266 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP

Ausgedruckt am 12. 11. 1991

Regierungsvorlage

Bundesgesetz mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen und das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Bewertungsgesetz 1955, das Strukturverbesserungsgesetz und das Finanzstrafgesetz geändert werden (Umgründungssteuergesetz — UmgrStG)

Inhaltsverzeichnis:

1. Teil: Umgründungssteuergesetz

1. Hauptstück: Umgründungen

Artikel I: Verschmelzung

§ 1. Anwendungsbereich
§ 2. Übertragende Körperschaft
§ 3. Übernehmende Körperschaft
§ 4. Verlustabzug und Gewerbefehlbetrag
§ 5. Behandlung der Anteilsinhaber
§ 6. Sonstige Rechtsfolgen der Verschmelzung

Artikel II: Umwandlung

§ 7. Anwendungsbereich
§ 8. Übertragende Körperschaft
§ 9. Rechtsnachfolger
§ 10. Verlustabzug und Gewerbefehlbetrag
§ 11. Sonstige Rechtsfolgen der Umwandlung

Artikel III: Einbringung

§ 12. Anwendungsbereich
§ 13. Einbringungsstichtag
§ 14. Der Einbringende
§ 15. Einbringungsbilanz
§ 16. Bewertung von Betriebsvermögen
§ 17. Bewertung der nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteile
§ 18. Die übernehmende Körperschaft
§ 19. Die Gegenleistung
§ 20. Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft
§ 21. Verlustabzug und Gewerbefehlbetrag
§ 22. Sonstige Rechtsfolgen der Einbringung

Artikel IV: Zusammenschluß

§ 23. Anwendungsbereich
§ 24. Einbringungsvorgang
§ 25. Die übernehmende Personengesellschaft
§ 26. Sonstige Rechtsfolgen des Zusammenschlusses

Artikel V: Realteilung

§ 27. Anwendungsbereich
§ 28. Teilungsvorgang
§ 29. Bewertung des Betriebsvermögens in der Teilungsbilanz
§ 30. Der Nachfolgeunternehmer
§ 31. Sonstige Rechtsfolgen der Realteilung

Artikel VI: Spaltung

§ 32. Anwendungsbereich
§ 33. Der Spaltungsplan
§ 34. Behandlung der spaltenden Körperschaft
§ 35. Behandlung der Anteilsinhaber
§ 36. Der Anteilstausch

2. Hauptstück: Ergänzende Vorschriften

§ 37. Rechtsgrundlage der Umgründungen
§ 38. Lohnsteuerliche Verhältnisse
§ 39. Vertragsübernahme
§ 40. Anzeigepflicht
§ 41. Mißbräuchliche Umgründungen
§ 42. Verweisung auf andere Bundesgesetze

2. Teil: Änderung von Bundesgesetzen

3. Hauptstück: Einkommensteuergesetz 1988

4. Hauptstück: Körperschaftsteuergesetz 1988

5. Hauptstück: Bewertungsgesetz 1955

6. Hauptstück: Finanzstrafgesetz

3. Teil: Übergangs- und Schlußvorschriften

4. Teil: Vollziehung

1. TEIL

UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ

1. HAUPTSTÜCK

Umgründungen

Artikel I

Verschmelzung

Anwendungsbereich

§ 1. (1) Verschmelzungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. Verschmelzungen auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften,
2. Verschmelzungen auf Grund anderer bundesgesetzlicher Vorschriften,
3. Vermögensübertragungen im Sinne des § 236 des Aktiengesetzes und des § 60 des Versicherungsaufsichtsgesetzes und
4. Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer Vorschriften hinsichtlich inländischer Betriebsstätten,

wenn die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt ist.

(2) Auf Verschmelzungen sind die §§ 2 bis 6 anzuwenden.

Übertragende Körperschaft

§ 2. (1) Bei der Ermittlung des Gewinnes und des Gewerbeertrages ist für das mit dem Verschmelzungsstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

(2) Abweichend von Abs. 1 kann

1. bei Verschmelzungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 bis 3 das ausländische Vermögen und
2. bei Verschmelzungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 4 das Betriebsvermögen

mit dem sich aus § 20 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ergebenden Wert angesetzt werden, wenn die Verschmelzung im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht, oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde.

(3) Das Einkommen, der Gewerbeertrag und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sind so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages erfolgt wäre.

(4) Abs. 3 gilt nicht für Gewinnausschüttungen der übertragenden Körperschaft auf Grund von Beschlüssen nach dem Verschmelzungsstichtag.

(5) Verschmelzungsstichtag ist der Tag, zu dem die Bilanz aufgestellt ist, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wird.

Übernehmende Körperschaft

§ 3. (1) Die übernehmende Körperschaft hat die zum Verschmelzungsstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 2 Abs. 1 fortzuführen. § 2 Abs. 3 gilt für die übernehmende Körperschaft mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages.

(2) Für Buchgewinne und Buchverluste gilt folgendes:

1. Buchgewinne und -verluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz, soweit nicht Z 2 anzuwenden ist.
2. Ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wurde, kann, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 abgeschrieben werden. Voraussetzung ist, daß
   - die Anschaffung längstens zwei Jahre vor dem Verschmelzungsstichtag erfolgt ist,
   - das Vorliegen und das Ausmaß des Firmenwertes nachgewiesen wird und
   - die Körperschaft, deren Anteile erworben worden sind, bis zum Verschmelzungsstichtag einen Betrieb führt.

   Der Firmenwert darf insoweit nicht angesetzt werden, als für die erworbenen Anteile der niedrigere Teilwert angesetzt worden ist.

(3) Unabhängig vom Vorliegen eines Buchgewinnes oder -verlustes gilt folgendes:

1. Stille Reserven, die nach § 12 des Einkommensteuergesetzes innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Verschmelzungsstichtag auf die Beteiligung an der übertragenden oder übernehmenden Gesellschaft übertragen worden sind, sind in dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen. Die Gewinnerhöhung vermindert sich insoweit, als auf Grund der Anwendung des § 12 für die Beteiligung der Ansatz des niedereren Teilwertes zu unterbleiben hatte.
2. Veränderungen des Betriebsvermögens, die aus der Vereinigung von Aktiven und Passiven (Confusio) stammen, sind in dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen.
3. Gewinne, die nach Z 1 und 2 entstehen, können einer steuerfreien Rücklage (Buchge-

winnrücklage) zugeführt werden. Die Rücklage ist spätestens im dritten auf die Bildung folgenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen.

(4) Entsteht bei der übernehmenden Körperschaft durch die Verschmelzung eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 7 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten als Teilwertabschreibung im Sinne des § 10 Z 5 zweiter Tatbestand des Körperschaftsteuergesetzes 1988.

Verlustabzug und Gewerbefehlbetrag

§ 4. § 8 Abs. 4 Z 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und § 6 Abs. 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953 sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. Die übernehmende Körperschaft kann eigene Verluste und Fehlbeträge, sowie im Falle der Buchwertfortführung solche der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, abziehen; dies gilt nur insoweit, als der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile der betroffenen Körperschaften, die die Verluste oder Fehlbeträge verursacht haben, am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden sind. Ist der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder Vermögensteile gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste oder Fehlbeträge derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust oder Fehlbetrag vom Abzug ausgeschlossen. Übertragene Verluste und Fehlbeträge sind ab dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum abzuziehen.
2. Ein Mantelkauf, der den Abzug von Verlusten und Gewerbefehlbeträgen ausschließt, liegt auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft stehen Sanierungen im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 3 dritter Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und des § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953 gleich.

Behandlung der Anteilsinhaber

§ 5. (1) Der Austausch von Anteilen an der übertragenden Körperschaft auf Grund der Verschmelzung gilt nicht als Tausch. Zuzahlungen auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften gelten beim Empfänger als Veräußerungsentgelt.

(2) Neue Anteile treten für Zwecke der Anwendung der Fristen der §§ 30 und 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 an die Stelle der alten Anteile.

(3) Geht durch die Verschmelzung die Eigenschaft von Anteilen als Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 unter, gelten diese Anteile bis zum Ende des zehnten Jahres nach Ablauf des Verschmelzungsstichtages als Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(4) Besteht vor dem Austausch weder an der übertragenden noch an der übernehmenden Körperschaft eine Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 und entsteht durch die Verschmelzung eine solche Beteiligung, gilt der gemeine Wert dieser Beteiligung als Anschaffungskosten.

(5) Entsteht bei einer Körperschaft als Anteilsinhaber durch die Verschmelzung eine internationale Schachtelbeteiligung, ist § 3 Abs. 4 anzuwenden.

Sonstige Rechtsfolgen der Verschmelzung

§ 6. (1) Die übertragende Körperschaft bleibt bis zu ihrem Erlöschen Arbeitgeber im Sinne des § 47 des Einkommensteuergesetzes 1988. Dies gilt auch für die Beurteilung von Tätigkeitsvergütungen als solche im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(2) Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse nach der Verschmelzung nicht den Wertverhältnissen, gilt der Unterschiedsbetrag, wenn der Wertausgleich nicht auf andere Weise erfolgt, mit dem Beginn des dem Verschmelzungsstichtag folgenden Tages als unentgeltlich zugewendet. Die Wertverhältnisse sind im Zweifel durch das Gutachten eines unabhängigen Sachverständigen nachzuweisen.

(3) Verschmelzungen nach § 1 gelten nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972; die übernehmende Körperschaft tritt für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein.

(4) Verschmelzungen nach § 1 sind von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 15 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn die übertragende Körperschaft am Tag der Anmeldung des Verschmelzungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch länger als zwei Jahre besteht.

Artikel II

Umwandlung

Anwendungsbereich

§ 7. (1) Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. errichtende und verschmelzende Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, BGBl. Nr. 187/1954, und
2. vergleichbare Umwandlungen ausländischer Körperschaften im Ausland hinsichtlich inländischer Betriebsstätten,

wenn ein Betrieb übertragen wird und die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt ist.

(2) Rechtsnachfolger sind der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes 1954), beziehungsweise dessen Gesellschafter (Mitunternehmer), oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 7 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes 1954).

(3) Auf Umwandlungen sind die §§ 8 bis 11 anzuwenden.

Übertragende Körperschaft

§ 8. (1) Bei der Ermittlung des Gewinnes und des Gewerbeertrages ist für das mit dem Umwandlungsstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

(2) Abweichend von Abs. 1 kann

1. bei Umwandlungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 1 das ausländische Vermögen und
2. bei Umwandlungen im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 2 das Betriebsvermögen

mit dem sich aus § 20 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ergebenden Wert angesetzt werden, wenn die Umwandlung im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht, oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde.

(3) Das Einkommen, der Gewerbeertrag und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sind so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungsstichtages erfolgt wäre.

(4) Abs. 3 gilt nicht für Gewinnausschüttungen der übertragenden Körperschaft auf Grund von Beschlüssen nach dem Umwandlungsstichtag.

(5) Umwandlungsstichtag ist der Tag, zu dem die Bilanz aufgestellt ist, die der Umwandlung zugrunde gelegt wird.

Rechtsnachfolger

§ 9. (1) Die Rechtsnachfolger haben die zum Umwandlungsstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 8 Abs. 1 fortzuführen. § 8 Abs. 3 gilt für die Rechtsnachfolger mit Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages.

(2) Auf Buchgewinne und Buchverluste ist § 3 Abs. 2 und 3 anzuwenden. Weiters ist § 4 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu beachten. § 4 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt auch für den Fall des durch die Umwandlung bewirkten Ausscheidens von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen, für Gewinnerhöhungen die sich aus der Änderung der Besteuerungsgrundsätze ergeben und für die Fälle des § 3 Abs. 3, wenn nicht von der Rücklagenbildung gemäß Z 3 Gebrauch gemacht wird.

(3) Entsteht bei einer Körperschaft als Rechtsnachfolger durch die Umwandlung eine internationale Schachtelbeteiligung, ist § 3 Abs. 4 anzuwenden.

(4) Forderungen und Verbindlichkeiten eines Anteilsinhabers der übertragenden Körperschaft aus Leistungsbeziehungen, die nicht unter Abs. 2 fallen, gelten spätestens mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch im Rahmen der betreffenden Einkunftsart nach § 19 des Einkommensteuergesetzes 1988 als vereinnahmt oder verausgabt.

(5) Der Unterschiedsbetrag zwischen dem sich aus der Umwandlungsbilanz ergebenden Reinvermögen (vermindert um Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 4) und dem eingezahlten und eingeforderten Nennkapital gilt mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als an die Rechtsnachfolger offen ausgeschüttet. Dieser Tag gilt als Tag des Zufließens im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(6) Beträge, die auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln für Anteilsrechte und Freianteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen sind, gelten mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als auf Grund einer Kapitalherabsetzung rückgezahlt, wenn die in § 32 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannte Frist von zehn Jahren am Umwandlungsstichtag noch nicht abgelaufen ist. Dieser Tag gilt als Tag des Zufließens im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Verlustabzug und Gewerbefehlbetrag

§ 10. § 8 Abs. 4 Z 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und § 6 Abs. 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Für Verluste und Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 anzuwenden.
   b) Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder

§ 8 Abs. 4 Z 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

c) Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligung verringert sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes und ein Erwerb von Todes wegen, erworben worden sind, sofern die Verluste und Fehlbeträge nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben.

2. § 4 Z 1 und 2 ist auch für eigene Verluste und Fehlbeträge einer Körperschaft anzuwenden, die am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft am Tag der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch mindestens zu einem Viertel beteiligt ist.

Sonstige Rechtsfolgen der Umwandlung

§ 11. (1) Die übertragende Körperschaft bleibt bis zu ihrem Erlöschen Arbeitgeber im Sinne des § 47 des Einkommensteuergesetzes 1988. Dies gilt auch für die Beurteilung von Tätigkeitsvergütungen als solche im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(2) Die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber gelten am Tag der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch als veräußert.

(3) Umwandlungen nach § 7 gelten nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972; die Rechtsnachfolger treten für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. § 9 Abs. 4 ist anzuwenden.

(4) Umwandlungen nach § 7 sind von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 16 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn die übertragende Körperschaft am Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch länger als zwei Jahre besteht.

Artikel III

Einbringung

Anwendungsbereich

§ 12. (1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, daß das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der positive Verkehrswert ist im Zweifel durch ein Gutachten eines unabhängigen Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,
2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht,
3. Kapitalanteile, das sind Anteile an Kapitalgesellschaften und an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals umfassen.

(3) Übernehmende Körperschaften können sein:

1. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988).
2. Ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind, wenn mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht.

(4) Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden.

Einbringungsstichtag

§ 13. (1) Einbringungsstichtag ist der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden, wenn die Einbringung innerhalb der in § 225 Abs. 3 des Aktiengesetzes genannten Frist nach Ablauf des festgelegten Einbringungsstichtages

- zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet oder,
- wenn dies gesetzlich nicht vorgesehen ist, dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet

wird. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt der Tag des Einlangens als Einbringungsstichtag.

(2) Einbringungsstichtag kann auch ein Tag sein, an dem das Vermögen dem Einbringenden noch nicht zuzurechnen war, wenn das Vermögen im Erbwege erworben wurde und eine Buchwerteinbringung (§§ 16 und 17) erfolgt.

Der Einbringende

§ 14. (1) Bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben endet für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Das gilt auch für einzubringende Kapitalanteile.

(2) Die Einkünfte, der Gewerbeertrag und das Vermögen des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

Einbringungsbilanz

§ 15. Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen ist zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 16 aufzustellen.

Bewertung von Betriebsvermögen

§ 16. (1) Der Einbringende hat das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung).

(2) Abweichend von Abs. 1 haben Personen, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der in Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven eingeschränkt ist, die nach § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Werte anzusetzen.

(3) Alle nicht unter Abs. 2 fallenden Personen können vorbehaltlich des Abs. 4 in folgenden Fällen für das dort genannte Vermögen an Stelle des Wertansatzes nach Abs. 1 den Wertansatz nach § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988 wählen:

1. Bei der Einbringung von ausländischen Betrieben, Teilbetrieben, Anteilen an ausländischen Mitunternehmerschaften und Kapitalanteilen an ausländischen Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind, in inländische übernehmende Körperschaften (§ 12 Abs. 4 Z 1).
2. Bei der Einbringung des in Z 1 genannten Vermögens in ausländische übernehmende Körperschaften (§ 12 Abs. 4 Z 2).

(4) Bringt eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, Vermögen ein, gilt folgendes:

1. Der jeweils nach Abs. 1 bis 3 in Betracht kommende Wertansatz ist für alle Mitunternehmer maßgebend.
2. Fallen nicht sämtliche Mitunternehmer unter Abs. 1 oder unter Abs. 2, ist abweichend von Z 1 für sämtliche Mitunternehmer Abs. 1 maßgebend. Unabhängig vom Wertansatz in der Einbringungsbilanz ist für die unter Abs. 2 fallenden Mitunternehmer und für die im Falle der gemeinsamen Ausübung des Wahlrechtes unter Abs. 3 fallenden Mitunternehmer § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzuwenden. Die übernehmende Körperschaft hat den Betrag, der sich als Unterschied zwischen dem Buchwertanteil und dem nach § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Wert ergibt, wie einen Firmenwert im Sinne des § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu behandeln und ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr außerbilanzmäßig abzusetzen.

(5) Abweichend von § 14 Abs. 2 können Entnahmen, Einlagen und Vorsorgen für Verpflichtungen des einbringenden (Mit)Unternehmers in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit auf den Einbringungsstichtag zurückbezogen werden. Voraussetzung ist, daß dies in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Aktiv- oder Passivpost berücksichtigt wird. § 14 Abs. 2 gilt weiters nicht für Gewinnausschüttungen und Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in dem im ersten Satz genannten Zeitraum.

Bewertung der nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteile

§ 17. Kapitalanteile, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, sind mit den nach § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Anschaffungskosten anzusetzen. Die Bewertungsregeln des § 16 Abs. 2 und 3 sind anzuwenden.

Die übernehmende Körperschaft

§ 18. (1) Die übernehmende Körperschaft hat das eingebrachte Vermögen mit den für den Einbringenden nach § 16 maßgebenden Werten anzusetzen. Kapitalanteile, die nicht aus einem Betriebsvermögen eingebracht wurden, sind mit den nach § 17 maßgebenden Werten, höchstens jedoch mit den

gemeinen Werten anzusetzen. Die Körperschaft ist im Falle einer Buchwerteinbringung für Zwecke der Ermittlung des Gewinnes, des Gewerbeertrages und des Betriebsvermögens so zu behandeln, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre.

(2) § 14 Abs. 2 gilt für die übernehmende Körperschaft mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages, soweit in Abs. 3 und in § 16 Abs. 5 keine Ausnahmen vorgesehen sind.

(3) Abweichend von Abs. 2 sind Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, frühestens für Zeiträume steuerwirksam, die nach dem Abschluß des Einbringungsvertrages beginnen.

(4) Entsteht bei der übernehmenden Körperschaft durch die Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung, ist § 3 Abs. 4 anzuwenden.

(5) Auf Buchgewinne und Buchverluste ist § 3 Abs. 2 Z 1 und Abs. 3 Z 2 und 3 anzuwenden.

Die Gegenleistung

§ 19. (1) Die Einbringung muß ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen.

(2) Die Gewährung von neuen Anteilen kann unterbleiben,

1. soweit die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit eigenen Anteilen abfindet,
2. soweit die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfinden,
3. soweit die übernehmende Körperschaft zum Zweck der Rundung auf volle Beteiligungsprozentsätze bare Zuzahlungen leistet, sofern diese 10% des Gesamtnennbetrages der neuen Anteile nicht übersteigen,
4. soweit die übernehmende Körperschaft Anteile an der einbringenden Mitunternehmerschaft aufgibt,
5. wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen.

(3) Die in Abs. 1 und 2 genannten Anteile und Zuzahlungen müssen dem Einbringenden gewährt werden.

Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft

§ 20. (1) Neue Anteile gelten mit dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als angeschafft. Soweit eine Kapitalerhöhung nach § 19 nicht erfolgt, gilt die Gegenleistung mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als bewirkt.

(2) Im Falle der Gewährung von Anteilen im Sinne des § 19 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 und 2 gilt der nach den §§ 16 und 17 maßgebende Wert der Sacheinlage als deren Anschaffungskosten. Zuzahlungen im Sinne des § 19 Abs. 2 Z 3 gelten beim Empfänger unabhängig von der Bewertung des eingebrachten Vermögens als Veräußerungsentgelt.

(3) Im Falle des § 19 Abs. 2 Z 2 sind bei den abtretenden Gesellschaftern die Anschaffungskosten oder der Buchwert der bisherigen Anteile weiterhin maßgebend. Bei von den Beteiligungsverhältnissen abweichenden Wertverhältnissen ist § 6 Abs. 2 anzuwenden.

(4) Bei Vorliegen der Voraussetzung des § 19 Abs. 2 Z 5 gilt folgendes:

1. Der nach den §§ 16 und 17 maßgebende Wert der Sacheinlage ist dem steuerlich maßgebenden Wert der bisherigen Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben oder von ihm abzuschreiben. Gehören die Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht zum Betriebsvermögen des Einbringenden, bleibt ein Buchgewinn oder Buchverlust bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.
2. Besitzt die übernehmende Körperschaft alle Anteile an der einbringenden Körperschaft, ist § 3 Abs. 2 Z 1 und Abs. 3 Z 1 bis 3 anzuwenden. Der bei der einbringenden Körperschaft entstehende Buchgewinn oder Buchverlust bleibt bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.
3. Unterbleibt die Gewährung von Anteilen, weil die Anteile an der einbringenden und der übertragenden Körperschaft in einer Hand vereinigt sind, sind die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten oder Buchwerte der Anteile an der übertragenden Körperschaft in dem Ausmaß zu vermindern und im gleichen Ausmaß bei den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben, in dem sich die Werte der Anteile durch die Einbringung verschieben. Der bei der einbringenden Körperschaft entstehende Buchgewinn oder Buchverlust bleibt bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.

(5) Geht durch die Einbringung die Eigenschaft von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft als Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 unter, gelten diese Anteile bis zum Ende des zehnten Jahres nach Ablauf des Einbringungsstichtages als Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988. § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988 bleibt unberührt.

(6) Gehören die anläßlich der Einbringung erworbenen Anteile nicht zum Betriebsvermögen und ergibt sich die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven nicht schon nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988, ist Abs. 5

anzuwenden. Dies gilt auch für Anteile, auf die im Sinne des Abs. 4 Z 1 oder Z 3 zu- oder abgeschrieben wurde, hinsichtlich des zu- der abgeschriebenen Teiles, im Falle der Z 3 jedoch nur, wenn die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven hinsichtlich der Anteile an der einbringenden Körperschaft gegeben war.

Verlustabzug und Gewerbefehlbetrag

§ 21. § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, § 8 Abs. 4 Z 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

1. Verluste und Fehlbeträge des Einbringenden, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste und Fehlbeträge dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. Dies gilt für Verluste nur im Falle einer Buchwerteinbringung (§ 16 Abs. 1). Voraussetzung ist weiters, daß das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist. Ist der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder Vermögensteile gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste oder Fehlbeträge derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust oder Fehlbetrag vom Abzug ausgeschlossen.
2. Für eigene Verluste und Fehlbeträge der übernehmenden Körperschaft ist § 4 Z 1 und 2 anzuwenden.
3. Die Bestimmung des § 4 Z 2 über den Mantelkauf ist zu beachten.

Sonstige Rechtsfolgen der Einbringung

§ 22. (1) Weichen die Beteiligungsverhältnisse nach der Einbringung von den Wertverhältnissen ab, ist § 6 Abs. 2 anzuwenden.

(2) Einbringungen nach § 12 gelten nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972; die übernehmende Körperschaft tritt für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung des Einbringenden ein.

(3) Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 sind von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 15, 16 und 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Artikel IV

Zusammenschluß

Anwendungsbereich

§ 23. (1) Ein Zusammenschluß im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines Zusammenschlußvertrages (Gesellschaftsvertrages) einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, daß das eingebrachte Vermögen am Zusammenschlußstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Zusammenschlußvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der positive Verkehrswert ist im Zweifel durch ein Gutachten eines unabhängigen Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2.

(3) Personengesellschaften sind Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.

(4) Auf Zusammenschlüsse sind die §§ 24 bis 26 anzuwenden.

Übertragungsvorgang

§ 24. (1) Hinsichtlich des Zusammenschlußstichtages, der Behandlung des Übertragenden und der Übertragungsbilanz sind die §§ 13 bis 15 sowie § 16 Abs. 1 und 5 anzuwenden. Die in § 13 Abs. 1 vorgesehene Meldung ist bei dem gemäß § 54 der Bundesabgabenordnung zuständigen Finanzamt zu erstatten.

