

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF VI/I
z.H. Herrn Mag. Christoph Schlager
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 2015

Sachbearbeiter Mag.Goldhahn/CS

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 18. September 2015

Stellungnahme zum Entwurf des Umgründungssteuerrichtlinien Wartungserlasses 2015

Sehr geehrter Herr Mag. Schlager,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Umgründungssteuerichtlinien Wartungserlasses 2015.

Stellungnahme

Zu Rz 8, 469, 1337, 1654a

Da im Artikel III (sowie IV bis VI) schon vor Jahren das Erfordernis des Einlangens der Meldung innerhalb von 9 Monaten aufgegeben wurde - vielmehr genügt für die Rechtzeitigkeit das Absenden -, sollte auch Rz 8 (und auch Rz 1900 betreffend § 43 Abs. 1) entsprechend angepasst werden. Der geänderte Satz könnte daher bspw. lauten:

„Unabhängig von der Eintragung ... muss ... eine Anzeige beim zuständigen Finanzamt **erfolgen**,
§ 108 BAO kommt zur Anwendung (§ 43 Abs. 1 UmgrStG). ...“

Zu Rz 8, 469, 1337, 1654a

Jeweils der letzte Satz wäre wie folgt zu ändern: „Die Verletzung dieser Frist stellt keine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung, sondern *bei Erfüllung des Tatbestandes des § 51 Abs 1 lit a FinStrG eine Finanzordnungswidrigkeit dar.*

Zu Rz 79

Die Streichung in Rz 79 sollte entfallen, stellt sie doch eine Verwaltungsvereinfachung zur Vermeidung von Rumpfwirtschaftstagen und entsprechenden Steuererklärungen dar, wenn

Umgründungsstichtag bspw. der 1.1. und nicht der 31.12. ist. Es ist für uns kein Grund ersichtlich, von dieser langjährigen erfolgreichen Verwaltungspraxis abzugehen.

Zu Rz 160 d

Da der folgende Satz etwas Verständnisprobleme mit sich bringt, würden wir um folgende Präzisierung ersuchen, wobei wir aus dem vorhergehenden Satz annehmen, dass die seinerzeitige übertragende Körperschaft angesprochen werden soll:

*„Eine konzernzugehörige Körperschaft liegt auch dann vor, wenn die **in das Ausland übertragende Körperschaft im Rückwirkungszeitraum gegründet wurde.**“*

Beispiel 1

Frage: Kann eine KG wie im Beispiel die Nichtfestsetzung der Steuerschuld beantragen?

Beispiel 2

Bei den „90“ handelt es sich nicht um die Steuerschuld, sondern um die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuerschuld, der Fachsenat erbittet um Korrektur des Betrages.

Zu Rz 210

Beispiel 2 sollte um den Fall ergänzt werden, dass bei einem Verschmelzungsstichtag 31.12.01 die übergehenden Verlustvorträge der übertragenden Gesellschaft, die bis zu diesem Stichtag entstanden und noch nicht verrechnet worden sind, bereits im Rahmen der Veranlagung 02 der übernehmenden Gesellschaft (und damit bei der Einkommensermittlung zum Stichtag 31.3.02) als Sonderausgabe abzugsfähig sind.

Zu Rz 215a

Die KWT begrüßt die Rechtsansicht, dass eine im Zuge einer Verschmelzung untergegangene Beteiligung für Zwecke des Objektbezuges durch das Vermögen der verschmelzungsbedingt untergegangenen Beteiligung ersetzt wird und dass daher Verlustvorträge aus der Teilwertabschreibung der untergegangenen Beteiligung auch im Falle einer Folgeumgründung erhalten bleiben, wenn das Vermögen der untergegangenen Gesellschaft noch vorhanden ist. Dies muss folgerichtig nicht nur für Verlustvorträge aus der Teilwertabschreibung der untergegangenen Beteiligung gelten, sondern auch für andere Verluste die in direktem Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, insbesondere Verluste aus der Fremdfinanzierung der untergegangenen Beteiligung. Die KWT regt daher an, den zweiten Satz der Rz 215 a wie folgt zu ergänzen:

*„... Dabei bleiben die Verlustvorträge aus einer Teilwertabschreibung **oder Fremdfinanzierung der Beteiligung** erhalten, wenn **diese Aufwendungen** ursächlich mit dem Vermögen der untergegangenen Gesellschaft zusammenhängen und das verlustverursachende Vermögen am Stichtag noch vorhanden ist.“*

Es erscheint überdies nicht sachgerecht, nur dann einen ursächlichen Zusammenhang mit dem verschmelzungsbedingt übergegangenen Vermögen zu sehen, wenn die untergegangene Körperschaft Verluste erzeugt hat. Eine Teilwertabschreibung ist immer dann zu tätigen, wenn die

Ertragserwartungen, welche sich in den Anschaffungskosten der Beteiligung widerspiegeln, nicht erfüllt werden. Der Kaufpreis für eine Beteiligung ist somit immer überhöht, wenn sich die Ertragserwartungen nicht erfüllen. Ob die Körperschaft Verluste oder zu niedrige Gewinne erzielt hat oder erzielen wird, sollte für die zukünftige Behandlung der Verlustvorträge aus der Teilwertabschreibung im Rahmen des § 4 UmgrStG keine Rolle spielen. Insbesondere würde die zufällige Verteilung von Gewinnen und Verlusten in verschiedenen Jahren zu unterschiedlichen Lösungen führen. Wenn eine Beteiligung zu teuer gekauft wird, weil die Ertragsaussichten des Vermögens in der erworbenen Gesellschaft höher eingeschätzt werden, so liegt auch in diesem Fall die Verlustursache im weniger ertragreichen Vermögen der erworbenen Gesellschaft und müssen daher die Verlustvorträge aus der Teilwertabschreibung erhalten bleiben. Ein überhöhter Kaufpreis würde sich ja nicht nur in der Beteiligung sondern auch in den Aktiva und Passiva des Vermögens der übertragenden Gesellschaft widerspiegeln, weshalb der Zusammenhang mit dem verlusterzeugenden Vermögen wiederum gegeben ist.

Ad Beispiel

Der letzte Satz müsste wohl lauten:

„Da dieser Betrieb zum Verschmelzungsstichtag **02 bei der B-GmbH vergleichbar iSd § 4 UmgrStG vorhanden ist**, ...“

Der im Beispiel angesprochen Fall ist uE aber nur denkbar, wenn die Beteiligung vor der Verschmelzung nicht durch eine betriebsführende Körperschaft¹ gehalten wurde, da die Verluste sonst dem Betrieb und nicht der Beteiligung zuzurechnen wären. In dem Beispiel wäre daher zu ergänzen, dass die B-GmbH keinen Betrieb führt.

Zu Rz 327

Der Fachsenat ersucht am Ende der Rz um folgende Einfügung:

„... nicht zur Anwendung kommen, **wohl aber jene des § 6 KVG**. Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge werden regelmäßig keine Gebührentatbestände ausgelöst.“

Zu Rz 351e 3. bullet point

Die KWT weist darauf hin, dass in der Literatur mit guten Argumenten die Meinung vertreten wird, dass eine Saldierung des Gewinnes (Einkommen gem § 9 Abs 6 Z 1 KStG) eines Gruppenmitglieds mit den zugerechneten Verlusten eines untergeordneten Gruppenmitglieds nicht erfolgt (vgl *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 9 Tz 234 ff).

Im Übrigen stellt sich die Frage, wie diese Relationsrechnung anzuwenden ist, wenn auch der Gruppenträger eigene Verluste/Gewinne erwirtschaftet. Die KWT ersucht, zur Verdeutlichung ein eigenes Beispiel mit eigenen Einkünften des Gruppenträgers zu ergänzen.

¹ Auch eine konzernleitende Holding hat in der Regel einen Betrieb, welchem die Beteiligungen zuzurechnen sind (vgl *Hügel*, Kommentierung des Art I, § 4 Tz 43).

Zu Rz 352d

Rz 352d vertritt nunmehr im neu eingefügten letzten Absatz die Ansicht, dass im Falle von „grenzüberschreitenden“ Auslandsumgründungen zweier ausländischer Gruppenmitglieder die noch offenen Verluste des übertragenden Gruppenmitglieds der Nachversteuerung unterliegen, weil eine künftige Nachversteuerung in der Unternehmensgruppe nicht ausreichend sichergestellt ist.

