

1029 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XI. GP.

7. 11. 1968

Regierungsvorlage

Bundesgesetz vom XXXXXXXXXX 1968 über steuerliche Maßnahmen zur Verbesserung der Wirtschaftsstruktur (Strukturverbesserungsgesetz)

Der Nationalrat hat beschlossen:

ARTIKEL I

Verschmelzung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

§ 1. (1) Werden Kapitalgesellschaften nach den Bestimmungen des neunten Teiles des Aktiengesetzes 1965, BGBl. Nr. 98, oder des § 96 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RGBl. Nr. 58/1906, in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1971 verschmolzen, so ist § 19 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966, BGBl. Nr. 156, auch dann anzuwenden, wenn und soweit bei der übernehmenden Gesellschaft eine Kapitalerhöhung unterbleibt, weil

- a) die Verschmelzung gegen die Aufgabe von Anteilen an der übertragenden Gesellschaft erfolgt, oder
- b) die übernehmende Gesellschaft die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft mit eigenen Anteilen abfindet, oder
- c) die übertragende Gesellschaft eigene Anteile oder Anteile an der übernehmenden Gesellschaft besitzt, oder
- d) Zuzahlungen gemäß § 224 Abs. 2 des Aktiengesetzes 1965 geleistet werden, oder
- e) die Anteilsrechte an der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft in einer Hand vereinigt sind.

(2) § 19 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 ist auch anzuwenden, wenn eine inländische Kapitalgesellschaft oder eine ausländische Gesellschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, einen inländischen Betrieb oder Teilbetrieb als Sacheinlage in eine inländische Kapitalgesellschaft einbringt und die übrigen Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 vorliegen; Abs. 1 gilt sinngemäß.

(3) Soweit eine Verschmelzung im Sinne der Abs. 1 und 2 erfolgt ist, bleibt ein daraus entstehender Buchgewinn oder Buchverlust bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und des Gewerbeertrages der übernehmenden Gesellschaft außer Ansatz.

(4) Bilanzen, die einer Verschmelzung zugrunde gelegt werden, müssen für einen Zeitpunkt aufgestellt sein, der höchstens sechs Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung im Handelsregister liegt. Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Gesellschaft und der übernehmenden Gesellschaft sind so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Tages bereits erfolgt und die übertragende Gesellschaft gleichzeitig aufgelöst worden wäre, zu dem diese Bilanz aufgestellt ist. Das gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer.

(5) Bei Verschmelzungen im Sinne der Abs. 1 und 2 tritt die übernehmende Gesellschaft abgabenrechtlich als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft ein. Dies gilt auch hinsichtlich des Verlustabzuges gemäß § 10 Abs. 1 Z. 5 des Einkommensteuergesetzes 1967, BGBl. Nr. 268, und des Fehlbetrages gemäß § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuer-gesetzes 1953, BGBl. Nr. 2/1954.

(6) Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 5 gelten sinngemäß, wenn Genossenschaften nach der Verordnung vom 30. Juni 1939, DRGBl. I S. 1066, in der Fassung der Verordnung vom 13. April 1943, DRGBl. I S. 251, in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1971 verschmolzen werden.

§ 2. Vorgänge im Sinne des § 1, die in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1971 bewirkt werden, sind von der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern befreit.

ARTIKEL II

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder Einzelfirma

§ 3. (1) Beschließt eine Kapitalgesellschaft in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem

31. Dezember 1970 ihre Umwandlung nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Umwandlung von Handelsgesellschaften vom XXXX XXXXXXXX, BGBl. Nr. XXXXXXXX, durch Übertragung des Unternehmens auf einen Gesellschafter (Nachfolgeunternehmer) oder auf eine offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft (Nachfolgeunternehmen), so unterbleibt bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft, wenn ihre Buchwerte weitergeführt werden, eine Besteuerung gemäß den §§ 18 und 19 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1966. Bei den Anteils-eignern löst eine solche Umwandlung keine Besteuerung vom Einkommen und Ertrag aus.

(2) Die Bilanz, die einer Umwandlung zugrunde gelegt wird, muß für einen Zeitpunkt aufgestellt sein, der höchstens sechs Monate vor der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung im Handelsregister liegt.

§ 4. (1) Das Einkommen und das Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft sowie des Nachfolgeunternehmers oder des Nachfolgeunternehmens sind so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Kapitalgesellschaft mit Ablauf des Tages bereits übergegangen und die Kapitalgesellschaft gleichzeitig aufgelöst worden wäre, zu dem die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz aufgestellt ist. Das gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer.

(2) Abs. 1 gilt hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrages nicht für die Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaft, die nach dem Tag erfolgen, zu dem die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz aufgestellt ist.

§ 5. Bei der Ermittlung des Gewinnes der gemäß § 3 umgewandelten Kapitalgesellschaft ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

§ 6. (1) Der Nachfolgeunternehmer oder das Nachfolgeunternehmen hat die übergegangenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den in der steuerlichen Umwandlungsbilanz enthaltenen Werten (Buchwerten) zu übernehmen.

(2) Ist das in der steuerlichen Umwandlungsbilanz ausgewiesene Betriebsvermögen höher oder niedriger als der Buchwert der Anteile in der Bilanz des übernehmenden Nachfolgeunternehmers oder Nachfolgeunternehmens, so bleibt der Unterschiedsbetrag bei der Ermittlung des Gewinnes dieser Unternehmen unberücksichtigt.

