

# EINBRINGUNGEN UND SPALTUNGEN AUSSERHALB DES UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ – ERTRAGSTEUERLICHE KONSEQUENZEN



MAG. GERHARD HEIDRICH

StB bei ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

## DIE RELEVANTEN BESTIMMUNGEN FÜR UMGRÜNDUNGEN AUSSERHALB DES UMGRSTG

Umgründungen unterliegen aus steuerrechtlicher Sicht zwingend dem Anwendungsbereich des UmgrStG, sofern die Voraussetzungen der jeweiligen Umgründungsform des UmgrStG erfüllt sind und keine zwingende oder freiwillige Anwendung des allgemeinen Ertragsteuerrecht durch das UmgrStG normiert ist.<sup>1</sup> Sind die Voraussetzungen für die Anwendung des UmgrStG nicht erfüllt, ist die Umgründung nach den Regelungen des allgemeinen Ertragsteuerrechts durchzuführen und es kommt insbesondere zur Aufdeckung der im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven.

Für natürliche Personen sind in diesen Fällen die Bestimmungen in § 6 Z 14 EStG (Tausch) sowie in § 24 EStG (Veräußerungsgewinn) zu beachten.

Für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften regelt § 20 KStG die körperschaftsteuerliche Behandlung von Umgründungen außerhalb des Anwendungsbereiches des UmgrStG und zwar sowohl für die übertragende als auch für die übernehmenden Gesellschaft. Eine Umgründung iSd § 20 KStG liegt vor, wenn es zu einem Vermögensübergang „auf einen anderen“ im Zuge der in § 20 Abs 1 Z 1 bis Z 3 angeführten Umgründungsformen kommt. Abhängig von der jeweiligen Umgründungsform kommen unterschiedliche ertragssteuerliche Rechtsfolgen zur Anwendung. Bei Verschmelzungen, Umwandlungen oder Aufspaltungen kommt es demnach zur Liquidationsbesteuerung iSd § 19 KStG. Einbringungen sind als Tausch iSd § 6 Z 14 EStG zu behandeln und bei



EVELYN LANG, BSc.

Berufsanwältin bei ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

Zusammenschlüssen und Realteilungen ist der § 24 Abs. 7 EStG anzuwenden. Die steuerlichen Rechtsfolgen auf Ebene der Anteilseigner sind vom § 20 KStG nicht umfasst.

## GRÜNDE FÜR EINE UMGRÜNDUNG AUSSERHALB DES UMGRSTG

Häufig sollen Umgründungen zwar steuerneutral im Rahmen des UmgrStG durchgeführt werden, erfüllen aber aus unterschiedlichen Gründen die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG nicht.

Die Ursachen für die Nichtanwendbarkeit des UmgrStG können gesellschaftsrechtlicher oder steuerrechtlicher Natur sein wie beispielsweise fehlende Umgründungsbilanzen oder -verträge, ein negativer Verkehrswert des übertragenden Vermögens, fehlende oder unzulässige Gegenleistungen, Nichtvorliegen von qualifiziertem Vermögen (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder qualifizierte Kapitalanteile). Auch verfahrensrechtliche Mängel wie Fristversäumnisse, fehlerhafte Zuständigkeiten oder fehlerhafte Meldungen können Gründe dafür sein, dass Umgründungen nicht in den Anwendungsbereich des UmgrStG fallen.<sup>2</sup> Im Nachfolgenden möchten wir einen genaueren Blick auf zwei in der Praxis häufig vorkommende Umgründungsformen, die Einbringung und die Spaltung, werfen und auf die ertragsteuerlichen Auswirkungen außerhalb des UmgrStG näher eingehen.

## EINBRINGUNGEN

Einbringungen stellen Sacheinlagen dar, bei denen es im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge zu einem Vermögensübergang kommt.<sup>3</sup>

Eine steuerneutrale Einbringung aufgrund des Art III UmgrStG setzt voraus, dass einbringungsfähiges Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG (Betriebe und Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile, oder qualifizierte Kapitalanteile) mit einem positiven Verkehrswert aufgrund eines schriftlichen Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz zu einem bestimmten Einbringungstichtag auf eine Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Dem Einbringenden ist hierfür grundsätzlich eine Gegenleistung zu gewähren (Ausnahmen in § 19 Abs. 2 UmgrStG). Darüber hinaus sind auch die Bestimmungen des § 13 UmgrStG hinsichtlich der Rückwirkungsfrist zu beachten. Ist auch nur eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, fällt eine Einbringung nicht in den Anwendungsbereich des Art III des UmgrStG und es sind die Grundsätze der Tauschbesteuerung iSd § 6 Z 14 EStG anzuwenden. Scheitert die Einbringung etwa daran, dass das eingebrachte Vermögen einen negativen Verkehrswert aufweist und wird keine Kapitalerhöhung durchgeführt, liegt auf Ebene der übernehmenden Körperschaft darüber hinaus eine allenfalls KESt-pflichtige verdeckte Gewinnausschüttung vor.<sup>4</sup> Die ertragsteuerlichen Auswirkungen von verunglückten Einbringungen sollen anhand von zwei Beispielen dargestellt werden:

