

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	3
Kapitel 1 Einleitung	17
Kapitel 2 Verschmelzung	
2.1 Vorgang	18
2.2 Verschmelzungsarten	19
2.2.1 Verschmelzung zur Aufnahme/zur Neugründung	19
2.2.2 Verschmelzung verbundener/nicht verbundener Gesellschaften	20
2.2.2.1 Konzentrationsverschmelzung	20
2.2.2.2 Konzernverschmelzung	21
2.2.2.3 Gemischte Konzentrations- und Konzernverschmelzung	23
2.2.3 Auslandsbezug der Verschmelzung	25
2.3 Stichtag und Rückwirkungsfiktion	25
2.4 Bilanzen anlässlich der Verschmelzung	26
2.4.1 Unternehmensrechtliche Schlussbilanz	26
2.4.2 Steuerrechtliche Verschmelzungsbilanz	27
2.4.3 Nachweis des positiven Wertes	28
2.5 Übernahme des Vermögens durch die übernehmende Gesellschaft	29
2.5.1 Übernahme der Salden	30
2.5.2 Ausweis von Buchdifferenzen nach der Verschmelzung	30
2.5.2.1 Buchgewinn	30
2.5.2.2 Buchverlust	31
2.5.2.3 Ausschüttungssperre	32
2.5.3 Beispiele zur Übernahme des Vermögens und zum Ausweis von Buchgewinn und Buchverlust	33
2.5.3.1 Verschmelzung mit Kapitalerhöhung	33
2.5.3.2 Verschmelzung side-stream	36
2.5.3.3 Verschmelzung up-stream	38
2.5.3.4 Verschmelzung down-stream	40
2.5.4 Steuerliche Buchwertfortführung	41
2.5.5 Confusio	43

	Seite
2.5.6 Internationale Schachtelbeteiligung	44
2.5.6.1 Übergang einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung	44
2.5.6.2 Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung	45
2.5.6.3 Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung	46
2.5.7 Ausschüttungsfiktion bei der Verschmelzung von passiven Gesellschaften	48
2.6 Übertragung und Verwertung von Verlustvorträgen	49
2.6.1 Übergang des Verlustvortrags der übertragenden Gesellschaft	49
2.6.2 Einschränkungen der Übertragbarkeit	50
2.6.2.1 Buchwertfortführung	51
2.6.2.2 Verursachung der Verluste durch das übertragene Vermögen	52
2.6.2.3 Vergleichbarkeit mit dem verlusterzeugenden Vermögen	54
2.6.2.4 Keine Kürzung um Teilwertabschreibungen (Beschränkung bei verbundenen Gesellschaften)	55
2.6.3 Verlustvortrag der übernehmenden Gesellschaft	56
2.6.4 Mantelkauf	57
2.7 Auswirkungen auf Ebene der Gesellschafter	58
2.7.1 Grundsatz der Identitätsfiktion	58
2.7.2 Beteiligungen natürlicher Personen im Privatvermögen	60
2.7.3 Entstehen und Wegfall internationaler Schachtelbeteiligungen	62
2.8 Verkehrsteuern	64
2.8.1 Gesellschaftsteuer	64
2.8.2 Grunderwerbsteuer	65
2.9 Umsatzsteuer	66
2.10 Lohnsteuer	68
2.11 Äquivalenzverletzung	68

Kapitel 3 Umwandlung

3.1 Vorgang	70
3.2 Umwandlungsarten	71
3.2.1 Errichtende Umwandlung	71
3.2.2 Verschmelzende Umwandlung	73
3.2.3 Betriebserfordernis	74
3.2.4 Steuerhängigkeit der stillen Reserven	75