Diese Auffassung ist verallgemeinernd und nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht überschießend. Zumindest in jenen Fällen, in denen die Verluste des übertragenden Gruppenmitglieds gemäß dem ausländischen (Umgründungs-)Steuerrecht auf das übernehmende - im anderen ausländischen Staat ansässige - Gruppenmitglied übergehen und eine Betriebsstätte im Staat des übertragenden Gruppenmitglieds verbleibt, können die dieser Betriebsstätte zurechenbaren Verluste mit späteren Gewinnen dieser Betriebsstätte verrechnet werden und in Österreich nachversteuert werden. Dies ergibt sich aus § 9 Abs 6 Z 6 KStG, wonach die österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften für das Ergebnis von ausländischen Gruppenmitgliedern maßgeblich sind. Somit kommt es hinsichtlich der Verluste des übertragenden ausländischen Gruppenmitglieds bloß zu einem Wechsel vom Nachversteuerungsregime des § 9 Abs 6 Z 6 KStG zu jenem des § 2 Abs 8 Z 3 EStG (wobei sich die Nachversteuerung wohl auf Ebene des ausländischen Gruppenmitglieds verlagert). Daher ist die Sicherung der Nachversteuerung der im Inland geltend gemachten ausländischen Verluste weiterhin gegeben (*Hohenwarter/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Gruppenbesteuerung 416 ff; *Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler, UmgrStG*⁴, § 9 Rz 98).

Die Nachversteuerungsmöglichkeit der ausländischen Verluste des übertragenden Gruppenmitglieds ist somit in diesem Fall auch nach der grenzüberschreiten Auslandsumgründung gewährleistet, da aufgrund der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten iSd § 138 BAO die Verlustverrechnung in der ausländischen Betriebsstätte von der Finanzverwaltung geprüft werden kann.

Die KWT regt daher an, den letzten Absatz des Entwurfs der Rz 352d ersatzlos zu streichen.

Zu Rz 469

Vgl Anmerkung zu Rz 8.

Zu Rz 576

Es wurde hier die VwGH-Entscheidung vom 27.2.2014 eingearbeitet. Unverständlich in der Diktion und so in den Rechtssätzen nicht vorfindend ist die Formulierung, dass eine „Neugründung“ einen Fall einer „Einzelrechtsnachfolge“ darstellen kann, da ja eine Neugründung wohl generell keine Nachfolge begründet. Ausgesagt wird lediglich, dass eine Kürzung der Beteiligungsquote insbesondere beim Anteilserwerb durch Kauf, Tausch, Schenkung, Gründungseinlage (tauschbedingter Anteilserwerb), ordentliche Kapitalerhöhung außerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes sowie Geld- oder Sacheinlage in die bestehende Körperschaft (innerhalb oder außerhalb des Art. III UmgrStG) als Tauschvorgang zu erfolgen hat.

Zu Rz 672

Es wurde hier die VwGH-Entscheidung vom 26.6.2014 eingearbeitet. Generell ist selbstverständlich ein Firmen- oder Praxiswert, selbst wenn er auf persönlichen Eigenschaften des Einbringenden basiert, verkehrswertrelevant, bewertungstechnisch ist aber dessen Höhe besonders zu würdigen. Die anschließend wiedergegebene Aussage selbst ist sachverhaltsgemäß nicht einmal auf den dem VwGH vorgelegten Fall zutreffend; eine derart generelle Aussage zum Firmenwert in den Richtlinien ist uE überschießend und sollte entfallen:

„Ein Firmen- oder Praxiswert, der nahezu ausschließlich auf persönlichen Eigenschaften (Ruf- und Bekanntheitsgrad) des Einbringenden basiert, kann nicht übertragen werden und ist daher bei der Ermittlung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens außer Ansatz zu lassen (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028 zum Bekanntheitsgrad eines hoch spezialisierten Unternehmenssanierers).“

Bei genauer Durchsicht des zitierten VwGH-Erkenntnisses vom 26.6.2014 fällt auf, dass der VwGH keine Aussage darüber trifft, ob ein Firmen- oder Praxiswert basierend auf persönlichen Eigenschaften des Einbringenden, darstellbar ist oder nicht (Der VwGH hat den von der Behörde angesetzten, geringen Firmenwert nicht kritisiert). Der angefochtene Bescheid wurde wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben. Streitrelevant in dem Erkenntnis ist das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung.

„Wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft rechtlich und wirtschaftlich als Rechtsträgerin der freiberuflichen Tätigkeit auftreten kann, spricht nichts gegen eine Einbringung dieses Betriebes unter Inanspruchnahme der Begünstigungen im Rahmen des Art III UmgrStG“ (Zitat der Finanzverwaltung aus dem belangten Einkommensteuerbescheid für 2005 des zitierten Erkenntnisses). Die von der Finanzverwaltung selbst aufgestellte positive Aussage zur Einbringungsfähigkeit wird in der Rz 672 des Wartungserlass-Entwurfs in eine diametral gegenteilige Aussage verändert.

Wenn jedoch von der übernehmenden Kapitalgesellschaft eine Gewerbeberechtigung für die speziell vorliegende, eingebrachte Tätigkeit erworben werden kann, spricht nichts gegen die Einbringungsfähigkeit des Firmen- bzw. Praxiswertes. Die Marktchancen kann durchaus auch eine übernehmende Kapitalgesellschaft nutzen.

Wir regen daher an, diese geplante Aussage in Rz 672 des Wartungserlasses der UmgrStR ersatzlos entfallen zu lassen.

Zu Rz 686

Der FS für Steuerrecht regt an, statt einer laufenden Zitierung des aktuellen KFS BW 1 Fachgutachtens die Diktion „KFS BW 1 in der geltenden Fassung“ aufzunehmen.

Zu Rz 688

Der Verweis auf „insbesondere Liegenschaften“ klingt einschränkend. Der Grundsatz, dass auch ein rechtlich abgesichertes Nutzungsrecht den Übergang der wesentlichen Betriebsgrundlage für Art III UmgrStG erfüllt, sollte explizit für alle betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter gelten.

Es sollte klargestellt werden, dass das Zurückbehalten einer Betriebsliegenschaft und das anschließende unentgeltliche Überlassen dieser Liegenschaft im Rahmen einer Nutzungseinlage an die aufnehmende Körperschaft ein Vorgang ist, der unter Art III UmgrStG fällt. Zweifel könnten daraus resultieren, dass ein „rechtlich abgesichertes Nutzungsrecht“ gefordert und hierzu auf ein Mietverhältnis hingewiesen wird. Der Klammerausdruck „(z.B. auf Grund eines Mietverhältnisses)“ sollte ergänzt werden um die Wortfolge „oder einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung“.

Aus der Ergänzung geht nicht zweifelsfrei hervor, was mit „**gleichzeitig zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage übergeht**“ in Zusammenschau mit dem letzten Satz gemeint sein soll. Keinesfalls kann damit gemeint sein, dass zumindest eine Liegenschaft übertragen werden muss. Um Klarstellung anhand eines Beispiels wird ersucht.

Der letzte Satz sollte ergänzt werden wie folgt: „...eine Rolle spielen, **die zurückbehalten werden sollen**“.

Zu Rz 694, nach dem 2. bullet point, 1. Satz

Nach h.A. kann zumindest ein Dienstbarkeitsvertrag auch auf einen Teil einer Liegenschaft bezogen werden (vgl. letzter Satz Rz 694b), der Fachsenat ersucht daher um Anpassung des 1. Satzes nach dem 2. BP.

Zu Rz 694

Die Neuerung, dass von einer Entschädigung (Baurechtszins) abgesehen werden kann und die Tatsache, dass es dadurch nicht zu einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG kommt, ist zu begrüßen. Der Zusatz und Hinweis auf eine eventuelle zivilrechtliche Schwächung des rechtlich abgesicherten Nutzungsrechtes der übernehmenden Körperschaft, ist allerdings wiederum recht unklar formuliert und lässt somit breiten Raum für Diskussionen und Unsicherheiten offen, insbesondere als hier gesellschaftsrechtliche und zivilrechtliche Tatbestände angesprochen werden. Wir raten in Hinblick auf die gewünschte Eindeutigkeit von Richtlinienaussagen an, diesen Halbsatz zu streichen. Ferner gibt der Verweis auf Rz 688 UmgrStR keine weiteren Hinweise.

Zu Rz 698

Klarstellend müsste es lauten:

„..., sodass das Zurückbehalten keinen **realisierenden** Entnahmetatbestand auslöst ...“

Überschrift vor Rz 718

Die Überschrift „Rz 721 wird wie folgt geändert.“ ist richtigzustellen – dh „Rz 718 wird wie folgt geändert.“

Zu Rz 718

Es dürfte sich hier um einen Redaktionsfehler handeln, da offensichtlich von der „*Einbringung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft*“ und nicht „*Körperschaft*“ gesprochen wird.