(2) Die Buchwertfortführung ist in Anwendung des § 16 Abs. 1 nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, daß es bei den am Zusammenschluß beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Ist nach dem vorstehenden Satz keine Buchwertfortführung zulässig, ist der Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen.

Die übernehmende Personengesellschaft

§ 25. (1) Die übernehmende Personengesellschaft hat das übertragene Vermögen mit jenen Werten anzusetzen, die sich beim Übertragenden unter Anwendung des § 14 Abs. 1 bei Beachtung des § 24 Abs. 2 ergeben. Sie ist im Falle einer Buchwertüber-

tragung für Zwecke der Gewinnermittlung und der Ermittlung des Gewerbeertrages so zu behandeln, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre.

(2) § 14 Abs. 2 gilt für die übernehmende Personengesellschaft mit Beginn des dem Zusammenschlußstichtag folgenden Tages.

Sonstige Rechtsfolgen des Zusammenschlusses

§ 26. (1) Es sind anzuwenden:
1. § 6 Abs. 2 hinsichtlich einer im Zuge der Übertragung auftretenden Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse;
2. § 21 hinsichtlich des Gewerbefehlbetrages;
3. § 22 Abs. 2 hinsichtlich der Umsatzsteuer.

(2) Zusammenschlüsse nach § 23 sind hinsichtlich des übertragenen Vermögens (§ 23 Abs. 2) von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 16 und 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragene Vermögen am Tag des Abschlusses des Zusammenschlußvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden besteht.

Artikel V

Realteilung

Anwendungsbereich

§ 27. (1) Eine Realteilung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) von Personengesellschaften auf Grundlage eines Teilungsvertrages (Gesellschaftsvertrages) zum Ausgleich untergehender Gesellschafterrechte ohne oder ohne wesentliche Ausgleichszahlung (§ 29 Abs. 2) tatsächlich auf Nachfolgeunternehmer übertragen wird, denen das Vermögen zur Gänze oder teilweise zuzurechnen war. Besteht die Personengesellschaft weiter, muß ihr aus der Realteilung Vermögen (Abs. 2) verbleiben.

(2) Zum Vermögen zählen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2.

(3) Personengesellschaften sind solche, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.

(4) Auf Realteilungen sind die §§ 28 bis 31 anzuwenden.

Teilungsvorgang

§ 28. Hinsichtlich des Teilungsstichtages, der Behandlung der zu teilenden Personengesellschaft und der Teilungsbilanz sind die §§ 13 bis 15 anzuwenden. Die in § 13 Abs. 1 vorgesehene Meldung ist bei dem gemäß den §§ 54, 55 oder 58 der Bundesabgabenordnung für die Nachfolgeunternehmer zuständigen Finanzamt zu erstatten.

Bewertung des Betriebsvermögens in der Teilungsbilanz

§ 29. (1) Bei der Bewertung des Betriebsvermögens in der Teilungsbilanz sind § 14 Abs. 1 und § 16 Abs. 5 anzuwenden. Die Teilung zu Buchwerten (Buchwertteilung) ist nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, daß es bei den an der Teilung beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Teilung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Die dafür bei den Nachfolgeunternehmern eingestellten Ausgleichsposten sind ab dem dem Teilungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Wirtschaftsjahre abzusetzen oder aufzulösen.

(2) Sind im Hinblick auf die Wertverhältnisse des übertragenen Vermögens Ausgleichszahlungen erforderlich, dürfen sie ein Drittel des Wertes des empfangenen Vermögens nicht übersteigen.

Der Nachfolgeunternehmer

§ 30. (1) Der Nachfolgeunternehmer hat das übertragene Vermögen mit jenen Werten anzusetzen, die sich bei der geteilten Personengesellschaft unter Anwendung des § 14 Abs. 1 bei Beachtung des § 29 ergeben haben. Er ist im Falle einer Buchwertteilung für Zwecke der Gewinnermittlung und der Ermittlung des Gewerbeertrages so zu behandeln, als ob er Gesamtrechtsnachfolger wäre.

(2) § 14 Abs. 2 gilt für den Nachfolgeunternehmer mit Beginn des dem Teilungsstichtag folgenden Tages.

(3) Entsteht bei einer Körperschaft als Rechtsnachfolger durch die Realteilung eine internationale Schachtelbeteiligung, ist § 3 Abs. 4 anzuwenden.

Sonstige Rechtsfolgen der Realteilung

§ 31. (1) Es sind anzuwenden:
1. § 6 Abs. 2 hinsichtlich einer im Zuge der Teilung auftretenden Verschiebung im Verhältnis der zuzurechnenden Werte;
2. § 21 hinsichtlich des Gewerbefehlbetrages;
3. § 22 Abs. 2 hinsichtlich der Umsatzsteuer.

(2) Realteilungen nach § 27 sind von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 15, 16 und 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu teilende Vermögen am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen der zu teilenden Personengesellschaft besteht.

Artikel VI

Spaltung

Anwendungsbereich

§ 32. (1) Eine Spaltung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn auf Grundlage eines

Spaltungsplanes die spaltende Körperschaft Vermögen (§ 12) in eine oder mehrere übernehmende Körperschaften nach Artikel III einbringt und die Gegenleistung im Sinne des § 19 den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft im Verhältnis ihrer Beteiligungen oder nach Maßgabe des § 36 zukommt. Wird die spaltende Körperschaft dabei liquidiert, dürfen ihr zu dem in § 20 Abs. 1 genannten Zeitpunkt neben Kapitalanteilen nur liquide Mittel verbleiben; in diesem Falle können als Gegenleistung neben Kapitalanteilen nur liquide Mittel im Ausmaß von höchstens 10% des gemeinen Wertes des Gesamtvermögens übertragen werden.

(2) Eine Spaltung liegt auch dann vor, wenn eine Einbringung nach Artikel III deshalb unterbleibt, weil das Liquidations-Anfangsvermögen (§ 19 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) der spaltenden Körperschaft nur das in Abs. 1 genannte Vermögen umfaßt.

(3) Spaltende und übernehmende Körperschaften können nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sein.

(4) Auf Spaltungen sind die §§ 33 bis 36 anzuwenden.

Der Spaltungsplan

§ 33. (1) Der Spaltungsplan ist nach Maßgabe der handelsrechtlichen Vorschriften zu beschließen, andernfalls als Vertrag zwischen den Anteilsinhabern abzuschließen. Er hat die Art und Durchführung der geplanten Spaltung genau zu beschreiben. Dabei sind die wesentlichen Umstände anzugeben, die der Bewertung des einzubringenden Vermögens und der auszutauschenden Anteile einschließlich allfälliger Ausgleichszahlungen zugrunde gelegt werden.

(2) Der Spaltungsplan hat vorzusehen, daß die zur Durchführung der Spaltung erforderlichen Tauschvorgänge innerhalb eines Monats nach dem Zeitpunkt durchgeführt werden, ab dem sie handelsrechtlich zulässig sind.

(3) Der Spaltungsplan ist dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die spaltende Körperschaft zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats vorzulegen.

Behandlung der spaltenden Körperschaft

§ 34. Bei der spaltenden Körperschaft unterbleibt die Besteuerung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen (Artikel III) und in den als Gegenleistung (§ 19) gewährten Anteilen sowie die Liquidationsbesteuerung nach § 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 bezüglich der übertragenen Kapitalanteile im Sinne des § 32. Der Buchverlust oder Buchgewinn auf Grund der Gewährung von Anteilen bleibt bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.

Behandlung der Anteilsinhaber vor dem Anteilstausch

§ 35. (1) Bei den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft unterbleibt die Besteuerung hinsichtlich der übertragenen im Spaltungsplan festgelegten Gegenleistung im Sinne des § 32 Abs. 1. Dies gilt auch dann, wenn die spaltende Körperschaft nicht liquidiert wird.

(2) Die Anteilsinhaber haben den Buchwert oder die Anschaffungskosten der Anteile an der liquidierten Körperschaft abzüglich erhaltener liquider Mittel im Sinne des § 32 fortzuführen und den gewährten Anteilen zuzuordnen. Kommen den Anteilsinhabern Anteile an übernehmenden Körperschaften zu, ohne daß die spaltende Körperschaft liquidiert wird, ist für die Bewertung der Anteile an der spaltenden und an den übernehmenden Körperschaften § 20 Abs. 4 Z 3 anzuwenden.

(3) Entsteht eine Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988, gilt der gemeine Wert dieser Beteiligung abzüglich erhaltener liquider Mittel als Anschaffungskosten. Entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung, ist § 3 Abs. 4 anzuwenden.

(4) Gehören die erworbenen Anteile nicht zum Betriebsvermögen und ergibt sich die Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven nicht schon nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988, ist § 20 Abs. 5 anzuwenden. Im Falle der Liquidation tritt dabei an die Stelle des Einbringungsstichtages der Tag der Eintragung in das Firmenbuch.

Der Anteilstausch

§ 36. (1) Der Tausch eines Anteils an der spaltenden Körperschaft gegen wertgleiche Anteile an übernehmenden Körperschaften ohne oder ohne wesentliche Ausgleichszahlung (Abs. 3) gilt nicht als Veräußerung und Anschaffung. Dies gilt auch, wenn die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft nur Anteile an den übernehmenden Körperschaften tauschen. Neue Anteile treten für Zwecke der Anwendung der Fristen der §§ 30 und 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 an die Stelle der alten Anteile.

(2) Der Anteilsinhaber hat den Buchwert oder die Anschaffungskosten der bisherigen Anteile unter Beachtung des § 35 Abs. 2 fortzuführen und den nach der Spaltung bestehenden Anteilen zuzuordnen. § 35 Abs. 3 und 4 ist anzuwenden.

(3) Ausgleichszahlungen durch Anteilsinhaber sind nicht wesentlich, wenn sie ein Drittel des gemeinen Wertes der empfangenen Gegenleistung nicht übersteigen. Abweichend von Abs. 1 gilt in diesem Fall die Ausgleichszahlung beim Empfänger als Veräußerungsentgelt und beim Leistenden als Anschaffung.

(4) Die Durchführung der im Spaltungsplan festgelegten Tauschvorgänge ist dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die spaltende Körperschaft zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats anzuzeigen.

(5) Ist der Anteilsinhaber am Tag des Abschlusses des Spaltungsplanes an der spaltenden Körperschaft länger als zwei Jahre beteiligt, so ist der von ihm nach Maßgabe des Spaltungsplanes durchzuführende Anteilstausch von den Kapitalverkehrsteuern und den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit.

2. HAUPTSTÜCK

Ergänzende Vorschriften

Rechtsgrundlage der Umgründungen

§ 37. Gerichtliche Entscheidungen sind den jeweiligen Umgründungsbeschlüssen oder -verträgen im Sinne des ersten Hauptstückes gleichzuhalten.

Lohnsteuerliche Verhältnisse

§ 38. Übernehmende Körperschaften, Personengesellschaften und Nachfolgeunternehmer treten hinsichtlich der lohnsteuerlichen Verhältnisse in die Rechtsstellung des bisherigen Arbeitgebers ein, soweit bei den übernommenen Arbeitnehmern auch arbeitsrechtlich die entsprechenden Folgerungen gezogen werden.

Vertragsübernahme

§ 39. Rechtsgeschäfte, mit denen anläßlich eines gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigten Vorganges nach Artikel III bis VI des ersten Hauptstückes eine Vertragsstellung übertragen wird (Vertragsübernahme), sind von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit. Wird ein Darlehens- oder Kreditvertrag übertragen, bleibt der für den übertragenden Rechtsträger gebührenrechtlich maßgebende Zeitpunkt für Prolongationen durch den neuen Rechtsträger maßgeblich.

Anzeigepflicht

§ 40. Wer Vermögen durch eine Umgründung überträgt oder übernimmt und nicht schon nach dem ersten Hauptstück zu einer Meldung verpflichtet ist, hat die Umgründung abweichend von der Frist des § 121 der Bundesabgabenordnung innerhalb der im ersten Hauptstück genannten Frist unter Nachweis der Rechtsgrundlage dem Betriebsfinanzamt oder dem für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

Mißbräuchliche Umgründungen

§ 41. Die Anwendung der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes ist zu versagen, wenn die Umgründungsmaßnahmen der Umgehung oder Minderung einer Abgabenpflicht im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung dienen.

Verweisung auf andere Bundesgesetze

§ 42. Soweit im ersten Hauptstück auf andere Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

2. TEIL

ÄNDERUNG VON BUNDESGESETZEN

3. HAUPTSTÜCK

Einkommensteuergesetz 1988

Das Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400, in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 660/1989, 257/1990, 281/1990 und 412/1991 wird wie folgt geändert:

1. § 6 Z 14 lautet:

„14. a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen."

2. Im § 24 wird folgender Abs. 7 angefügt:

„(7) Ein Veräußerungsgewinn ist nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht."

3. § 31 Abs. 2 und 3 lautet:

„(2) Als Veräußerung gelten auch

1. der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) einer Körperschaft, wenn § 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 anzuwenden ist, für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung und
2. Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich eines Anteiles im Sinne des Abs. 1 führen.

(3) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen

— dem Veräußerungserlös (Abs. 1) oder
— dem Abwicklungsguthaben (Abs. 2 Z 1) oder
— dem gemeinen Wert der Anteile (Abs. 2 Z 2)

einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Diese Einkünfte sind nur insoweit steuerpflichtig, als sie jenen Teil von 100 000 S übersteigen, der dem veräußerten, liquidierten oder von der Maßnahme nach Abs. 2 Z 2 betroffenen Anteil entspricht."

4. HAUPTSTÜCK

Körperschaftsteuergesetz 1988

Das Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401, in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 660/1989 und 281/1990 wird wie folgt geändert:

1. In § 8 Abs. 4 Z 3 wird folgender Satz angefügt:

„Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden."

2. § 20 lautet:

„Verschmelzung, Umwandlung, Spaltung und Einbringung

§ 20. (1) Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf einen anderen über, sind

1. bei Verschmelzungen, Umwandlungen, Spaltungen mit Liquidation und vergleichbaren Vermögensübertragungen § 19 und
2. bei Einbringungen § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988

anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes nicht gegeben sind oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.

(2) Für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes tritt an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der Wert der für die Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung

1. nach dem Stande im Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung, jedenfalls aber nicht vor der Eintragung im Firmenbuch,
2. im Falle der Verschmelzung oder Umwandlung nach dem Stande zum Verschmelzungs- oder Umwandlungsstichtag im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.

Soweit eine Gegenleistung in Form von Gesellschafts- oder anderen Mitgliedschaftsrechten nicht gewährt wird, ist der Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen.

(3) Der Rechtsnachfolger hat das übernommene Vermögen mit den nach Abs. 2 und im Falle einer Einbringung mit den nach § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Werten anzusetzen. Die Einkünfte, der Gewerbeertrag und das Vermögen sind ihm mit Beginn des Tages zuzurechnen, der dem gemäß Abs. 2 oder § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes maßgebenden Stichtag folgt."

5. HAUPTSTÜCK

Bewertungsgesetz 1955

Das Bewertungsgesetz 1955, BGBl. Nr. 148, in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 231/1955, 145/1963, 181/1965, 172/1971, 276/1971, 447/1972, 17/1975, 143/1976, 318/1976, 320/1977, 645/1977, 273/1978, 597/1978, 318/1979, 289/1980, 620/1981, 111/1982, 546/1982, 570/1982, 587/1983, 210/1984, 325/1986, 327/1986, 312/1987, 649/1987, 402/1988 und 660/1989 wird wie folgt geändert:

§ 65 Abs. 5 Z 4 erster Satz lautet:

„Auf Wirtschaftsgüter, die von der Vereinigung von Betrieben, vom Übergang von Betrieben infolge einer Umwandlung sowie von der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Beteiligungen in einen Betrieb betroffen sind, wenn diese Vorgänge mit steuerlicher Wirkung zwischen dem Abschlußtag des übernehmenden Betriebes und dem Feststellungszeitpunkt oder zum Feststellungszeitpunkt erfolgen."

6. HAUPTSTÜCK

Finanzstrafgesetz

Das Finanzstrafgesetz, BGBl. Nr. 129/1958, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 465/1990, wird wie folgt geändert:

Im § 28 wird folgender Abs. 8 angefügt:

„(8) Bei Gesamtrechtsnachfolge geht die Haftung nach Abs. 1 bis 3 und die sich daraus ergebenden Rechte und Pflichten auf den Rechtsnachfolger über. Ein solcher Haftungsübergang tritt auch bei den keine Gesamtrechtsnachfolge begründenden Umgründungen nach dem Umgründungssteuergesetz ein."

3. TEIL

ÜBERGANGS- UND SCHLUSSBESTIMMUNGEN

1. a) Der 1. Teil dieses Bundesgesetzes ist auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1991 zugrunde gelegt wird.

b) § 9 Abs. 5 dieses Bundesgesetzes gilt nur für Gewinne aus Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 1988 enden.

c) § 9 Abs. 6 dieses Bundesgesetzes gilt auch, wenn die in § 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über steuerliche Maßnahmen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, BGBl. Nr. 157/1966, vorgesehene Frist noch nicht abgelaufen ist.

2. Der 2. Teil dieses Bundesgesetzes ist, wenn die Steuern veranlagt werden, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1992 anzuwenden.

3. a) Abweichend von Abschnitt IX Art. II des Bundesgesetzes vom 10. Juni 1986, mit dem das Kreditwesengesetz, das Postsparkassengesetz, das Rekonstruktionsgesetz, das Einkommensteuergesetz, das Körperschaftsteuergesetz, das Bewertungsgesetz, die Bundesabgabenordnung und das Strukturverbesserungsgesetz geändert und kapitalverkehrsteuerliche Bestimmungen geschaffen werden, BGBl. Nr. 325, gilt folgendes:

Die Art. I, III und V bis VII des Strukturverbesserungsgesetzes, BGBl. Nr. 69/1969, in der geltenden Fassung, sowie die Bestimmungen zu Vorgängen im Sinne des Kreditwesengesetzes, BGBl. Nr. 63/1979, in der jeweils geltenden Fassung, sind letztmalig auf Vorgänge anzuwenden, denen ein Stichtag vor dem 1. Jänner 1992 zugrunde gelegt wird.

b) Die Rücklagen nach § 1 Abs. 3 und in § 8 Abs. 1 lit. d des Strukturverbesserungsgesetzes gelten ab dem 1. Jänner 1992 als versteuerte Rücklagen.

c) Abweichend von § 1 Abs. 2 und § 8 Abs. 4 des Strukturverbesserungsgesetzes, kann bei Einbringungen jeder Stichtag innerhalb der dort genannten Frist zugrunde gelegt werden. Voraussetzung ist bei der Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben, daß zum gewählten Stichtag eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes) des gesamten Betriebes vorliegt.

4. TEIL

VOLLZIEHUNG

Mit der Vollziehung dieses Bundesgesetzes ist der Bundesminister für Finanzen betraut.

VORBLATT

Problem:

Das Strukturverbesserungsgesetz ist 1969 als befristetes Sonderbegünstigungsgesetz eingeführt worden. Die Ungewißheit über eine jeweils befristete Verlängerung der Geltungsdauer ist für die unternehmerische Disposition ein Hemmnis. Das Gesetz ist sowohl aus innerstaatlicher Sicht wie auch in Blickrichtung auf die EG nicht mehr zeitgemäß.

Ziel und Lösung:

Schaffung eines kompakten, in das allgemeine Steuerrecht integrierten und unbefristeten Umgründungssteuergesetzes.

Kosten:

Die Kosten sind nicht abschätzbar, daß die Anwendung des Gesetzes vom Verhalten der Anwender abhängig ist. Gegenüber dem auslaufenden Strukturverbesserungsgesetz werden sich keine nennenswerten Mehrkosten ergeben.

Erläuterungen

Allgemeiner Teil

Die Reformmaßnahmen im Bereich der Einkommensbesteuerung natürlicher und juristischer Personen in den achtziger Jahren brachten eine wesentliche Änderung der steuerlichen Parameter. Aus diesem Grund wurde 1988 mit den Vorarbeiten für eine Reform der steuerlichen Behandlung von Umgründungen begonnen.

In Verbindung mit dem Aufarbeiten und Bereinigen von überholten steuerrechtlichen Strukturen, Zweifelsfragen und Schwachstellen des bisherigen Rechts hat sich ein Regelungs- und Anpassungsbedarf auf Grund des geplanten Beitritts Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft ergeben, der sich auch auf das Umgründungssteuerrecht auswirken muß.

Aus dieser Ausgangssituation heraus wurde im Rahmen der Vorarbeiten Übereinstimmung dahingehend erzielt, daß die unternehmerischen Anforderungen in einer dynamischen nationalen und künftig auf einen größeren übernationalen Markt orientierten Wirtschaft eine dauernde Anpassung der Strukturen erzwingt und daher die Schaffung eines neuen Umgründungssteuerrechts mit Dauerwirkung rechtfertigt.

Steuerliche Sonderregelungen für Umgründungen lassen sich — den historischen Vorbildern entsprechend — dahingehend rechtfertigen, daß Umgründungen wirtschaftlich betrachtet lediglich einen Formwechsel der Unternehmensorganisation darstellen und daher nicht als Realisierungsvorgänge, wie sie der Veräußerung oder der Auflösung eines Unternehmens(anteiles) zugrunde liegen, gewertet werden müssen. Die damit verbundene Ausnahme von der Besteuerung stiller Reserven ist kein endgültiger Verzicht auf die Besteuerung, sondern lediglich ein Hinausschieben. Die im künftigen Umgründungssteuerrecht vorgesehenen Begünstigungen außerhalb des Ertragsteuerbereiches lassen sich als endgültiger Verzicht auf eine Besteuerung damit rechtfertigen, daß Umgründungen als besondere Vorgänge nicht erschwert oder verhindert werden sollen.

Das neue Umgründungssteuergesetz soll im übrigen gegenüber dem bisherigen Ausnahmerecht mehr Flexibilität zulassen und durch den Abbau von bisher geltenden Einschränkungen — soweit dies bei dieser schwierigen Materie überhaupt möglich ist — einen Beitrag zur Verwaltungsvereinfachung leisten. Dies erscheint vor allem durch den mit der Steuerreform 1988 abgeschlossenen Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung der von Körperschaften erzielten Gewinne gerechtfertigt.

Das neue Umgründungssteuergesetz soll daher im System des österreichischen Steuerrechts kein Fremdkörper sein, sondern ein wegen der Komplexität der Rechtsmaterie in einem Sondergesetz geregelter Teil des allgemeinen Steuerrechts werden.

Im Hinblick auf eine über zwei Jahrzehnte bestehende Geltungsdauer des Strukturverbesserungsgesetzes soll das neue Gesetz weiterhin ein Artikelgesetz sein und vor allem für Verschmelzungen, Umwandlungen und Einbringungen in den Grundzügen der bewährten Tradition folgen.

Umgründungen sind ungeachtet der vorgesehenen Integration in das allgemeine Steuerrecht besondere unternehmerische Vorgänge. Das Umgründungssteuergesetz will der Anpassung und Optimierung der unternehmerischen Struktur durch eine breite Palette von Umgründungsmöglichkeiten den Weg ebnen. Diese Zielvorstellung muß im Vordergrund stehen. Zur Absicherung soll daher auch ein Mißbrauchstatbestand die Grenzen der Anwendungsvielfalt abstecken.

Die vorgesehenen Regelungen nehmen im Rahmen der Möglichkeiten der gegenwärtigen österreichischen Rechtslage auf EG-Recht Bedacht. Soweit sie EG-Recht widersprechen, wird eine Anpassung im Zuge des EG-Beitritts vorzunehmen sein.

Besonderer Teil

1. HAUPTSTÜCK

Umgründungssteuergesetz

Artikel I

Zu § 1:

Mit dem Verweis auf die in Abs. 1 genannten Vorschriften soll erreicht werden, daß einerseits

eine erfolgreich abgeschlossene Verschmelzung oder Vermögensübertragung stets als steuerlich maßgebende Verschmelzung gilt, solange sie nicht für nichtig erklärt wird, und daß andererseits die angesprochenen Vorschriften auch für Zwecke der in Art. I für maßgeblich erklärten Abgaben anzuwenden sind. Der Vorbehalt der Möglichkeit der Besteuerung der stillen Reserven beim Nachfolger soll als Anwendungsvoraussetzung sicherstellen, daß etwa die Verschmelzung auf eine steuerbefreite Körperschaft die Anwendung des Art. I ausschließt. Die in Abs. 1 Z 2 genannten anderen bundesgesetzlichen Vorschriften betreffen jene des Sparkassen- und des Versicherungsaufsichtsgesetzes, können aber auch künftige neue Verschmelzungstatbestände betreffen.