	Seite
3.2.4.1 Ebene der umgewandelten Kapitalgesellschaft	75
3.2.4.2 Ebene der Gesellschafter der umgewandelten Kapitalgesellschaft	78
3.3 Stichtag und Rückwirkungsfiktion	81
3.4 Bilanzen anlässlich der Umwandlung	82
3.4.1 Unternehmensrechtliche Schlussbilanz	82
3.4.2 Steuerrechtliche Umwandlungsbilanz	83
3.4.3 Nachweis des positiven Wertes	85
3.5 Übernahme des Vermögens durch den Rechtsnachfolger	85
3.5.1 Übernahme der Salden	86
3.5.2 Ausweis von Buchdifferenzen nach der Umwandlung	86
3.5.2.1 Buchgewinn	87
3.5.2.2 Buchverlust	87
3.5.2.3 Beteiligung im Privatvermögen	88
3.5.3 Steuerliche Buchwertfortführung	88
3.5.3.1 Ebene der Mitunternehmerschaft und des Hauptgesellschafters	88
3.5.3.2 Confusio	90
3.5.3.3 Buchdifferenzen auf Gesellschafterebene	91
3.5.4 Beispiele zur Übernahme des Vermögens und zum Ausweis von Buchgewinn und Buchverlust	91
3.5.4.1 Verschmelzende Umwandlung auf einen Hauptgesellschafter	91
3.5.4.2 Verschmelzende Umwandlung mit Confusio und Abfindung eines Minderheitsgesellschafters	95
3.5.4.3 Errichtende Umwandlung	97
3.5.4.4 Errichtende Umwandlung mit Abfindung eines Minderheits- gesellschafters	99
3.6 Besondere steuerliche Auswirkungen beim Rechtsnachfolger	100
3.6.1 Wechsel der Gewinnermittlung	100
3.6.1.1 Wechsel der Gewinnermittlung auf § 4 Abs 1 EStG	100
3.6.1.2 Wechsel der Gewinnermittlung auf Einnahmen-Ausgaben-Rechnung...	101
3.6.1.3 Änderung der Besteuerungsgrundsätze	101
3.6.1.4 Übergangsgewinn und Übergangsverlust	102
3.6.2 Internationale Schachtelbeteiligung	103
3.6.3 Zufluss- und Abflussfiktion	104
3.6.4 Ausschüttungsfiktion	105

	Seite
3.6.5 Kapitalherabsetzungsfiktion	109
3.6.6 Übertragung der Mindest-Körperschaftsteuer	109
3.6.7 Wegfall der Befreiung von der Kapitalertragsteuer	111
3.7 Übertragung und Verwertung von Verlustvorträgen	112
3.7.1 Übertragung von Verlustvorträgen	112
3.7.2 Einschränkungen der Übertragbarkeit	112
3.7.3 Zurechnung vortragsfähiger Verluste	113
3.7.3.1 Quotenmäßige Zurechnung	113
3.7.3.2 Kürzung bei „Einkauf von Verlusten“	114
3.7.4 Eigene Verlustvorträge des Rechtsnachfolgers	116
3.8 Ausscheiden eines Minderheitsgesellschafters	117
3.9 Verkehrsteuern	118
3.9.1 Gesellschaftsteuer	118
3.9.2 Grunderwerbsteuer	118
3.10 Umsatzsteuer	118
3.11 Lohnsteuer	119

Kapitel 4 Einbringung

4.1 Vorgang	120
4.2 Beteiligte	121
4.2.1 Einbringender	121
4.2.2 Übernehmender	121
4.3 Zu übertragendes Vermögen	122
4.3.1 Qualifiziertes Vermögen	122
4.3.1.1 Betrieb	122
4.3.1.2 Teilbetrieb	124
4.3.1.3 Mitunternehmeranteil	125
4.3.1.4 Qualifizierte Kapitalanteile	126
4.3.2 Nachweis des positiven Verkehrswertes	128
4.4 Erfordernis einer Gegenleistung	129
4.4.1 Grundsatz der Anteilsgewährung	129
4.4.2 Unterbleiben der Anteilsgewährung	130
4.4.2.1 Abfindung mit eigenen Anteilen	130