(3) Der Nachfolgeunternehmer (das Nachfolgeunternehmen) tritt abgabenrechtlich als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung der umgewandelten Kapitalgesellschaft ein. Dies gilt auch hinsichtlich des Verlustabzuges gemäß § 10

Abs. 1 Z. 5 des Einkommensteuergesetzes und des Fehlbetrages gemäß § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuer-gesetzes 1953.

§ 7. Der Übergang des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft (§ 3) ist von der Umsatzsteuer und der Grunderwerbsteuer befreit. Die durch die Umwandlung (§ 3) unmittelbar veranlaßten Rechtsgeschäfte sind von den Gebühren im Sinne des Gebührengesetzes befreit.

ARTIKEL III

Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes in eine Kapitalgesellschaft

§ 8. (1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb eines Einzelkaufmannes oder einer Personengesellschaft in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1970 in eine inländische Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Z. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1966) gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsanteilen eingebracht (Sacheinlage), so gelten, wenn der Betrieb (Teilbetrieb) im Zeitpunkt der Einbringung bereits länger als zwei Jahre besteht und wenn er ein Handelsgewerbe im Sinne des Handelsgesetzbuches ist, für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der Gesellschaftsanteile die Abs. 2 und 3.

(2) Bei der Kapitalgesellschaft sind die unter Anwendung des § 4 Abs. 4 Z. 5 und des § 6 a des Einkommensteuergesetzes angeschafften Gegenstände des Betriebsvermögens und die nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Elektrizitätsförderungsgesetzes steuerfrei gebildeten Rücklagen mit jenen Werten anzusetzen, mit denen der Einbringende sie im Zeitpunkt der Einbringung in Übereinstimmung mit den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung bewertet hat (Fortführung der Buchwerte); dies gilt nicht hinsichtlich der Rücklage gemäß § 6 e des Einkommensteuergesetzes, die vor der Einbringung aufzulösen und zu versteuern ist. Die übrigen eingebrachten Gegenstände des Betriebsvermögens können bei der Kapitalgesellschaft in ihrer Gesamtheit entweder ebenfalls mit den Buchwerten oder mit ihren höheren Teilwerten, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Die höheren Teilwerte sind anzusetzen, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Gesellschaftsanteile eingeschränkt ist.

(3) Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen bei der Kapitalgesellschaft gemäß Abs. 2 angesetzt wird, gilt für den Einbringenden sowohl als Veräußerungspreis im Sinne des § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes als auch als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Die Einkommensteuer eines allfälligen Veräußerungs-

gewinnes im Sinne des § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ist mit der Hälfte des sich nach § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ergebenden Betrages festzusetzen; dies gilt auch für beschränkt Steuerpflichtige. Veräußert der Erwerber oder ein Rechtsnachfolger, der sie von ihm unentgeltlich erworben hat, Gesellschaftsanteile, die durch eine Sacheinlage gemäß Abs. 1 erworben wurden, innerhalb von zehn Jahren nach der Erwerbung durch den Einbringenden, so ist der Unterschiedsbetrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt, auch dann den Einkünften im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes zuzurechnen, wenn keine wesentliche Beteiligung im Sinne dieser Bestimmung vorliegt; dies gilt nicht, wenn die Anteile zu einem Betriebsvermögen gehören. Scheidet der erste Erwerber der Gesellschaftsanteile oder ein Rechtsnachfolger, der sie von ihm unentgeltlich erworben hat, vor Ablauf von zehn Jahren nach der Erwerbung durch den Einbringenden aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus, ist dies wie eine Veräußerung im Sinne des vorangehenden Satzes zu behandeln; dabei tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der Gesellschaftsanteile ihr gemeiner Wert. Die Gesellschaftsanteile, die durch eine Sacheinlage gemäß Abs. 1 erworben wurden, gelten vermögensteuerrechtlich bei beschränkt Steuerpflichtigen bis zum 31. Dezember 1980 als Inlandsvermögen im Sinne des § 79 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148. Die der Einbringung zugrunde gelegte Bilanz darf höchstens sechs Monate vor der Anmeldung der Kapitalgesellschaft bzw. der Kapitalerhöhung zur Eintragung im Handelsregister liegen.

(4) Die übernehmende Kapitalgesellschaft tritt hinsichtlich der mit den Buchwerten übernommenen Gegenstände des Betriebsvermögens in die Rechtsstellung des Einbringenden ein; das gleiche gilt hinsichtlich der Ansprüche auf Gewährung von Umsatzsteuervergütungen im Sinne der §§ 16 und 17 des Umsatzsteuergesetzes 1959, BGBl. Nr. 300/1958, bzw. gemäß Artikel V des Bundesgesetzes vom 16. Juli 1964, BGBl. Nr. 188, und hinsichtlich des Fehlbetrages gemäß § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes.

§ 9. Wird von einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes ein Betrieb im Sinne des § 2 Abs. 2

des Körperschaftsteuergesetzes 1966 oder ein Teilbetrieb in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1970 in eine inländische Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Z. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1966) gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsanteilen eingebracht (Sacheinlage) oder einer inländischen Kapitalgesellschaft treuhändig in das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) übertragen, so wird durch diese Vorgänge keine Besteuerung der in dem eingebrachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven bewirkt, wenn die Buchwerte fortgeführt werden. Im übrigen gelten die Bestimmungen des § 8 Abs. 3 und 4 sinngemäß.