Durch die Maßgeblichkeit des Handelsrechts erübrigen sich die Übernahme des in § 1 Abs. 1 StruktVG enthaltenen Katalogs der Ausnahmen vom Erfordernis einer Ausgabe von Gesellschaftsanteilen und das Festlegen eines Anmeldungszeitpunktes zum Firmenbuch. Weiters sind die handelsrechtlichen Rückwirkungsfristen maßgeblich. Eine Erweiterung der Frist von sechs auf neun Monate im Wege handelsrechtlicher Begleitmaßnahmen steht in Aussicht. Diese Begleitmaßnahmen sollen auch absichern, daß der bisher unter § 1 Abs. 1 lit. e StruktVG fallende Tatbestand der Verschmelzung von Schwestergesellschaften ohne Kapitalerhöhung weiterhin zulässig ist.

Die Erweiterung des Geltungsbereiches auf Auslandsverschmelzungen soll der Internationalisierung Rechnung tragen. Betroffen sind Körperschaften des ausländischen Rechts, und zwar auch dann, wenn sich die Geschäftsleitung nicht im Sitzstaat (sondern zB in Österreich) befindet. Die steuerlichen Wirkungen des Art. I sollen sich nur auf das einer inländischen Betriebsstätte (Zweigniederlassung, Beteiligung als Gesellschafter [Mitunternehmer] an einer inländischen Mitunternehmerschaft) zurechenbare Vermögen beziehen.

Zu § 2:

Zu Abs. 1 und 3:

§ 2 regelt die steuerliche Behandlung der übertragenden Körperschaft bis zum Verschmelzungsstichtag. Aus Abs. 1 und der in Abs. 3 verankerten Rückwirkungsfiktion ergibt sich, daß die übertragende Körperschaft bis zum Ablauf des Verschmelzungsstichtages persönlich und sachlich steuerpflichtig ist und daß das Betriebsvermögen auf den Verschmelzungsstichtag nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln ist. Damit wird erreicht, daß

- der Gewinn für das letzte mit dem Verschmelzungsstichtag endende Wirtschaftsjahr ermittelt werden kann und
- eine allfällige handelsrechtliche Aufwertung des Vermögens steuerlich unwirksam ist.

Zu Abs. 2:

Abs. 2 räumt der übertragenden Körperschaft abweichend von Abs. 1 zur Vermeidung von Steuernachteilen ein Aufwertungswahlrecht für die Fälle einer Inlandsverschmelzung hinsichtlich des ausländischen Vermögens und einer Auslandsverschmelzung hinsichtlich des inländischen Vermögens ein. Es soll vermieden werden, daß der Verschmelzungsvorgang im Verschmelzungsjahr im Ausland zu einer Versteuerung der in den ausländischen bzw. inländischen Betriebsstätten angewachsenen stillen Reserven führt und daß in einem Folgejahr bei einer Veräußerung der Betriebsstätte dieselben stillen Reserven ein zweites Mal in Österreich einer Besteuerung zugeführt werden. Diese steuerliche Erfassung der in inländischen Betriebsstätten enthaltenen stillen Reserven ist allerdings bei Staaten, die mit Österreich durch ein Doppelbesteuerungsabkommen verbunden sind, nur dann möglich, wenn dieses Abkommen die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht. Bei Wahl der Aufwertungsoption kann in solchen Fällen im Verschmelzungsjahr für eine steuerliche Erfassung der stillen Reserven in Österreich optiert und dadurch die sonst im Falle einer Betriebsstättenveräußerung in einem späteren Jahr bei Buchwertfortführung eintretende Nachversteuerung vermieden werden. Die durch die Aufwertungsoption im Verschmelzungsjahr eintretende österreichische Steuerbelastung wirkt sich durch die Steueranrechnung im Ansässigkeitsstaat der verschmelzenden Unternehmung nicht belastend aus.

Zu Abs. 4:

Abs. 4 nimmt entsprechend der bisherigen Verwaltungsübung offene Gewinnausschüttungen der übertragenden Körperschaft von der Rückwirkungsfiktion aus. Das zu übertragende Vermögen wird um die später vorgenommene Ausschüttung vermindert und führt bei den Anteilsinhabern zu steuerpflichtigen oder nach § 10 KStG 1988 steuerfreien Beteiligungserträgen.

Zu Abs. 5:

Verschmelzungsstichtag kann nach Abs. 5 entsprechend der bisherigen Rechtslage jeder beliebige Tag sein.

Zu § 3:

Zu Abs. 1:

In Abs. 1 wird mit dem Ansatz des übernommenen Vermögens zu dem bei der übertragenden Körperschaft maßgebenden Buchwert die zwingende Buchwertfortführung verankert und die

Rückwirkungsfiktion durch den nahtlosen, nunmehr auf den Beginn des dem Verschmelzungsstichtag folgenden Tages abgestellten Anschluß auch auf die übernehmende Körperschaft bezogen. Diese steuerliche Bindung hat auch Vorrang vor einer allenfalls nach handelsrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Neubewertung des übertragenen Vermögens. Es entsteht somit keine Frage der umgekehrten Maßgeblichkeit.

Zu Abs. 2:

Die Buchgewinn- und Buchverlustregelung des Abs. 2 weicht von jener des § 1 Abs. 3 StruktVG in folgenden Punkten ab:

a) Buchgewinne auf betrieblicher Grundlage sollen nicht mehr einer gebundenen Rücklage zuzuführen sein.
b) Ein Buchverlust soll insoweit nicht steuerneutral sein, als in ihm unter den in Z 2 genannten Voraussetzungen das Vorliegen eines Firmenwertes nachgewiesen wird. Der Firmenwertbegriff umfaßt auch firmenwertähnliche Tangenten. Die Firmenwertabschreibung soll unabhängig davon möglich sein, ob die beteiligungerwerbende Körperschaft in der Folge aufnehmende oder übertragende Körperschaft ist. Soweit sich der maßgebende Anteilserwerb nicht auf sämtliche Anteile der übertragenden Körperschaft erstreckt, muß eine Quotenbetrachtung vorgenommen werden.

Beispiel:

Die A-GesmbH ist seit jeher an der B-GesmbH zu 25% beteiligt (Buchwert 2 Millionen Schilling) Sie erwirbt am 1. August 1992 weitere 65% des Stammkapitals um 10 Millionen Schilling. Die B-GesmbH wird mit 31. Dezember 1992 auf die A-GesmbH verschmolzen. Dem übergehenden Buchwert des Betriebes der B-GesmbH von 4 Millionen Schilling steht ein wegfallender Beteiligungsbuchwert von 12 Millionen Schilling gegenüber. Beim maßgebenden Anteilserwerb wurde laut Gutachten ein Firmenwert von 1 Million Schilling abgegolten. Der quotenmäßige Buchverlust beträgt 7,4 Millionen Schilling (Unterschied zwischen 10 Millionen Schilling und 65% von 4 Millionen Schilling). Der Firmenwert findet darin Deckung; es kann daher ab dem Wirtschaftsjahr 1993 ein Fünfzehntel des Firmenwertes steuerwirksam abgeschrieben werden.

Sollte auf die Anschaffungskosten eine Teilwertabschreibung vorzunehmen gewesen sein, soll der abschreibbare Firmenwert insoweit gekürzt werden.

Beispiel:

Die A-GesmbH hat die im vorgenannten Beispiel genannte Beteiligung am 1. Feber 1991 erworben und mußte zum 31. Dezember 1991 auf Grund total geänderter Marktbedingungen eine Teilwertabschreibung von a) 0,5 Millionen Schilling, b) 2 Millionen Schilling vornehmen. Im Fall a) vermindert sich der abschreibbare Firmenwert auf 0,5 Millionen Schilling, im Fall b) kommt eine Firmenwertabschreibung, da die Teilwertabschreibung den Firmenwert von 1 Million Schilling überstiegen hat, nicht in Betracht.

Zu Abs. 3:

Unabhängig vom Vorliegen eines Gesamtbuchgewinnes oder -verlustes sollen zwei Buchgewinn- oder Buchverlusttangenten steuerwirksam sein.

Nach Z 1 sollen jene Buchgewinn- oder Buchverlustteile nicht steuerneutral sein, als sie innerhalb der dort genannten Frist durch die Übertragung stiller Reserven auf die Beteiligung an der übertragenden Körperschaft entstanden sind oder vermieden wurden. Durch die in Z 1 angeordnete Erfassung dieser stillen Reserven wird sichergestellt, daß sie nicht aus der Steuerpflicht ausscheiden. Zur Vermeidung von Härten kann die Nachversteuerung im Wege einer Buchgewinnrücklage nach Maßgabe der Z 3 hinausgeschoben oder verteilt werden.

Nach Z 2 soll der Confusiotatbestand entsprechend der Regelung in § 20 KStG 1988, allerdings erst in dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr, steuerwirksam sein. Dies betrifft etwa das Zusammentreffen einer teilwertberichtigten Forderung mit der zum Nennwert bilanzierten Verbindlichkeit oder den Übergang von aktivierten Bestandrechten auf den Bestandgeber. Zur Vermeidung von steuerlichen Härten soll die Steuerpflicht eines daraus entstehenden Buchgewinnes im Wege einer Buchgewinnrücklage nach Maßgabe der Z 3 hinausgeschoben oder verteilt werden können.

Zu Abs. 4:

Abs. 4 sichert für den Fall, daß aus der verschmelzungsbedingten Vereinigung von bisherigen ausländischen Minderheitsbeteiligungen bei der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht, das Besteuerungsrecht durch eine dem § 10 Z 5 KStG nachgebildete Teilwertfiktion.

Zu § 4:

§ 4 sieht entsprechend § 1 Abs. 5 StruktVG den Übergang des Verlustvortrags- und Gewerbefehlbetragsrechtes auf die aufnehmende Körperschaft mit folgenden Änderungen vor:

a) Der übernehmenden Körperschaft stehen nach Z 1 Verluste und Verlustvorträge sowie Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft nicht schon im Verschmelzungsjahr, sondern erst im darauffolgenden Veranlagungszeitraum als Sonderausgaben zu. Damit wird dem bis zum Verschmelzungsstichtag geltenden Trennungsprinzip konsequent Rechnung ge-

tragen. Dies steht nicht in Widerspruch zur gegenwärtigen Judikatur, da sie sich auf eine andere gesetzliche Grundlage bezieht.

b) Die Voraussetzung, daß das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden sein muß, ist formal neues Recht, entspricht aber der bisherigen Verwaltungsübung.

c) Z 1 gilt unverändert auch für eigene Verluste und Fehlbeträge der übernehmenden Körperschaft aus Vorjahren. Sollte die übernehmende Körperschaft am Verschmelzungstichtag das verlusterzeugende Vermögen nicht mehr oder in nicht mehr vergleichbarem Umfang besitzen oder überhaupt vermögenslos sein, steht ihr der Abzug der Verlustvorträge und Fehlbeträge ab dem Wirtschaftsjahr, in das der Verschmelzungsstichtag fällt, nicht mehr zu.

d) Im Gegensatz zur bloß vergangenheitsbezogenen Betrachtung des StruktVG soll dem objektverknüpften Verlustvortragsübergang in gewisser Weise auch zukunftsorientiert Rechnung getragen werden. Dies wird in Z 2 durch das Einbeziehen des Mantelkauftatbestandes des § 8 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 in der Weise erreicht, daß übertragende und übernehmende Körperschaft als Einheit angesehen werden.

Beispiel:

Die X-GesmbH erwirbt einen Monat vor der Verschmelzung alle Anteile der Y-GesmbH. Nach der Verschmelzung der Y- auf die X-GesmbH wird der Geschäftsführer der Y-GesmbH abberufen, der übernommene Betrieb verkauft oder stillgelegt und das Personal abgebaut. Der Mantelkauftatbestand ist gesamthaft betrachtet gegeben.

Auf der anderen Seite soll ein möglicher Verschmelzungszweck, nämlich jener der Gewinnung von Synergieeffekten, nicht durch eine zu enge Fassung des Mantelkauftatbestandes vereitelt werden. Z 2 sieht daher vor, daß eine Totaländerung der Struktur über den Sanierungsfall des KStG hinausgehend dann nicht verlustvortragsschädlich sein soll, wenn die Verschmelzung nachweislich der Verbesserung oder Rationalisierung der Betriebsstruktur dient.

Fortsetzung des Beispiels:

Sollte die Stillegung im oben genannten Beispielsfall zur Verdichtung der Produktion im nicht voll ausgelasteten branchengleichen Betrieb der übernehmenden Körperschaft führen, ist der Mantelkauftatbestand nicht gegeben.

Da unter den in § 4 Z 1 genannten Voraussetzungen auch das Recht der übernehmenden Körperschaft auf den Abzug eigener Verluste und Fehlbeträge aus Vorjahren verlorengehen kann, muß auch der Mantelkauftatbestand darauf bezogen werden.

Beispiel:

Die (vortragsfähige Verluste besitzende) C-GesmbH, deren Gesellschafter- und Betriebsstruktur seit Jahren unverändert ist, erwirbt alle Anteile der D-GesmbH. Zwei Monate nach dem Erwerb wird die D-GesmbH auf ihre neue Muttergesellschaft C verschmolzen. Auch in diesem Fall ist zu prüfen, ob in der Folge wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur Platz greifen und die bisher nicht verrechneten Vorjahresverluste der C-GesmbH weiterhin abgezogen werden können.

Im Hinblick auf die Tatsache, daß Verschmelzungen in vielen Fällen mit Strukturänderungen verbunden sind, soll die Z 2 unter vorrangiger Betrachtung der wirtschaftlichen Plausibilität gegenüber formalistischen Betrachtungen interpretiert werden.

Zu § 5:

Zu Abs. 1 und 2:

Abs. 1 entspricht grundsätzlich dem bisherigen dritten Satz des § 6 Z 14 EStG 1988. Die Tauschneutralität ist auch im Falle von Zuzahlungen auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften gegeben. Erhaltene Zuzahlungen sind nur im Bereich des Betriebsvermögens und der §§ 30 und 31 EStG 1988 steuerwirksam. Mit Abs. 2 wird zur Vermeidung von Zweifeln klargestellt, daß durch den verschmelzungsbedingten Austausch von Anteilen weder die Spekulationsfrist noch die fünfjährige Steuerhängigkeit ehemaliger bestimmter Beteiligungen unterbrochen wird.

Zu Abs. 3 und 4:

Abs. 3 bewirkt, daß durch den Tausch von bestimmten Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 gegen nicht bestimmte Beteiligungen das Besteuerungsrecht für die nunmehrigen Anteile für zehn Jahre gewahrt bleibt. Da die Frist anteilsbezogen ist, trifft die Steuerpflicht auch Gesamtrechtsnachfolger und Einzelrechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb. Abs. 4 sieht für den umgekehrten Fall zur Vermeidung einer späteren Besteuerung von bisher nicht steuerhängigen Reserven eine Neubewertung durch Ansatz des Einzelveräußerungspreises vor. Voraussetzung ist aber, daß vor der Verschmelzung an keiner der beiden Körperschaften eine bestimmte Beteiligung bestand.

Zu Abs. 5:

Da durch den Anteilstausch auf Gesellschafterebene eine internationale Schachtelbeteiligung entstehen kann, weil zu der vor der Verschmelzung bestehenden Minderheitsbeteiligung an der ausländischen übernehmenden Körperschaft verschmelzungsbedingt ein weiterer Anteil hinzutritt, soll die in § 3 Abs. 3 verankerte Steuerhängigkeit auch für diesen Fall zur Anwendung kommen.

Zu § 6:

Zu Abs. 1:

Abs. 1 ordnet aus Verwaltungsvereinfachungsgründen für lohnsteuerliche Verhältnisse zur übertragenden Körperschaft eine Ausnahme von der Rückwirkung an. Damit ist die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge auch in zeitlicher Hinsicht steuerlich wirksam. Dies soll auch für die Behandlung der Arbeitsvergütungen wesentlich Beteiligter als sonstige selbständige Einkünfte gelten.

Zu Abs. 2:

Mit Abs. 2 wird bewirkt, daß die fehlende, im Austauschverhältnis zum Ausdruck kommende, Äquivalenz zwischen dem Wert der Anteile der übertragenden Gesellschaft und der erhaltenen Gegenleistung die Anwendung des Art. I nicht ausschließt und daß sich die Wirkungen einer Äquivalenzverletzung demzufolge auf das Vorliegen einer unentgeltlichen Zuwendung beschränken. Damit wird den in der Literatur zu Art. III geäußerten Bedenken (siehe Helbich, Umgründungen, 4. Auflage, 480) und der Erfahrungstatsache Rechnung getragen, daß sich die Gutachter in der Regel außer Stande sehen, das einzubringende Vermögen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen objektiv richtig zu bewerten. Es wird daher davon auszugehen sein, daß nur eine signifikante weder dem Fremdvergleich standhaltende noch auf die Schwierigkeiten einer Unternehmensbewertung rückführbare Verletzung der Äquivalenz zu den in Abs. 2 angesprochenen Folgen führt.

Der eine Äquivalenzverletzung ausschließende „Wertausgleich auf andere Weise" kann sich nur auf der Ebene gesellschaftsrechtlicher Vereinbarungen, zB einer von der Stammbeteiligung abweichenden höheren Gewinnbeteiligung, bewegen.

Als Folge einer Äquivalenzverletzung ergibt sich folgendes:

a) Verletzung zu Lasten des Einbringenden:
   - Einkommensteuerrechtlich ist davon auszugehen, daß die äquivalente (höhere) Gegenleistung als dem Einbringenden gewährt und mit dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als den Mitgesellschaftern unentgeltlich zugewendet gilt. In Höhe dieser Zuwendung vermindert sich daher die nach § 20 definierte Gegenleistung und liegen bei den Empfängern der Zuwendung entsprechende Anschaffungskosten vor.
   - Im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 ist zu prüfen, ob hinsichtlich der Zuwendung eine Bereicherung der Mitgesellschafter der übernehmenden Körperschaft durch die Werterhöhung ihrer Anteile vorliegt.

b) Verletzung zu Gunsten des Einbringenden:
   - Einkommensteuerrechtlich ist nicht mehr vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung, sondern vom Vorliegen einer äquivalenten (geringeren) Gegenleistung und einer mit Beginn des Folgetages bewirkten unentgeltlichen Zuwendung durch die Mitgesellschafter an den Einbringenden auszugehen. In Höhe der Zuwendung vermindern sich die Anschaffungskosten oder der Buchwert der Anteile der Mitgesellschafter und erhöhen sich im gleichen Ausmaß die maßgeblichen Werte des Einbringenden.
   - Im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 ist zu prüfen, ob hinsichtlich der Zuwendung eine Bereicherung des Einbringenden durch die Werterhöhung seines Anteiles vorliegt.

Zu Abs. 3:

Die in § 13 Abs. 3 StruktVG verankerte Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Rückwirkungsfiktion hat sich als nicht zweckmäßig erwiesen. Sie soll daher entfallen. Damit behält die übertragende Körperschaft bis zu ihrem Erlöschen die Unternehmereigenschaft. Abs. 3 enthält neben der Festlegung der Nichtsteuerbarkeit der Verschmelzung auch eine vor allem auf den § 12 Abs. 10 UStG 1972 bezogene Rechtsnachfolgeregelung. Durch den unmittelbaren Eintritt in die Rechtsnachfolge wird ein theoretisch denkbares umsatzsteuerliches Vakuum vor allem im Bereich des Eigenverbrauches verhindert.

Zu Abs. 4

Abs. 4 entspricht dem § 2 StruktVG mit der Maßgabe, daß die Befreiungen von einer zweijährigen Mindestbestehensdauer der übertragenden Körperschaft abhängen. Die Zweijahresfrist ist subjektbezogen und daher nur dann gegeben, wenn die Anmeldung der Verschmelzung nach Ablauf von zwei Jahren ab dem Tag der seinerzeitigen Eintragung der übertragenden Körperschaft in das Firmenbuch (Handelsregister) erfolgt. Die in § 2 StruktVG verankerte Kapitalverkehrsteuerbefreiung für den vorbereitenden Anteilserwerb soll entfallen.

Artikel II

Zu § 7:

Errichtende und verschmelzende Umwandlungen im Sinne des Umwandlungsgesetzes 1954 sollen mit dem Inkrafttreten des Umgründungssteuergesetzes

wieder als steuerneutrale Umgründungen behandelt werden. Art. II ist zwingend anzuwenden, wenn eine Umwandlung durch die Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch abgeschlossen ist. Anwendungsvoraussetzung für Art. II ist, daß ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG) übertragen wird und daß die Besteuerung der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger gewährleistet ist. Wie bei den Verschmelzungen sollen auch Auslandsumwandlungen, die sich auf inländisches Betriebsvermögen beziehen, in den Art. II eingebunden werden.

Die Begriffsbestimmung der Rechtsnachfolger in Abs. 2 trägt dem Umstand Rechnung, daß nur die Gesellschafter (Mitunternehmer) der umwandlungsrechtlich als Nachfolgeunternehmer oder Nachfolgeunternehmen in Betracht kommenden Personengesellschaften angesprochen werden können.

Zu § 8:

Die Erläuterungen zu § 2 über die übertragende Körperschaft gelten auch für die umzuwandelnde Körperschaft.

Zu § 9:

Zu Abs. 1:

Die Erläuterungen zu § 3 Abs. 1 zur Buchwertfortführung und zur Rückwirkung gelten auch für Umwandlungen.

Zu Abs. 2:

Die Behandlung von Buchgewinnen und Buchverlusten entspricht dem Verschmelzungsrecht. Der in Abs. 2 enthaltene Hinweis auf die Beachtung des § 4 Abs. 10 EStG 1988 stellt für den Fall einer umwandlungsbedingten Änderung der Gewinnermittlungsart sicher, daß die sich daraus ergebenden Folgen steuerwirksam sind. Dies kann beispielsweise bei der Umwandlung einer Wirtschaftstreuhand-GesmbH in eine Wirtschaftstreuhand-KG Bedeutung haben, da die KG zwar protokolliert aber kein Gewerbetreibender ist. Dies könnte weiters für den Fall einer Erweiterung der Tatbestände des Umwandlungsgesetzes — etwa bei Einbeziehung der Erwerbsgesellschaften — Bedeutung haben. In diesen Fällen ermöglicht die Anwendung des § 4 Abs. 10 vor allem die Erfassung der stillen Reserven des Grund und Bodens und des gewillkürten Betriebsvermögens. § 4 Abs. 10 soll weiters auch auf sonstige Änderungen bezogen werden, die sich unabhängig von einem Wechsel der Gewinnermittlungsart umwandlungsbedingt ergeben können, vor allem das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern infolge der Eigenschaft als (nunmehr) notwendiges Privatvermögen, oder die Auflösung der für Gesellschafter-Geschäftsführer und nunmehrige Personengesellschafter gebildeten Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen. Als „erster Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel" im Sinne des § 4 Abs. 10 ist das dem Umwandlungsstichtag folgende Wirtschaftsjahr zu verstehen. Die genannte Anwendbarkeit des § 4 Abs. 10 zieht nach Maßgabe des § 37 EStG 1988 den halben Steuersatz nach sich.

Zu Abs. 3:

Siehe die Erläuterungen zu § 3 Abs. 3.

Zu Abs. 4 bis 6:

Die in den Abs. 4 bis 6 verankerten Fiktionen stellen einerseits dem Einkommensteuersystem Rechnung tragende Umwandlungsfolgen dar und definieren andererseits den Zeitpunkt der Steuerwirksamkeit.

Mit Abs. 4 wird erreicht, daß die zum Umwandlungsstichtag noch nicht abgerechneten nicht unter den Confusiotatbestand fallenden Leistungsbeziehungen eines Gesellschafters der umgewandelten Körperschaft steuerlich erfaßt werden. Betroffen sind Forderungen und Verbindlichkeiten des Gesellschafters im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstiger Einkünfte. Betriebliche Forderungen oder Lohn-, Zinsen- oder Mietforderungen gelten auf Grund des Abs. 4 — soweit sie nicht schon vorher abgerechnet wurden — mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als vereinnahmt, Verbindlichkeiten als verausgabt. Abs. 5 trägt abweichend vom früheren Umwandlungssteuerrecht des Art. II StruktVG und der GesmbHG-Novelle 1980 dem mit der Steuerreform 1988 abgeschlossenen Prozeß der Einführung der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erzielten Gewinne Rechnung. Da die von der umgewandelten Körperschaft thesaurierten handelsrechtlichen Gewinne nur mehr mit dem „halben" dreißigprozentigen Steuersatz erfaßt werden, muß die Einfachbesteuerung durch die Erfassung der bis zum Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses nicht ausgeschütteten Gewinne mit dem Halbsatz im Sinne des § 37 EStG 1988 anläßlich der Umwandlung erfolgen. Steuerwirksam gebildete Rücklagen sind in Hinblick auf die gebotene Buchwertfortführung nicht nachzuversteuern, freie Rücklagen (Gewinn- und Kapitalrücklagen) und die gesetzliche Rücklage hingegen fallen unter die Nachversteuerung. Körperschaften als Rechtsnachfolger sind im Hinblick auf die Beteiligungsertrags-

befreiung nach § 10 KStG 1988 davon nicht betroffen. Zur Vermeidung einer Überbesteuerung soll durch eine Übergangbestimmung sichergestellt werden, daß nur die ab 1989 thesaurierten Gewinne erfaßt werden. Im Falle offener Gewinnausschüttungen wird im Zweifel von der vorrangigen Ausschüttung der jüngsten Gewinne ausgegangen werden können.