	Seite
4.4.2.2 Abfindung mit bestehenden Anteilen der Altgesellschafter	130
4.4.2.3 Zuzahlungen durch die übernehmende Gesellschaft	131
4.4.2.4 Aufgabe von Mitunternehmeranteilen	132
4.4.2.5 Verzicht auf Anteilsgewährung bei Alleingesellschafterstellung oder Beteiligungsidentität	133
4.5 Stichtag und Rückwirkungsfiktion	134
4.5.1 Rückwirkender Einbringungsstichtag	134
4.5.2 Anmeldung der Einbringung	135
4.5.3 Persönliche Zurechnung des Einbringungsvermögens am Stichtag	136
4.6 Erforderliche Bilanzen	138
4.6.1 Stichtagsbilanz	138
4.6.2 Einbringungsbilanz	138
4.7 Auswirkungen beim Einbringenden	140
4.7.1 Zurechnung zum Einbringenden bis Stichtag	140
4.7.2 Bewertung des eingebrachten Vermögens	140
4.7.2.1 Grundsatz der Buchwertfortführung	140
4.7.2.2 Aufwertungswahlrecht	141
4.7.2.3 Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts durch Einbringungen mit Auslandsbezug	145
4.7.2.4 Einbringung in eine ausländische Kapitalgesellschaft (Export-Einbringung)	146
4.7.2.5 Einbringung durch Steuerausländer	153
4.7.3 Rückwirkende Gestaltung des Einbringungsvermögens	158
4.7.3.1 Sinn und Zweck	158
4.7.3.2 Tatsächliche Einlagen und Entnahmen	160
4.7.3.3 Vorbehaltene Entnahmen	162
4.7.3.4 Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern	164
4.7.3.5 Verschieben von Wirtschaftsgütern	165
4.7.3.6 Gewinnausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Gesellschafter- einlagen	167
4.8 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft	168
4.8.1 Übernahme der Salden	168
4.8.2 Ausweis von Buchdifferenzen nach der Einbringung	168
4.8.2.1 Buchgewinn	168

	Seite
4.8.2.2 Buchverlust	169
4.8.2.3 Ausschüttungssperre	170
4.8.3 Steuerliche Bewertung	171
4.8.3.1 Anknüpfung an die Einbringungsbilanz	171
4.8.3.2 Gespaltene Betrachtung bei Buchwertübernahme von Altgrundstücken	172
4.8.4 Beispiele zur Übernahme des Vermögens und zum Ausweis von Buchgewinn und Buchverlust	174
4.8.4.1 Einbringung eines Betriebes gegen Kapitalerhöhung der übernehmenden GmbH	174
4.8.4.2 Einbringung eines Betriebes mit vorbehaltener Entnahme ohne Kapitalerhöhung der übernehmenden GmbH	176
4.8.4.3 Einbringung eines österreichischen Betriebes durch einen Steuerausländer in eine österreichische GmbH	178
4.8.5 Wechsel der Gewinnermittlung	180
4.8.6 Ausschüttungsfiktion	180
4.8.7 Rechtsbeziehungen zum Einbringenden	182
4.8.8 Internationale Schachtelbeteiligung	183
4.8.8.1 Übergang einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung ...	184
4.8.8.2 Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung	184
4.8.8.3 Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung	184
4.8.8.4 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung	184
4.9 Auswirkung auf Ebene des Gesellschafters	185
4.9.1 Bewertung der Gegenleistungsanteile	185
4.9.2 Gegenleistungsanteile bei natürlichen Personen	188
4.9.3 Internationale Schachtelbeteiligung	189
4.10 Übertragung und Verwertung von Verlustvorträgen	190
4.10.1 Übergang des Verlustvortrags des Einbringenden	190
4.10.2 Einschränkungen der Übertragbarkeit	191
4.10.3 Verlustvortrag der übernehmenden Gesellschaft	192
4.10.4 Mantelkauf	192
4.11 Verkehrsteuern	192
4.11.1 Gesellschaftsteuer	192
4.11.2 Grunderwerbsteuer	192
4.12 Umsatzsteuer	193