§ 10. Vorgänge im Sinne des § 8 Abs. 1 und § 9 sind von der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrssteuern befreit.

ARTIKEL IV

Zusammenschluß zu Personengesellschaften

§ 11. Schließen sich Einzelunternehmungen oder Personengesellschaften, die seit mehr als zwei Jahren bestehen, in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1970 zu Handelsgesellschaften zusammen, so sind die dadurch verursachten Vorgänge von der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und den nach dem Gebührengesetz zu erhebenden Gesellschaftsvertragsgebühren befreit. Das gleiche gilt für den Zusammenschluß von Einzelunternehmungen mit Personengesellschaften.

ARTIKEL V

Konsortialverträge

§ 12. Vereinigungen von Kreditinstituten zur gemeinsamen Kredit- oder Darlehensgewährung sind von den nach dem Gebührengesetz für Gesellschaftsverträge zu erhebenden Gebühren befreit.

ARTIKEL VI

Vollzugsklausel

§ 13. Mit der Vollziehung dieses Bundesgesetzes ist das Bundesministerium für Finanzen betraut.

Erläuternde Bemerkungen

Für die österreichische Wirtschaft ist eine Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit durch Verbesserung der Struktur der Unternehmungen dringend geboten. Hiedurch kann eine wesentliche Verbesserung der Ausgangssituation für den Wettbewerb sowohl am inländischen als auch am ausländischen Markt, insbesondere im Hinblick auf eine größere europäische Gemeinschaft, erreicht werden. Maßnahmen, die zu diesem Ziel führen, sind einerseits die Formen der Unternehmenskonzentration (Verschmelzungen) und andererseits die Umwandlungen zu der zweckmäßigsten Unternehmungsform (Umwandlungen). Diese wirtschaftlich wünschenswerten Maßnahmen wurden bisher vielfach nur wegen der damit verbundenen Abgabenbelastungen nicht durchgeführt. Es ist deshalb das Ziel dieses Gesetzentwurfes, durch Schaffung entsprechender zeitlich befristeter abgabenrechtlicher Begünstigungsbestimmungen die erforderlichen Struktur Anpassungen zu erleichtern. Da für die Verbesserung der Unternehmensstruktur schließlich auch noch die Bereitstellung entsprechender Kredite seitens der Kreditinstitute erforderlich sein wird, sollen die eingangs erwähnten Maßnahmen schließlich noch durch eine Befreiung der Konsortialverträge von den nach dem Gebührengesetz zu erhebenden Gebühren sinnvoll ergänzt werden.

Im einzelnen wird bemerkt:

Zu Artikel I:

Die bestehenden Betriebs- und Unternehmensgrößen in der österreichischen Wirtschaft sind im Verhältnis zu den Erfordernissen, die die notwendige Umstellung auf größere Märkte mit sich bringt, im allgemeinen zu klein, was den Zusammenschluß von Kapitalgesellschaften (Verschmelzungen) notwendig machen wird. Um diese wirtschaftlich notwendigen Verschmelzungen zu erleichtern, enthält der vorliegende Gesetzentwurf im einzelnen die folgenden Bestimmungen:

Zu § 1 Abs. 1:

Wird das Vermögen einer Kapitalgesellschaft als Ganzes auf eine andere Kapitalgesellschaft übertragen (handelsrechtliche Verschmelzung), so löst dieser Vorgang bei der übertragenden Gesell-

schaft die Auflösung der in dem zu übertragenden Vermögen steckenden stillen Reserven aus. Der hieraus resultierende Gewinn (Übertragungsgewinn) ist sofort der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Der beim Übergang sich ergebende Gewinn ist gemäß § 19 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 (KStG. 1966), BGBl. Nr. 156, nur unter folgenden Voraussetzungen von der Besteuerung ausgenommen:

1. Das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft muß als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft übergehen.
2. Die Gegenleistung für die Vermögensübertragung muß in Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft bestehen.
3. Es muß sichergestellt sein, daß der anlässlich der Übertragung grundstätzlich entstehende Gewinn (Auflösung der stillen Reserven) später von der Körperschaftsteuer erfaßt wird. Diese Voraussetzungen bedingen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft im allgemeinen eine Kapitalerhöhung.

Gemäß § 1 Abs. 1 des vorliegenden Gesetzentwurfes soll § 19 Abs. 2 KStG. 1966 auch dann anzuwenden sein, wenn und soweit bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft eine Kapitalerhöhung unterbleibt, weil die Gegenleistung für die Vermögensübertragung nicht in Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft besteht. Die Anwendungsfälle des § 224 des Aktiengesetzes 1965, bei denen die Verschmelzung unter Ausschluß der Abwicklung und ohne Erhöhung des Grundkapitals durchgeführt werden kann, sollen auch nicht zum Anlaß einer Fusionsbesteuerung genommen werden. Es handelt sich dabei um folgende Anwendungsfälle:

1. Wenn die übernehmende Gesellschaft Anteile der übertragenden besitzt, hat eine Kapitalerhöhung insoweit zu unterbleiben, weil die übernehmende Gesellschaft eigene Anteile an sich selbst nicht ausgeben darf.
2. Wenn die übernehmende Gesellschaft eigene Anteile besitzt, können diese zur Erwerbung des Vermögens der übertragenden Gesellschaft verwendet werden; insoweit kann eine Kapitalerhöhung ebenfalls unterbleiben.
3. Wenn die übertragende Gesellschaft Anteile der übernehmenden Gesellschaft oder eigene An-

teile besitzt, hat eine Kapitalerhöhung zur Vermeidung des Erwerbes eigener Aktien ebenfalls zu unterbleiben.