Falls dies so ist, dürfen wir wie folgt Stellung nehmen: Gem § 32 Abs 2 EStG und § 24 Abs 1 lit e BAO sind die Wirtschaftsgüter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft direkt den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen. Das heißt, die vermögensverwaltende PG wird aus ertragsteuerlicher Sicht ausgeblendet. Wenn daher nun ein Anteil an einer vermögensverwaltenden PG in eine Körperschaft eingebracht wird, dann wird damit jedes einzelne Wirtschaftsgut dieser PG in die GmbH eingebracht. Ob daher § 6 Z 14 EStG oder Art III anzuwenden ist, ist im Einzelfall zu prüfen.

Soweit die vermögensverwaltende PG begünstigtes Vermögen (denkbar sind nur Kapitalanteile gem § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG) besitzt und der quotenmäßige Anteil des Gesellschaftern daran auch noch begünstigtes Vermögen darstellt (zB PG hält 100% Kapitalanteil; 50% PG-Anteil wird eingebracht) ist bei Einhaltung der übrigen Anwendungsvoraussetzungen uE Art III zwingend anzuwenden. Dieser Einbringungsvorgang muss dann in einen zivilrechtlichen Teil (Einbringung eines Anteils an einer PG) und einen steuerlichen Teil (Einbringung eines Kapitalanteils) aufgeteilt werden. Es ist daher so wie bei einem treuhändig gehaltenen Kapitalanteil vorzugehen, da die beiden Fälle absolut vergleichbar sind (vgl § 24 Abs 1 lit c BAO). In beiden Fällen wird der Kapitalanteil aus steuerlicher Sicht nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer (Treuhänder bzw PG), sondern der dahinter stehenden Person (Treugeber bzw Gesellschafter der PG) zugerechnet.

Soweit nicht begünstigtes Vermögen der PG durch die Einbringung auf eine Körperschaft übergeht, ist § 6 Z 14 EStG anzuwenden.

Handelt es sich um keinen Tippfehler, sondern ist tatsächlich eine vermögensverwaltende Körperschaft gemeint, so folgt nun die Stellungnahme des Fachsenats für Steuerrecht diesbezüglich:

„Die „Einbringung“ von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Körperschaft, die ihrerseits einbringungsfähiges Vermögen (Kapitalanteile) iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG hält, stellt keine mittelbare Einbringung von Kapitalanteilen iSd Art III UmgrStG dar.“

Kapitalanteile iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG stellen einbringungsfähiges Vermögen dar. Warum die Einbringung von Kapitalanteilen von über 25 % (oder die Vermittlung der Mehrheit an Stimmrechten) von vermögensverwaltenden Körperschaften kein einbringungsfähiges Vermögen darstellen soll, bleibt unklar und ist dem Gesetz auch nicht zu entnehmen. Im Gegensatz zu eingebrachten Betrieben oder Mitunternehmeranteilen ist eine „Betriebseigenschaft“ iSd § 24 EStG bei eingebrachten Kapitalanteilen gerade NICHT erforderlich. Der Anteil an einer vermögensverwaltenden Körperschaft ist nach § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG einbringungsfähig, ein von einer vermögensverwaltenden Körperschaft gehaltener Gesellschaftsanteil ist nur durch diese, nicht aber von einem ihrer Gesellschafter einbringungsfähig.

Im Übrigen ist die Meinung des BMF abzulehnen, da im Artikel III UmgrStG kein „Ausschließlichkeitsgebot“ besteht, wird anderes Vermögen mit eingebracht (z.B. Privatschulden im Rahmen einer Betriebseinbringung), so ist dieses einfach wegzudenken.

Wir regen daher zusammenfassend an, diese geplante Aussage in Rz 718 des Wartungserlasses der UmgrStR ersatzlos entfallen zu lassen.

Zu Rz 721

1. Bullet point letzter Satz ist leider nicht ganz verständlich. Ist damit gemeint, dass eine bare oder vorbehaltene Entnahme aus der Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen des Einbringenden erfolgt und anschließend wieder dieser Betrag in das einbringende EU (oder einbringende MU) eingelegt wird?

Ist hier gemeint, dass die Verbindlichkeit in „einer“ Ergänzungsbilanz anzusetzen ist (es muss ja nicht zwingend bereits eine Ergänzungsbilanz vorhanden sein) oder ist hier die „Einbringungsbilanz“ gemeint?

Zu Rz 721: 3. bullet point

Der Fachsenat ersucht um folgende klarstellende Ergänzung: „... Dadurch wird das variable Kapitalkonto ganz oder teilweise **zum eingebrachten oder zurückbehaltenen** Mitunternehmeranteil des Einbringenden verschoben.“

Ad Beispiel 2, 2. Absatz

Da eine Ausschüttung nicht rückwirkend erfolgen kann, ersuchen wir um Änderung des 2. Satzes wie folgt: „Diese Ausschüttung soll ~~rückwirkend zum Einbringungsstichtag erfolgen und~~ gemäß § 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG dem Einbringungsvermögen zugeordnet werden.“

Zu Rz 721, letzter Absatz

Der letzte Absatz betreffend das negative Kapitalkonto ist nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht nur für eine Einbringung des gesamten Mitunternehmeranteils zutreffend, weshalb eine Umgliederung dieses Absatzes vor „wird ein Mitunternehmeranteil teilweise eingebracht ...“ vorgenommen werden sollte.

Zu Rz 766

Der Fachsenat sieht keinen Bedarf und keinerlei Anlass, von der bisherigen Verwaltungspraxis betreffend Umgründung zu einem um einen Tag vom Bilanzstichtag abweichenden Stichtag abzugehen und ersucht daher um Beibehaltung der bisherigen Aussage, gegebenenfalls unter Verweis auf die Judikatur des VwGH.

Zu Rz 820

Da § 8 Abs 1 KStG 1988 auf § 6 Z 14 EStG 1988 verweist, liegt auch bei der übernehmenden GmbH ertragsteuerlich eine Anschaffung vor, sodass dementsprechend der Erwerbsverlust wie ein Veräußerungsverlust nicht zu siebenteln ist.

Überschrift vor Rz 843

Die Überschrift „ Rz 927 wird wie folgt geändert.“ ist richtigzustellen – dh „Rz 843 wird wie folgt geändert.“

Zu Rz 854a (FN 6)

Da das BMF mit dieser Ergänzung offensichtlich davon ausgeht, dass die Mitunternehmer in unterschiedlichen Staaten ansässig sein können, wäre ein Hinweis darauf hilfreich, ob es daher zu einem anteiligen Wegfall des Besteuerungsrechts der Republik Österreich kommen kann und wie damit in weiterer Folge umzugehen ist. Als Beispiel könnte folgender Fall dienen:

An der österreichischen OG sind die jeweiligen Gesellschafter als Mitunternehmer zu gleichen Teilen beteiligt: ein Mitunternehmer ist in Frankreich, einer in Deutschland, einer in der Ukraine, einer in Chile und einer in Österreich ansässig.

Der letzte Halbsatz, dass die Mitunternehmer als Einbringende zu sehen sind, steht in Widerspruch zu § 19 UmgrStG und sollte gestrichen werden.

Zu Rz 854b

Im vorliegenden Fall bringt eine inländische Körperschaft inländisches Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG in eine inländische übernehmende Körperschaft ein. Gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG kann die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben, da die unmittelbaren bzw. mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden Körperschaft A und der übernehmenden Körperschaft D übereinstimmen.

Gemäß Rz 855 der UmgrStR normiert § 16 Abs. 1 UmgrStG für nationale Einbringungen (ein solcher Fall liegt hier unzweifelhaft vor) den Grundsatz der Buchwertfortführung. Danach ist das eingebrachte Vermögen mit jenen Werten anzusetzen, die sich bei Anwendung der steuerlichen Vorschriften für die laufende Gewinnermittlung als Wertansätze ergeben. Zu einer zwingenden Buchwertfortführung kommt es immer dann, wenn weder

- auf Ebene des eingebrachten Vermögens
- noch auf Ebene der Gegenleistungsanteile ein Besteuerungsrecht eingeschränkt wird (bzw. eingeschränkt würde, wenn die Gewährung neuer Anteile gemäß § 19 Abs. 2 UmgrStG unterbleibt).

Da der inländische Betrieb in eine inländische übernehmende Körperschaft eingebracht wird, wird das Besteuerungsrecht auf Ebene des eingebrachten Vermögens nicht eingeschränkt.