## BEISPIEL 1:

A betreibt seinen Installationsbetrieb als Einzelunternehmer. Der Buchwert beträgt EUR 200.000,00, der Verkehrswert (gemeine Wert) EUR 500.000,00. Zum Stichtag 31.12.2019 soll der Betrieb in eine neu gegründete GmbH eingebracht werden. A ist alleiniger Gesellschafter der GmbH, weshalb von einer Kapitalerhöhung abgesehen wird. Auf eine Meldung der Einbringung gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG wird vergessen. Im Zuge einer nachfolgenden Betriebsprüfung wird dieser Umstand aufgegriffen.

Welche ertragsteuerlichen Folgen treten ein?

Nachdem die Meldung gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG unterlassen wurde, ist das UmgrStG nicht anwendbar. Die Einbringung ist als Tauschvorgang zu behandeln. Auf Ebene des A wird als Veräußerungspreis für den übertragenen Betrieb und als Anschaffungspreis für die Gesellschaftsrechte der gemeine Wert (inkl. Firmenwert) des übertragenen Betriebes angesetzt. Auf Ebene des A ergibt sich somit ein Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG in Höhe von EUR 300.000,00. Die Anschaffungskosten für die Anteile an der GmbH erhöhen sich um EUR 500.000,00. Bei der übernehmenden GmbH ist das übernommene Vermögen (einschließlich Firmenwert) mit dem gemeinen Wert der abgegebenen Gesellschaftsrechte anzusetzen. Vereinfacht kann aus Sicht der Finanzverwaltung (Rz 1280 UmgrStR) der gemeine Wert des übernommenen Vermögens angesetzt werden („Wertverknüpfung“). Somit wird in diesem Fall auch ein Firmenwert anzusetzen sein, der steuerlich über einen Zeitraum von 15 Jahren abgeschrieben werden kann. Sofern keine sonstigen stillen Reserven übertragen wurden, beträgt der anzusetzende Firmenwert somit EUR 300.000,00.

## BEISPIEL 2:

Eingebracht wird ein Betrieb mit negativem Verkehrswert. Hier könnte man auf den ersten Blick zum Ergebnis kommen, dass auf Ebene des Einbringenden gerade auf Grund des negativen Verkehrswertes keine Gewinnrealisierung drohen kann. Dem ist aber

nicht so, wie das Beispiel in Rz 1280 der UmgrStR zeigt:

A bringt seinen Betrieb in eine zuvor neu gegründete GmbH ein (mit A als Alleingesellschafter). Auf eine Kapitalerhöhung wird gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG verzichtet. Der eingebrachte Betrieb hat einen negativen Buchwert von EUR 500.000,00 und einen negativen Verkehrswert von EUR 300.000,00.

Infolge des negativen Verkehrswertes ist das UmgrStG nicht anwendbar und es kommt zu einer Tauschbesteuerung auf Ebene des A. Durch Gegenüberstellung des Buchwertes und des Verkehrswertes des Betriebes ergibt sich ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn von EUR 200.000,00. Zusätzlich kommt es durch die Übernahme des Überhangs der Passiva in Höhe dieser EUR 300.000,00 zu einer Bereicherung des A und ist dies als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten, die zusätzlich zum zu versteuernden Veräußerungsgewinn zu einer entsprechenden KESt-Belastung führt.

Von verunglückten Umgründungen zu unterscheiden sind durchgeführte Vermögensübertragungen, bei denen von vornherein nicht bedacht wird, dass diese unter den Anwendungsbereich des UmgrStG fallen würden („kalte Einbringungen“).<sup>5</sup> Ein in der Praxis häufig vorkommender Fall ist hier, dass ein Betrieb (z.B. Einzelunternehmen) formell nicht beendet wird und eine Kapitalgesellschaft diesen Betrieb weiterführt.<sup>6</sup> Die Konsequenzen wären jene, wie oben etwa in Beispiel 1 dargestellt.