4. Gemäß § 224 Abs. 2 des Aktiengesetzes 1965 ist es zulässig, daß die übernehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen bis zur Höhe von 10 v. H. der gewährten Anteile neben diesen leistet.

5. Wenn die Anteile an der übertragenden und an der übernehmenden Gesellschaft in einer Hand vereinigt sind (Gesellschafteridentität).

Diesen Fällen ist gemeinsam, daß bei der übernehmenden Gesellschaft die Kapitalerhöhung nicht bzw. nicht im vollen Ausmaß durchgeführt wird. Die im § 19 Abs. 2 KStG. 1966 enthaltene Voraussetzung, daß die Gegenleistung für die Vermögensübertragung in Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft bestehen muß, kann insoweit nicht erfüllt werden. Trotz Fehlens dieser Voraussetzung soll die Befreiungsbestimmung des § 19 Abs. 2 KStG. 1966 auch in diesen Fällen angewendet werden. Wenn der Vermögensübertragung der Erwerb sämtlicher Anteile an der übertragenden Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft vorausgegangen war, wurde in der Praxis die Voraussetzung, daß die Gegenleistung für die Vermögensübertragung in Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft bestehen muß, ignoriert. Diese Vorgangsweise war jedoch durchaus nicht unbestritten. Insoweit kann die Bestimmung des § 1 Abs. 1 der Klarstellung der Anwendbarkeit des § 19 Abs. 2 KStG. 1966 dienen. Da die Erweiterung der Steuerbegünstigung für Verschmelzungsvorgänge nach dem Gesetzentwurf nur für die Zeit vom 1. Jänner 1969 bis 31. Dezember 1971 gelten soll, wird am Ende dieses Zeitraumes auf Grund der gemachten Erfahrungen die Frage zu prüfen sein, ob die befristete Regelung nicht als eine unbefristete in das Körperschaftsteuergesetz aufzunehmen wäre.

Zu § 1 Abs. 2:

Nach dieser Bestimmung soll § 19 Abs. 2 KStG. 1966 auch dann anzuwenden sein, wenn nicht eine inländische Kapitalgesellschaft als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft übergeht, sondern wenn der inländische Betrieb oder Teilbetrieb einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft als Sacheinlage in eine inländische Kapitalgesellschaft eingebracht wird und die übrigen Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 KStG. 1966 und des § 1 Abs. 1 des Gesetzentwurfes vorliegen.

Zu § 1 Abs. 3:

Vorgänge im Sinne der Abs. 1 und 2 können bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft zur Entstehung eines Buchgewinnes oder Buchverlustes führen. Dies ist beispielsweise dann der

Fall, wenn die übernehmende Gesellschaft Anteile an der übertragenden besitzt, die in ihrem Betriebsvermögen mit einem anderen Wert enthalten sind, als es dem Wert des übernommenen Vermögens entspricht. Solche Buchgewinne oder Buchverluste sollen nach § 1 Abs. 3 des Gesetzentwurfes bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der übernehmenden Gesellschaft außer Ansatz bleiben.

Zu § 1 Abs. 4:

Nach Handelsrecht erlischt die übertragende Gesellschaft mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister; einer besonderen Löschung der übertragenden Gesellschaft bedarf es nicht. Mit der Eintragung der Verschmelzung geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft handelsrechtlich auf die übernehmende Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über. Um zu vermeiden, daß für den handelsrechtlich maßgeblichen Stichtag des Vermögensüberganges von der übertragenden Gesellschaft eine gesonderte Bilanz erstellt werden muß, sieht der Gesetzentwurf vor, daß es — entsprechend der Vorschrift des § 225 Abs. 3 des Aktiengesetzes 1965 — auch steuerlich genügt, wenn die der Verschmelzung zugrunde liegende Schlußbilanz der übertragenden Gesellschaft nicht länger als sechs Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zurückliegt (vgl. die Erläuternden Bemerkungen zu § 4 Abs. 1). Aus dem Umstand, daß die der Verschmelzung zugrunde liegende Bilanz die Schlußbilanz der übertragenden Gesellschaft darstellt, folgt, daß die von der übertragenden Gesellschaft nach dem Stichtag der Schlußbilanz durchgeführten Geschäfte bereits als solche der übernehmenden Gesellschaft gelten. Dies ist für die Ermittlung des Einkommens, Ertrages und Vermögens der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft von Bedeutung.

Zu § 1 Abs. 5:

Die übertragende Gesellschaft wird im Zeitpunkt der Verschmelzung in der Regel sowohl Rechte als auch Verpflichtungen haben; da bei ihr eine Abwicklung unterbleibt, ist es notwendig, daß die übernehmende Gesellschaft in diese Rechte und Verpflichtungen eintritt. Zu den abgabenrechtlich bedeutsamen Rechten, in die die übernehmende Gesellschaft eintritt, gehören im wesentlichen die Ansprüche auf Gewährung von Umsatzsteuervergütungen gemäß den §§ 16 und 17 des Umsatzsteuergesetzes bzw. Artikel V des Bundesgesetzes vom 16. Juli 1964, BGBl. Nr. 188, sowie der Anspruch auf Schachtelbegünstigung im Sinne des § 10 KStG. 1966. Von den Verpflichtungen verdienen besondere Erwähnung die im Zusammenhang mit den gemäß § 4 Abs. 4 Z. 5 des Einkommensteuer-