Beispiel:

Die A-GesmbH soll zum 31. Oktober 1991 umgewandelt werden. Anläßlich der am 1. März 1992 abgehaltenen Generalversammlung wird der Jahresabschluß zum 31. Oktober 1991 festgestellt. Zum 1. November 1989 bestand ein vorgetragener Reingewinn von 1 425 000 S, der Jahresgewinn 1989 in Höhe von 527 000 S wurde ebenfalls auf neue Rechnung vorgetragen. Der festgestellte Jahresgewinn 1990 beträgt 648 800 S. Der Reingewinn beträgt somit 2,6 Millionen Schilling. Es wird eine Verteilung des Reingewinnes in Höhe von 1 Million Schilling beschlossen. Der Restgewinn von 1,6 Millionen Schilling geht anläßlich der Umwandlung auf die Nachfolger über. Die je zur Hälfte beteiligten Gesellschafter A und B haben 1991 je 0,5 Millionen Schilling zu versteuern. Der Restgewinn fällt mit 1 425 000 S nicht unter die Einkommensteuerpflicht, mit 175 000 S nach § 9 Abs. 4 unter die Steuerpflicht und ist von A und B mit je 87 500 S auf Grund der am 15. Mai 1992 erfolgten Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses im Rahmen der Veranlagung für 1992 dem Halbsatzverfahren zu unterziehen. Dies gilt auch, wenn A und B die Geschäftsanteile zB erst mit 1. Jänner 1992 erworben haben sollten.

Den vorgenannten Erwägungen trägt auch die in Abs. 6 vorgesehene Nachversteuerung der auf Grund der seinerzeitigen Ausgabe von Gratisaktien und Freianteilen durch die umzuwandelnde Körperschaft steuerhängigen Beträge Rechnung, wenn die Umwandlung innerhalb der Zehnjahresfrist im Sinne des § 32 Z 3 EStG 1988 erfolgt. Durch eine Übergangsvorschrift ist sichergestellt, daß dies auch für Umwandlungen innerhalb der Fünfjahresfrist des steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes gilt.

Zu § 10:

§ 10 sieht den Übergang des Verlustvortrags- und Gewerbefehlbetragsrechtes auf die Rechtsnachfolger analog zu den Verschmelzungsbestimmungen des § 4 unter Einbeziehung der Regelungen des Art. IV § 1 Abs. 3 der GesmbHG-Novelle 1980 vor. Abweichend von der zuletzt genannten Regelung soll die auf abfindungsberechtigte Gesellschafter entfallende Quote auf die Rechtsnachfolger übergehen.

Beispiel:

An der A-GesmbH sind A und B mit je 36%, C mit 18% und D mit 10% beteiligt. Zum Umwandlungsstichtag 31. Dezember 1991 bestehen Verlustvorträge in der Gesamthöhe von 1 Million Schilling. Nehmen alle Gesellschafter an der Umwandlung in eine KG teil, stehen dem A und dem B je 360 000 S, dem C 180 000 S und dem D 100 000 S ab 1992 als Verlustvortrag zu. Sollte D an der Umwandlung nicht teilnehmen, stehen dem A und dem B je 400 000 S und dem C 200 000 S zu.

Sollten Gesellschafter vor der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ausscheiden, gilt für den oder die Anteilserwerber die in § 10 Z 1 lit c genannte Kürzungsregel.

Mit der Kürzung der Beteiligungsquote um Anteilserwerbe im Wege der Einzelrechtsnachfolge wird erreicht, daß

- Anteilserwerbe vor allem durch Kauf, Tausch oder Schenkung nur zum Übergang jener Verlustvortragsquoten führen, die in den dem Erwerb folgenden Wirtschaftsjahren entstanden sind, ohne daß die untergehenden Quoten den übrigen Anteilsinhaber zuzurechnen sind,
- Anteilserwerbe im Erbwege keine Kürzung auslösen und daher auf einen Erwerb durch den Erblasser im Wege der Einzelrechtsnachfolge abzustellen ist,
- Anteilserwerbe von Todes wegen im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge (Legate) durch die ausdrückliche Ausnahme keine Kürzung auslösen und daher auf einen Erwerb durch den Erblasser im Wege der Einzelrechtsnachfolge abzustellen ist,
- Anteilserwerbe im Wege des verschmelzungsbedingten Austausches von Anteilen keine Kürzung auslösen und demgemäß auf den Erwerb der getauschten Anteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge abzustellen ist,
- Anteilserwerbe im Rahmen der Ausübung des gesetzlichen Bezugsrechtes keine Kürzung auslösen, sodaß darüber hinausgehende Erwerbe, sowie Ersterwerbe im Wege der ordentlichen Kapitalerhöhung oder auf Grund einer Einbringung innerhalb oder außerhalb des Artikel III, als durch Einzelrechtsnachfolge erworben gelten.

Eine Körperschaft kann im Rahmen der errichtenden Umwandlung neben anderen Gesellschaftern der umgewandelten Körperschaft Rechtsnachfolger sein, im Rahmen der verschmelzenden Umwandlung ist sie der einzige Rechtsnachfolger. Nach § 10 Z 2 sollen, wenn sie im erstgenannten Fall mindestens zu einem Viertel beteiligt sind (im zweiten Fall muß dies ex lege gegeben sein), auch die Vorschriften des § 4 Z 1 hinsichtlich eigener Verlustvorträge und Fehlbeträge der übernehmenden Körperschaft und jene des § 4 Z 2 über den Mantelkauf Anwendung finden.

Zu § 11:

Abs. 1 entspricht § 6 Abs. 1.

Abs. 2 enthält eine auf die abfindungsberechtigten Anteilsinhaber der umgewandelten Körperschaft abgestellte Veräußerungsfiktion und eine Festlegung des Veräußerungszeitpunktes, der man-

gels Teilnahme an der Umwandlung mit dem Erlöschen der umgewandelten Körperschaft angenommen wird. Unter die abfindungsberechtigten Anteilsinhaber können auch Inhaber von Surrogatkapital (Substanzgenußberechtige und Partizipationskapitalberechtigte im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) fallen. Ob sich daraus eine Steuerpflicht ergibt, hängt davon ab, ob diese Minderheitsanteile zu einem Betriebsvermögen gehören oder unter die Spekulationsfrist bzw. die fünfjährige Steuerhängigkeit des § 31 EStG 1988 fallen.

Abs. 3 Satz eins entspricht § 6 Abs. 3. Der Verweis auf § 9 Abs. 4 stellt sicher, daß die dort genannte Zu- und Abflußfiktion auch für die Umsatzsteuer Bedeutung hat.

Abs. 4 macht die Befreiungen von den Kapitalverkehrsteuern und der Gesellschaftsvertragsgebühr von einer gegenüber § 1 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes 1954 präziser formulierten Bedingung des zweijährigen Bestehens abhängig. Die Erläuterungen zu § 6 Abs. 3 über die Zweijahresfrist gelten auch hier.

Artikel III

Zu § 12:

Der Begriff der Einbringung muß mangels handelsrechtlicher Vorschriften für abgabenrechtliche Zwecke definiert werden, um die unter Art. III fallenden Vorgänge von sonstigen Einlagen oder Zuwendungen gesellschaftsrechtlicher Art und von Veräußerungstatbeständen abzugrenzen. Art. III kommt zwingend zur Anwendung, wenn alle in § 12 Abs. 1 genannten Voraussetzungen gegeben sind, andernfalls sind § 6 Z 14 EStG 1988 und die übrigen Vorschriften der Abgabengesetze anzuwenden.

Zu Abs. 1:

Abs. 1 legt die Anwendungsvoraussetzungen für Art. III fest. Sie erfordern das Vorliegen

- eines Einbringungsvertrages, dem im Falle einer gesellschaftsrechtlichen Einlage der Sacheinlagevertrag gleichgestellt ist,
- eines Vermögens im Sinne des Abs. 2 (dazu siehe Erläuterungen zu Abs. 2),
- eines spätestens bei Vertragsabschluß positiven Verkehrswertes des Vermögens. Im Falle einer realen Überschuldung müssen daher bis zum Vertragsabschluß entweder Aktiven durch Einlagen zugeführt oder Passiven abgebaut werden, eine bloße Zusage im Einbringungsvertrag auf spätere Einlagen erfüllt die Voraussetzung nicht. Eine bloß buchmäßige Überschuldung ist wie bisher abgabenrechtlich kein Einbringungshindernis. Der in Zweifelsfällen vorgesehene Gutachter muß von allen Parteien unabhängig sein, sodaß etwa der steuerliche Vertreter des Einbringenden als Gutachter ausscheidet,
- einer tatsächlichen Übertragung im Sinne einer nicht bloß buchmäßigen Übertragung; dies setzt in Verbindung mit dem erforderlichen positiven Verkehrswert voraus, daß das einzubringende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Vermögen des Einbringenden existiert; der erforderliche Nachweis des Vollzugs der Einbringung wird im Falle einer Firmenbucheintragung durch diese, bei Vorliegen von Realvermögen in Form der Grundbuchsberichtigung, sonst in Form der Übertragung der Betriebsführungsgewalt erbracht werden können,
- einer Gegenleistung nach Maßgabe des § 19 (siehe Erläuterungen zu § 19).

Die Anwendung des Art. III ist von einer Eintragung der Einbringung in das Firmenbuch mangels konstitutiver Wirkung nicht abhängig. Die Ablehnung einer Firmenbucheintragung führt daher nur dann zur Versagung der Wirkungen des Art III, wenn dabei auch die Anwendungsvoraussetzungen des § 12 nicht erfüllt sind.

Unter Art. III sollen sämtliche bisher in § 1 Abs. 2 und § 8 StruktVG geregelten Einbringungen und die bislang nicht begünstigten Einbringungen durch die öffentliche Hand außerhalb des § 9 StruktVG fallen. Aus diesem Grund ist eine Definition des Einbringenden im Gesetz nicht erforderlich. Art. III kommt sowohl für inländische als auch für ausländische Einbringende in Betracht.

Zu Abs. 2:

Der Einbringungsgegenstand entspricht hinsichtlich der Betriebe, Teilbetriebe und Kapitalanteile dem Grunde nach dem StruktVG, hinsichtlich der im StruktVG nicht enthaltenen Mitunternehmeranteile den bisher in Abschnitt 33 der Einkommensteuerrichtlinien festgehaltenen Grundsätzen der Ausnahme vom Tauschgrundsatz:

- Betriebe und Teilbetriebe:

  Mit dem Hinweis auf § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG wird im Sinne der bisherigen Handhabung klargestellt, daß Betriebe und Teilbetriebe innerhalb aller betrieblicher Einkunftsarten angesprochen sind. Der Betriebs- und Teilbetriebsbegriff folgt weiterhin den durch Lehre und Rechtsprechung — insbesondere zu § 24 EStG 1988 — vorgegebenen Kriterien. Einbringungsgegenstand können auch ausländische (Teil)Betriebe sein.

  Gegenstand einer Einbringung kann — wie in den Erläuterungen zu Abs. 1 zitiert — auch Vermögen eines Betriebes gewerblicher Art nach § 2 KStG 1988 und ein steuerpflichtiger

wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 31 BAO einer Körperschaft sein. Ausgeschlossen ist weiterhin das Vermögen einer nicht gewerblich tätigen vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder das Vermögen einer Körperschaft mit bloßer Besitz- oder Holdingfunktion, soweit es sich nicht um Kapitalanteile handelt.

Das Verknüpfen der (Teil)Betriebseinbringung mit dem Vorliegen einer steuerlichen Bilanz ist eine notwendige Folge der Tatsache, daß nach § 13 zu jedem beliebigen Stichtag eingebracht werden kann. Grundlage einer Einbringung zum Regelbilanzstichtag ist der Jahresabschluß des einbringenden Kaufmannes, bei anderen Einbringenden die Vermögensübersicht (Steuerbilanz im Sinne des § 4 EStG). Grundlage einer Einbringung zu einem Zwischenstichtag muß eine auf diesen Tag erstellte Steuerbilanz sein, sodaß auch in diesem Fall Bestand und Wert des Vermögens festgestellt werden kann. Abs. 1 sieht daher auch bei Teilbetriebseinbringungen auf einen Zwischenstichtag eine den gesamten Betrieb umfassende Steuerbilanz vor.

Die (Teil)Betriebseinbringung soll im Umgründungssteuergesetz nicht mehr mit dem Erfordernis des Übertragens aller wesentlichen Grundlagen verknüpft sein, sodaß die bis zur StruktVG-Novelle 1980 geltende Rechtslage wieder maßgebend sein wird. Das Zurückbehalten von zu den wesentlichen Grundlagen zählenden Wirtschaftsgütern anläßlich der Einbringung ist solange unbedenklich, als sie der übernehmenden Körperschaft zur Nutzung überlassen werden und für das tatsächlich übertragene Vermögen die Eigenschaft eines (Teil)Betriebes noch gegeben ist.

— Mitunternehmeranteile:

Die Einbringung von Anteilen an in- und ausländischen Mitunternehmerschaften aller Art (Substanzanteilen an betrieblich tätigen Gesellschaften des Zivil- und Handelsrechts einschließlich jener an Erwerbsgesellschaften, sowie atypisch stillen Beteiligungen an Betrieben) soll unabhängig davon unter Art. III fallen, wie hoch der Anteil ist, ob er ganz oder zum Teil eingebracht wird und ob er zu einem Betriebsvermögen des Einbringenden gehört oder nicht. Voraussetzung ist jedoch, daß auf den gewählten Einbringungsstichtag eine Bilanz der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die einzubringende Beteiligung besteht, da nur auf diese Weise Umfang und Wert des Anteiles zum Einbringungsstichtag festgestellt werden kann. Auch hier ist daher, wenn die Anteilseinbringung nicht zum Regelbilanzstichtag der Mitunternehmerschaft erfolgt, eine Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft zum Zwischenstichtag zwecks Vermögensbestimmung und anteiliger Gewinn(Verlust)zurechnung erforderlich.

Der Begriff des Mitunternehmeranteiles ist nicht auf den handels- oder bürgerlich-rechtlichen Kapitalanteil im engeren Sinn beschränkt, sondern umfaßt grundsätzlich auch variable Kapitalkonten, das Sonderbetriebsvermögen und den Bereich der Ergänzungsbilanzen. Eine flexible Regelung kann allerdings infolge des Wegfalles des Erfordernisses der Einbringung aller wesentlichen Grundlagen erreicht werden.

— Kapitalanteile:

Gesellschafts- und Geschäftsanteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sollen unabhängig davon unter Art. III fallen, ob sie ganz oder zum Teil eingebracht werden oder ob sie zu einem Betriebsvermögen des Einbringenden gehören oder nicht. Wie in Art. I StruktVG soll die Beteiligungsuntergrenze mit mindestens fünfundzwanzig Prozent definiert werden; abweichend von § 1 Abs.2 StruktVG muß aber — wie erwähnt — nicht mehr die gesamte gehaltene Beteiligung eingebracht werden. Die vorgesehene Regelung ist damit günstiger als die ausschließlich auf die hundertprozentige Beteiligung abstellende Regelung des deutschen Umwandlungssteuergesetzes und die auf eine mehr fünfzigprozentige Beteiligung abstellende EG-Norm.

Zu Abs. 3:

Der Kreis der in Z 1 genannten übernehmenden Körperschaften soll gegenüber Art. I StruktVG kleiner, gegenüber Art. III StruktVG größer werden. Die in § 1 Abs. 2 StruktVG genannten übernehmenden Banken sind nicht mehr einbezogen, daß die dort beschriebenen Umgründungen in Zukunft im Wege der Umwandlung nach Art. II erfolgen können. Der bisherige Ausschluß der Genossenschaften in § 8 StruktVG ist sachlich nicht gerechtfertigt.

Die Einbeziehung der in Z 2 genannten ausländischen übernehmenden Körperschaften stellt neues Recht dar. Es soll daher auch die Einbringung von in- und ausländischem Vermögen durch In- und Ausländer in ausländische Körperschaften unter Art. III fallen können. Unterschiede können sich hinsichtlich der Bewertung des Vermögens ergeben (siehe die Erläuterungen zu § 16). Voraussetzung für die Einbeziehung in den Art. III soll das Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden ausländischen Körperschaft sein, da nur in einem solchen Fall eine tragfähige Grundlage für die Regelung von zwischenstaatlichen Gewinnzuteilungs- und Verrechnungsproblemen gegeben ist.

Wie bisher ist es nicht erforderlich, daß die übernehmende Körperschaft am Einbringungsstichtag schon besteht.

Zu § 13:

Zu Abs. 1:

Einbringungen sollen abweichend von Art. I und III StruktVG — wie schon in den Erläuterungen zu § 12 erwähnt — wieder in jedem Fall auf jeden beliebigen Stichtag bezogen werden können.

Nach Abs. 1 kann der Einbringungsstichtag — dem Handelsrecht und dem StruktVG entsprechend — auf einen vor dem Vertragsabschluß liegenden Tag zurückbezogen werden. Analog zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Frist bei Verschmelzungen und Umwandlungen soll die steuerliche Rückwirkung bei sämtlichen Einbringungen (damit auch bei jenen im Sinne des § 8 a des Kreditwesengesetzes und des § 61a des Versicherungsaufsichtsgesetzes) auf die in § 225 Abs. 3 AktG genannte Frist bezogen werden. Die Verlängerung dieser Frist von derzeit sechs Monaten auf neun Monate steht in Vorbereitung.

Der Verweis auf § 225 Abs. 3 AktG beschränkt sich auf die dort genannte Frist. Für die Rückwirkung soll abgabenrechtlich die fristgerechte Anmeldung der Einbringung zur Eintragung in das Firmenbuch oder, bei Fehlen einer firmenbuchrechtlichen Regelung, die fristgerechte Meldung der Einbringung bei dem für die übernehmende Körperschaft nach § 58 BAO zuständigen Finanzamt maßgebend sein. Abweichend von Art. I und III StruktVG soll eine Fristverletzung nicht mehr zur Versagung der Einbringungsbegünstigungen, sondern nur mehr zum Wegfall der Rückwirkung führen. In einem solchen Fall soll an die Stelle des vertraglich festgelegten Stichtages der Tag der tatsächlichen (verspäteten) Anmeldung oder Meldung als Einbringungsstichtag treten. Es ist daher zu diesem Ersatzstichtag eine Steuerbilanz zu erstellen, um die Zurechnung des letzten laufenden Gewinnes und die Ermittlung des Umfanges und Wertes des eingebrachten Vermögens sicherzustellen.

Zu Abs. 2:

Mit § 13 Abs. 2 soll für Erbfälle eine Ausnahme vom Grundsatz verankert werden, wonach eine Einbringung nur auf einen Stichtag möglich ist, an dem das einzubringende Vermögen dem Einbringenden zuzurechnen war. Damit können Schwierigkeiten vermieden werden, die etwa bei einer beabsichtigten Einbringung des Betriebes einer Personengesellschaft durch den Tod eines Gesellschafters in der Zeit zwischen Stichtag und Vertragsabschluß entstehen. Im Falle des Kaufes oder der Schenkung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmeranteilen oder Kapitalanteilen kann die Einbringung somit nicht auf Stichtage vor dem Erwerb bezogen werden. Auch die Einbringung verschmelzungs-, umwandlungs- oder einbringungsbedingt erworbenen Vermögens kann frühestens auf den steuerlich maßgebenden (rückwirkenden) Stichtag der Vorumgründung erfolgen. Ob die übernehmende Körperschaft am Einbringungsstichtag schon bestanden hat, ist — wie zu § 12 Abs. 4 ausgeführt — unbeachtlich.

Zu § 14:

§ 14 regelt die steuerliche Behandlung des Einbringenden bis zum Einbringungsstichtag.

- Im Falle der Betriebseinbringung endet das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Fällt der Stichtag auf den Regelbilanzstichtag, bildet der Jahresabschluß oder die Steuerbilanz die Besteuerungsgrundlage für die Gewinnermittlung. Der Hinweis in Abs. 1 auf die Geltung der allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätze und die Zurechnungsvorschrift des Abs. 2 stellt klar, daß die Gewinnermittlung von der Tatsache der nachfolgenden Einbringung unberührt bleiben soll und der Gewinn (Verlust) des mit dem Einbringungsstichtag endenden Wirtschaftsjahres dem Einbringenden zuzurechnen ist. Wird der Betrieb auf einen Zwischenstichtag eingebracht, gelten die vorgenannten Grundsätze mit der Maßgabe, daß die Gewinnermittlung auf das mit dem Einbringungsstichtag endende Rumpfwirtschaftsjahr zu beziehen ist, ohne daß dabei ein zustimmungsbedürftiger Wechsel des Bilanzstichtages vorliegt.
- Im Falle der Teilbetriebseinbringung gilt das Vorstehende. Wird der Teilbetrieb auf einen Zwischenstichtag eingebracht, ist nach § 12 Abs. 2 auf diesen Stichtag eine Gesamtbilanz aufzustellen und endet nach § 14 Abs. 1 hinsichtlich des Teilbetriebes das Wirtschaftsjahr; für den Restbetrieb bezieht sich die Gewinnermittlung weiterhin auf das Regelwirtschaftsjahr.
- Im Falle der Mitunternehmeranteilseinbringung ergeben sich aus der Bilanz der Personengesellschaft der zurechenbare laufende Gewinn(Verlust)anteil und der Umfang und Wert des Anteiles.
- Im Falle der Einbringung von zum Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen zum Bilanzstichtag stehen Umfang und Wert bilanzsteuerrechtlich fest. Bei der Einbringung zu einem Zwischenstichtag endet zwar nicht das Wirtschaftsjahr des Einbringenden, es sind aber dennoch Umfang und Wert zum Stichtag zu ermitteln. Eine Gewinnauswirkung kann sich dann ergeben, wenn auf Grund einer zwischen letztem Bilanzstichtag und Zwischenstichtag

eingetretenen nachhaltigen Wertminderung eine Teilwertabschreibung vorzunehmen ist.

Zu § 15:

Das Erfordernis des Aufstellens einer Einbringungsbilanz soll — vor allem in Fällen, in denen nicht das gesamte Betriebsvermögen eingebracht werden soll — der Darstellung des tatsächlich einzubringenden Vermögens dienen. Die Einbringungsbilanz zeigt weiters das nach § 16 Abs. 2 und 3 bilanzmäßig aufzuwertende oder aufgewertete Vermögen, Vermögensveränderungen nach § 16 Abs. 5 und bei einzubringenden Mitunternehmeranteilen allfällige Abweichungen gegenüber dem Kapitalkonto laut Bilanz der Mitunternehmerschaft an. Die Einbringungsbilanz soll bei der Einbringung von Kapitalanteilen nicht mehr erforderlich sein, da Umfang und Wert leicht darstellbar sind.

Zu § 16:

Zu Abs. 1:

Mit Abs. 1 wird für den Einbringenden die zwingende Buchwerteinbringung durch das Verknüpfen der Schlußbilanzwerte mit den Einbringungsbilanzansätzen festgelegt. Eine handelsrechtliche Neubewertung des Vermögens schließt mangels steuerlicher Wirksamkeit die Anwendung des Art. III nicht aus und löst damit auch keine Frage der umgekehrten Maßgeblichkeit im Sinne des § 208 HGB aus.

Zu Abs. 2:

Die bisher in § 8 Abs. 2 StruktVG festgelegte Zwangsaufwertung für den Fall des Fehlens des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft soll für alle Einbringungen, somit auch für die Einbringung durch Körperschaften, maßgebend sein. Diesbezüglich wird sich allerdings bei einem EG-Beitritt Österreichs ein weiterer Regelungsbedarf ergeben.

Der für die Aufwertung maßgebende Zeitpunkt ist wie bisher durch den Ablauf des Einbringungsstichtages, das Ausmaß der Aufwertung hingegen nunmehr durch den Verweis auf § 6 Z 14 EStG 1988 bestimmt. Dadurch unterscheidet sich die auf die Annahme einer Vermögensveräußerung abgestellte Neuregelung von jener des StruktVG, die eine Fortführung steuerfrei gebildeter Rücklagen vorsah.

