn alle Teilungsmassen jeweils für sich ein positives steuerliches Eigenkapital aufweisen, die Zuordnung der „Restgröße“ im Verhältnis der Buchwerte der Aktivseite der Teilungsmassen erfolgt oder nur unwesentlich vom Verkehrswertverhältnis vor Abzug der Schulden abweicht“. **23.87**

Sollte daher vorbereitend vor einer Veräußerung eines Unternehmensteils eine Spaltung erfolgen und dabei das Vermögen entsprechend § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG nach freiem Ermessen bzw in Absprache mit dem Erwerber aufgeteilt werden, soll darin ein Missbrauchsverdacht liegen. Hierbei stellt sich aber die Frage, ob bei vom Gesetzgeber bewusst ermöglichten Vermögensverteilungen, die zwischen fremden Dritten auch nach ihren wirtschaftlichen Bedürfnissen erfolgen, ein Missbrauch vorliegt. Jedenfalls liegt im Bedürfnis eines Käufers nach einer bestimmten Vermögensausstattung ein nachvollziehbarer außersteuerlicher Grund vor. Soweit keine Realisierung der Anteile iZm der Spaltung geplant ist, kommt diese Missbrauchsverdachtsannahme keinesfalls zum Tragen, sodass konzerninterne Vermögensumgliederungen keinesfalls gefährdet sind. Hinsichtlich der Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist anzumerken, dass die Entnahme oder Einlage vom bzw auf das variable Kapitalkonto unter sinngemäßer Anwendung **23.88**

5069 Huber in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen § 33 Rz 28, 31.

5070 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1663.