gesetzes begünstigt angeschafften Wertpapieren übernommenen Verpflichtungen, die Pflicht zur entsprechenden Verwendung einer allfälligen Ersatzbeschaffungsrücklage, die Pflicht zur Beibehaltung bzw. Fortsetzung der von der übertragenden Gesellschaft geübten Abschreibungsmethode hinsichtlich der übernommenen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die Pflicht zur entsprechenden Verwendung einer von der übertragenden Gesellschaft etwa gebildeten Investitionsrücklage und die Pflichten aus der Bildung einer Rücklage nach dem Elektrizitätsförderungsgesetz 1953. Soweit die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen für die Besteuerung von Bedeutung ist (beispielsweise § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes), folgt aus dem Eintritt der übernehmenden Gesellschaft in die Rechtsstellung der übertragenden, daß der Zeitraum seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft bei der übernehmenden Gesellschaft anzurechnen ist.

Zu § 1 Abs. 6:

Nach der Verschmelzungsverordnung vom 30. Juni 1939, DRGBl. I S. 1066, können Genossenschaften gleicher Haftart unter Ausschluß der Liquidation verschmolzen werden. Dieser Vorgang löst nach der derzeitigen Rechtslage die Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven aus (Liquidationsbesteuerung). Um dies zu vermeiden, sieht der Gesetzentwurf vor, daß derartige Verschmelzungen in gleicher Weise steuerlich entlastet werden wie die Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften.

Zu § 2:

Verschmelzungsvorgänge können auch Abgabenbelastungen auf Grund des Umsatzsteuergesetzes, des Grunderwerbsteuergesetzes und des Kapitalverkehrsteuergesetzes entstehen lassen. Im Interesse einer möglichst weitgehenden Erleichterung der wirtschaftlich notwendigen Verschmelzungen sollen diese, wenn sie innerhalb der Befristung des § 1 Abs. 1 bewirkt werden, nach § 2 des Gesetzentwurfes von den genannten Steuern befreit werden.

Zu Artikel II:

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder Einzelunternehmung war handelsrechtlich nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften vom 7. Juli 1954, BGBl. Nr. 187, das mit Ende 1964 ausgelaufen ist, möglich und steuerlich nach § 39 Abs. 1 des Schillingerröfnungsbilanzengesetzes, BGBl. Nr. 190/1954, wesentlich erleichtert. Die Erfahrungen des Wirtschaftslebens zeigten, daß ein nicht unerhebliches Bedürfnis nach Umwandlungen dieser Art

bestand und im übrigen noch immer besteht. Die Gründe hierfür liegen einerseits darin, daß manchmal bei einem eingetretenen Schrumpfungsprozeß die teurere und kompliziertere Rechtsform der Kapitalgesellschaft für ein Unternehmen zu groß und damit wirtschaftlich unzweckmäßig geworden ist. Andererseits ist in Unternehmenszweigen, in denen es in ganz besonderer Weise auf rasche und elastische Entscheidungen der handelnden Personen ankommt, die etwas starre Form der Kapitalgesellschaft eher hinderlich. Um der österreichischen Wirtschaft auch diese Anpassung zu erleichtern, enthält der Artikel II des Gesetzentwurfes die hierfür notwendigen abgabenrechtlichen Gesetzesbestimmungen. Die erforderlichen handelsrechtlichen Bestimmungen sollen in einem eigenen Gesetz getroffen werden.

Zu § 3 Abs. 1:

Umwandlungen im Sinne dieser Gesetzesbestimmung bedeuten das Ende für die umgewandelten Kapitalgesellschaften. Der Zeitpunkt der Umwandlung stellt somit die letzte Gelegenheit für die steuerliche Erfassung der während des Bestandes einer Kapitalgesellschaft unversteuert gebildeten stillen Rücklagen durch die Körperschaftsteuer dar. Weil die Bildung unversteuerter stiller Rücklagen bei Beachtung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bzw. der Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz nur dann hingenommen werden kann, wenn sichergestellt ist, daß diese stillen Reserven spätestens in dem Zeitpunkt steuerlich erfasst werden, in dem die Kapitalgesellschaft zu bestehen aufhört, sind im Körperschaftsteuergesetz die entsprechenden Bestimmungen betreffend die Auflösung und Umwandlung von Kapitalgesellschaften enthalten (vgl. die §§ 18 und 19 Abs. 1 KStG. 1966). Diese Bestimmungen bilden jedoch vielfach ein Hemmnis für die Durchführung von wirtschaftlich gebotenen Umwandlungen. Zur Beseitigung dieses Hemmnisses ist im § 3 Abs. 1 des Gesetzentwurfes angeordnet, daß die Besteuerung gemäß den Bestimmungen der §§ 18 und 19 Abs. 1 KStG. 1966 zu unterbleiben hat, wenn eine Kapitalgesellschaft in der Zeit vom 1. Jänner 1969 bis zum 31. Dezember 1970 ihre Umwandlung in eine Personengesellschaft oder Einzelfirma beschließt. Dabei soll durch die zeitliche Befristung vor allem erreicht werden, daß die als wirtschaftlich notwendig erkannten Umwandlungen möglichst bald durchgeführt werden.