Auch auf Ebene der Gegenleistungsanteile wird das Besteuerungsrecht Österreichs nicht eingeschränkt, da der Besteuerungszugriff Österreichs **auf die fiktiven Gegenleistungsanteile des Einbringenden maßgeblich ist** und nicht auf die von der gemeinsamen (mittelbaren) Obergesellschaft gehaltenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft abzustellen ist (vgl *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 16; *Hügel* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, § 16 Rz 20; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 16 Rz 42; *Zöchling*, Einbringung in eine Schwestergesellschaft bei ausländischem Anteilsinhaber, SWI 1993, 143 (145); *Staringer*,

Internationale Umgründungen Abschn 3.4.1.; BMF 23. 12. 1992, SWK 1993, A 172; BMF 29. 4. 1993, RdW 1993, 231;).

Die Ansicht der Rz 854b, dass auf den Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft und nicht auf den Einbringenden abzustellen ist, ist von § 16 Abs 2 UmgrStG jedenfalls nicht gedeckt, da der Wortlaut eindeutig auf das **Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen des Einbringenden** abstellt.

Da das österreichische Besteuerungsrecht daher

- weder hinsichtlich des Einbringungsvermögens
- noch hinsichtlich der fiktiven Gegenleistungsanteile

verloren geht, liegt in dem in der neu eingefügten Rz 854b beschriebenen Sachverhalt ein Fall der Buchwerteinbringung vor.

Die Rz 854b des Entwurfs zum Wartungserlass 2015 ist daher wie oben angeführt anzupassen.

Die KWT begrüßt die im Beispiel zur Variante getroffene Klarstellung in Bezug auf die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs in den Gegenleistungsanteilen.

Zu Rz 854b, Beispiel

Am Ende der Angabe sollte folgender klarstellender Zusatz erfolgen: „... dem OECD-Musterabkommen **mit Befreiungsmethode**“

Gleiches gilt für die Variante, unklar ist das Wort „könnte“ im letzten Halbsatz.

Zu Rz 860d

Etwas anderes wird allerdings dann gelten, wenn erst nach der Erstumgründung sich im Rahmen des Betriebes ein Teilbetrieb entwickelt hat. Hier werden wohl die Verkehrswertverhältnisse der Folgeumgründung maßgebend sein.

Das neue Beispiel sollte als Beispiel 2, das derzeitige Beispiel 2 als Beispiel 3 bezeichnet werden.

Neues Beispiel 2 letzter Satz: Es erscheint etwas unsystematisch, dass die Steuerschuld nicht auch auf Ebene der Anteile im Rahmen der Spaltung geteilt wird. Das heißt, bei einem Verkauf der Anteile an der Ö-GmbH sollte nur die Steuer des TB 2 festgesetzt werden. Bei Veräußerung der Aktien an der Z-AG der Betrag von TB 1.

Zu Rz 861

Was bedeutet „tatsächlich steuerpflichtige Gewinnrealisierung“? Liegt diese auch dann vor, wenn infolge Abzugs von Verlustvorträgen keine tatsächliche Steuerpflicht eintritt?

Zu Rz 914

Der Klammerausdruck sollte gestrichen werden (zur Begründung siehe Rz 672).

Zu Rz 921

Der Fachsenat ersucht, die Wortfolge „in der Regel“ nicht zu streichen, da in der Praxis durchaus Fälle existieren, wo bei Zurückbehaltung des gesamten Anlagevermögens eine Betriebseinbringung stattfindet, beispielsweise bei Rechtsanwälten mit Einbringung des gesamten Klientenstocks unter Zurückbehaltung des gesamten Anlagevermögens, da hier nach der Judikatur der Klientenstock die (bedeutsamste) wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

Außerdem ist es nicht erforderlich, dass die zurückbehaltene Betriebsliegenschaft der übernehmenden GmbH zur Nutzung überlassen wird, beispielsweise, wenn zwei Betriebe von verschiedenen Standorten durch zwei Einbringende in eine einzige GmbH eingebracht werden und einer der Einbringenden seinen Standort verlegt, sodass die bisherige Liegenschaft nicht mehr betrieblich benötigt wird.

Zu Rz 926

Ergänzungsvorschlag: „... gilt § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG auch für das Mitübertragen bzw Verschieben von Sonderbetriebsvermögen; ...“

Zu Rz 927

Im Beispiel wird der Jahresabschluss unter Ausweis einer Kapitalrücklage (KRL) und eines Bilanzgewinnes aufgestellt. In weiterer Folge wird eine Einbringungsbilanz auf diesen Stichtag aufgestellt, in der bereits Teile der KRL einer Ausschüttung zugeführt wurden.

Dies ist uE aus bilanz- und gesellschaftsrechtlicher Sicht nicht möglich, da es zuvor zu einer im Jahresabschluss zu erfolgenden Auflösung der KRL in den Bilanzgewinn zu kommen hat. Dementsprechend wäre dieser Jahresabschluss unter Darstellung der aufgelösten KRL der Einbringung zugrunde zu legen. Eine entsprechende Adaptierung des Jahresabschlusses und Erläuterungen dazu wären erforderlich.

Zu Rz 952

Ein Weitergelten der Zuschreibungspflicht bei der übernehmenden Körperschaft besteht nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht auch bei Umgründungsvorgängen unter Gesamtrechtsnachfolge nicht. Ein solches

- (i) kann nicht aus dem VwGH-Erk 22.5.2014, 2010/15/0127 abgeleitet werden,
- (ii) steht nicht mit dem dazu ergangenen Schrifttum in Einklang (*Marchgraber*, Die Zuschreibung übertragener Beteiligungen nach Umgründungen, RWZ 2014, 293; differenziert im Hinblick auf die Zielsetzung einer Zuschreibungspflicht ausdrücklich nicht zwischen Vorgängen unter Einzel- bzw Gesamtrechtsnachfolge; *Wurm*, Zuschreibungen von Beteiligungen nach Umgründungen, SWK 2014, 1024) und
- (iii) wäre im klaren Widerspruch mit den Bilanzierungsgrundsätzen, wonach § 202 UGB für umgründungsbedingte Einlagevorgänge einen Wertansatz unabhängig davon vorsieht, ob dieser Umgründungsvorgang unter zivilrechtlicher Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge erfolgt.

Zu Rz 963, 3. Absatz

Nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht ist ein Übergangsverlust in der übernehmenden Körperschaft nicht zu siebenteln, da die Siebentelung nur in § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 geregelt ist und der Übergang von § 4 Abs. 1 auf § 5 EStG 1988 in § 4 Abs. 10 Z 2 EStG 1988 geregelt ist.

Zu Rz 970

Die geplante Streichung sollte nach Ansicht des Fachsenats aus Gründen der Rechtssicherheit unterlassen werden.

Zu Rz 1012

Der Fachsenat wiederholt seine Stellungnahme zu Rz 1012 UmgrStR-Wartungserlass 2013 vom 9.7.2013:

Earn-Out Regelungen in Einbringungsverträgen sind in der Praxis eine gängige Variante, um Interessensgegensätze und unterschiedliche subjektive Einschätzungen der Vertragspartner im Hinblick auf einen objektiven Verkehrswert (der sich aus zukünftigen Erträgen ableitet) zu lösen. Solange im Rahmen einer „earn-out-Klausel“ für das eingebrachte Vermögen nur weitere Gegenleistungen im Sinne des § 19 UmgrStG gewährt werden, muss Art III UmgrStG auch dafür anwendbar bleiben. Das gilt insbesondere für spätere Anteilsabtretungen von Altgesellschaftern iSd § 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG, wenn sie bereits im Einbringungsvertrag ausbedungen wurden. Ein Vergleich mit Kaufpreinsnachzahlungen bei Share- oder Assetdeals ist nicht sachgerecht. Sofern bei Share- oder Assetdeals der Kaufpreis zu steuerpflichtigen Erträgen führt, sind positive und negative Kaufpreinsnachbesserungen steuerlich gleich zu behandeln. Die positiven und negativen Nachbesserungen im Nachgang zu Einbringungen in Form von unentgeltlichen Verschiebungen von Anteilen sind steuerlich gleich wie die Einbringung zu behandeln. Darüber hinaus würde sich die Frage nach dem Verhältnis bzw Abgrenzung dieser Aussage zur Rz 1014 einer Gegenleistung unter Auflage und Rz 1037 tranchenweise Gewährung der Gegenleistung stellen.

Der Fachsenat verweist dazu auch auf den zuzustimmenden Beitrag von *Rabel*, Earn-Out-Klauseln bei Einbringungen, in *König/Wallentin/Wiesner*, Privatstiftung und Umgründung, GS Helbich, 247ff.