Zu Abs. 3:

In den in Abs. 3 beschriebenen Fällen soll ein Aufwertungswahlrecht eingeräumt werden. Voraussetzung ist einerseits, daß beim Einbringenden das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile nicht eingeschränkt ist, andererseits, daß

1. ausländisches Vermögen in inländische Körperschaften eingebracht wird, weil eine zwingende Buchwertfortführung bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens mit der Anrechnungsmethode und bei Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens Nachteile auslösen kann, oder
2. ausländisches Vermögen in ausländische Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften eingebracht wird, weil sonst die Gefahr besteht, daß im Einbringungsjahr im Ausland versteuerte stille Reserven bei einer nachfolgenden Veräußerung der Anteile an der übernehmenden ausländischen Körperschaft durch den inländischen Einbringenden eine neuerliche Versteuerung der stillen Reserven auslösen kann.

In beiden Fällen ist die Aufwertungsoption auf das zitierte Auslandsvermögen beschränkt.

Zu Abs. 4:

Abs. 4 überträgt die Grundsätze der Abs. 1 bis 3 auf die Einbringung durch eine Mitunternehmerschaft.

— Bringt die Mitunternehmerschaft Vermögen ein, ohne in der Folge unterzugehen, kommt für Inlandsvermögen nur die Buchwerteinbringung in Betracht. Soweit Auslandsvermögen eingebracht wird, kann von der in Abs. 3 genannten Aufwertungsoption Gebrauch gemacht werden, sie muß allerdings von allen Mitunternehmern einheitlich ausgeübt werden.

— Geht die Mitunternehmerschaft unter und fallen sämtliche Mitunternehmer unter Abs. 1, gilt das im Vorabsatz Gesagte.

— Geht die Mitunternehmerschaft unter und fallen sämtliche Mitunternehmer unter Abs. 2, kommt es zur zwingenden Aufwertung durch Ansatz des in § 6 Z 14 EStG 1988 genannten Wertes.

— Geht die Mitunternehmerschaft unter und fallen nicht sämtliche Mitunternehmer unter Abs. 1, soll dies abweichend von der Regelung im StruktVG nicht mehr Ursache für eine Zwangsaufwertung bei sämtlichen Mitunternehmern sein. Es soll vielmehr die zwingende bilanzmäßige Buchwertfortführung mit einer auf die unter Abs. 2 fallenden Mitunternehmer beschränkten Aufwertungsgewinnbesteuerung verbunden werden. Die Buchwertfortführung soll weiters auch dann maßgebend sein, wenn die unter Abs. 1 fallenden Mitunternehmer einheitlich von der ihnen in Abs. 3 eingeräumten Aufwertungsoption Gebrauch machen. Die sich ergebenden Aufwertungsbeträge sollen von der übernehmenden Körperschaft aus Verwaltungsvereinfachungsgründen wie ein Firmenwert zu behandeln und demgemäß ab dem dem

Einbringungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr außerbilanzmäßig mit je einem Fünfzehntel abzuschreiben sein.

Beispiel:

An der österreichischen A/B-OHG sind der unter Abs. 1 fallende A und der unter Abs. 2 fallende B je zur Hälfte beteiligt. Die OHG unterhält einen Betrieb in Österreich und einen zweiten in Deutschland. Beide Betriebe sollen mit 31. Dezember 1991 in eine österreichische GesmbH eingebracht werden. Der Buchwert zum 31. Dezember 1991 beträgt 8 Millionen Schilling (österreichischer Betrieb 5 Millionen Schilling, deutscher Betrieb 3 Millionen Schilling), der Verkehrswert 16 Millionen Schilling (österreichischer Betrieb 9 Millionen Schilling, deutscher Betrieb 7 Millionen Schilling).

Die OHG hat das Betriebsvermögen in der Einbringungsbilanz mit 8 Millionen Schilling anzusetzen.

A hat das österreichische Betriebsvermögen zu Buchwerten anzusetzen, er optiert hinsichtlich des deutschen Betriebsvermögens für die Aufwertung. Es ergibt sich für ihn ein Aufwertungsgewinn von 2 Millionen Schilling (50% des Aufwertungsgewinnes hinsichtlich des deutschen Betriebes).

B hat das gesamte Betriebsvermögen zum gemeinen Wert anzusetzen. Es ergibt sich für ihn auf Grund der fünfzigprozentigen Beteiligung ein Aufwertungsgewinn von 4 Millionen Schilling.

Die GesmbH hat das Betriebsvermögen mit dem Buchwert laut Einbringungsbilanz anzusetzen. Sie hat die beiden Aufwertungsbeträge von insgesamt 6 Millionen Schilling beginnend ab 1992 außerbilanzmäßig mit 0,4 Millionen Schilling abzusetzen.

Zu Abs. 5:

Mit Abs. 5 wird — der geltenden Verwaltungsübung entsprechend — für Entnahmen und Einlagen in der Zeit zwischen Einbringungsstichtag und Vertragsabschlußtag eine Ausnahme von der rückwirkungsbedingten Umdeutung in Verrechnungsforderungen und -verbindlichkeiten gegenüber der übernehmenden Körperschaft ermöglicht. Im Hinblick auf den Wegfall des Erfordernisses der Einbringung aller wesentlichen Grundlagen können mit dieser Regelung Schwierigkeiten vermieden werden. Die Entnahmemöglichkeit ist durch die in § 12 genannten Voraussetzungen des Vorliegens seines (Teil)Betriebes und des Vorliegens eines positiven Verkehrswertes begrenzt. Soweit durch die Entnahmen stille Reserven aufgedeckt werden, hat bei Buchwerteinbringungen auf den Einbringungsstichtag die allgemeine Entnahmegewinnbesteuerung Platz zu greifen. Neben den Geld- und Sachentnahmen ist auch eine Vorsorge für bestehende und künftige Verpflichtungen, etwa für die zu erwartenden Abgabenverpflichtungen, durch Einstellung einer Passivpost (die bei der übernehmenden Körperschaft als Verbindlichkeit auszuweisen ist) in der Einbringungsbilanz möglich. Diese Vorsorgemöglichkeit ist einerseits durch das Vorliegen von Verpflichtungen und andererseits durch das in §12 Abs. 1 genannte Erfordernis des Vorliegens eines positiven Verkehrswertes begrenzt. Die Zulässigkeit einer Vorsorge für Verpflichtungen stellt sich anders als im StruktVG nicht mehr als Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen, sondern als Mittel zur Bestimmung des Einbringungsvolumens dar, wie dies auch vor dem Einbringungsstichtag möglich ist.

Die Ausnahme von der Rückwirkung gilt analog zu Art. I und II auch für offene Ausschüttungen der einbringenden Körperschaft und für gesellschaftsrechtliche Einlagen in diese im oben genannten Zeitraum. Dies kann vor allem für offene und verdeckte Einlagen zur Schaffung eines positiven Verkehrswertes des einzubringenden Betriebes bedeutsam sein.

Zu § 17:

Für die Bewertung von Kapitalanteilen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, sollen stets die Anschaffungskosten im Sinne des § 31 EStG maßgebend sein. Die Vorschriften des § 16 über den Aufwertungszwang und das Aufwertungswahlrecht sollen ebenfalls maßgebend sein.

Zu § 18:

Zu Abs. 1 und 2:

Die Abs. 1 und 2 sichern durch die Verpflichtung, den durch die §§ 16 und 17 bestimmten und in der Einbringungsbilanz oder im Einbringungsvertrag ausgewiesenen Übertragungswert als Übernahmewert anzusetzen, die Buchwertfortführung bei der übernehmenden Körperschaft und die steuerliche Zurechnung der Einkünfte und des Vermögens im Anschluß an den Einbringungsstichtag. Eine handelsrechtliche Neubewertung des übernommenen Vermögens seitens der übernehmenden Körperschaft im Sinne des § 202 HGB ist mangels steuerlicher Wirksamkeit kein Anwendungshindernis für Art. III. Die einzige Ausnahme von der Werteverknüpfung ist für die Einbringung von Kapitalanteilen außerhalb eines Betriebsvermögens vorgesehen, wenn der gemeine Wert der eingebrachten Anteile unter den Anschaffungskosten im Sinne des § 31 EStG liegt.

Im Falle einer Buchwerteinbringung im Sinne des § 16 Abs. 1 bewirkt die Fiktion der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge den Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Einbringenden. Damit hat die übernehmende Körperschaft die Abschreibungsgrundsätze fortzuführen, steuerfrei gebildete Rücklagen fortzuführen bzw. offene Verwendungsfristen hinsichtlich solcher Rücklagen zu beachten, offene Behaltefristen zu wahren, übergehende Schwebeverluste in Evidenz zu halten, den Abbau des Unterdeckungsbetrages bei Pensionsrückstellungen fortzuführen, für die ununterbrochene Wertpapier-

deckung für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen ab dem Einbringungsstichtag Sorge zu tragen usw. Die Gesamtrechtsnachfolgefiktion bezieht sich nach Abs. 1 nur auf das materielle Recht. Verfahrensrechtlich bleibt es — mit Ausnahme der Einbringungen nach § 8 a KWG und § 61 a VAG — bei der Einzelrechtsnachfolge.

Zu Abs. 3:

Abs. 3 bewirkt, daß sich der Rückwirkensgrundsatz nicht auf nach dem Trennungsprinzip denkbare, grundsätzlich steuerwirksame rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft erstreckt, soweit die Beziehungen das eingebrachte Vermögen betreffen. Die rückwirkende Zurechnung des Vermögens zur bestehenden oder zum Einbringungsstichtag unter Umständen noch nicht bestehenden übernehmenden Körperschaft soll nicht dazu führen, daß vertragliche Leistungsbeziehungen, wie Lohn-, Werk-, Kauf-, Bestand- oder Kreditverträge, für Zeiträume vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages steuerwirksam sind. Der allgemeine Grundsatz, daß privatrechtlich rückwirkende Vereinbarungen abgabenrechtlich unwirksam sind, bleibt im übrigen davon unberührt.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A bringt seinen Betrieb zum 31. Dezember 1991 in die am 15. Juni 1992 in das Firmenbuch eingetragene A-GesmbH ein. Der Sacheinlagevertrag wird am 20. August 1992 abgeschlossen.

Variante 1:

Sollte am 20. August 1992 auch eine dienstvertragliche Vereinbarung getroffen werden, kann sie sich frühestens auf Zeiträume ab dem 20. August 1992 erstrecken und nicht auf solche ab 1. Jänner 1992.

Sollten dennoch für Zeiträume zwischen 1. Jänner und 20. August Vergütungen zu Lasten der GesmbH nachverrechnet werden, liegen verdeckte Ausschüttungen vor. Auch tatsächliche Entnahmen in der Zeit zwischen 1. Jänner und 20. August können durch die dienstvertragliche Regelung nicht in steuerwirksame Arbeitslöhne umgewandelt werden; diese könnten allerdings nach § 16 Abs. 5 rückbezogen werden.

Variante 2:

Sollte der Dienstvertrag etwa am 1. Oktober 1992 abgeschlossen werden, kann er sich nur auf Zeiträume ab 1. Oktober beziehen, andernfalls lägen hinsichtlich nachverrechnter Vergütungen für die Zeit zwischen 1. Jänner und 30. September verdeckte Ausschüttungen vor.

Variante 3:

Sollte der Dienstvertrag am 1. Juli 1992 abgeschlossen werden, kann er sich nur auf ein Entlohnungsniveau beziehen, das den einzubringenden Betrieb nicht einschließt, andernfalls lägen hinsichtlich des unangemessenen Teiles der zwischen 1. Juli und 20. August ausbezahlten Vergütungen verdeckte Ausschüttungen vor.

Zu Abs. 4:

Siehe die Erläuterungen zu § 3 Abs. 3.

Zu Abs. 5:

Nach Abs. 5 soll für Buchgewinne und -verluste § 3 Abs. 2 Z 1 und Abs. 3 Z 2 und 3 maßgebend sein. Bei der übernehmenden Körperschaft ist daher der buchmäßige Unterschied zwischen dem übernommenen Betriebsvermögen und der Gegenleistung steuerneutral. Die Confusio ist steuerwirksam, wenn etwa der Einbringende seinen Betrieb einschließlich des Betriebsgrundstücks in die ein Bestandrecht bilanzierende Pächtergesellschaft einbringt. Soweit sich die Regelung auf Buchgewinne oder -verluste auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage bezieht (wenn zB die buchmäßige Sacheinlage die Kapitalerhöhung übersteigt), hat sie nur klarstellende Bedeutung.

Zu § 19:

Zu Abs. 1:

Abs. 1 übernimmt aus dem bisherigen Recht den Grundsatz, wonach die Gegenleistung für die Vermögensübertragung grundsätzlich ausschließlich aus neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft bestehen muß. Der Begriff der Anteile kann unter Umständen auch Surrogatkapital (Substanzgenußrechte und Partizipationskapital im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) umfassen. Jede andere, oder jede zusätzliche Gegenleistung der übernehmenden Körperschaft oder eines Dritten außerhalb der in Abs. 2 verankerten Ausnahmen stellt daher eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III dar und führt zur Anwendung der allgemeinen Steuervorschriften, im Bereich der Gewinnbesteuerung daher zu jener des § 6 Z 14 EStG 1988.

Eine Äquivalenz zwischen dem Wert des übertragenen Vermögens und der Gegenleistung soll — wie sich aus § 22 Abs. 1 ergibt — nicht mehr zu den Anwendungsvoraussetzungen des Art. III gehören.

Zu Abs. 2:

Der Ausnahmekatalog des Abs. 2 ist zum größten Teil den Ausnahmetatbeständen der §§ 1 und 8 StruktVG nachempfunden:

- Abs. 2 Z 1 entspricht § 1 Abs. 1 lit b und § 8 Abs. 1 lit. a StruktVG. Die Kapitalerhöhung unterbleibt, weil die übernehmende Aktiengesellschaft eigene Anteile besitzt. Hinsichtlich der Auswirkungen siehe Erläuterungen zu § 20.
- Abs. 2 Z 2 stellt neues Recht dar: Die Kapitalerhöhung kann unterbleiben (obwohl sie möglich ist), weil die Anteilsinhaber der

übernehmenden Körperschaft dem Einbringenden jenen Teil ihrer Anteile gewähren, der der quotenmäßigen Beteiligung entspricht, die die übernehmende Körperschaft auf Grund einer Kapitalerhöhung hätte gewähren müssen.

Beispiel:

An der ein Stammkapital von 1,2 Millionen Schilling besitzenden A-GesmbH sind A und B je zur Hälfte beteiligt. C bringt sein Einzelunternehmen zum Buchwert von 0,2 Millionen Schilling in die A-GesmbH ein. Auf Grund der Unternehmensbewertungen (Verkehrswert des Unternehmens der GesmbH 4 Millionen Schilling, Verkehrswert des Einzelunternehmens 2 Millionen Schilling) müßte eine Kapitalerhöhung in der Höhe von 0,6 Millionen Schilling erfolgen. An Stelle der Kapitalerhöhung auf 1,8 Millionen Schilling können A und B dem C je ein Drittel ihrer Beteiligungen gewähren, so daß die Gesellschafter in der Folge — dem wahren Wert der vereinigten Unternehmen entsprechend — mit je 0,4 Millionen Schilling am unveränderten Stammkapital der übernehmenden A-GesmbH von 1,2 Millionen Schilling beteiligt sind. Auf Grund des Verzichts auf eine Kapitalerhöhung ergibt sich bei der A-GesmbH in Höhe der Sacheinlage von 0,2 Millionen Schilling ein steuerneutraler Buchgewinn.

Hinsichtlich der Auswirkungen siehe auch Erläuterungen zu § 20.

- Abs. 2 Z 3 entspricht dem Grunde nach § 8 Abs. 1 lit. a StruktVG. Da die Bedeutung von Zuzahlungen bei Einbringungen wesentlich geringer ist als bei Verschmelzungen, soll die Ausnahme vom Erfordernis der Ausgabe von neuen Anteilen auf die Abrundung auf den vollen Beteiligungsprozentsatz beschränkt werden. Hinsichtlich der Auswirkungen siehe Erläuterungen zu § 20.
- Abs. 2 Z 4 entspricht § 8 Abs. 1 lit a StruktVG. Die Einbringung des Betriebes der Kommanditgesellschaft in die Komplementär-GesmbH ist damit in Höhe der Beteiligung der GesmbH an der KG ohne Kapitalerhöhung möglich.
- Abs. 2 Z 5 entspricht sinngemäß § 1 Abs. 1 lit e StruktVG. Eine Kapitalerhöhung kann unterbleiben (obwohl sie möglich ist), wenn alle Anteile wirtschaftlich betrachtet in einer Hand vereinigt sind. Das Vorliegen dieser Vereinigung in einer Hand ist Anwendungsvoraussetzung für Art. III. Dies ist der Fall, wenn der unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafterfunktion besitzende Einbringende (natürliche oder juristische Person oder Mitunternehmerschaft) Vermögen in die Körperschaft einbringt, wenn eine Tochtergesellschaft Vermögen in die alle Anteile besitzende Muttergesellschaft einbringt, die Mitunternehmerstellung aller an der einbringenden Mitunternehmerschaft Beteiligter den Beteiligungen an der übernehmenden Körperschaft entspricht oder dieselben Gesellschafter in gleicher Weise an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind. Unter Z 5 fällt auch die Einbringung (nicht das bloße Abtreten) aller Kommanditanteile in die Komplementär-GesmbH ohne Kapitalerhöhung, weil die Kommanditisten im gleichen Ausmaß an der Komplementärgesellschaft beteiligt sind. Hinsichtlich der Auswirkungen siehe Erläuterungen zu § 20.

Aus dem StruktVG wird nicht übernommen:

- § 1 Abs. 1 lit. a, da im Falle der Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der einbringenden Körperschaft entweder ein Fall des Abs. 2 Z 5 (Muttergesellschaft) oder des Abs. 1 (Notwendigkeit der Kapitalerhöhung) vorliegt oder die Einbringung infolge des Entstehens einer handelsrechtlich unzulässigen gegenseitigen Beteiligung nicht erfolgen kann.
- § 1 Abs. 1 lit. c erster Tatbestand, da eigene Anteile der einbringenden Körperschaft bei einer Einbringung keine Bedeutung haben können.
- § 1 Abs. 1 lit. c zweiter Tatbestand, da im Falle der Beteiligung des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft entweder ein Fall des Abs. 2 Z 5 (Alleingesellschaftserstellung) oder des Abs. 1 (Notwendigkeit der Kapitalerhöhung) vorliegt.
- § 8 Abs. 1 lit. d, da sich eine Einbringungsrücklage bei einem Überhang des buchmäßigen Sacheinlagewertes gegenüber der Gegenleistung von selbst ergibt und eine Bindung der Rücklage nicht mehr vorgesehen ist.
- § 8 Abs. 1 lit. e, da eine Vorsorge für Steuerbelastungen im Wege der Verminderung des Sacheinlagevolumens nach § 16 Abs. 5 getroffen werden kann.

Zu Abs. 3:

Abs. 3 sieht ausdrücklich vor, daß der Einbringende Empfänger einbringungsgeborener Anteile einschließlich allfälliger Zuzahlungen, ausgegebener eigener Anteile der übernehmenden Körperschaft sowie gewährter Anteile seitens der Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft sein muß. Bringt der Einzelunternehmer Vermögen ein, ohne daß das Einzelunternehmen untergeht, muß die zitierte Gegenleistung dem Unternehmen zukommen. Geht das Einzelunternehmen unter, ist § 20 zu beachten.

Bei einbringenden Mitunternehmerschaften bedingt Abs. 3 die Aufgabe der bisherigen Verwaltungsübung, nach der die einbringungsgeborenen Anteile auch unmittelbar den Mitunternehmern zukommen konnten. Diese Änderung dient der systematischen Klarheit. Ein der Verwaltungsübung entsprechendes Ergebnis kann in Zukunft über die vorbereitende Gründung einer den Mitunternehmern im gleichen Beteiligungsausmaß gehörenden übernehmenden Körperschaft (Abs. 2 Z 5) oder über die Realteilung der Mitunternehmerschaft in

zwei Mitunternehmerschaften nach Art. V mit nachfolgender Einbringung des Betriebes einer der beiden Mitunternehmerschaften unter Auflösung derselben nach Art. III erreicht werden.

Zu § 20:

Zu Abs. 1:

Der in Abs. 1 festgelegte Anschaffungszeitpunkt entspricht dem auch sonst für die Nachfolge vorgesehenen Anschluß an die mit Ablauf des Vortages bewirkte Umgründung.

Zu Abs. 2:

Abs. 2 entspricht inhaltlich § 8 Abs. 3 StruktVG. Erhaltene Zuzahlungen verändern die Anschaffungskosten nicht und stellen außerhalb des Betriebsvermögens und der Tatbestände der §§ 30 und 31 EStG keine steuerwirksamen Zuflüsse dar.

Zu Abs. 3:

Abs. 3 sieht für die nach § 19 Abs. 2 Z 2 Anteilsquoten abgebenden Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft eine Fortführung der bisher maßgebenden Werte vor. Der Empfänger hat die Anteile nach § 20 Abs. 2 zu bewerten.

Beispiel:

Im Falle des Beispieles zu § 19 Abs. 2 Z 2 betragen die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der von A und B gehaltenen Anteile je 0,6 Millionen Schilling. Nach der Anteilsabtretung in Höhe eines Nennbetrages von je 0,2 Millionen Schilling sind die Restnennanteile von je 0,4 Millionen Schilling weiterhin mit je 0,6 Millionen Schilling anzusetzen. Der einbringende C hat den erhaltenen Anteil im Nennbetrag von 0,4 Millionen Schilling mit dem Sacheinlagewert zu bewerten, seine Anschaffungskosten betragen somit 0,2 Millionen Schilling.

Zu Abs. 4:

Abs. 4 regelt die Anteilsbewertung im Falle der „Vereinigung aller Anteile in einer Hand".

Zu Z 1:

Bringt der Alleingesellschafter Vermögen in die Gesellschaft ein oder stimmt die Mitunternehmerstellung (unter Einbeziehung variabler Kapitalkonten und des Sonderbetriebsvermögens) bei der einbringenden Mitunternehmerschaft mit den Beteiligungsverhältnissen an der übernehmenden Körperschaft überein, ist der Sacheinlagewert dem steuerlich maßgebenden Wert der bestehenden Beteiligung zuzuschreiben oder bei der Einbringung eines bloß buchmäßig überschuldeten Vermögens abzuschreiben. Im Überschuldungsfall kann sich dadurch (auch bei handelsrechtlicher Aufwertung) unter Umständen ein steuerlich negativer Wert der Kapitalanteile ergeben, der in Evidenz zu halten ist.

Beispiel:

A besitzt im Privatvermögen alle Anteile der A-GesmbH; die Anschaffungkosten betragen 0,5 Millionen Schilling. A bringt seinen Einzelbetrieb zum 31. Dezember 1991 ohne Kapitalerhöhung in die GesmbH ein, der buchmäßige Sacheinlagewert beträgt —1 Million Schilling (der Verkehrswert beträgt laut Gutachten 2 Millionen Schilling). Die übernehmende GesmbH hat das übernommene Vermögen für steuerliche Zwecke mit —1 Million Schilling anzusetzen, die Anschaffungskosten des Anteiles betragen infolge der Abschreibung des Sacheinlagewertes —0,5 Millionen Schilling.

Gehören die Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht zum Betriebsvermögen des einbringenden Einzelunternehmers oder der einbringenden Mitunternehmerschaft und geht das Unternehmen auf Grund der Einbringung nicht unter, soll ein dadurch entstehender Buchgewinn oder Buchverlust steuerneutral sein.

Beispiel:

Abweichend vom Sachverhalt des vorgenannten Beispiels bezieht sich der genannte buchmäßige Sacheinlagewert von —1 Million Schilling auf einen Teilbetrieb. Beim fortgeführten Einzelunternehmen entsteht dadurch ein steuerneutraler Buchgewinn von 1 Million Schilling.

Zu Z 2:

Bringt die hundertprozentige Tochtergesellschaft Vermögen in die Muttergesellschaft ein, sind nach Z 2 auf die übernehmende Körperschaft zusätzlich zu den nach § 18 Abs. 5 maßgebenden Vorschriften des § 3 Abs. 2 Z 1 und Abs. 3 auch jene des § 3 Abs. 2 Z 3 anzuwenden. Der bei der einbringenden Tochtergesellschaft entstehende Buchverlust (bei positivem Buchwert) bzw. Buchgewinn (bei buchmäßiger Überschuldung) soll ebenfalls steuerneutral sein.

Beispiel:

Die Tochtergesellschaft bringt einen Teilbetrieb zum 31. Dezember 1991 zum Buchwert von 0,5 Millionen Schilling in die Muttergesellschaft ein. Der Buchwert der Beteiligung beträgt a) 1 Million Schilling, b) 1 Schilling (Übertragung stiller Rücklagen nach § 12 EStG im Jahre 1989 in der Höhe von 1 499 999 S).