Zu § 3 Abs. 2:

Da die Wertansätze der Umwandlungsbilanz gemäß den §§ 4 bis 6 des Gesetzentwurfes sowohl für die umgewandelte Kapitalgesellschaft als auch für das Nachfolgeunternehmen maßgeblich sein

sollen, ist zur Vermeidung größerer Abweichungen zwischen dem in der Umwandlungsbilanz ausgewiesenen Betriebsvermögen und dem bei der Auflösung der Kapitalgesellschaft tatsächlich vorhandenen Betriebsvermögen die Vorschrift notwendig, daß der Zeitabstand zwischen dem Stichtag der Umwandlungsbilanz und dem Zeitpunkt der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung im Handelsregister nicht mehr als sechs Monate betragen darf.

Zu § 4 Abs. 1:

Der vorliegende Gesetzentwurf geht davon aus, daß nach dem zu schaffenden handelsrechtlichen Umwandlungsgesetz die Aktiven und Passiven der Kapitalgesellschaft mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister auf das Nachfolgeunternehmen übergehen. Die Kapitalgesellschaft soll damit aufgelöst sein. Nach dem Entwurf soll es nicht erforderlich sein, daß die Kapitalgesellschaft für diesen Zeitpunkt einen besonderen Jahresabschluß erstellt, weil der Umwandlung im allgemeinen die letzte vor der Eintragung der Umwandlung erstellte Schlußbilanz, deren Stichtag allerdings nicht länger als sechs Monate zurückliegen darf, zugrunde gelegt wird. Damit auch nicht für steuerliche Zwecke eine besondere Jahresschlußbilanz für den Tag der handelsrechtlichen Auflösung der Kapitalgesellschaft aufgestellt werden muß, enthält § 4 des Gesetzentwurfes die Fiktion, daß das Vermögen der Kapitalgesellschaft bereits mit Ablauf des Umwandlungsstichtages (vgl. § 3 Abs. 2) auf das Nachfolgeunternehmen übergegangen und die Kapitalgesellschaft gleichzeitig aufgelöst worden ist. Daraus folgt, daß alle nach dem Ablauf des Umwandlungsstichtages getätigten Geschäfte und Transaktionen — mit Ausnahme der Gewinnausschüttungen (vgl. Abs. 2) — bereits als solche des Nachfolgeunternehmens gelten. Da es sich hierbei nicht um eine gemäß § 6 des Gewerbesteuergesetzes auch für die Gewerbesteuer maßgebliche Gewinnermittlungsvorschrift des Einkommensteuergesetzes handelt, war es notwendig, die gesetzliche Fiktion auch für die Bemessungsgrundlagen der Gewerbesteuer für maßgeblich zu erklären.

Zu § 5:

§ 5 betrifft die Besteuerung der umgewandelten Kapitalgesellschaft und sieht vor, daß auf die sonst in Fällen der Umwandlung notwendig werdende Auflösung und Versteuerung der in dem Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft steckenden stillen Rücklagen im Zeitpunkt der Umwandlung verzichtet wird. Die umgewandelte Kapitalgesellschaft soll vielmehr nur den Gewinn versteuern, der sich für das letzte Wirtschaftsjahr bis zum Umwandlungsstichtag

nach den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften — mit Ausnahme des § 19 Abs. 1 KStG. 1966 — ergibt.

Zu § 6 Abs. 1:

Diese Bestimmung bezweckt die Sicherstellung der künftigen Besteuerung der im übernommenen Betriebsvermögen steckenden stillen Rücklagen.

Zu § 6 Abs. 2:

Geht das Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft nicht auf ein neu gegründetes, sondern ein bereits bestehendes Nachfolgeunternehmen über und gehörten Anteile der umgewandelten Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Nachfolgeunternehmens, so kann der Untergang der Anteile in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen ihrem Buchwert und dem Buchwert des übergegangenen Betriebsvermögens zu einem Buchgewinn oder Buchverlust führen. Dieser Buchgewinn oder Buchverlust soll bei der Besteuerung des Nachfolgeunternehmens unberücksichtigt bleiben.

Zu § 6 Abs. 3:

Durch den Untergang der umgewandelten Kapitalgesellschaft ergeben sich steuerlich auch sonstige die Umwandlung erschwerende Auswirkungen. Zu ihrer Beseitigung ist im § 6 Abs. 3 des Gesetzentwurfes angeordnet, daß der Nachfolgeunternehmer bzw. das Nachfolgeunternehmen in die Rechtsstellung der Kapitalgesellschaft, wie sie im Umwandlungszeitpunkt bei dieser bestand, eintritt. Die Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen zu § 1 Abs. 5 gelten hier sinngemäß.

Zu § 7:

Umwandlungsvorgänge im Sinne des § 3 Abs. 1 lassen auch Abgabenbelastungen auf Grund des Umsatzsteuergesetzes, des Grunderwerbsteuergesetzes und des Gebührengesetzes entstehen. Zur Beseitigung dieser die Umwandlungen hemmenden Abgabenbelastungen enthält § 7 des Gesetzentwurfes die entsprechenden Befreiungsbestimmungen. Weiters sollen Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften, die eine Gebührenpflicht für Gesellschaftsverträge auslösen würden, durch eine Befreiung von diesen Gebühren erleichtert werden.

Zu Artikel III:

Für die Schaffung leistungsfähiger Unternehmen wird es in vielen Fällen förderlich sein, wenn eine Unternehmenskonzentration in der Weise erfolgt, daß Einzelunternehmen oder Personengesellschaften in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Der Gesetzentwurf sieht deshalb

auch für die Überführung von Einzelfirmen oder Personengesellschaften in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft Erleichterungen bzw. Befreiungen auf dem Gebiete der Einkommens- und Ertragsbesteuerung sowie bei der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrssteuern vor.