Sollte das BMF hingegen an der neuen einschränkenden Sichtweise festhalten, sollte das BMF zumindest klarstellen, dass diese neue Sichtweise nur auf zukünftige Sachverhalte, zB mit einem Einbringungsstichtag nach dem 31.12.2015 Anwendung findet.

Zu Rz 1191

Der letzte Satz im letzten Absatz sollte lauten:

„Würde im umgekehrten Fall **der Einbringung des (Rest)Betriebes des A** zum Einbringungsstichtag ... anlässlich der Einbringung des (Rest)Betriebes des A ~~nicht~~ auf die übernehmende Körperschaft übergehen.“

Zu Rz 1337

Vgl. Anmerkungen zu Rz 8.

Zu Rz 1413, Beispiel

Vor den Wörtern „Forderungen“ und „Verbindlichkeiten“ sollte jeweils das Wort „übergangsrelevante“ eingefügt werden, da weder alle Forderungen noch alle Verbindlichkeiten sich auf das Übergangsergebnis auswirken.

Zu Rz 1457a

Es fehlt der 2. bullet point.

Der Fachsenat regt an, auch einen BP zu den Wertminderungen nach dem Stichtag aufzunehmen.

Zu Rz 1517

Die gestrichenen Variante 3, Beispiel 3 und 4 sollten in den Richtlinien an geeigneter Stelle erhalten bleiben.

Zu Rz 1517a

Ergänzung um einen bullet point: Austritt eines Arbeitsgesellschafters aus einer Mitunternehmerschaft.

Zu Rz 1528, 1531, 1575, 1587, 1625

Grundsätzliche Aussagen zur Vermögensaufteilung im Rahmen der Realteilung:

Der Fachsenat hält einleitend fest, dass Realteilungen in der Praxis selten und wenn überhaupt zumeist nur entflechtend stattfinden. Diese Entflechtungen erfolgen oft deshalb, da sich Gesellschafter aus welchen Gründen auch immer keine gemeinsame Zukunft in ihrer bisherigen Mitunternehmerschaft mehr vorstellen können und daher eine Trennung anstreben.

In dieser Situation ist es grundsätzlich bereits oft sehr schwierig über Verkehrswerte und Ausgleichszahlungen zu verhandeln bzw zu diskutieren. Diese bereits sehr schwierige Ausgangssituation wird aber durch die sehr weite Interpretation der Finanzverwaltung zu den Ausgleichszahlungen wesentlich erschwert. Da sowohl Einlagen 6 Monate vor dem Stichtag, als auch – gesetzlich vorgesehene – Maßnahmen gem § 16 Abs 5 Z 1 unter dem Generalverdacht der Ausgleichszahlung stehen sollen, ist eine Schaffung von teilungsfähigem Vermögen in der Praxis oft unmöglich.

Dabei muss vor allem auch beachtet werden, dass bei zu teilenden (Teil-) Betrieben mit hohen Verbindlichkeiten automatisch der absolute Verkehrswert der (Teil-)Betriebe häufig sehr gering ist und damit die 1/3-Grenze ebenfalls verschwindend niedrig ist. In solchen Konstellationen können bereits geringe Differenzen am variablen Kapitalkonto zum Teilungsstichtag eine äquivalenzwahrende Realteilung unmöglich machen. Auch die aus der Spaltung übernommene strenge Sicht der Zuordnung der neutralen Passiva sowie die neue Sichtweise beim Kapitalkontoclearing erschwert eine äquivalenzwahrende Realteilung bzw macht diese in der Praxis in der Zukunft vor allem bei hohen Verbindlichkeiten sehr häufig unmöglich.

Diese drastische Verschärfung ist aus Sicht des Fachsenats bei der Realteilung auch deshalb unverständlich, da anders als bei der Spaltung damit keine missbräuchlichen Gestaltungen (vgl Rz 1663) verbunden sein können.

Der Fachsenat ersucht daher im Sinne einer praxisnahen Rechtsauslegung, die Aussagen im Rahmen des Art V zu den Ausgleichszahlungen und zum verdeckten Spitzenausgleich grundsätzlich zu überdenken.

Zu Rz 1531 und 1625

Die Aussage, dass das Kapitalkontenclearing als verdeckte Ausgleichszahlung gewertet wird (werden könnte), ist nach Ansicht des Fachsenats nicht zutreffend, da durch das Kapitalkontenclearing ein völlig unterschiedlicher Vorgang abgebildet wird. Es geht dabei ausschließlich um die beteiligungsadäquate Bereinigung der variablen Kapitalkonten, um die Verkehrswerte an die gegebenen Beteiligungen entsprechend anzupassen. Ohne diese Bereinigung würden die Verkehrswertanteile der einzelnen Gesellschafter nicht den Beteiligungsanteilen entsprechen und käme es dadurch durch die (zufälligen) Thesaurierungs- bzw. Entnahmemaßnahmen der Gesellschafter in all den Vorperioden zu Verschiebungen. Dieser Vorgang erfolgt bereits in der „Schlussbilanz“ und wird - auch ohne nachfolgende Realteilung - zwischen Personengeschaftern bedarfsweise vereinbart.

Der Fachsenat regt daher an, die bisherigen Aussagen zum Kapitalkontenclearing unverändert zu lassen.

Zu Rz 1532

Bitte um folgende klarstellende Ergänzung:

Im Falle der Realteilung einer Personengesellschaft, für die vereinbart ist, dass weder bei Ein- noch bei Austritt der Gesellschafter **weder** stille Reserven **noch ein Firmenwert/Praxiswert** abgegolten werden (siehe Rz 1330a), kann es bei den Nachfolgeunternehmern nicht zu einer Bildung von Ausgleichsposten kommen.

Weiters gibt der Fachsenat für Steuerrecht zu bedenken, dass der Ausgleichsposten für Wirtschaftsgüter mit besonderem Steuersatz nicht vorweg um pauschale Betriebsausgaben gekürzt werden sollte, sondern erst bei Auflösung des Ausgleichspostens die pauschale Betriebsausgabe geltend gemacht werden kann. Dies hat beispielsweise für spätere Einbringungen nach einer Realteilung Bedeutung, da sich dadurch ein anderes (je nach Situation höheres oder geringeres) Einbringungskapital nach § 15 UmgrStG ergibt.

„Für Realteilungen mit einem Stichtag nach dem 31.3.2012 gilt:

In die Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung sind auch die stillen Reserven des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens mit einzubeziehen. Soweit im Falle einer Veräußerung auf den Grund und Boden zum Teilungsstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar wäre, **sind die von dem Ausgleichsposten pauschal absetzbaren Betriebsausgaben bei dem**

Ausgleichsposten zu vermerken und können dann aliquot jährlich bei der Gewinnermittlung entsprechend geltend gemacht werden.

Zu 1532a

„Wird von der Aufwertungsoption nicht Gebrauch gemacht, sind die stillen Reserven in einen gesonderten Ausgleichsposten einzustellen, der zum besonderen Steuersatz aufzulösen oder unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Z 2 lit. d EStG 1988 abzuschreiben ist. Für die Berechnung der Höhe der stillen Reserven ist § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen. **Insoweit § 30 Abs. 4 EStG 1988 zum Teilungsstichtag anwendbar wäre, ist dieser Betrag zum Ausgleichsposten in Evidenz zu nehmen und kann jährlich entsprechend pauschal geltend gemacht werden.**“

Entsprechende Anpassungen sind auch bei den weiteren Rz vorzunehmen, insb. Rz 1533d.

Zu Rz 1532a

Da § 29 Abs 1 Z 2a für Wirtschaftsgüter, auf deren Erträge bzw. Wertsteigerung der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, einen gesonderten Ausgleichsposten zwingend vorsieht, wäre im 2. Absatz die Bildung eines gesonderten Ausgleichspostens auch zwingend und nicht als Wahlrecht vorzusehen.

2. Absatz: Danach **sind** die stillen Reserven... einzustellen, der zum besonderen Steuersatz...

Zu Rz 1533 c Beispiel 1

Es wäre hier zu ergänzen, dass das Beispiel auf der Annahme gleich hoher variabler Kapitalkontenstände der beiden Gesellschafter beruht.

Zu Rz 1538

Die Aussage, welche Inhalte eine Anmeldung beim Firmenbuchgericht umfassen muss, ist nach Auffassung des Fachsenats für Steuerrecht in den UmgrStR nicht aufzunehmen, da sich diese an den firmenbuchrechtlichen Grundsätzen zu orientieren hat.