	Seite
4.13 Lohnsteuer	193
4.14 Äquivalenzverletzung	194

Kapitel 5 Zusammenschluss

5.1 Vorgang	195
5.2 Beteiligte	197
5.2.1 Übertragender	197
5.2.2 Übernehmende Personengesellschaft	198
5.3 Zu übertragendes Vermögen	198
5.3.1 Qualifiziertes Vermögen	198
5.3.2. Nachweis des positiven Verkehrswertes	199
5.3.3 Wechsel der Gewinnermittlung	199
5.4 Stichtag und Rückwirkungsfiktion	201
5.4.1 Rückwirkender Zusammenschlussstichtag	201
5.4.2 Anmeldung des Zusammenschlusses	201
5.4.3 Persönliche Zurechnung des übertragenen Vermögens am Stichtag	202
5.5 Erforderliche Bilanzen	202
5.5.1 Stichtagsbilanz	202
5.5.2 Zusammenschlussbilanz	203
5.6 Auswirkungen beim Übertragenden	204
5.6.1 Übertragender – Zurechnung bis Stichtag	204
5.6.2 Bewertung des übertragenen Vermögens	204
5.6.2.1 Grundsatz der Buchwertfortführung	204
5.6.2.2 Aufwertungswahlrecht	205
5.6.2.3 Aufwertungspflicht	205
5.6.3 Rückwirkende Gestaltung des übertragenen Vermögens	206
5.7 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft	207
5.7.1 Unternehmensrechtlicher Ansatz	207
5.7.2 Steuerliche Bewertung	208
5.7.3 Internationale Schachtelbeteiligung	208
5.7.3.1 Allgemeines	208
5.7.3.2 Entstehen und Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung	208
5.7.3.3 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung	209

	Seite
5.7.4 Wegfall der Befreiung von der Kapitalertragsteuer	210
5.7.5 Übergang von Verlustvorträgen	211
5.8 Maßnahmen gegen die Steuerlastverschiebung	211
5.8.1 Grundsatz	211
5.8.2 Verkehrswertzusammenschluss	212
5.8.2.1 Allgemeines	212
5.8.2.2 Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung	212
5.8.2.3 Verkehrswertzusammenschluss mit Aufwertung	215
5.8.3 Kapitalkontenzusammenschluss	218
5.8.3.1 Allgemeines	218
5.8.3.2 Kapitalkontenzusammenschluss mit Gewinnvorab	218
5.8.3.3 Kapitalkontenzusammenschluss mit Liquidationsvorab	222
5.8.3.4 Kapitalkontenzusammenschluss mit Vorbehalt der stillen Reserven	224
5.9 Verkehrsteuern und Gebühr	225
5.9.1 Gesellschaftsteuer und Zessionsgebühr	225
5.9.2 Grunderwerbsteuer	225
5.10 Umsatzsteuer	225
5.11 Lohnsteuer	225
5.12 Äquivalenzverletzung	226

Kapitel 6 Realteilung

6.1 Vorgang	227
6.2 Beteiligte	230
6.2.1 Teilende Gesellschaft	230
6.2.2 Übernehmender Nachfolgeunternehmer	231
6.3 Zu übertragendes Vermögen	231
6.3.1 Qualifiziertes Vermögen	231
6.3.2 Nachweis des positiven Verkehrswertes	232
6.3.3 Wechsel der Gewinnermittlung	233
6.4 Gegenleistung – Ausgleichszahlungen	235
6.5 Stichtag und Rückwirkungsfiktion	237
6.5.1 Rückwirkender Teilungsstichtag	237
6.5.2 Anmeldung der Realteilung	237
6.5.3 Persönliche Zurechnung des übertragenen Vermögens am Stichtag	238

	Seite
6.6 Erforderliche Bilanzen	239
6.6.1 Stichtagsbilanz	239
6.6.2 Teilungsbilanz	239
6.7 Auswirkungen beim Übertragenden	240
6.7.1 Zurechnung zur Mitunternehmerschaft bis zum Stichtag	240
6.7.2 Bewertung des übertragenen Vermögens	240
6.7.2.1 Grundsatz der Buchwertfortführung	240
6.7.2.2 Aufwertungswahlrecht	240
6.7.2.3 Aufwertungspflicht	241
6.7.3 Rückwirkende Gestaltung des übertragenen Vermögens	241
6.8 Auswirkungen beim Nachfolgeunternehmer	243
6.8.1 Unternehmensrechtlicher Ansatz	243
6.8.2 Steuerliche Bewertung	243
6.8.3 Internationale Schachtelbeteiligung	243
6.8.4 Übergang des Verlustvortrags	244
6.9 Maßnahmen gegen die Steuerlastverschiebung	244
6.9.1 Allgemeines	244
6.9.2 Ausgleichsposten	244
6.10 Verkehrsteuern und Gebühren	247
6.10.1 Gesellschaftsteuer und Zessionsgebühr	247
6.10.2 Grunderwerbsteuer	248
6.11 Umsatzsteuer	248
6.12 Lohnsteuer	248
6.13 Äquivalenzverletzung	248