Auf dem Gebiete der Einkommens- und Ertragsbesteuerung hat die Einbringung eines Betriebes (Teilbetriebes) in eine Kapitalgesellschaft schon nach der bisherigen Verwaltungsübung nicht zu einer Gewinnrealisierung geführt, wenn der eingebrachte Betrieb (Teilbetrieb) die wesentliche Grundlage der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft bildete und diese die bisherigen Buchwerte übernahm. Artikel III des vorliegenden Gesetzentwurfes enthält für diese Verwaltungsübung eine zweifelsfreie gesetzliche Grundlage, die insoweit noch über die Verwaltungsübung hinausgeht, als von der Voraussetzung abgesehen wird, daß der eingebrachte Betrieb (Teilbetrieb) die wesentliche Grundlage der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft bilden muß.

Zu § 8 Abs. 1:

Die Anwendung der Abgabenbegünstigungsbestimmungen des Artikels III ist auf bestimmte Tatbestände eingeschränkt, die im § 8 Abs. 1 des Gesetzentwurfes umschrieben sind. Danach muß es sich um Vorgänge handeln, die in die Zweijahresfrist zwischen dem 1. Jänner 1969 und dem 31. Dezember 1970 hineinfallen. Diese zeitliche Beschränkung gleicht der des Artikels II für Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften; auch sie soll vor allem bewirken, daß die entsprechenden Maßnahmen bald getroffen werden.

Die Einbringung eines Betriebes (Teilbetriebes) kann sowohl in eine neugegründete als auch in eine bereits bestehende Kapitalgesellschaft erfolgen. Die Gegenleistung für die Einbringung muß jedoch auch im letzteren Falle in neuen Gesellschaftsanteilen der aufnehmenden Kapitalgesellschaft bestehen. Nur auf diese Weise ist sichergestellt, daß der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens mit dem Wert der dafür empfangenen Gesellschaftsanteile übereinstimmt.

Die Vorschrift, daß das einzubringende Unternehmen im Zeitpunkt der Einbringung bereits länger als zwei Jahre bestanden haben muß, soll verhindern, daß Einzelfirmen oder Personengesellschaften neu gegründet werden, mit der Absicht, sie unter Ausnützung der abgabenrechtlichen Begünstigungen in eine Kapitalgesellschaft einzubringen. Die Einschränkung auf Unternehmen, die ein Handelsgewerbe im Sinne des Handelsgesetzbuches betreiben, entspricht dem Zweck dieser Gesetzesbestimmung, weil nur bei diesen ein wirtschaftliches Bedürfnis nach Unternehmenskonzentration besteht.

Zu § 8 Abs. 2:

Diese Bestimmung enthält die Vorschriften, die für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft maßgeblich sind. Grundsätzlich besteht ein Wahlrecht zwischen der Fortführung der Buchwerte und der Aufwertung auf die höheren Teilwerte. Ein Zwang zur Fortführung der Buchwerte besteht nur hinsichtlich der gemäß § 4 Abs. 4 Z. 5 des Einkommensteuergesetzes begünstigt angeschafften Wertpapiere, hinsichtlich der geringwertigen Wirtschaftsgüter (vgl. § 6 a des Einkommensteuergesetzes) und der steuerfrei gebildeten Rücklagen. Ein Zwang zur Aufwertung besteht — abgesehen von der Rücklage des nicht entnommenen Gewinnes gemäß § 6 e des Einkommensteuergesetzes, die stets aufzulösen und zu versteuern ist — nur in den Fällen, in denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der als Gegenleistung für das eingebrachte Betriebsvermögen gewährten Gesellschaftsanteile eingeschränkt ist. Dadurch soll erreicht werden, daß die im eingebrachten Betriebsvermögen steckenden stillen Reserven bei allen Einbringenden der inländischen Besteuerung unterliegen. Wäre die Einbringung zu Buchwerten auch in den Fällen zulässig, in denen das Besteuerungsrecht hinsichtlich der gewährten Gesellschaftsanteile durch Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich eingeschränkt ist, könnten die stillen Reserven der inländischen Besteuerung beim Einbringenden endgültig entgehen, obwohl jede Betriebsveräußerung grundsätzlich und ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Einbringenden unter die Bestimmung des § 16 des Einkommensteuergesetzes fällt.

Zu § 8 Abs. 3:

Der Gesetzentwurf geht davon aus, daß die Einbringung eines Betriebes (Teilbetriebes) in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten für den Einbringenden grundsätzlich einen Veräußerungsvorgang im Sinne des § 16 des Einkommensteuergesetzes darstellt. Im Gesetzentwurf wird dem Einbringenden — mit gewissen Einschränkungen — ein Wahlrecht eingeräumt, ob er die Einbringung zu den Buchwerten oder zu den höheren Teilwerten vornehmen will. Erfolgt die Einbringung zu den Buchwerten, dann führt diese Transaktion beim Einbringenden zu keinem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn, weil den für die Einbringung gewährten Gesellschaftsanteilen der gleiche Wert beigemessen wird.