Zu Rz 1538 und 1539

Entscheidend für die Rechtzeitigkeit einer Anzeige gemäß § 43 Abs 1 UmgrStG beim Finanzamt ist – im Unterschied zur Meldung beim Firmenbuchgericht – generell nicht das Einlegen beim Finanzamt, sondern der Zeitpunkt des Versands an das Finanzamt. Siehe bereits zu Rz 8.

Zu Rz 1546/1562

Nach Ansicht des Fachsenats liegt ein Widerspruch in den Aussagen der Rz 1546 („SBV zählt nicht zur Teilungsmasse“) und Rz 1562 („zum Mitunternehmeranteil zählt auch das SBV“) vor. Selbstverständlich ist das SBV Teil des Mitunternehmeranteiles und kann – zumindest im Bereich der Übertragung von Mitunternehmeranteilen - als begünstigtes Vermögen mitübertragen werden.

Zu Rz 1564

Der Verweis auf die fehlende Gegenleistung ist irreführend, fehlt es in diesem Fall uE doch bereits an der Übertragung qualifizierten Vermögens. Auch das Vorliegen der Abfindung würde insoweit nicht zur Anwendung des Art V UmgrStG führen.

Zu Rz 1575

Die Aussage, dass die Restgröße den Teilungsmassen „sachgerecht“ zuzuordnen ist, ist unpräzise und führt in der Praxis möglicherweise zu unklaren Ergebnissen.

Nahezu jedes Unternehmen verfügt über neutrale Passiva, dh solche Passiva, die nicht unmittelbar nur einem (von mehreren) Betrieben oder Teilbetrieben unmittelbar zugeordnet werden können, wie das Beispiel des Kontokorrentkredits zeigt. Wenn der Entwurf des Wartungserlasses 2015 in Rz 1575 die Ansicht vertritt, dass eine unmittelbare Zuordnung von Aktiva und Passiva zu den Teilungsmassen nur ausnahmsweise nicht möglich sein sollte, verkennt er damit nach Ansicht des Fachsenats die tatsächlichen Gegebenheiten und vertauscht vielmehr Regelfall und Ausnahmefall. Damit wäre im Ergebnis potentiell jede Realteilung von dieser neuen Sichtweise betroffen.

Aus Sicht des Fachsenats stellen folgende Sachverhalte jedenfalls sachgerechte Gründe für ein nicht dem Verkehrswertverhältnis entsprechendes Aufteilen von Vermögen und Schulden dar:

- Erstens, wenn die Zuordnung des aliquoten Teils von neutralen Passiva dazu führt, dass hinsichtlich einer Teilungsmasse der positive Verkehrswert nicht mehr gegeben ist, oder
- Zweitens, wenn die Aufteilung von Passiva nach dem Verkehrswertverhältnisse der Teilungsmassen nicht den (wirtschaftlich begründeten) Absichten der Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft entspricht.

Kritisch ist auch, dass die Abgrenzung, ob Passiva einem (Teil-)Betrieb unmittelbar zugeordnet werden können oder als neutrale Passiva zu qualifizieren sind, in zahlreichen Einzelfällen nicht eindeutig klar ist. Eine von der Betriebsprüfung im Nachhinein getroffene andere diesbezügliche Feststellung (Umqualifikation von einer Teilungsmasse als unmittelbar zugeordnete in neutrale Passiva oder umgekehrt) würde wieder zu Fragen einer sachgerechten Aufteilung der neutralen Passiva führen.

Zu Rz 1575

Da das UmgrStG die Verschiebung von Vermögen und Schulden gemäß § 16 Abs 5 Z 4 zulässt, kann eine solche Vorgehensweise nicht zugleich eine die Anwendbarkeit des Art V ausschließende Maßnahme sein, weshalb die Einstufung als verdeckter Spitzenausgleich durch den Fachsenat für Steuerrecht abgelehnt wird.

Anmerkung zu Rz 1575, 1587, 1617 UmgrStR

Die geplante Neuformulierung zur Frage des verdeckten Spitzenausgleichs würde künftig zu großen Rechtsunsicherheiten führen, stellt doch die Formulierung „werden [...] wesentlich mehr Passiva zugeordnet, als dem Verhältnis der Teilungsmassen der Verkehrswerte [...] entspricht?“ einen unbestimmten Begriff dar. Der Fachsenat weist dabei auf folgende Fragen hin:

1. Wird auf Verkehrswertverhältnisse abgestellt, ist dabei als wesentlicher Aspekt mitzubedenken, dass Verkehrswerte in aller Regel keine eindeutige Größe darstellen, sondern vielmehr lediglich in Bandbreiten ermittelt werden und zudem von zahlreichen Planungsannahmen, des zugrundgelegten Planungszeitraumes, zugrundeliegenden Abzinsungssätzen, etc abhängen.
2. Insofern können Verkehrswerte von einer nachfolgenden Betriebsprüfung durchaus anders festgelegt werden, allein wenn durch die Betriebsprüfung zB andere Prämissen als zutreffend angenommen werden. Damit hat es die Betriebsprüfung in der Hand, mit – selbst wenn nur leicht – anderen Bewertungsprämissen zu anderen Verkehrswertverhältnissen zu gelangen und eine Realteilung im Nachhinein „verunglücken“ zu lassen und zu steueraufkommenserhöhenden BP-Feststellungen zu gelangen.
3. Die sich daraus ergebende Divergenz, dass auf der einen Seite eindeutige Verkehrswerte praktisch nicht bestehen, auf der anderen Seite eine exakte Aufteilung von neutralen Passiva nach der Verkehrswertrelation als absolute Bedingung für eine Anwendbarkeit des Art V UmgrStG gemacht werden soll, steht einer Rechtssicherheit für das steuerpflichtige Unternehmen diametral entgegen. Mit anderen Worten: Für quasi alle (Teil-)Betriebs-Realteilungen würde praktisch keine Rechtssicherheit auf Anwendbarkeit des Art V UmgrStG mehr bestehen.
4. Zu Erlangung einer Rechtssicherheit auf Anwendbarkeit des Art V UmgrStG könnte allenfalls ein Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO dienen. Der Antrag auf Auskunftsbescheid müsste allerdings auf Bewertungsfragen und Fragen, ob Passiva als unmittelbar einem (Teil-)Betrieb zuzuordnen oder als neutrale Passiva zu qualifizieren sind, gerichtet sein. Es erscheint höchst zweifelhaft, dass die zuständigen Finanzämter über solche (nicht genuin rechtliche) Fragen im Rahmen des § 118 BAO bescheidmäßig absprechen würden. Darüber hinaus ist es aus Sicht der KWT verfahrensökonomisch verfehlt, quasi sämtliche Realteilungen von (Teil-)Betrieben zur Erlangung einer Rechtssicherheit in ein Auskunftsverfahren gem § 118 BAO zu zwingen.

Daher sollten neutrale Passiva wie bisher nicht in den Verdacht eines verdeckten Spitzenausgleichs kommen und die diesbezügliche bisherige Regelung beibehalten werden. Die Grenze für die Verschiebung von neutralen Passiva sollte ausschließlich durch die Grenzen des Missbrauchs definiert werden.

Zu Rz 1576a

Die Aussage, dass ein Entnahme-Einlage-Tatbestand vorliegt, wenn es bei der persönlichen Zurechnung zu Änderungen kommt, wird in der Literatur keinesfalls einhellig geteilt (vgl. *Bergmann* in *Kofler*, UmgrStG⁴, § 27 Rz 55). Insbesondere der Fall, dass idente Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse an Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmerschaft bestehen, berechtigt zur Frage, ob in diesem Fall nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise insgesamt eine einheitliche Teilungsmasse vorliegt und daher in diesem Fall von einem einheitlichen Betrieb auszugehen ist (vgl. die Aussage in Rz 723 zur Einbringung des gesamten Betriebes der Mitunternehmerschaft samt Sonderbetriebsvermögen).

Damit würden sich für diesen Fall auch die im Schrifttum empfohlenen Auswege, die Realisierungsproblematik durch eine vorhergehende Einlage des Sonderbetriebsvermögen in das Betriebsvermögen und nachfolgender Realteilung unter Anwendung von Art V UmgrStG zu

vermeiden, da nach ganz herrschender Verwaltungs- und Literaturmeinung bei identen Beteiligungsverhältnissen an Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmerschaft der Einlagevorgang steuerlich zu Buchwerten erfolgen kann (vgl. *Steinmaurer in Wiesner/Hirschler/Mayr*, HB Umgründungen, 7. Lfg, § 27 Rz 20 unter Verweis auf EStR Rz 5931) erübrigen.