Einbringungen außerhalb des UmgrStG müssen aber nicht zwangsweise zu negativen steuerlichen Folgen führen, sondern können in Einzelfällen durchaus auch positive Effekte haben, wie das folgende Praxisbeispiel zeigt:

Die österreichische X-GmbH, eine Konzerngesellschaft der deutschen Y-AG, unterhält eine Niederlassung in Deutschland. Aufgrund des DBA Österreich-Deutschland steht das Besteuerungsrecht an den Gewinnen dieser Betriebsstätte Deutschland zu.

Diese deutsche Niederlassung stellt einen Teilbetrieb dar und soll in eine neu angeschaffte deutsche Gesellschaft der X-GmbH, die Z-GmbH, eingebracht werden. Die Einbringung soll nach den Bestimmungen des deutschen Umwandlungssteuergesetzes erfolgen. Auf Grund der COVID-19-Krise wurde in Deutschland die Rückwirkungsfrist auf zwölf Monate erweitert. D.h., Einbringungen auf den Stichtag 31.12.2019/01.01.2020 können bis zum 31.12.2020 mit Rückwirkung durchgeführt werden. Aufgrund arbeitsrechtlicher Themen wird die Einbringung frühestens im Oktober 2020 umgesetzt werden können. Bezogen auf den Einbringungstichtag kann die Frist gemäß § 13 UmgrStG nicht eingehalten werden. Für die Einbringung wird daher in Österreich das allgemeine Steuerrecht zur Anwendung kommen müssen. Wie bereits mehrfach erwähnt, ist bei einer Umgründung außerhalb des UmgrStG die Tauschbesteuerung des § 6 Z 14 EStG anzuwenden, wodurch jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt. Als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes und als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes ist jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Da dem einzubringenden Teilbetrieb ein nicht unerheblicher Firmenwert zuzuordnen ist, kommt es zu einer entsprechenden Gewinnrealisierung auf Ebene der einbringenden X-GmbH. Entsprechend erhöhen sich aber auch die Anschaffungskosten der Beteiligung an der deutschen Z-GmbH. Das Besteuerungsrecht für diesen Gewinn steht auf Grund des DBA Österreich-Deutschland jedoch Deutschland zu und ist somit aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage auszuschneiden.

Wie erwähnt, erfolgt die Einbringung in Deutschland nach den Bestimmungen des deutschen UmwStG statt. Dieser Umstand ermöglicht in Deutschland die Buchwertfortführung. Der Vorgang führt daher auch in Deutschland zu keiner Gewinnrealisierung. Wurde bei Anschaffung der Z-GmbH (internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG) zur Steuerwirksamkeit gemäß § 10 Abs. 3 KStG optiert, kann im Falle eines Wertverlustes der Beteiligung an der Z-GmbH eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen werden. Die zuvor aufgedeckten stillen Reserven könnten somit unter Beachtung des Verteilungszeitraumes von 7 Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden.

## (HANDELS-) SPALTUNGEN

Bei einer Spaltung wird Vermögen von einer Körperschaft auf eine andere oder mehrere andere Körperschaften unter partieller Gesamtrechtsnachfolge übertragen, die Spaltung stellt also das Pendant zur Verschmelzung dar.<sup>7</sup> Zu unterscheiden ist zwischen Auf- und Abspaltungen. Bei einer Aufspaltung erfolgt die Übertragung aller Vermögensteile der spaltenden Körperschaft auf andere neugegründete oder bereits bestehende Körperschaft mit Gesamtrechtsnachfolge unter Beendigung ohne Liquidation der spaltenden Körperschaft.<sup>8</sup>

Abspaltungen hingegen werden definiert als Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile auf eine oder mehrere neugegründeten oder bereits bestehenden Körperschaften mit Gesamtrechtsnachfolge unter Fortführung der spaltenden Körperschaft.<sup>9</sup>

Spaltungen fallen dann in den Anwendungsbereich des Art VI UmgrStR, wenn Vermögen insbesondere iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG (Betriebe, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteile oder qualifizierte Kapitalanteile) tatsächlich übertragen wird und insoweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den stillen Reserven und eines Firmenwertes nicht eingeschränkt wird.