Kapitel 7 Spaltung

7.1 Vorgang	249
7.2 Spaltungsarten	251
7.2.1 Auf- und Abspaltung	251
7.2.2 Spaltung zur Aufnahme und zur Neugründung	251
7.2.3 Verhältniswahrende und nicht verhältniswahrende Spaltung	252
7.2.4 Spaltung verbundener/nicht verbundener Gesellschaften	252
7.2.4.1 Konzentrationsspaltung	252
7.2.4.2 Konzernspaltung	253

	Seite
7.2.4.2.1 Spaltung down-stream	254
7.2.4.2.2 Spaltung side-stream	255
7.2.4.2.3 Spaltung up-stream	255
7.2.5 Auslandsbezug der Spaltung	256
7.3 Zu übertragendes Vermögen	257
7.3.1 Qualifiziertes Vermögen	257
7.3.2 Nachweis des positiven Verkehrswertes	258
7.4 Stichtag und Rückwirkungsfiktion	258
7.4.1 Rückwirkender Spaltungsstichtag	258
7.4.2 Anmeldung der Spaltung	259
7.4.3 Persönliche Zurechnung des übertragenen Vermögens am Stichtag	260
7.5 Erforderliche Bilanzen	261
7.5.1 Schlussbilanz	261
7.5.2 Eröffnungsbilanz/Übernahmobilanz	262
7.5.3 Spaltungsbilanz	262
7.5.4 Steuerliche Bilanzen	263
7.6 Auswirkungen bei der spaltenden Gesellschaft	264
7.6.1 Zurechnung zur spaltenden Gesellschaft bis Stichtag	264
7.6.2 Bewertung des übertragenen Vermögens	265
7.6.2.1 Grundsatz der Buchwertfortführung	265
7.6.2.2 Aufwertungswahlrecht	265
7.6.3 Rückwirkende Gestaltung des übertragenen Vermögens	266
7.6.3.1 Sinn und Zweck	266
7.6.3.2 Verschieben von Wirtschaftsgütern	267
7.6.3.3 Gewinnausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Gesellschaftereinlagen	269
7.6.4 Buchgewinn und Buchverlust	272
7.7 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft	272
7.7.1 Übernahme der Salden	273
7.7.2 Ausweis von Buchdifferenzen nach der Spaltung	273
7.7.2.1 Buchgewinn	273
7.7.2.2 Buchverlust	274
7.7.2.3 Ausschüttungssperre	274
7.7.3 Steuerliche Bewertung	276

7.7.4 Beispiele zur Übernahme des Vermögens und zum Ausweis von Buchgewinn und Buchverlust	277
7.7.4.1 Abspaltung eines Betriebes zur Neugründung	277
7.7.4.2 Abspaltung eines Mitunternehmeranteils in die Schwester-gesellschaft (side-stream) ohne Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft	281
7.7.4.3 Abspaltung eines Teilbetriebes in die Tochtergesellschaft	282
7.7.4.4 Abspaltung eines Kapitalanteils up-stream in die Muttergesellschaft ...	286
7.7.5 Rechtsbeziehungen zur übertragenden Gesellschaft	288
7.7.6 Internationale Schachtelbeteiligung	289
7.7.6.1 Übergang einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung ...	289
7.7.6.2 Entstehen und Erweiterung einer internationalen Schachtel-beteiligung	290
7.7.6.3 Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung	290
7.7.6.4 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung	290
7.8 Übertragung und Verwertung von Verlustvorträgen	291
7.8.1 Übergang des Verlustvortrags der spaltenden Gesellschaft	291
7.8.2 Einschränkungen der Übertragbarkeit	292
7.8.3 Verlustvortrag der übernehmenden Gesellschaft	293
7.8.4 Mantelkauf	293
7.9 Auswirkungen auf Ebene der Gesellschafter	293
7.9.1 Bei verhältniswahrender Spaltung	293
7.9.2 Bei nicht verhältniswahrender Spaltung	297
7.9.3 Beteiligungen natürlicher Personen im Privatvermögen	299
7.9.4 Internationale Schachtelbeteiligung	301
7.10 Verkehrsteuern	301
7.10.1 Gesellschaftsteuer	301
7.10.2 Grunderwerbsteuer	302
7.11 Umsatzsteuer	302
7.12 Lohnsteuer	302
7.13 Äquivalenzverletzung	303
Anhang	
Stichwortverzeichnis	305