Bei der Tochtergesellschaft ergibt sich dadurch ein steuerneutraler Buchverlust in der Höhe von 0,5 Millionen Schilling.

Bei der Muttergesellschaft liegt im Falle a) in Höhe des Unterschiedes zwischen der einbringungsbedingten Wertverminderung der Beteiligung von zB 0,7 Millionen Schilling und dem Buchwert des übernommenen Vermögens ein steuerneutraler Buchverlust von 0,2 Millionen Schilling vor. Im Falle b) ergibt sich einerseits ein steuerneutraler Buchgewinn von 0,5 Millionen Schilling und andererseits ein 1992, 1993 oder 1994 nachzuversteuernder Betrag von 1 499 999 S.

Zu Z 3:

Liegen Schwestergesellschaften vor, weil alle Anteile in einer Hand oder gleichteilig in mehreren Händen vereinigt sind, hat nach Z 3 eine „Umschichtung" im Ausmaß der Wertverlagerung von den Anteilen an der einbringenden Körperschaft auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu erfolgen.

Beispiel:

Die A-GesmbH ist Alleingesellschafterin der B-GesmbH und der C-GesmbH. Der maßgebliche Buchwert der B-Beteiligung beträgt
— 0,2 Millionen Schilling (Variante 1)
— infolge einer Übertragung nach § 12 EStG 1 S. (Variante 2),
jener der C-Beteiligung 0,5 Millionen Schilling. Die B-GesmbH bringt einen Teilbetrieb in die C-GesmbH ein, der 50% des Wertes ihres Gesamtvermögens vor der Einbringung entspricht. Bei der A-GesmbH sinkt im Falle der Variante 1 der Buchwert der B-Beteiligung auf 0,1 Millionen Schilling und steigt jener der C-Beteiligung auf 0,6 Millionen Schilling, im Falle der Variante 2 kann eine Umschichtung nicht erfolgen.

Zu Abs. 5:

Abs. 5 sieht für den Fall des einbringungsbedingten Absinkens der Beteiligung der vor der Einbringung an der übernehmenden Körperschaft bestimmt beteiligten Anteilsinhaber unter die Zehnprozentgrenze eine zehnjährige Steuerhängigkeit vor. Daß die Frist anteilsbezogen ist, trifft die Steuerpflicht auch Gesamtrechtsnachfolger und Einzelrechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb.

Beispiel:

Das Stammkapital der W-GesmbH beträgt 1 Million Schilling. Im Jahre 1992 sind an der GesmbH A (in seinem Betriebsvermögen) mit 20%, B (in seinem Privatvermögen) mit 20%, C (seit 1. August durch Kauf in seinem Privatvermögen) mit 20% und D mit 40% beteiligt. E bringt seinen Betrieb mit 31. März 1992 in die W-GesmbH ein, wobei auf Grund der Unternehmensbewertungen eine Kapitalerhöhung von 1 Million Schilling erforderlich ist. A, B und C sind nunmehr mit je 10%, D mit 20% und E mit 50% beteiligt. B und C sind mit ihren Beteiligungen bis zum Ablauf des Jahres 2002 steuerhängig, sollte C seine Beteiligung ganz oder teilweise vor dem 1. August 1993 veräußern, fällt ein Überschuß unter § 30 EStG 1988.

Zu Abs. 6:

Abs. 6 erster Satz entspricht inhaltlich § 8 Abs. 4 StruktVG

Mit dem zweiten Satz wird hinsichtlich des Falles des Abs. 4 Z 1 entsprechend der bisherigen Verwaltungsübung erreicht, daß die an der übernehmenden Körperschaft vor der Einbringung unbestimmt beteiligten Anteilsinhaber im Falle des Unterbleibens einer Kapitalerhöhung hinsichtlich des zugeschriebenen oder abgeschriebenen Betrages zehn Jahre steuerhängig sind. Die steuerhängige Quote ergibt sich aus dem Verhältnis des Gesamtbetrages nach Zu- oder Abschreibung zum zu- oder abgeschriebenen Betrag.

Beispiel:

F und seine Ehegattin sind an der F-GesnbR und privat an der F-GesmbH seit Jahren unverändert mit je 90% bzw. je 10% beteiligt. Die Mitunternehmeranteile (Kapitalkonten) der Ehegatten stimmen überein. Der Betrieb der GesnbR wird zum Buchwert von 2 Millionen Schilling zum 31. Dezember 1991 in die GesmbH ohne Kapitalerhöhung eingebracht

Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der Beteiligung der Gattin an der F-GesmbH erhöhen sich von bisher 0,1 Millionen Schilling um 0,2 Millionen Schilling auf 0,3 Millionen Schilling. Im Falle einer Beteiligungsveräußerung der Ehegattin unterliegen zwei Drittel des Überschusses
— vor Ablauf des Jahres 1992 dem § 30 und
— vor Ablauf des Jahres 2002 dem § 31 EStG 1988.

Mit dem zweiten Satz wird hinsichtlich des Falles des Abs. 4 Z 3 der Einbringung in eine Schwestergesellschaft die Steuerhängigkeit dann sichergestellt, wenn eine 10% nicht übersteigende Beteiligung an der einbringenden Körperschaft zum Betriebsvermögen, jene an der übernehmenden Körperschaft nicht zum Betriebsvermögen gehört.

Beispiel:

An der X-GesmbH und an der Y-GesmbH sind A zu je 10% und B und C zu je 45% beteiligt. Die X-GesmbH bringt im Rahmen einer Teilbetriebseinbringung wertmäßig ein Drittel ihres Gesamtvermögens zum 31. Dezember 1991 in die Y-GesmbH ein. Der vor der Einbringung maßgebende Buchwert der betrieblich gehaltenen Beteiligung des A an der X-GesmbH beträgt 60 000 S, die maßgebenden Anschaffungskosten der zum Privatvermögen gehörenden Beteiligung an der Y-GesmbH betragen 180 000 S. Durch die Einbringung vermindert sich der Buchwert der X-Beteiligung steuerneutral um 20 000 S auf 40 000 S und erhöhen sich die Anschaffungskosten der Y-Beteiligung um 20.000 S auf 200.000 S. Im Falle einer Beteiligungsveräußerung durch A unterliegen 10% des Überschusses
— vor Ablauf des Jahres 1992 dem § 30 und
— vor Ablauf des Jahres 2002 dem § 31 EStG 1988.

Zu § 21:

Im StruktVG war der Übergang des Verlustvortragsrechtes auf Einbringungen nach Art. I beschränkt. Im Hinblick auf die Zusammenfassung der Einbringungstatbestände der Art. I und III StruktVG und auf die stärkere Betonung der mit der grundsätzlich zwingenden Buchwertfortführung verbundenen steuerlichen Gesamtrechtsnachfolgefiktion soll der Übergang des Verlustvortragsrechtes unabhängig von der Rechtspersönlichkeit des Einbringenden erfolgen.

Zu Z 1:

Z 1 ordnet einen zwingenden objektbezogenen Verlustvortragsübergang auf die übernehmende

Körperschaft mit Wirkung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum an. Es gehen daher auch die nicht verrechneten Verluste eines einbringenden Einzelunternehmers insoweit auf die übernehmende Körperschaft über, als das übertragene Vermögen die Verluste in der Vergangenheit verursacht hat und die Verluste bis zum Einbringungsstichtag noch nicht verrechnet hat.

Voraussetzung für den Verlustvortragsübergang ist, daß das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist und mit jenem zur Zeit der Entstehung der Verluste vergleichbar ist. Zu beachten ist, daß Vermögensveränderungen nach dem Einbringungsstichtag zwar auf den Übergang des Verlustvortragsrechtes keinen Einfluß haben, daß solche Veränderungen aber im Hinblick auf die in § 12 Abs. 1 enthaltene Voraussetzung der tatsächlichen Vermögensübertragung die Anwendung des Art. III insgesamt gefährden können.

Der Übergang des Verlustvortragsrechtes soll — der Gesamtrechtsnachfolgefiktion entsprechend — nur bei einer Buchwerteinbringung möglich sein. Gewerbefehlbeträge sollen zwar auch nur objektverknüpft aber wie bisher sowohl bei einer Buchwerteinbringung als auch bei einer Aufwertungseinbringung übergehen.

Sollten die Voraussetzungen des Überganges nicht gegeben sein, bleiben die Verlustvorträge und Gewerbefehlbeträge beim Einbringenden abzugsfähig.

Z 1 gilt nicht für Schwebeverluste (insbesondere für jene nach § 10 Abs. 8 EStG). Diese gehen zwar auch nur objektbezogen auf die übernehmende Körperschaft über, die Verrechnung ist aber nicht erst ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum, sondern ab dem nach § 18 Abs. 2 maßgebenden Wirtschaftsjahr vorzunehmen.

Zu Z 2:

Nach Z 2 ist die Abzugsfähigkeit eigener nicht verrechneter Verluste und Fehlbeträge der übernehmenden Körperschaft nach den Voraussetzungen des § 4 Z 1 zu beurteilen.

Zu Z 3:

Da der Mantelkauftatbestand des § 8 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 auch mit Einbringungen in Verbindung stehen kann, sieht Z 3 die Anwendung des § 4 Z 2 vor.

Beispiel 1:

Ein Einzelunternehmer erwirbt alle Anteile einer Verlustvorträge besitzenden betriebsführenden GesmbH, übernimmt die Geschäftsführerfunktion und bringt in der Folge seinen Betrieb in diese Gesellschaft ein, wodurch die wirtschaftliche Struktur dieser Gesellschaft wesentlich geändert wird. Die Vorjahresverluste der übernehmenden GesmbH sind auf Grund des § 8 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 ab dem Einbringungsjahr grundsätzlich nicht mehr vortragsfähig.

Beispiel 2:

Die K-GesmbH mit vortragsfähigen Verlusten erwirbt die restlichen 75% der Anteile der positiv gebarenden L-GesmbH, es wird Geschäftsführeridentität hergestellt, in der Folge wird ein Betrieb der K-GesmbH in die L-GesmbH eingebracht und dadurch die wirtschaftliche Struktur wesentlich geändert. Die objektbezogenen Vorjahresverluste der K-GesmbH gehen in diesem Fall nicht auf die L-GesmbH über, sondern bleiben Sonderausgaben der K-GesmbH.

Zu § 22:

Zu Abs. 1:

Siehe Erläuterungen zu § 6 Abs.2.

Zu Abs. 2:

Siehe die Erläuterungen zum inhaltsgleichen § 6 Abs. 3.

Zu Abs. 3:

Vorgänge, die unter § 12 fallen, sollen von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 15, 16 und 21 GebG befreit sein. Abweichend von der in Art. I und II auf die übertragende Körperschaft abgestellten Zweijahresfrist soll die Frist im Bereich des Art. III auf das zu übertragende Vermögen des Einbringenden bezogen werden. Das Vermögen muß am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre tatsächlich als Vermögen des einbringenden Einzelunternehmers, der einbringenden Mitunternehmerschaft oder der einbringenden Körperschaft bestanden haben. Auch in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (Erbgang, Verschmelzung, Umwandlung, Anwachsen nach § 142 HGB) beginnt die Zweijahresfrist für den Einbringenden mit dem zivilrechtlichen Erwerbszeitpunkt zu laufen. Erweiterungen des Vermögens (zB Kauf von Anlagevermögen) innerhalb der Zweijahresfrist sind unbeachtlich, wenn die Zuerwerbe nicht die Eigenschaft von Teilbetrieben, Betrieben, Mitunternehmeranteilen jeglicher Art oder Kapitalanteilen im Ausmaß von mehr als 25% erreichen. Bei einbringenden Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) ist die Zweijahresfrist unabhängig davon auf die Gesellschaft zu beziehen, ob die Gesellschafter (Mitunternehmer) die Anteile innerhalb der Zweijahresfrist erworben haben oder nicht. Die persönliche Beziehung ist nur bei der Einbringung von Gesellschaftsanteilen selbst herzustellen.

Artikel IV

Zu § 23:

Artikel IV schafft insbesondere Regelungen für die bisher gesetzlich nicht umschriebenen ertragsteuerlichen Folgen eines Zusammenschlusses zu Personengesellschaften. Die Regelungen sind inhaltlich mit jenen der übrigen Artikel abgestimmt. Eine Folge dieser Abstimmung ist unter anderem die bisher nicht bestehende Möglichkeit des rückwirkenden Zusammenschlusses.

Zu Abs. 1:

Unter den im Abs. 1 umschriebenen Tatbestand des Zusammenschlusses fallen insbesondere folgende Vorgänge:

- Gründung einer Personengesellschaft in der Form, daß sich ein Steuerpflichtiger mittels Bar- oder Sacheinlage als Mitunternehmer am bisherigen Einzelunternehmen einer natürlichen Person beteiligt (Einzelunternehmer bringt in neugegründete Gesellschaft ein).
- Gründung einer Personengesellschaft in der Form, daß sich ein Steuerpflichtiger mittels Bar- oder Sacheinlage als Mitunternehmer am bisherigen Unternehmen einer Körperschaft beteiligt (Körperschaft bringt in neugegründete Gesellschaft ein).
- Gründung einer Personengesellschaft durch Zusammenlegen von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen von Einzelunternehmern, Personengesellschaften oder Körperschaften (Einbringungen in neugegründete Personengesellschaft).
- Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine bestehende Personengesellschaft.
- Eintritt eines weiteren Gesellschafters durch Einbringung von Bar- oder Sacheinlagen aus dem Privatvermögen oder Betriebsvermögen oder durch Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine bestehende Personengesellschaft (gleichzuhalten dem Fall, daß bisherige Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile in eine neugegründete Gesellschaft einbringen).
- Verschmelzung von Personengesellschaften.

Anwendungsvoraussetzung für Art. IV ist, daß der Zusammenschluß ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten erfolgt. Werden für eingebrachtes Vermögen teilweise Gesellschafterrechte gewährt, teilweise hingegen Zahlungen in das Privatvermögen des Einbringenden geleistet, ist Art. IV zur Gänze nicht anwendbar.

Hinsichtlich des Erfordernisses eines positiven Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens siehe die Erläuterungen zu § 12.

Zu Abs. 2:

Die Begriffe Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil sind auf Grund des Verweises in Abs. 2 im Sinne der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 zu verstehen. Es kommen daher Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Bereich aller betrieblichen Einkunftsarten in Betracht. Siehe im übrigen die Erläuterungen zu § 12.

Zu Abs. 3:

Abs. 3 setzt den Begriff der Personengesellschaft mit jenem der Mitunternehmerschaft gleich. Damit gehört etwa auch eine steuerlich anzuerkennende GesmbH&Atypisch Stiller zum Anwendungsbereich, hingegen scheidet ein Zusammenschluß unter Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft aus dem Anwendungsbereich des § 23 aus.

Zu § 24:

Aus den in Abs. 1 enthaltenen Verweisen ergibt sich, daß grundsätzlich jeder beliebige Tag Zusammenschlußstichtag sein kann und der Zusammenschluß grundsätzlich zu Buchwerten vor sich geht. Gegenüber den Umgründungsmaßnahmen der Art. I bis III normiert Abs. 2 hiefür allerdings eine weitere Voraussetzung: Die Buchwertfortführung ist nur zulässig, wenn die Verschiebung von stillen Reserven zwischen den am Umgründungsvorgang beteiligten Personen unterbunden wird. Dieses Erfordernis trägt dem allgemeinen steuerlichen Grundsatz Rechnung, daß der Übergang von stillen Reserven von einem Steuerpflichtigen auf einen anderen Steuerpflichtigen zu deren Realisierung führen muß. Dieser Grundsatz war schon nach der bisherigen Verwaltungspraxis zu beachten. Eine steuerneutrale Verschiebung stiller Reserven kommt auch dann nicht in Betracht, wenn nach den konkreten Umständen des Einzelfalles zwar entsprechendes Vermögen zusammengeschlossen wird, aber von einer „Schenkung" der Steuerlastverschiebung aus privaten Gründen auszugehen ist. Dies ergibt sich daraus, daß die Buchwertfortführung des § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 nur bei Schenkung des gesamten Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils zum Zuge kommt, nicht hingegen bei Übernahme von Steuerlasten.

Im Zusammenhang mit der in Abs. 2 genannten Voraussetzung ergibt sich folgendes:

1. Sollten die Voraussetzungen des Abs. 2 für die Buchwertfortführung nicht gegeben sein, so besteht gemäß § 24 Abs. 2 Aufwertungszwang. Es sind zwingend die Teilwerte einschließlich selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter (insbesondere selbst geschaffener Firmenwert) anzusetzen. Anders als nach der bisherigen Verwaltungspraxis soll kein Wahlrecht dahin gehend bestehen,
   - lediglich das Ausmaß der Verschiebung der stillen Reserven oder
   - in Höhe der Aufwertung auf einen Zwischenwert zu versteuern.

Dies ergibt sich im übrigen aus dem in § 24 EStG 1988 neu eingefügten Abs. 7, wonach von der Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes (Aufgabegewinnes) nur in Buchwertfortführungsfällen abgesehen wird.

Die Vollaufwertung steht hinsichtlich der Anwendung des § 24 Abs. 4 sowie des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sowie der Freistellung des Gewinns von der Gewerbesteuer einem Veräußerungstatbestand gleich. Die übernehmende Gesellschaft kann daher für die Wirtschaftsgüter des eingebrachten Vermögens die Begünstigungen der §§ 10 und 12 EStG 1988 nicht in Anspruch nehmen.

Beispiel:

Das Einzelunternehmen des Steuerpflichtigen A weist einen Buchwert von 1,5 Millionen Schilling und einen Teilwert von 2 Millionen Schilling auf. Der Steuerpflichtige B soll hieran zu 50% beteiligt werden. B leistet in die neugegründete Personengesellschaft A/B eine Bareinlage von 2 Millionen Schilling. Maßnahmen gemäß § 24 Abs. 2 werden nicht gesetzt. Auf Grund der Beteiligung von 50% ist B nunmehr auch zur Hälfte an den bisherigen stillen Reserven des A von 500 000 S, somit im Ausmaß von 250 000 S beteiligt. Die Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens des A sind zwingend auf den Teilwert von insgesamt 2 Millionen Schilling aufzuwerten. Unzulässig wären hingegen folgende Vorgangsweisen:

- Versteuerung der Verschiebung der stillen Reserven des eingebrachten Betriebes im Ausmaß von 250 000 S in der Weise, daß A diesen Betrag als laufenden Gewinn versteuert und B diesen Betrag in einer Ergänzungsbilanz ausweist.
- Zwischenaufwertung auf zB 1 800 000 S, indem A 300 000 S aus der Zwischenaufwertung und 100 000 S aus der Verschiebung der restlichen stillen Reserven (insgesamt restliche 200 000 S) auf B versteuert und B 100 000 S in einer Ergänzungsbilanz ausweist.

Liegen die Voraussetzungen der §§ 23 ff. grundsätzlich vor und kommt es zu einer Besteuerung im Sinne des Abs. 2 lediglich deshalb, weil keine Maßnahmen gemäß § 24 Abs. 2 getroffen werden, fällt der Zusammenschluß dessenungeachtet unter Art. IV.

2. Die Vermeidung einer (endgültigen) Verschiebung der Steuerbelastung der am Zusammenschluß beteiligten Personen muß durch Maßnahmen bewirkt werden, die im Bereich der Gewinnermittlung liegen. Eine auf Gesellschafterebene getroffene Vereinbarung von Zahlungen zum Ausgleich von Mehr- bzw. Minderbelastungen von Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) ist nicht ausreichend.

Maßnahmen der Gewinnermittlung im Sinne des § 24 Abs. 2 sind insbesondere die Vermeidung der Verschiebung stiller Reserven durch

- Ergänzungsbilanzen der am Einbringungsvorgang beteiligten Steuerpflichtigen **(lit. a)**,
- Vereinbarung eines Gewinnvorab für eingebrachte stille Reserven **(lit. b)**,
- Vereinbarung eines Liquidationsvorab für eingebrachte stille Reserven **(lit. c)**.

Die gesetzten Maßnahmen müssen erkennbar vom Bestreben getragen sein, die Verschiebung stiller Reserven zu vermeiden. Bloße Ungenauigkeiten in der Schätzung der stillen Reserven uä. führen nicht zum Versagen der Buchwertfortführung, sondern lediglich zu einer entsprechenden Berichtigung.

Zu lit. a:

Vereinbaren die an einem Zusammenschluß beteiligten Steuerpflichtigen eine Beteiligung im Verhältnis der Verkehrswerte, so kann es zur Herstellung des richtigen Verhältnisses der Kapitalkonten zueinander zu

- einer Quotenverschiebung oder
- einer Aufwertung kommen.

Beispiel:

Das Einzelunternehmen des A weist einen Buchwert von 1,5 Millionen Schilling und einen Teilwert von 2 Millionen Schilling auf. B soll hieran zu 50% beteiligt werden. B leistet in die neugegründete Personengesellschaft A/B eine Bareinlage von 2 Millionen Schilling. Auf Grund der Beteiligung von 50% ist B nunmehr auch zur Hälfte an den bisherigen stillen Reserven des A von 500 000 S, somit im Ausmaß von 250 000 S beteiligt.

Variante 1 (Quotenverschiebung):

A und B erhalten von dem durch die Einlage auf 3,5 Millionen Schilling angewachsenen Betriebsvermögen jeweils ein Kapitalkonto von 1 750 000 S. Bei A bedeutet dies eine Aufstockung seines Kapitalkontos von 250 000 S, bei B eine Abstockung des eingebrachten Buchwertes von 250 000 S. A kann die Versteuerung der Aufstockung seines Kapitalkontos dadurch verhindern, daß er zur Vermeidung der Verschiebung stiller Reserven eine Ergänzungsbilanz aufstellt.

Minderkapital A	Minderwert für Aktiva
250 000 S	250 000 S

B hingegen stellt eine Ergänzungsbilanz mit „umgekehrten Vorzeichen" auf.

Mehrwert für Aktiva	Mehrkapital B
250 000 S	250 000 S

Variante 2 (Aufwertung):

Das Betriebsvermögen des A samt Einlage des B wird mit dem Teilwert von 4 000 000 S angesetzt. A und B erhalten jeweils ein Kapitalkonto von 2 Millionen Schilling. Bei A bedeutet dies eine Aufstockung seines Kapitalkontos von 500 000 S, bei B keine Veränderung. A kann die Versteuerung der Aufstockung seines Kapitalkontos dadurch verhindern, daß er zur Vermeidung der Verschiebung stiller Reserven eine Ergänzungsbilanz aufstellt.

Minderkapital A	Minderwert für Aktiva
500.000 S	500 000 S

Zu lit. b:

Vereinbaren die am Zusammenschluß beteiligten Steuerpflichtigen eine Beteiligung im Verhältnis der Buchwerte und eine Abfindung der stillen Reserven

durch ein Gewinnvorab, so sind die Buchwerte ebenfalls fortzuführen. Das Gewinnvorab ist bei demjenigen, dessen stille Reserven abgefunden werden, laufender Gewinn. Derjenige, der die stillen Reserven abgilt, hat einen laufenden Aufwand in der Form geringerer Gewinnanteile. Mangels eines Veräußerungsvorgangs sind keine Ergänzungsbilanzen zu erstellen. Hingegen würde die Vereinbarung eines Gewinnvorab in festen Jahresbeträgen als Ratenzahlung zu werten sein und zur Annahme eines Veräußerungsvorganges führen.

Beispiel:

Das Einzelunternehmen des Steuerpflichtigen A weist einen Buchwert von 1,5 Millionen Schilling und einen Teilwert von 2 Millionen Schilling auf. Der Steuerpflichtige B soll hieran zu 50% beteiligt werden. Es wird vereinbart, daß B in die neugegründete Personengesellschaft A/B eine Bareinlage in Höhe des Buchwertes von 1,5 Millionen Schilling leistet. Zum Ausgleich der stillen Reserven des A soll dieser zum an sich vereinbarten Gewinnanteil von 50% ein Gewinnvorab von 10% des Gesamtgewinns erhalten, bis die Summe des Gewinnvorab 250 000 S erreicht hat. Die Kapitalkonten des A und B betragen je 1,5 Millionen Schilling. A versteuert laufend das Gewinnvorab neben seinem übrigen Gewinnanteil. Es sind keine Ergänzungsbilanzen aufzustellen.

Zu lit. c:

Vereinbaren die am Zusammenschluß beteiligten Steuerpflichtigen eine Beteiligung im Verhältnis der eingebrachten Buchwerte und zum Ausgleich für die eingebrachten stillen Reserven ein Liquidationsvorab, so sind die Buchwerte fortzuführen. Es sind keine Ergänzungsbilanzen aufzustellen.

Beispiel:

Angaben wie Beispiel zu lit. b. An Stelle des Gewinnvorab vereinbaren A und B, daß A bei Liquidation ein Äquivalent seiner eingebrachten stillen Reserven erhält.