Zu Rz 1582

Folgender Satz erscheint dem Fachsenat nicht ganz klar:

„Im Falle einer Realisierung der stillen Reserven dieses Grundstücks nach dem 31.3.2012 bestehen keine Bedenken, wenn für den Grund und Boden die Einkünfte bis zum Teilungsstichtag auf Basis des Übertragungs-Teilwertes gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden.“

Wenn vor dem 31.3.2012 durch einen Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 auf § 5 Abs 1 EStG im Rahmen eines Art V der Grund und Boden (G&B) steuerneutral aufgewertet wurde, dann ist bei einem Verkauf des G&B nach dem 31.3.2012 § 4 Abs 3a Z 3 lit c EStG anzuwenden. Wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, kann § 30 Abs 4 EStG sinngemäß angewendet werden. Nachdem dies klar gesetzlich geregelt ist, ist uE unklar, warum hier mit *„bestehen keine Bedenken“* formuliert wurde, da diese Formulierung eine fehlende gesetzliche Grundlage suggeriert.

Zu Rz 1601a

Im letzten Satz sollte ergänzt werden, dass die Konsequenz, dass § 30 Abs 3 UmgrStG für sämtliche Wertsteigerungen nach dem Teilungsstichtag nicht mehr angewendet werden kann, nur für das jeweilige Grundstück gilt, für das die Aufwertungsoption ausgeübt wurde.

Zu Rz 1603a

Die Aussage *„sollte auch nur ein Mitunternehmer die Vorsorge nicht vornehmen, liegt für alle Mitunternehmer eine Vorsorgeverletzung vor“* ist uE überschießend und nicht im Sinne des Gesetzgebers, der durch die Schaffung des Instruments der Ausgleichsposten gerade die Trennung der einzelnen Gesellschafter nach der Realteilung ermöglichen wollte. Es soll keine weitere *„Schicksalsgemeinschaft“* bestehen und somit kann auch das steuerliche Schicksal des einen nicht von der Handhabe des anderen abhängig gemacht werden.

Das steuerliche Schicksal aller Mitunternehmer kann nicht an das weitere steuerliche Verhalten eines Mitunternehmers geknüpft werden, sofern im Realteilungsvertrag die erforderlichen Vorsorgen rechtswirksam vereinbart wurden. Da Realteilungen häufig streitig erfolgen, kann den übrigen Mitunternehmern nicht bei Androhung massiver gegenteiliger Steuerwirkungen eine Klage auf Zuhaltung der Erfüllung persönlicher steuerlicher Verpflichtungen eines Einzelnen zugemutet werden. Dies ist Aufgabe der Finanzverwaltung.

Gemäß § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG ist die Teilung zu Buchwerten nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es durch den Vorgang der Realteilung zu keiner endgültigen Verschiebung von Steuerlasten kommt. Dies setzt grundsätzlich die Bildung von Ausgleichsposten voraus, durch dessen Auflösung die verschobenen stillen Reserven (einschließlich Firmenwert) ausgeglichen werden.

Mit der Unterzeichnung des Realteilungsvertrages, in dem die Ausgleichsposten festgelegt und vereinbart wurden, und dessen Meldung bzw. Anmeldung beim zuständigen Finanzamt bzw. Firmenbuchgericht ist der Realteilungsvorgang abgeschlossen.

Die Konsequenz der Vorsorgeverletzung für sämtliche Mitunternehmer für den Fall, dass auch nur ein Gesellschafter die Vorsorge nicht (korrekt) fortführt, kann dem Gesetz nicht entnommen werden und wäre auch aus verfahrensrechtlichen Gründen insofern problematisch, als ein Einkommensteuer- oder Feststellungsverfahren eines Abgabepflichtigen grundsätzlich keinen Vorratbestand für ein Einkommensteuer- oder Feststellungsverfahren eines anderen Abgabepflichtigen auslösen kann.

Richtigerweise wäre eine fehlende oder unvollständige Fortführung eines Ausgleichspostens gegebenenfalls im wiederaufgenommenen Verfahren zu „berichtigen“. Unabhängig davon würde sich im Falle der geplanten Neuregelung eine verfassungsrechtliche Problematik auch dadurch ergeben, dass ein Steuerpflichtiger auch vollkommen willkürlich die Abgabenbelastung anderer Abgabepflichtiger erhöhen könnte. Eine solche Konsequenz würde einer verfassungsrechtlichen Prüfung wohl nicht standhalten.

Aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt sich uE eindeutig, dass die Ausgleichsposten (AP) als – einzige - gesetzliche Vorsorgemaßnahme im Rahmen des Art V von den Parteien zu berechnen und zu benennen sind (zB im Teilungsvertrag oder der Meldung/Anzeige), um eine Buchwertfortführung zu gewährleisten. Der lt Gesetz zwingende Ansatz bzw die zwingende Auflösung dieser Ausgleichsposten bei den Nachfolgeunternehmern ist uE jedoch „nur“ noch eine Frage der objektiv richtigen Gewinnermittlung und kann die ertragsteuerliche Buchwertfortführung nicht mehr gefährden.

Falls daher ein Nachfolgeunternehmer den im Rahmen des Teilungsvertrages einheitlich berechneten und genannten AP in der Zukunft nicht gewinnerhöhend auflöst (der umgekehrte Fall ist schwer vorstellbar), dann ist dies – wie eine falsche Mehr-Weniger-Rechnung - von der Finanzverwaltung im jeweiligen Wirtschaftsjahr zu berichtigen (und allenfalls finanzstrafrechtlich zu würdigen), kann aber uE nicht auf den Teilungsstichtag bzw die Buchwertfortführung rückwirken.

Würde man nämlich der neuen Formulierung folgen, dann würde dies bedeuten, dass eine fehlende Auflösung des Ausgleichspostens, zB auch erst im 15. Jahr, eine Vorsorgeverletzung und damit eine Gewinnrealisierung bei der MU zum – bereits verjährten - Teilungsstichtag darstellen würde. Abgesehen von Verjährungsproblematiken würden auch jene Gesellschafter, die sich ordnungsgemäß verhalten und den AP auflösen bzw aufgelöst haben, durch das nicht beeinflussbare falsche Verhalten des anderen Gesellschafters einen steuerlichen Nachteil erfahren.

Dieser Sinn kann nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht der Regelung des § 29 Abs 1 Z 2 nicht unterstellt werden. Auch in UmgrStR Rz 1604 wird dies weitgehend gleich gesehen und steht uE somit im Widerspruch zur neuen Rz 1603a.

Die KWT empfiehlt daher, den obigen Satz in der Rz 1603a wieder zu streichen.

Anzumerken ist auch zur bisherigen Regelung der Rz 1603a UmgrStG, dass es auch für den Fall der Nichterfüllung der Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung in der Regel zu keiner Aufdeckung „sämtlicher“ stiller Reserven kommen kann. Richtigerweise müssten in diesem Fall die allmeinen Bestimmungen des EStG zur Anwendung kommen, die für die Sachwertabfindung grundsätzlich in Rz 5964a und 5975 EStR sowie in der Rz 1641 UmgrStR geregelt sind.

Zu Rz 1622b

In dem Beispiel stellt sich die Frage, wie die Ausgangsposition überhaupt erreicht werden kann, da die Übertragung der Beteiligung durch A auf die MU zur anteiligen Tauschrealisierung von 50% führen müsste und nur für 50% die Einlagebestimmungen des § 6 Z 5 EStG anzuwenden wären.

Neuschaffung einer Rz 1623a UmgrStR

Vor Rz 1624 sollte eine neue Rz 1623a geschaffen werden, in der die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 30 Abs 4 UmgrStG idF AbgÄG 2014 im Wesentlichen übernommen werden. Alternativ dazu könnten die Ergänzungen auch in eine neugeschaffene Rz 1533e aufgenommen werden.

„Wird das Sofortrealisierungswahlrecht nicht in Anspruch genommen und befinden sich im Teilungsvermögen Grundstücke, soll der Bestimmung des § 30 Abs. 4 zufolge § 30 Abs. 4 EStG 1988 insoweit bei der Bildung von Ausgleichsposten berücksichtigt werden können, als am Teilungsstichtag § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar wäre. Die im gesonderten Ausgleichsposten zu berücksichtigenden stillen Reserven können daher insoweit pauschal mit 14% des Teilwerts am Realteilungsstichtag angesetzt werden.“

Im Falle einer späteren Veräußerung soll für die das Grundstück übernehmenden Nachfolgeunternehmer – entsprechend der Regelung zum Zusammenschluss – für das Fortbestehen der Altvermögenseigenschaft zwischen Wertsteigerungen bis zum Teilungsstichtag (erster Teilstrich) und Wertsteigerungen ab dem Teilungsstichtag (zweiter Teilstrich) unterschieden werden:

- Für Wertsteigerungen bis zum Teilungsstichtag haben die das Grundstück übernehmenden Nachfolgeunternehmer § 30 Abs. 4 EStG 1988 insoweit anzuwenden, als § 30 Abs. 4 EStG 1988 auch bereits bei der Bildung des Ausgleichsposten berücksichtigt wurde.