Werden die Anwendungsvoraussetzungen des Art VI nicht erfüllt, kommen die Bestimmungen des § 20 KStG iVm § 6 Z 14 EStG (Abspaltungen) bzw. § 19 KStG (Aufspaltungen) zur Anwendung. Auf Ebene der übertragenden Körperschaft führt dies zu einer Gewinnrealisierung. Liegt eine Gegenleistung vor, ist für die Ermittlung des Gewinnes der gemeine Wert des übertragenen Vermögens anzusetzen, ansonsten der Teilwert, was in der Praxis wohl keinen Unterschied macht. Infolge der in § 20 Abs. 3 KStG normierten Wertverknüpfung hat der Rechtsnachfolger, also die übernehmende Körperschaft, die auf Ebene der übertragenden Körperschaft für die Gewinnrealisierung maßgebenden Werte fortzuführen.

Auf Ebene der Anteilseigner sind ebenfalls die Bestimmungen des allgemeinen Ertragssteuerrecht anzuwenden. Eine down-stream Abspaltung stellt wohl zweifellos einen Vorgang dar, für den die Tauschgrundsätze anzuwenden sind. Dem übertragenen Vermögen (bewertet zum gemeinen Wert) steht die Anschaffung (oder Werterhöhung) von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft gegenüber.

Anders könnte man es u.U. bei side-stream oder up-stream Vorgängen sehen. Fraglich ist hier, ob man in diesen Fällen nicht von einer Gewinnausschüttung bzw. allenfalls auch Einlagenrückzahlung an die Anteilsinhaber mit nachfolgender Einlage in die übernehmende Gesellschaft (bei side-stream Vorgängen) ausgehen kann. Im Falle einer Körperschaft als Gesellschafterin wäre eine solche Gewinnausschüttung gemäß § 10 Abs. 1 KStG nämlich steuerfrei bzw. läge bei einer Einlagenrückzahlung eine Anteilsveräußerung vor, die nur bei Absinken des Buchwertes bzw. der Anschaffungskosten auf unter null eine (unmittelbare) Steuerwirkung auslösen würde.

Die Finanzverwaltung (Rz 1809 UmgrStR) geht aber auch bei side-stream und up-stream Vorgängen auf Ebene der Anteilseigner von einem Tausch aus. Dies entspricht im Übrigen auch der herrschenden Auffassung.<sup>10</sup> Die ertragsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich aus der Gegenüberstellung der Anschaffungskosten bzw. des Buchwertes und dem gemeinen Wert der spaltungsbedingt abgestockten Anteile an der übertragenden Körperschaft.

Scheitert eine Spaltung, führt dies daher allenfalls zu Gewinnrealisierungen auf zwei Ebenen, nämlich auf Ebene der übertragenden Gesellschaft und auf Ebene der Anteilsinhaber. Ähnlich dürfte es im Übrigen auch im Falle von side-stream Einbringungen zu sehen sein, und zwar dann, wenn insbesondere Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder qualifizierte Kapitalanteile zwischen Schwestergesellschaften übertragen werden. Auch hier wird, insbesondere unter Verweis auf die Ausführungen von Furrer<sup>11</sup> zu up-stream Vorgängen, auf Ebene der Anteilsinhaber wohl eine Tauschgewinnrealisierung zu unterstellen sein. ■

1 § 20 Abs. 1 KStG.

2 Bieber in Achatz/Kirchmayr: KStG Kommentar Kz 19.

3 Bieber in Achatz/Kirchmayr: KStG Kommentar Kz 32.

4 Bieber in Achatz/Kirchmayr: KStG Kommentar Kz 33; UmgrStR Rz 1280.

5 Hübner-Schwarzinger in SWK 34/35/2008, S 935.

6 Schwarzinger/Wiesner in Umgründungssteuer-Leitfaden, 3. Aufl. 2013, Artikel III/9 Rechtsfolgen einer nicht unter Art III UmgrStG fallenden Einbringung.

7 Waitz-Ramsauer in Kofler Umgründungssteuergesetz Jahreskommentar, 8. Aufl. 2019, Artikel VI Spaltung, Rz 1.

8 § 1 Abs. 2 Z 1 SpaltG.

9 § 1 Abs. 2 Z 2 SpaltG.

10 Vgl. z.B. Waitz-Ramsauer in Kofler Umgründungssteuergesetz Jahreskommentar, 8. Aufl. 2019, Artikel VI Spaltung, Rz 93, mit Zit. u.a. Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), KStG, 2. Aufl. 2016, Hirschler, SWK 2003, 765; Wiesner/Sulz, RZW 2001, 34f.

11 Furrer in Kofler Umgründungssteuergesetz Jahreskommentar, 8. Aufl. 2019, Artikel III Einbringung, Rz 24.