Erfolgt die Einbringung des Betriebes (Teilbetriebes) zu den Teilwerten, entsteht beim Einbringenden insoweit ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn, als die Teilwerte die Buch-

werte des eingebrachten Betriebes (Teilbetriebes) übersteigen. Dieser Veräußerungsgewinn ist nach geltendem Recht zu den Einkünften im Sinne des § 16 des Einkommensteuergesetzes zu rechnen; er ist auf Antrag des Steuerpflichtigen mit dem sich aus § 34 des Einkommensteuergesetzes ergebenden Steuersatz zu besteuern. Da auch die Steuersätze des § 34 die wirtschaftlich erforderlichen Änderungen der Rechtsformen erschweren oder gar verhindern können, ist im Gesetzentwurf vorgesehen, diese Vorgänge nur mit den halben Sätzen des § 34 des Einkommensteuergesetzes zu besteuern. Ein Antrag des Steuerpflichtigen ist hierfür nicht erforderlich.

Behält der Einbringende sowohl im Falle der Buchwertfortführung als auch im Falle der Aufwertung die erhaltenen Gesellschaftsanteile während der nächsten zehn Jahre — weil er das gleiche wirtschaftliche Engagement, das er bisher als Einzelunternehmer oder Personengesellschafter getragen hat, künftig als Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft fortsetzen will —, dann entsteht auch während dieses zehnjährigen Zeitraumes aus der Überführung des Betriebes (Teilbetriebes) in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für den Einbringenden keine Belastung auf dem Gebiete der Einkommens- und Ertragsbesteuerung.

Veräußert der Erwerber hingegen Gesellschaftsanteile, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, innerhalb von zehn Jahren nach der Erwerbung, so soll der dabei erzielte Veräußerungsgewinn auch dann zu den Einkünften im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes zählen, wenn keine wesentliche Beteiligung vorliegt.

Die Frage, ob eine Veräußerung der Gesellschaftsanteile nach Ablauf der zehnjährigen Frist eine Steuerpflicht auslöst, ist nach geltendem Abgabenrecht zu beurteilen.

Zu § 8 Abs. 4:

Aus der Erwägung, daß die aufnehmende Kapitalgesellschaft das gleiche wirtschaftliche Engagement, das die Einbringenden eingegangen sind, fortsetzt, folgt bei Fortführung der Buchwerte auch die Notwendigkeit der Anordnung, daß die aufnehmende Kapitalgesellschaft in die Rechtsstellung der Einbringenden eintritt; die Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen zu § 1 Abs. 5 des Gesetzentwurfes gelten hier sinngemäß.

Zu § 9:

Diese Bestimmung dient der erleichterten Überführung von Betrieben (Teilbetrieben) von Körperschaften öffentlichen Rechtes in die Rechtsformen von Kapitalgesellschaften.

Zu § 10:

Überführungen von Einzelfirmen oder Personengesellschaften in die Rechtsformen von Kapitalgesellschaften lassen auch Abgabenbelastungen auf Grund des Umsatzsteuergesetzes, des Grunderwerbsteuergesetzes und des Kapitalverkehrsteuergesetzes entstehen. Zur Beseitigung dieser die Überführungen hemmenden Abgabenbelastungen enthält § 10 des Gesetzentwurfes die entsprechenden Befreiungsbestimmungen.

Zu Artikel IV:

Wirtschaftsfördernde Strukturverbesserungen sind schließlich auch von Zusammenschlüssen von Einzelunternehmungen oder Personengesellschaften zu Personengesellschaften des Handelsrechtes zu erwarten. Zur Erleichterung dieser wirtschaftlich wünschenswerten Vorgänge enthält § 11 des Gesetzentwurfes Befreiungsbestimmungen auf dem Gebiete der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und hinsichtlich der nach dem Gebührengesetz zu erhebenden Gesellschaftsvertragsgebühren.

Zu Artikel V:

Durch die Bestimmung des § 12 des Gesetzentwurfes soll der Abschluß von Konsortialverträgen, die eine Gebührenpflicht für Gesellschaftsverträge auslösen würden, durch eine Befreiung von diesen Gebühren erleichtert werden. Dadurch soll eine Verteuerung des Kredit- oder Darlehensgeschäftes vermieden werden, die dann eintreten würde, wenn sich mehrere Kreditinstitute zur gemeinsamen Darlehens- oder Kreditgewährung vereinigen.

Eine verlässliche Schätzung der Auswirkungen dieses Gesetzentwurfes auf das Steueraufkommen ist nicht möglich, weil es völlig ungewiß ist, in welchem Umfang von den im Entwurf vorgesehenen Bestimmungen Gebrauch gemacht werden wird. Dafür, daß allfällige Ausfälle nicht sehr bedeutend sein werden, spricht aber vor allem die Erwägung, daß die bisher unterbliebenen Strukturverbesserungsmaßnahmen — von ganz wenigen Ausnahmen abgesehen — ohne dieses Gesetz wohl auch weiterhin unterbleiben würden. Von echten Steuerausfällen könnte somit nur in jenen wenigen Fällen gesprochen werden, bei denen Maßnahmen der Strukturverbesserung auch ohne dieses Gesetz vorgenommen würden.

Darüber hinaus enthält der Gesetzentwurf auch eine Reihe von Bestimmungen, die der geltenden Besteuerungspraxis entsprechen und somit nur als gesetzliche Klarstellungen zu werten sind. Außerdem kann damit gerechnet werden, daß die im Gesetzentwurf begünstigten Überführungen in die wirtschaftlich zweckmäßigen Rechtsformen in weiterer Folge auch zu einer Erhöhung des Steueraufkommens führen werden.