Zu § 25:

Zur Buchwertfortführung, zur Zurechnung (einschließlich für Belange der Vermögensteuer) und zur Gesamtrechtsnachfolgefiktion im Bereich der Gewinnermittlung und des Gewerbeertrages bei Buchwertfortführung siehe Erläuterungen zu § 18 Abs. 1 und 2. Die Besonderheit der Folgen des § 25 besteht darin, daß der der zeitlichen Zurechnungsvorschrift unterliegende Gewinn sowie das Betriebsvermögen letztlich ohnedies wieder bei den am Zusammenschluß beteiligten Personen versteuert werden. Die zeitliche Zurechnung kann allerdings für Rücklagenbildungen, Verrechnungspositionen gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 sowie für die Erfassung der Einkünfte in einem bestimmten Wirtschaftsjahr Bedeutung haben.

Zu § 26:

Zu Abs. 1:

Zur Frage der Äquivalenzverletzung siehe die Erläuterungen zu § 6 Abs. 2.

Der Gewerbesteuerfehlbetrag geht entsprechend Art. IV StruktVG in vollem Umfang auf die übernehmende Personengesellschaft über. Der Übergang ist daher nicht etwa auf das (bisherige) Beteiligungsausmaß der am Zusammenschluß beteiligten Steuerpflichtigen beschränkt. Eine Aufwertung steht dem Übergang des Gewerbesteuerfehlbetrages nicht entgegen. Ist ein Teilbetrieb Gegenstand des Zusammenschlusses, so geht der darauf entfallende Gewerbesteuerfehlbetrag über.

Zu den umsatzsteuerrechtlichen Folgen siehe die Erläuterungen zum inhaltsgleichen § 6 Abs. 3.

Zu Abs. 2:

Die Erläuterungen zu § 22 Abs. 4 gelten entsprechend.

Artikel V

Zu § 27:

Artikel V normiert neues Steuerrecht. Die Realteilung war bislang nicht Gegenstand gesetzlicher Regelungen. Die ertragsteuerlichen Bestimmungen des Artikels V entsprechen weitgehend der derzeit von Rechtsprechung und Verwaltungspraxis vertretenen Behandlung von Realteilungsvorgängen.

Zu Abs. 1:

Unter den Tatbestand des § 27 Abs. 1 fallen insbesondere folgende Vorgänge:

- Aufteilung einer Personengesellschaft in der Form, daß die Gesellschafter an Stelle ihrer Gesellschafterrechte Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 erhalten, unabhängig davon, ob die Nachfolgeunternehmer Einzelunternehmer oder Personengesellschaften sind.
- Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung in der Form der Übertragung von Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2.
- Änderung der Beteiligungsverhältnisse von Gesellschaftern, die an mehreren Gesellschaften beteiligt sind, in der Form, daß die betreffenden Gesellschafter sodann jeweils nur mehr (dafür in größerem Ausmaß) an einer Gesellschaft beteiligt sind.

Voraussetzungen:

- Voraussetzung für die Annahme einer Realteilung ist, daß Vermögen einer Personengesellschaft auf Gesellschafter verteilt wird, die bereits an diesem Vermögen beteiligt waren.

Beispiel 1:

Variante 1 — A und B sind an der A/B-OHG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. Die OHG wird aufgelöst, wobei A den Teilbetrieb I und B den Teilbetrieb II erhält. Da A und B vor der Auflösung an der A/B-OHG beteiligt waren, liegt eine Realteilung vor.

Variante 2 — A führt als Einzelunternehmer den Betrieb I, B als Einzelunternehmer den Betrieb II. A und B tauschen die Betriebe I und II. Da A vor dem Tausch nicht an II und B vor dem Tausch nicht an I beteiligt waren, liegt kein Vorgang im Sinne des § 27 Abs. 1, sondern ein solcher im Sinne des § 24 EStG 1988 vor. Dieses Ergebnis kann auch durch einen kurzfristigen Zusammenschluß zu einer Personengesellschaft mit nachfolgender Auflösung nicht vermieden werden (mißbräuchliche Umgründung im Sinne des § 41).

Beispiel 2:

Variante 1 — A und B sind 40:60 an der A/B-OHG und 60:40 an der A/B-KG beteiligt. A und B vereinbaren, daß A den Betrieb der OHG und B den Betrieb der KG jeweils als Einzelunternehmer weiterführen. A und B war vor dieser Vereinbarung sowohl Vermögen der OHG als auch Vermögen der KG zuzurechnen. Es liegt daher eine Realteilung vor.

Variante 2 — A und C sind 40:60 an der A/C-OHG beteiligt. Weiters sind A und B 40:60 an der A/B-KG beteiligt. B und C vereinbaren einen Tausch ihrer Anteile. Vor der Vereinbarung waren B nicht an der OHG und C nicht an der KG beteiligt. Es liegt daher kein Vorgang im Sinne des § 27 Abs. 1 vor, sondern ein solcher im Sinne des § 24 EStG 1988 vor. Auch hier kann § 24 EStG 1988 nicht durch mehrfache Umgründungen umgangen werden (siehe oben).

— Weitere Voraussetzung ist, daß das Vermögen bei der Realteilung als solches erhalten bleibt. Wird ein Betrieb (Teilbetrieb) zerschlagen oder werden lediglich einzelne Gegenstände des Betriebsvermögens auf einen Gesellschafter überführt, liegt keine Realteilung vor. Dies gilt auch dann, wenn derartige Gegenstände weiterhin betrieblich eingesetzt werden.

Beispiel 1:

Die Teilbetriebe einer OHG werden unter Wahrung ihrer Teilbetriebseigenschaft auf die Gesellschafter übertragen. Es liegt eine Realteilung vor.

Beispiel 2:

Der Betrieb einer OHG wird aufgelöst und die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens werden auf die Gesellschafter übertragen. Es liegt keine Realteilung vor, und zwar auch dann und insoweit nicht, als die Gesellschafter die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens in ihre eigenen Betriebe überführen. Es ist vielmehr von einer Aufgabe des OHG-Betriebes auszugehen.

Beispiel 3:

Aus dem Betrieb der OHG werden unwesentliche Teile des Betriebsvermögens auf einen Gesellschafter übertragen. Es liegt keine Realteilung vor, und zwar auch dann und insoweit nicht, als der Gesellschafter die übertragenen Teile des Betriebsvermögens in einen eigenen Betrieb überführt. Es ist vielmehr von einer Entnahme aus dem OHG-Betrieb auszugehen.

— Besteht eine Personengesellschaft nach einer Maßnahme im Sinne des § 27 Abs. 1 weiter, so muß sie auch nach dieser Maßnahme über Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 2 verfügen. Es liegt daher keine Realteilung vor, wenn eine Personengesellschaft ihre Teilbetriebe unter Zurückbehaltung von Betriebsgrundstücken auf die Gesellschafter überträgt und bloß eine vermögensverwaltende Tätigkeit zurückbleibt.

Ausgleichszahlungen:

— Entsprechen die in der Teilungsmasse enthaltenen Vermögen wertmäßig nicht den bisherigen Beteiligungen, sind Ausgleichzahlungen zwischen den am Teilungsvorgang beteiligten Steuerpflichtigen erforderlich. Diese dürfen gemäß § 29 Abs. 2 ein Drittel des (Teil-)Wertes des empfangenen Vermögens nicht übersteigen. Andernfalls ist insgesamt ein entgeltlicher Vorgang anzunehmen, der die Anwendung des Art. V zur Gänze ausschließt. Bei Prüfung der Drittelgrenze ist die Ausgleichzahlung in Relation zum Wert jenes Vermögens zu setzen, das der Empfänger der Ausgleichzahlung erhält.

Beispiel:

A und B sind zu je 50% an der A/B-OHG beteiligt, die die Teilbetriebe I und II führt. Der (Teil-)Wert des Teilbetriebes I beläuft sich auf 5 Millionen Schilling, jener des Teilbetriebes II auf 3 Millionen Schilling. A und B vereinbaren eine Realteilung der OHG in der Form, daß A den Teilbetrieb I und B den Teilbetrieb II erhält. Zum Ausgleich der Wertdifferenzen muß A an B 1 Million Schilling zahlen. Diese Ausgleichzahlung ist zum (Teil-)Wert des von B empfangenen Vermögens, also zum (Teil-)Wert des Teilbetriebes II in Relation zu setzen. Da sie nicht mehr als ein Drittel von 3 Millionen Schilling beträgt, liegt eine Realteilung im Sinne des Art. V vor.

— Den Ausgleichzahlungen auf Grund ausdrücklicher Vereinbarungen der Gesellschafter sind Einlagen gleichzuhalten, die zum Zwecke des Herstellens der Teilungsfähigkeit der Vermögen geleistet werden (sogenannter verdeckter Spitzenausgleich). Ein Zusammenhang einer Einlage mit dem Herstellen der Teilungsfähigkeit der Vermögen wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn die Einlage kurze Zeit (zB lediglich sechs Monate) vor dem Teilungsstichtag geleistet wird. Weiters steht den Ausgleichszahlungen eine Verschiebung von den bisherigen Teilbetrieben konkret zuordenbaren Bilanzpositionen (insbesondere Verbindlichkeiten) gleich.
— Ausgleichzahlungen lassen zwar die Buchwertfortführung unberührt (siehe Erläuterungen zu § 29), andererseits führen sie weder zu erfolgswirksamen Betriebseinnahmen noch zu Betriebsausgaben. Sie sind lediglich Gegenpositio-

nen zu den in den veränderten Buchwerten bzw. Ausgleichsposten zum Ausdruck kommenden Verschiebungen von Buchwerten und stillen Reserven.

Zu Abs. 2 und 3:

Siehe die Erläuterungen zu § 23 Abs. 2 und 3.

Zu § 28:

Aus den Verweisen ergibt sich, daß grundsätzlich jeder beliebige Tag Teilungsstichtag sein und die Realteilung rückwirkend erfolgen kann.

Zu § 29:

Zu Abs. 1:

Ein Verschiebung stiller Reserven von einem Steuerpflichtigen auf einen anderen Steuerpflichtigen ist nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen nicht steuerneutral möglich (siehe Erläuterungen zu § 24). Wird anläßlich einer Realteilung daher keine Vorsorge getroffen, die Verschiebung stiller Reserven zu unterbinden, sind die in den Vermögen vorhandenen stillen Reserven in vollem Umfang aufzudecken und zu versteuern. Eine Versteuerung nur jenes Betrages, um den per saldo eine Verschiebung in den stillen Reserven eintritt, ist nicht zulässig, da die verschobenen stillen Reserven ihre Beziehung zum übernommenen Vermögen verlieren, also von einem Vermögen auf ein anderes Vermögen „überspringen". Das Aufdecken der stillen Reserven führt zur Anwendung der Begünstigungen für Veräußerungsgewinne gemäß § 24 und gegebenenfalls § 37 EStG 1988 und ist von der Gewerbesteuer freigestellt. Es handelt sich dabei um einen tauschähnlichen Vorgang, sodaß die Nachfolgeunternehmer keine Begünstigungen gemäß § 10 und § 12 EStG 1988 in Anspruch nehmen können. Zu Ungenauigkeiten bei der Schätzung stiller Reserven und der Möglichkeit einer Berichtigung siehe Erläuterungen zu § 24.

Die Vermeidung einer (endgültigen) Verschiebung der Steuerbelastung der am Teilungsvorgang beteiligten Steuerpflichtigen muß durch Maßnahmen im Bereich der Gewinnermittlung bewirkt werden. Eine zwischen den Nachfolgeunternehmern getroffene Vereinbarung von Zahlungen zum Ausgleich von Mehr- bzw. Minderbelastungen an Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) ist nicht ausreichend (siehe Erläuterungen zu § 24). Die einzig mögliche Maßnahme der Gewinnermittlung im Sinne des § 29 Abs. 1 ist das Einstellen von Ausgleichsposten, durch die die „überspringenden" stillen Reserven ausgewiesen und ausgeglichen werden. Diese Ausgleichsposten beziehen sich nur auf die Verschiebung der stillen Reserven. Sie sind daher auch dann einzustellen, wenn im Hinblick auf die Wertverhältnisse der in den Teilungsvorgang einbezogenen Vermögen Ausgleichszahlungen im Sinne des § 29 Abs. 2 geleistet werden. Der Ausgleichsposten kann dabei auch jenen Nachfolgeunternehmer „belasten", der eine Ausgleichszahlung erhalten hat.

Beispiel:

A und B sind zu je 50% an der A/B-OHG beteiligt, die den Teilbetrieb I und den Teilbetrieb II führt. Der Teilbetrieb I hat einen Buchwert von 4 Millionen Schilling und einen (Teil-)Wert von 5 Millionen Schilling. Der Teilbetrieb II hat einen Buchwert von 2,1 Millionen Schilling und einen (Teil-)Wert von 3 Millionen Schilling. Es wird folgende Teilungsbilanz erstellt:

A/B-OHG

Teilbetrieb I	4 000 000 S	Kapital A	3 050 000 S
Teilbetrieb II	2 100 000 S	Kapital B	3 050 000 S

A übernimmt den Teilbetrieb I, B den Teilbetrieb II. A und B hatten vor der Teilung Anteile im Wert von jeweils 4 Millionen Schilling. Zum Ausgleich der Wertverhältnisse leistet daher A an B eine Ausgleichszahlung von 1 Million Schilling. Überdies tritt eine Verschiebung in den stillen Reserven ein, die auf A und B vor der Teilung zu jeweils 950 000 S entfielen. Nach der Teilung entfallen auf A 1 Million Schilling und auf B 900 000 S. Eine Buchwertfortführung ist zulässig, wenn A und B zur Vermeidung dieser Verschiebung Ausgleichsposten einstellen. Die Eröffnungsbilanzen der Einzelunternehmen haben dann folgenden Inhalt:

Einzelunternehmen A

Teilbetrieb I	4 000 000 S	Kapital A	3 050 000 S
Ausgleichsposten	50 000 S	Ausgleichsverbindlichkeit	1 000 000 S

Einzelunternehmen B

Teilbetrieb II	2 100 000 S	Kapital B	3 050 000 S
Ausgleichsforderung	1 000 000 S	Ausgleichsposten	50 000 S

Für A stellt die Ausgleichszahlung als solche keinen Aufwand, für B keinen Ertrag dar. Sie ist lediglich Gegenposition zu der in den jeweiligen Buchwerten sowie Ausgleichsposten zum Ausdruck kommenden Verschiebungen von Buchwerten und stillen Reserven. Dies zeigt auch das Ergebnis einer angenommenen Veräußerung der

Nachfolgeunternehmen. A würde unter Anrechnung der Ausgleichsverbindlichkeit 4 Millionen Schilling (bar) erlösen, B in Hinblick auf den zusätzlichen Wert seiner Ausgleichsforderung ebenfalls 4 Millionen Schilling erhalten. Bei beiden Nachfolgeunternehmern ergäbe sich wie vor der Realteilung eine Realisierung stiller Reserven von jeweils 950 000 S

Ein aktiver Ausgleichposten ist — ähnlich dem Firmenwert — gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen. Ein passiver Ausgleichsposten ist gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt gewinnerhöhend aufzulösen. Im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Betriebes ist ein aktiver Auslgeichsposten sofort zu Lasten des Veräußerungsgewinnes abzuschreiben, ein negativer Ausgleichsposten sofort zu Gunsten des Veräußerungsgewinnes aufzulösen. In den Fällen der Betriebsübertragung mit Buchwertfortführung (unentgeltliche Übertragung, Umgründung) sind die Ausgleichsposten vom Erwerber zu übernehmen und weiterzuführen.

Zu Abs. 2:

Siehe die Erläuterungen zu § 27 über Ausgleichszahlungen.

Zu § 30:

Siehe die Erläuterungen zu § 18 Abs. 1 und 2 über die Buchwertfortführung, die Rückwirkung und die Gesamtrechtsnachfolgefiktion.

Zu § 31:

Zu Abs. 1:

Zur Frage der Äquivalenzverletzung siehe die Erläuterungen zu § 26 Abs. 2.

Zum Übergang des Gewerbefehlbetragsrechtes auf Nachfolgeunternehmer siehe die Erläuterungen zu § 26.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Folgen einer Realteilung siehe die Erläuterungen zu § 6.

Zu Abs. 2:

Die Erläuterungen zu § 22 Abs. 3 gelten entsprechend.

Artikel VI

Zu § 32:

Im EG-Recht ist ua. auch die Spaltung einer Körperschaft geregelt. Eine österreichische Regelung ist sowohl aus nationaler Sicht als auch im Interesse der Internationalisierung wünschenswert. Mangels eines österreichischen Spaltungsgesetzes muß der Spaltungsbegriff für abgabenrechtliche Zwecke definiert werden. In Abs. 1 und 2 werden Spaltungen beschrieben, die auch in einem künftigen österreichischen Spaltungsrecht Deckung finden können.

Zu Abs. 1 und 2:

Abs. 1 definiert die Spaltung grundsätzlich als eine Kombination von Maßnahmen auf der Ebene der zu spaltenden Körperschaft und Maßnahmen auf der Ebene der Gesellschafter der zu spaltenden Körperschaft. Eine Spaltung im Sinne des Art. VI liegt demzufolge nur dann vor, wenn alle genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Dem EG-Vorbild entsprechend soll eine Spaltung mit oder ohne Liquidation der spaltenden Körperschaft erfolgen können.

Sollten die Einbringungsvorgänge die Voraussetzungen des Art. III nicht erfüllen, können auch die Tauschvorgänge nicht steuerneutral sein. Sollten umgekehrt die Tauschvorgänge nicht dem § 36 entsprechen, ist die Anwendung des Art. III auf die Einbringungsvorgänge bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen nicht ausgeschlossen.

Die legistische Gestaltung des Art. VI sieht den Spaltungsablauf in zwei Phasen vor. Die erste Phase betrifft die Aktivitäten der spaltenden Körperschaft. Hier können Anteilsinhaber Vermögensteile der Körperschaft im Rahmen der Abwicklung oder außerhalb derselben stets nur quotenmäßig erhalten. Die zweite Phase betrifft die Anteilsinhaber. Hier können Tauschvorgänge mit oder ohne Ausgleichszahlungen wertgleich durchgeführt werden.

Spaltungsvarianten:

— Die sogenannte Liquidationsspaltung (in Deutschland Aufspaltung) liegt vor, wenn die spaltende Körperschaft im Zuge der Spaltung untergeht. Steuerlich bieten sich zwei Wege an:
  a) Die Liquidationsspaltung mit Einbringung (Abs. 1).
  b) Die Liquidationsspaltung ohne Einbringung (Abs. 2).

  Zu a) In der ersten Phase bringt die spaltende Körperschaft Vermögen in eine oder mehrere zum Zwecke der Übernahme gegründete oder bestehende übernehmende Körperschaften nach Art. III ein und wird in der Folge liquidiert. Die Besonderheit liegt darin, daß die Anteilsinhaber dabei nach Maßgabe ihrer Beteiligung Anteile an den übernehmenden Körperschaften im Wege der Sachauskehrung erhalten sollen.

Anwendungsvoraussetzung ist einerseits, daß der Körperschaft nach Durchführung der Einbringung nur mehr Kapitalanteile (jeglichen Ausmaßes und unabhängig davon, ob sie einbringungsgeboren sind oder nicht) und liquide Mittel zur Erfüllung aller Verpflichtungen verbleiben, andererseits, daß die den Anteilsinhabern bei der quotenmäßigen Verteilung des Liquidationsüberschusses neben den Anteilen zukommenden liquiden Mittel die in Abs. 1 genannten Zehnprozentgrenze nicht übersteigen.

Ob das Vermögen in neuerrichtete oder bestehende Körperschaften eingebracht wird, ob die Anteilsinhaber an den übernehmenden Körperschaften vor der Einbringung beteiligt sind oder nicht und ob an den übernehmenden Körperschaften auch Personen beteiligt sind, die an der spaltenden Körperschaft nicht beteiligt sind, ist unbeachtlich.

Zu b) Die spaltende Körperschaft kann in der ersten Phase ohne vorangehende Einbringungen liquidiert werden, wenn sie die in Abs. 1 genannte Voraussetzung hinsichtlich des Vermögensbesitzes im Liquidationseröffnungszeitpunkt des § 19 KStG 1988 erfüllt und auch die Verteilung des Liquidationsüberschusses im Sinne des Abs. 1 erfolgt.

Beispiel:

Die auf den 31. Dezember bilanzierende spaltende Gesellschaft besitzt verschiedene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere, liquide Mittel und einige vermietete Liegenschaften. Es ist mangels Vorliegen eines Betriebes weder eine Liquidationsspaltung mit Einbringung noch infolge des umfangreichen Vermögens eine solche ohne Einbringung möglich. Es muß daher vorbereitend zunächst das „schädliche" Vermögen veräußert werden. Wird zB die Auflösung spaltungsplangemäß am 1. Juni 1992 beschlossen und angemeldet, muß das in Abs. 1 genannte „zulässige" Vermögen in der Liquidationseröffnungsbilanz ausgewiesen werden können. Da diese nach § 19 KStG der in der letzten dem Auflösungsbeschluß vorangehenden Regelbilanz entspricht, muß das „schädliche" Vermögen bis 31. Dezember 1991 veräußert worden sein.

An die Liquidationsphase im Sinne der lit. a und b können in der zweiten Phase Tauschvorgänge zwischen den Anteilsinhabern der liquidierten spaltenden Körperschaft nach Maßgabe des § 36 anschließen.

— Die sogenannte Abspaltung liegt vor, wenn die spaltende Körperschaft Vermögen nach Art. III in eine Körperschaft oder mehrere Körperschaften einbringt, ohne in der Folge liquidiert zu werden. In einem künftigen Spaltungsrecht sollen in diesem Fall die neuen Anteile an den übernehmenden Körperschaften nicht der spaltenden Körperschaft, sondern ihren Anteilsinhabern zukommen können. Steuerlich bieten sich derzeit zwei Wege an:

a) Die Abspaltung im Wege der „Anteilsdurchschleusung".
b) Die Abspaltung im Wege der „Schwestergesellschaft".

Zu a) In der Phase bringt die spaltende Körperschaft Vermögen in eine oder mehrere zum Zwecke der Übernahme gegründete oder bestehende übernehmende Körperschaft(en) nach Art. III ein, die Gegenleistung kommt im Sinne des § 20 Abs. 3 der spaltenden Körperschaft zu und wird spaltungsplanmäßig auf die Anteilsinhaber nach Maßgabe ihrer Beteiligung übertragen (durchgeschleust).

Zu b) In der erste Phase bringt die spaltende Körperschaft Vermögen in eine oder mehrere vorbereitend gegründete oder schon bestehende übernehmende Körperschaft(en) ein, an denen die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft gleichteilig beteiligt sind (Schwestergesellschaft), sodaß die Einbringung nach § 19 Abs. 2 Z 5 ohne Kapitalerhöhung erfolgen kann.

An die Einbringungsphase im Sinne der lit. a und b können in der zweiten Phase Tauschvorgänge zwischen den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft nach Maßgabe des § 36 anschließen.

Zu Abs. 3:

Der auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften eingeschränkte Spaltungsbegriff engt die in Art. III verankerten Einbringungsmöglichkeiten ein. Dies ist begründet, da gegenwärtig nur die Spaltung österreichischer Körperschaften regelungsbedürftig erscheint. Eine Erweiterung bleibt der Schaffung eines österreichischen Spaltungsrechtes und dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft vorbehalten.

Zu § 33:

Abs. 1 sieht vor, daß der nach § 32 die Grundlage einer Spaltung bildende Spaltungsplan bei Vorliegen einschlägiger (künftiger) handelsrechtlicher Vorschriften nach diesen zu beschließen, sonst als Vertrag zwischen den Anteilsinhabern der spaltenden Körperschaft abzuschließen ist. Der Vertrag setzt somit Einstimmigkeit voraus.

Da die Spaltung als rechtliche Einheit zu verstehen ist, hat der Spaltungsplan nach Abs. 2 eine Verankerung der Durchführung der im Spaltungsplan beschriebenen Tauschvorgänge innerhalb eines Monats nach dem Zeitpunkt vorzusehen, zu dem die Tauschvorgänge auf Grund des Vorliegens aller Voraussetzungen (auf Grund der Einbringungen) zulässig sind.

Abs. 3 sieht die Vorlage des Spaltungsplanes innerhalb eines Monats nach seinem Abschluß bei dem für die spaltende Körperschaft zuständigen Finanzamt vor. Die rechtzeitige Vorlage ist zwar keine Anwendungsvoraussetzung für Art. VI, die mit einer verspäteten Anmeldung verbundenen Risken, vor allem jene des Zweifels der Abgabenbehörden am Abschluß eines der Durchführung der Spaltung vorangehenden Planes, treffen allerdings die an der Spaltung Beteiligten.