- Für Wertsteigerungen ab dem Teilungsstichtag bleibt die Altvermögenseigenschaft insoweit aufrecht, als den übernehmenden Nachfolgeunternehmern das Grundstück bereits vor dem Teilungsstichtag zuzurechnen war. Soweit den übernehmenden Nachfolgeunternehmern das Grundstück vor dem Teilungsstichtag nicht zuzurechnen war (übernommene Beteiligungsquoten der anderen Nachfolgeunternehmer), stellt dieses Neuvermögen dar; eine pauschale Einkünfteberechnung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist dafür folglich nicht möglich (siehe auch Rz 1533d)

Werden eine Mehrzahl von Altgrundstücken auf mehrere Nachfolgeunternehmer übertragen, kann für Zwecke der Zurechnung eine verkehrswertmäßige Betrachtung für alle zu übertragenden Grundstücke angestellt werden.

Beispiel 1

Die natürliche Personen A und B sind zu 50% an der AB-OG beteiligt. Im Betriebsvermögen der AB-OG befinden sich zwei Grundstücke, wobei beide Grundstücke einen Verkehrswert in Höhe von 70 aufweisen und zur Gänze Altvermögen darstellen. Zum Stichtag 31.12.2015 wird die AB-OG auf ihre beiden Gesellschafter A und B aufgeteilt, wobei A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 übernimmt. Bei Gesamtbetrachtung des Altvermögens sind A und B bereits vor der Realteilung jeweils in Höhe von 70 an diesem Grundvermögen beteiligt; daran ändert sich durch die Realteilung nichts. Aus diesem Grund können sowohl A als auch B nach der Realteilung § 30 Abs. 4 EStG 1988 auf das jeweils von ihnen übernommene Grundstück ganz anwenden.“

Ergänzend sollte zum leichteren Verständnis jedoch unbedingt folgendes Beispiel von Frau Dr. Titz und Frau Mag. Alexandra Wild aus der RdW 2014, 745 vom 16.12.2014 übernommen werden:

Beispiel 2

Die natürlichen Personen A und B sind zu 50 % an der AB-OG beteiligt. Im Betriebsvermögen der AB-OG befinden sich zwei Grundstücke des Altvermögens (Verkehrswert Grundstück 1: 30; Grundstück 2: 50). Zum Stichtag 31. 12. 2015 wird die AB-OG auf ihre beiden Gesellschafter A und B aufgeteilt, wobei A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 übernimmt. Bei Gesamtbetrachtung des Altvermögens sind A und B vor der Realteilung jeweils iHv 40 an diesem Grundvermögen beteiligt. Das A nach der Realteilung zugeteilte "Grundvermögen" beträgt 30 (Grundstück 1), welches bei diesem weiterhin zur Gänze Altvermögen darstellt (verkehrswertmäßig gedeckt in 40). Das B nach der Realteilung zugeteilte "Grundvermögen" beträgt 50 (Grundstück 2) und stellt nach der Realteilung zu 80 % Altvermögen dar, weil der ihm zugeteilte Verkehrswert seine bisherige Grundstücksquote (40) um 20 % überschreitet. Daher kann B nach der Realteilung [§ 30 Abs 4 EStG](#) auf eine Quote von 80 % seines Grundstücks weiter anwenden.“

Zu Rz 1625

Die Möglichkeit des Kapitalkontenclearings ist eine essentielle Notwendigkeit, um zufällig oder auch willkürlich entstandene unterschiedliche Kapitalkonten wieder an die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse anzupassen. Dies ist vor allem deshalb wichtig, weil Art V - anders als Art IV UmgrStG - keine Bezugnahme auf fixe Kapitalkonten vorsieht.

Sollte die geplante Regelung dennoch umgesetzt werden, wäre aus Gründen der Rechtssicherheit die Definition eines zeitlichen Nahebereichs wünschenswert, innerhalb dessen Anpassungen der (variablen) Kapitalkonten vor dem Umgründungsstichtag jedenfalls nicht mehr in die Drittelgrenze einzubeziehen wären.

Zu Rz 1633 – Ende Gesellschaftssteuerpflicht ab 2016

Wünschenswert wäre eine generelle Klarstellung, ab wann Umgründungsvorgänge nicht mehr der Gesellschaftssteuer unterliegen. Dies gilt auch für alle anderen Umgründungsformen. Es sollte eine Aussage aufgenommen werden, wonach Umgründungsverträge, die nach dem 31.12.2015 abgeschlossen werden und bei denen noch ein Umgründungsstichtag bis zum 31.12.2015 zu Grunde

gelegt wird, keine Gesellschaftssteuerpflicht mehr auslösen, weil die Rückwirkungsfiction im Bereich des KVG nicht zur Anwendung kommt.

Zu Rz 1654a

Vgl Anmerkung zu Rz 8.

Zusätzliche Anregungen

Zu § 39 UmgrStG

Der Fachsenat ersucht entsprechend BMF-Aussagen um Ergänzung der UmgrStR, dass bei Einbringung aller Mitunternehmeranteile und Anwachsung nach § 142 UGB die Weiterübertragung des übernommenen, angewachsenen Betriebs durch eine weitere Umgründung unter Anwendung des § 39 UmgrStG zum gleichen Stichtag möglich ist.

Anmerkung zu Rz 1533 UmgrStR

Wie bereits mit Herrn Mag. Schlager im Rahmen der Besprechung zum 2. AbgÄG 2014 erörtert, wird angeregt, im Rahmen der kommenden Gesetzesänderungen in § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG ein Wahlrecht vorzusehen, die Ausgleichsposten entweder

- wie derzeit verteilt über 15 Jahre oder
- wie seit dem 30.12.2014 sofort aufzulösen oder
- in Anlehnung an den Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung gemäß Art IV UmgrStG auf den Zeitpunkt des endgültigen Ausscheidens des jeweiligen Gesellschafters aus der Nachfolgegesellschaft/ dem Nachfolgeeinzelunternehmen bzw. die Veräußerung der jeweiligen Wirtschaftsgüter zu verschieben.

Ergänzungen zur bestehenden Rz 1558 UmgrStG

In Rz 1558 wäre aus Gründen der Rechtssicherheit eine Klarstellung wünschenswert, anhand welcher Grundlagen die Berechnung der Grundflächen zu erfolgen hat. Da die Werte laut Grundbuch und Einheitswertbescheid in der Praxis durchaus voneinander abweichen können, sollten ein Wahlrecht eingeräumt werden, sowohl das Grundbuch als auch den Einheitswertbescheid als zulässige Grundlagen heranzuziehen.

Die 5%-Grenze in Rz 1558, 5. Teilstrich, verursacht in der Praxis insoweit häufig Probleme, als insbesondere in größeren Forstbetrieben praktisch immer Streuwiesen, Almflächen, Heißländer, Wasserflächen etc. eingelagert sind, die diese 5% regelmäßig überschreiten, obwohl die Flächen einer Nutzung im Rahmen einer Landwirtschaft nicht zugänglich sind.

Um die dadurch entstehenden Probleme im Rahmen der Realteilung zu vermeiden, wäre eine Anhebung der Bagatellgrenze auf 10% wünschenswert. Alternativ sollte zumindest klargestellt werden, dass Streuwiesen, Almflächen, Heißländer und Wasserflächen dem Forst zugeschlagen werden können, sofern auf diesen Flächen keine Bodenschätzung im Sinne des Bodenschätzungsgesetzes durchgeführt wurde.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Univ.-Prof.MMag.Dr. Klaus Hirschler e.h.
(Stv. Vorsitzender des
Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Mag. Johannes Eisl
Univ.-Prof.MMag.Dr. Klaus Hirschler
Mag. Alexander Hofmann
Mag. Dr. Petra Hübner-Schwarzinger
Mag.Dr. Martin Jann
Mag.Dr. Andreas Leone Kauba
Dr. Rudolf Krickl
Mag. Dr. Christian Ludwig
Mag.Dr. Harald Manessinger
Mag. Christoph Josef Plott
Mag. Barbara Polster-Grüll
Mag. Norbert Schrottmeyer
Prof.Mag.Dr. Walter Schwarzinger
Mag.Dr. Eugen Strimitzer
Mag. Gottfried Sulz
Mag. Erich Wolf