Zu § 34:

Mit dieser Bestimmung werden die in den in § 32 genannten Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven

- im Falle der Liquidationsspaltung von der Liquidationsbesteuerung nach § 19 KStG 1988 und
- im Falle der Abspaltung mit „Durchschleusung" von der Erfassung als verdeckte Ausschüttung

ausgenommen. Für den Abspaltungsfall sieht der zweite Satz die Steuerneutralität des in Höhe der gewährten Anteile eintretenden Buchverlustes vor.

Die Abspaltung mit „Schwestergesellschaften" ist nicht regelungsbedürftig, da diesfalls bei der spaltenden Körperschaft schon nach § 20 Abs. 4 Z 3 ein steuerneutraler Buchverlust entsteht.

Zu § 35:

§ 35 überträgt die in § 34 postulierten Ausnahmen von der Besteuerung auf die Gesellschafterebene. Es unterbleibt somit die hinsichtlich der erhaltenen Anteile und liquiden Mittel die Liquidationsbesteuerung auf Gesellschafterebene bzw. die Erfassung der anläßlich der Abspaltung mit „Durchschleusung" erhaltenen Anteile als verdeckte Ausschüttung.

Abs. 2 sieht die Buchwertfortführung für die liquidationsbedingt erworbenen Anteile vor. Da die Anteilsinhaber hinsichtlich erhaltener liquider Mittel von der Liquidationsbesteuerung ausgenommen sind, wird die Steuerhängigkeit durch eine entsprechende Kürzung der fortzuführenden Werte erreicht. Bei der Abspaltung mit „Durchschleusung" wird für die Bewertung der erhaltenen Anteile die in § 20 Abs. 4 Z 3 beschriebene Methode der Wertverschiebung angeordnet.

Die Abs. 3 und 4 entsprechen inhaltlich den Regelungen in § 5 und § 20.

Beispiel:

An der spaltenden R-GesmbH sind A zu 25% (Anschaffungskosten 100 000 S) und B zu 75% (Anschaffungskosten 400 000 S) beteiligt. Plangemäß bringt die GesmbH einen 80% des Gesamtwertes repräsentierenden Betrieb im Wege der Sachgründung zum Buchwert von 4 Millionen Schilling in die S-GesmbH ein. Der einbringungsgeborene hundertprozentige Anteil wird durch die einbringende R-GesmbH durchgeschleust und A zu einem Viertel und B zu drei Viertel gewährt.

Bei der R-GesmbH ist der einbringungsgeborene Anteil mit 4 Millionen Schilling anzusetzen, durch das Ausscheiden dieses Anteiles ergibt sich in der Folge ein steuerneutraler Buchverlust in Höhe von 4 Millionen Schilling.

Bei A sinken die Anschaffungskosten des R-Anteiles auf 20 000 Schilling und ist der empfangene fünfundzwanzigprozentige S-Anteil mit 80 000 Schilling anzusetzen.

Bei B sinken die Anschaffungskosten des R-Anteiles auf 80 000 Schilling und ist der empfangene fünfundsiebzigprozentige S-Anteil mit 320 000 Schilling anzusetzen.

A und B können in der Folge nach Maßgabe des § 36 die Anteile tauschen, etwa dahingehend, daß A Alleingesellschafter der R-GesmbH und B Alleingesellschafter der S-GesmbH wird.

Zu § 36:

Zu Abs. 1:

Sinn der Spaltung ist neben der „Entschmelzung" einer Körperschaft auch eine „Entflechtung" auf Gesellschafterebene. Abs. 1 nimmt den spaltungsbedingten Anteilstausch von den Wirkungen des einkommensteuerrechtlichen Tauschgrundsatzes aus. Ein Anteilstausch auf der Ebene der Anteilsinhaber ist allerdings — wie § 32 Abs. 1 erkennen läßt — nicht begriffsnotwendig mit einer Spaltung verbunden.

Die steuerneutralen Tauschvorgänge beziehen sich persönlich auf die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft. Ausgeschlossen sind daher Anteilsinhaber von übernehmenden Körperschaften, die nicht gleichzeitig auch Anteile an der spaltenden Körperschaft besitzen. Sachlich beziehen sie sich im Falle der Liquidationsspaltung auf die im Rahmen der Abwicklung durch Sachauskehrung quotenmäßig übernommenen Anteile an den übernehmenden Körperschaften. Bei der Abspaltung können sie sich im Falle der „Durchschleusung" auf die Anteile an der spaltenden Körperschaft und die quotenmäßig durchgeschleusten Anteile an den übernehmenden Körperschaften, im Falle der „Schwestergesellschaft" auf die Anteile an der spaltenden Körperschaft und an den übernehmenden Schwestergesellschaften beziehen.

Für die (im Spaltungsplan festzulegenden) Tauschvorgänge gibt es keine sachlichen Eingrenzungen, es ist daher auch der bloße Tausch von Anteilen an übernehmenden Körperschaften zulässig, es ist denkbar, daß dabei ein Anteilsinhaber alle Anteile an einer Körperschaft erwirbt, daß Teile von Anteilen hingegeben bzw. erworben werden, daß die Anteilsinhaber neue Gruppen bilden und daß einzelne Anteilsinhaber nicht tauschen.

Zu Abs. 2:

Die Bewertungsvorschriften entsprechen inhaltlich jenen des verschmelzungs- oder einbringungsbedingten Anteilstausches.

Zu Abs. 3:

Zentrale Voraussetzung für die Ausnahme vom Tauschgrundsatz des Einkommensteuergesetzes ist die Gleichwertigkeit der getauschten Anteile. Die entsprechenden Grundlagen müssen bereits im Spaltungsplan beschrieben werden. Sollten die Umstände des Einzelfalles einen wertgleichen Anteilstausch nicht zulassen, sieht Abs. 3 vor, daß Ausgleichszahlungen durch Anteilsinhaber die Tauschneutralität nicht berühren, wenn sie jeweils ein Drittel des gemeinen Wertes der empfangenen Gegenleistung nicht übersteigen. Die Notwendigkeit von Ausgleichszahlungen kann sich bei allen Spaltungsformen ergeben.

Ein Überschreiten der Drittelgrenze stellt im Hinblick auf die Zitierung in § 32 Abs. 1 eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. VI dar. Die Drittelbegrenzung sollte allerdings keine nennenswerten Probleme auslösen, da ein Wertausgleich zu einem gewissen Teil bereits im Rahmen der Einbringungen nach Art. III durch das Zuordnen von neutralen Vermögensteilen (liquide Mittel, gewillkürtes Betriebsvermögen, neutrale Verbindlichkeiten) erfolgen kann.

Ausgleichszahlungen sollen nach Abs. 3 nicht unter die Ausnahme vom Tauschgrundsatz fallen. Beim Empfänger ist die Behandlung als Veräußerungsentgelt im Rahmen des Betriebsvermögens und der §§ 30 und 31 EStG steuerwirksam, ohne daß sich seine Anschaffungskosten der Anteile ändern. Bei den Leistenden ist die Behandlung als Anschaffung und damit als ein den Anschaffungskosten oder dem Buchwert der Anteile zuzurechnender Betrag in jedem Fall und damit unabhängig davon maßgebend, ob beim Empfänger Steuerpflicht entsteht.

Beispiele:

An der S-GesmbH sind der Geschäftsführer A privat mit 25% (Anschaffungskosten 150 000 S) und B privat mit 75% (Anschaffungskosten 600 000 S) beteiligt. A und B wollen durch die Spaltung je einen der beiden von der S-GesmbH geführten Betriebe in dem A und dem B jeweils allein gehörenden Gesellschaften weiterführen.

Variante 1 (Liquidationsspaltung):

- Auf Grund des Spaltungsplanes bringt die S-GesmbH im Wege von Sachgründungen je einen Betrieb in die A-GesmbH und in die B-GesmbH ein. Auf Grund der Buchwerteinbringung ergeben sich als Anschaffungskosten für die A-Beteiligung 1 Million Schilling (Unternehmenswert laut Gutachten 2,2 Millionen Schilling) und für die B-Beteiligung 3,5 Millionen Schilling (Unternehmenswert laut Gutachten 5,8 Millionen Schilling).
- Die S-GesmbH wird in der Folge liquidiert. Nach Erfüllung aller Verpflichtungen wird das Restvermögen, bestehend aus den beiden Beteiligungen und liquiden Mitteln in Höhe von 100 000 S (diese überschreiten damit nicht 10% des gemeinen Wertes des Gesamtvermögens), auf die Gesellschafter übertragen. A erhält somit je ein Viertel der A-Beteiligung und B-Beteiligung und 25 000 S, B erhält je drei Viertel der A-Beteiligung und B-Beteiligung und 75 000 S.
- Da spaltungsplangemäß A Alleingesellschafter der A-GesmbH und B Alleingesellschafter der B-GesmbH werden wollen, tauschen sie in der Weise, daß A die fünfundzwanzigprozentige B-Beteiligung im Wert von 1 450 000 S an B und B die fünfundsiebzigprozentige A-Beteiligung im Wert von 1 650 000 S an A überträgt. Es entsteht ein Ausgleichsanspruch des B gegen den A in Höhe von 200 000 S. Der Ausgleichsanspruch überschreitet ein Drittel des gemeinen Wertes des von A erworbenen Anteils (= 483 333 S) nicht.
- Es unterbleibt somit die Liquidationsbesteuerung bei der S-GesmbH und die Besteuerung bei A und B nach § 31 Abs. 3 EStG 1988. A hat die erworbenen Anteile an der A- und B-GesmbH zunächst mit je 62 500 S (150 000 S — 25 000 S : 2), B seine erworbenen Anteile an der A- und der B-GesmbH mit je 262 500 S (600 000 S — 75 000 S : 2) anzusetzen.
- A hat den von B im Tauschweg erworbenen A-Anteil mit 62 500 S, B den von A erworbenen B-Anteil mit 262 500 S anzusetzen. Die Ausgleichszahlung ist bei A kein abzugsfähiger Aufwand, sondern erhöht die Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-GesmbH auf 325 000 S. Bei B liegt eine unter § 31 EStG fallende mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuernde Einnahme vor, sie verändert nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung an der B-GesmbH von 525 000 S.

Variante 2 (Abspaltung mit Durchschleusung):

- Die S-GesmbH bringt spaltungsplangemäß zB den Betrieb mit dem Buchwert von 3,5 Millionen Schilling in eine B-GesmbH ein. Der einbringungsgeborene hundertprozentige Anteil wird durch die einbringende S-GesmbH durchgeschleust und dem A zu 25% und dem B zu 75% gewährt. In der Folge tauschen A und B die Anteile an der S-GesmbH und der B-GesmbH in der in Variante 1 beschriebenen Weise aus.

Variante 3 (Abspaltung mit Schwestergesellschaft):

- A und B gründen spaltungsplangemäß bar eine T-GesmbH, an der A mit 25% und B mit 75% beteiligt sind. In der Folge bringt die S-GesmbH zB den Betrieb mit dem Buchwert von 3,5 Millionen Schilling in die Schwestergesellschaft T ohne Kapitalerhöhung ein. In der Folge tauschen A und B ihre Anteile in der in Variante 1 beschriebenen Weise aus.

Abs. 4 enthält mit der Anzeigepflicht eine Ordnungsvorschrift.

Abs. 5 sieht für die Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern und den Gebühren nach § 33 TP 21 GebG eine Zweijahresfrist vor, die auf die persönliche gesellschaftsrechtliche Beteiligung des Anteilsinhabers als Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft abgestellt ist. Die Frist ist daher nicht erfüllt, wenn der Anteilsinhaber selbst am Tag des Abschlusses des Spaltungsplanes nicht länger als zwei Jahre ununterbrochen Anteilsinhaber war, weil die spaltende Körperschaft im Tauschzeitpunkt noch nicht zwei Jahre existiert hat oder ein Anteilserwerb im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge vorlag (ein Wechsel in der Höhe der Beteiligung ist unbeachtlich).

2. HAUPTSTÜCK

Ergänzende Vorschriften

Zu § 37:

Mit § 37 wird der Möglichkeit Rechnung getragen, daß Umgründungen auf gerichtlicher Entscheidung basieren.

Zu § 38:

§ 38 sichert die lohnsteuerliche Rechtsnachfolge dem Grunde nach analog zu § 8 Abs. 6 StruktVG, aber allgemein für Umgründungen innerhalb und außerhalb des Umgründungssteuergesetzes.

Zu § 39:

§ 39 entspricht inhaltlich § 13 Abs. 5 StruktVG. Ein Verweis auf die Art. I und II kann im Hinblick auf die Gesamtrechtsnachfolgetatbestände unterbleiben.

Zu § 40:

Mit dieser Vorschrift soll ergänzend zu § 120 BAO dem Informationsbedürfnis jener von Umgründungen betroffenen Finanzämter Rechnung getragen werden, die nicht schon im Wege der im 1. Hauptstück vorgesehenen Meldung von Umgründungen Kenntnis erlangen. Damit sind Umgründungen auch den zuständigen Finanzämtern für Gebühren- und Verkehrsteuern ohne Rücksicht darauf anzuzeigen, ob ein Befreiungstatbestand zum Zuge kommt. Die Verletzung der Anzeigepflicht hat keine umgründungssteuerrechtlichen, sondern finanzstrafrechtliche Folgen.

Zu § 41:

Die Breite der Umgründungsregelungen des 1. Hauptstückes ermöglicht eine den jeweiligen unternehmerischen Zielen angepaßte steuerschonende Lösung, gleichgültig, ob sich dieses Ziel mit einer Umgründung oder nur in mehreren Umgründungszügen innerhalb kurzer Zeit oder sogar auf einen Stichtag bezogen erreichen läßt. Im Vordergrund muß dabei aber immer eine wirtschaftlich begründete Strukturänderung stehen. Da die Erfahrungen mit der Anwendungspraxis des StruktVG gezeigt haben, daß Umgründungen auch zum Zwecke der Steuerumgehung verwendet worden sind, soll ein Hinweis im Umgründungssteuergesetz sicherstellen, daß § 22 BAO in diesem Bereich Anwendung finden kann. Wirtschaftlich begründete Umgründungen schließen eine vollständige oder teilweise Versagung des Umgründungssteuergesetzes zwingend aus, steuerumgehungsbegründete sollen zwingend zur Versagung Anlaß geben. Als Umgehungsfälle können insbesondere auftreten:

— Dienen Umgründungen bei formaler Erfüllung aller Voraussetzungen lediglich als Mittel, um beabsichtigte Realisierungsvorgänge in steuerneutrale Vorgänge einzukleiden, sind die Bestimmungen des 1. Hauptstückes je nach der Lage des Einzelfalles ganz oder zum Teil zu versagen.

  Als Beispiel ist auf den in den Erläuterungen zu § 27 zitierten kurzfristigen Zusammenschluß zweier Einzelunternehmer zu verweisen, um jeweils in den Besitz des anderen Einzelunternehmens zu gelangen. Hingegen wird eine Betriebseinbringung grundsätzlich auch dann nicht unter den Mißbrauchstatbestand fallen, wenn die einbringungsgeborenen Anteile kurze Zeit später veräußert werden, es sei denn, die Einbringung dient etwa lediglich dem Ziel, die fehlende Siebenjahresfrist für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes des § 37 EStG im Wege der stets tarifbegünstigten Anteilsveräußerung nach § 31 EStG zu umgehen.

  Der gesetzliche Hinweis auf die Geltung des Mißbrauchstatbestand wird aller Voraussicht nach geringe Bedeutung besitzen, da verschiedene gestaltungsanfällige Tatbestände schon in den Einzelregelungen des 1. Hauptstückes kanalisiert sind (zB die Regelungen über den Übergang des Verlustvortragsrechtes oder über die Gebührenbefreiungen).

— Mehrfache Umgründungen, die im Ergebnis zum Ausgangspunkt zurückzuführen. Erfolgt nach einer Einbringung eine Rückumwandlung der Körperschaft oder nach einer Verschmelzung die Spaltung, ohne daß sich die wirtschaftlichen Strukturen letztlich sinnvoll geändert haben, wird regelmäßig von Mißbrauch auszugehen sein, insbesondere wenn die Umgründungen lediglich einer Verwertung der jeweils übergehenden Verlustvorträge dienen. Ein Mißbrauch wird nur dann nicht vorliegen, wenn erwiesen wird, daß das Zurückkehren in die unternehmerische Ausgangsstellung wirtschaftlich begründet ist, beispielsweise, wenn eine Umgründung dem Aufbau einer unternehmerischen Kooperation dient, diese Kooperation aber nicht den gewünschten Erfolg bringt und daher durch eine weitere Umgründung „rückabgewickelt" wird.

3. HAUPTSTÜCK

Einkommensteuergesetz

Zu Z 1:

Die Neufassung des § 6 Z 14 soll der Verknüpfung des einlagen- und einbringungsbedingten

Tausches mit der grundsätzlichen Tauschneutralität der Umgründungsvorgänge dienen.

Soweit Wirtschaftsgüter getauscht werden, ist der Tauschgrundsatz nach lit. a zwingend anzuwenden. Eine erlaßmäßige Ausnahme bestimmter Tauschvorgänge von der Realisierung, etwa der Tausch art-, wert- und funktionsgleicher Anteile, ist nicht mehr gedeckt. Das Hinausschieben der Besteuerung kann bei Vorliegen den Voraussetzungen des § 12 EStG durch die Übertragung stiller Rücklagen erreicht werden.

Soweit einzelne Wirtschaftsgüter offen oder verdeckt in eine Körperschaft eingelegt werden, ist der Tauschgrundsatz nach lit. b zwingend anzuwenden.

Die zwingende Anwendung des Tauschgrundsatzes bezieht sich auch auf die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 des Umgründungssteuergesetzes, sofern die Voraussetzungen des Art. III nicht gegeben sind oder der Einbringende von der in Art. III vorgesehenen Aufwertungsoption Gebrauch macht. In diesen Fällen liegt eine (Teil)Betriebsveräußerung oder Mitunternehmer- oder Kapitalanteilsveräußerung vor, auf die gegebenenfalls die Begünstigungsvorschriften des EStG anzuwenden sind. Auch in diesen Fällen ist daher eine Buchwertfortführung nicht mehr gedeckt. In diesen Fällen erscheint es allerdings systematisch und aus Gründen der Verwaltungsökonomie gerechtfertigt, die steuerliche Wirksamkeit auf die im Umgründungssteuergesetz geltenden Regeln zu beziehen. Damit können die unter Z 14 fallenden (Teil)Betriebs- und Beteiligungseinbringungen bei rechtzeitiger Anmeldung oder Meldung rückwirkend erfolgen.

Der bisherige zweite Satz der Z 14 über die verschmelzungsbedingte Tauschneutralität kann im Hinblick auf die Verankerung in § 5 des Umgründungssteuergesetzes entfallen.

Zu Z 2:

Siehe Erläuterungen zu Art. IV und V. Es kommt in Hinkunft nur mehr in den in den Art. IV und V verankerten Buchwertfortführungsfällen nicht zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes. In allen anderen Fällen (also jedenfalls auch bei Umgründungen außerhalb des Umgründungssteuergesetzes) kommt § 24 EStG 1988 hingegen zur Anwendung.

Zu Z 3:

§ 31 Abs. 2 soll um einen bisher nur im Bereich des Betriebsvermögens verankerten Entstrickungstatbestand erweitert werden. Abs. 2 Z 2 sieht die steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven für bestimmte Beteiligungen vor, gleichgültig ob sie im Zusammenhang mit Umgründungen oder außerhalb derselben entstanden sind, wenn die Beteiligung durch Maßnahmen des Steuerpflichtigen aus der steuerlichen Erfaßbarkeit ausscheiden. Dies betrifft den Wegzug des Steuerpflichtigen in das Ausland, die Übertragung auf Personen, bei denen das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Beteiligung nicht gegeben ist oder die Übertragung in das ausländische Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Diese Verankerung erscheint systematisch begründet, war doch die Regelung des § 31 bis zum EStG 1972 ein zu den gewerblichen Einkünften zählender Tatbestand.

4. HAUPTSTÜCK

Körperschaftsteuergesetz

Zu Z 1:

Der Mantelkauftatbestand des § 8 Abs. 4 Z 3 soll durch eine ergänzende Aussage punktuell entschärft werden. Der Wegfall des Verlustvortragsrechtes im Jahr des Mantelkaufes führt in jenen Fällen zu Härten, in denen die wirtschaftliche Strukturänderung zu einer Gewinnverwirklichung führt. Es soll daher jener Teil der Verlustvorträge steuerwirksam bleiben, der dem Abdecken der in diesem Jahr durch die wirtschaftliche Strukturänderung steuerpflichtig aufgedeckten stillen Reserven dient.

Beispiel:

A erwirbt im Jahr 1992 alle Anteile einer operativ tätigen GesmbH, wird Geschäftsführer und veranlaßt die Veräußerung des verlusterzeugenden Betriebes nach Kündigung des Personals. Die Verlustvorträge in Höhe von 1 Million Schilling sind ab 1992 grundsätzlich nicht mehr abzugsfähig. Der steuerpflichtige Gewinn beträgt 520 000 S, darin ist der Veräußerungsgewinn mit 500 000 S enthalten. Dieser wäre nach § 8 Abs. 4 Z 3 vor der Novellierung körperschaftsteuerpflichtig. Auf Grund der Novellierung entsteht insoweit keine Steuerpflicht, als in Höhe des Veräußerungsgewinnes der Sonderausgabenabzug zusteht. Der Restgewinn von 20 000 S unterliegt der Besteuerung.

Zu Z 2:

Die Neufassung des § 20 dient der Verknüpfung mit dem Umgründungssteuergesetz. Neben den bisher schon geregelten Tatbeständen der Verschmelzung und Umwandlung als Fälle der Liquidationsbesteuerung werden auch die Fälle der Einbringung und Spaltung mit § 6 Z 14 EStG in Verbindung gebracht. In Abs. 2 wird die Liquidationsbesteuerung bei den nicht unter Art. I und II fallenden Verschmelzungen und Umwandlungen abweichend vom bisherigen Recht aus systematischen Gründen und aus Gründen der Verwaltungsökonomie auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgebenden Stichtag bezogen.

Abs. 3 legt analog zum Umgründungssteuerrecht die Buchwertverknüpfung und die Zurechnung im Anschluß an den Stichtag des Rechtsvorgänger fest.

Die in § 20 Abs. 3 und 4 KStG 1988 verankerte Ausnahme von der Liquidationsbesteuerung kann im Hinblick auf die Verankerung der Steuerneutralität im Umgründungssteuergesetz entfallen.

Da die Körperschaftsteuerpflicht ebenso wie im Bereich des § 6 Z 14 EStG auf Fälle beschränkt ist, in denen die Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes nicht erfüllt sind oder in denen das Umgründungssteuergesetz das Aufdecken der stillen Reserven zuläßt, ist eine Buchwertfortführung außerhalb des Umgründungssteuergesetzes nicht mehr möglich. Im Rahmen der steuerpflichtigen Tatbestände sind daher nicht nur die Fälle der Confusio sondern auch sonstige Buchgewinne und -verluste auf betrieblicher Grundlage steuerwirksam, Buchgewinne und -verluste auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage hingegen steuerneutral.

5. HAUPTSTÜCK

Bewertungsgesetz

Die Novellierung des § 65 Abs. 5 Z 4 dient der Erweiterung der dort genannten Grundsätze auf Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz.

6. HAUPTSTÜCK

Finanzstrafgesetz

Mehr Flexibilität gegenüber dem bisherigen Ausnahmerecht, Abbau bisher geltender Einschränkungen als Beitrag zur Verwaltungsvereinfachung und eine breite Palette von Umgründungsmöglichkeiten zur Optimierung der unternehmerischen Struktur lassen eine stark zunehmende Zahl von Umgründungen nach Inkrafttreten des UmgrStG erwarten. Ein Formwechsel der Unternehmensorganisation unter Beibehaltung der wirtschaftlichen Betriebsstrukturen und bloßem Hinausschieben der Ertragsbesteuerung etwa stiller Reserven mag zwar durch Befreiungen im Bereich der Kapitalverkehrsteuern und der Gebühren erleichtert werden, rechtfertigt aber keine Begünstigung bei den Folgen strafbaren Verhaltens. Die beabsichtigte Bestimmung im FinStrG soll unerwünschte Begleiterscheinungen einer Umgründung verhindern oder gar einer vom Mißbrauchstatbestand des § 41 des Entwurfes nicht umfaßten Umgehungsabsicht entgegentreten. Das Gleichheitsgebot erfordert, alle Fälle der Gesamtrechtsnachfolge auch außerhalb der Umgründungen zu erfassen. Der Umfang der Rechtsnachfolge insbesondere der Spaltung und der Realteilung (Aufteilung, Quote oder Gesamtschuld) könnte sich nach bürgerlichem Recht richten.