

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>Vorwort</b>	3
<b>Einleitung</b>	17
<b>Kapitel 1 Verschmelzung</b>	
1.1 Vorgang .....	18
1.2 Verschmelzungsarten .....	19
1.2.1 Verschmelzung zur Aufnahme/zur Neugründung .....	19
1.2.2 Verschmelzung verbundener/nicht verbundener Gesellschaften .....	20
1.2.2.1 Konzentrationsverschmelzung .....	20
1.2.2.2 Konzernverschmelzung .....	21
1.2.2.3 Gemischte Konzentrations- und Konzernverschmelzung .....	23
1.2.3 Auslandsbezug der Verschmelzung .....	25
1.3 Stichtag und Rückwirkungsfiktion .....	25
1.4 Bilanzen anlässlich der Verschmelzung .....	27
1.4.1 Unternehmensrechtliche Schlussbilanz .....	27
1.4.2 Steuerrechtliche Verschmelzungsbilanz .....	27
1.4.3 Nachweis des positiven Wertes .....	29
1.5 Übernahme des Vermögens durch die übernehmende Gesellschaft .....	30
1.5.1 Übernahme der Salden .....	30
1.5.2 Ausweis von Buchdifferenzen nach der Verschmelzung .....	31
1.5.2.1 Buchgewinn .....	31
1.5.2.2 Buchverlust .....	31
1.5.2.3 Ausschüttungssperre .....	32
1.5.3 Beispiele zur Übernahme des Vermögens und zum Ausweis von Buchgewinn und Buchverlust .....	35
1.5.3.1 Verschmelzung mit Kapitalerhöhung .....	35
1.5.3.2 Verschmelzung side-stream .....	37
1.5.3.3 Verschmelzung up-stream .....	40
1.5.3.4 Verschmelzung down-stream .....	41
1.5.4 Steuerliche Buchwertfortführung .....	43

	Seite
1.5.5 Confusio .....	46
1.5.6 Internationale Schachtelbeteiligung .....	46
1.5.6.1 Übergang einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung ....	46
1.5.6.2 Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	48
1.5.6.3 Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	49
1.5.7 Ausschüttungsfiktion bei der Verschmelzung von passiven Gesellschaften	50
1.6 Übertragung und Verwertung von Verlustvorträgen .....	51
1.6.1 Übergang des Verlustvortrags der übertragenden Gesellschaft .....	52
1.6.2 Einschränkungen der Übertragbarkeit .....	53
1.6.2.1 Buchwertfortführung .....	53
1.6.2.2 Verursachung der Verluste durch das übertragene Vermögen .....	54
1.6.2.3 Vergleichbarkeit mit dem verlusterzeugenden Vermögen .....	57
1.6.2.4 Keine Kürzung um Teilwertabschreibungen (Beschränkung bei verbundenen Gesellschaften) .....	57
1.6.3 Verlustvortrag der übernehmenden Gesellschaft .....	59
1.6.4 Mantelkauf .....	59
1.7 Auswirkungen auf Ebene der Gesellschafter .....	61
1.7.1 Grundsatz der Identitätsfiktion .....	61
1.7.2 Beteiligungen natürlicher Personen im Privatvermögen .....	64
1.7.3 Entstehen und Wegfall internationaler Schachtelbeteiligungen .....	65
1.8 Grunderwerbsteuer .....	67
1.9 Umsatzsteuer .....	68
1.10 Lohnsteuer .....	70
1.11 Äquivalenzverletzung .....	70

## Kapitel 2   Umwandlung

2.1 Vorgang .....	72
2.2 Umwandlungsarten .....	73
2.2.1 Errichtende Umwandlung .....	73
2.2.2 Verschmelzende Umwandlung .....	75
2.2.3 Betriebserfordernis .....	76
2.2.4 Steuerhängigkeit der stillen Reserven .....	77
2.2.4.1 Ebene der umgewandelten Kapitalgesellschaft .....	77
2.2.4.2 Ebene der Gesellschafter der umgewandelten Kapitalgesellschaft .....	80

	Seite
2.3 Stichtag und Rückwirkungsfiktion .....	83
2.4 Bilanzen anlässlich der Umwandlung .....	85
2.4.1 Unternehmensrechtliche Schlussbilanz .....	85
2.4.2 Steuerrechtliche Umwandlungsbilanz .....	85
2.4.3 Nachweis des positiven Wertes .....	87
2.5 Übernahme des Vermögens durch den Rechtsnachfolger .....	88
2.5.1 Übernahme der Salden .....	88
2.5.2 Ausweis von Buchdifferenzen nach der Umwandlung .....	89
2.5.2.1 Buchgewinn .....	89
2.5.2.2 Buchverlust .....	90
2.5.2.3 Beteiligung im Privatvermögen .....	91
2.5.3 Steuerliche Buchwertfortführung .....	91
2.5.3.1 Ebene der Mitunternehmerschaft und des Hauptgesellschafters .....	91
2.5.3.2 Confusio .....	93
2.5.3.3 Buchdifferenzen auf Gesellschafterebene .....	94
2.5.4 Beispiele zur Übernahme des Vermögens und zum Ausweis von Buchgewinn und Buchverlust .....	95
2.5.4.1 Verschmelzende Umwandlung auf einen Hauptgesellschafter .....	95
2.5.4.2 Verschmelzende Umwandlung mit Confusio und Abfindung eines Minderheitsgesellschafters .....	98
2.5.4.3 Errichtende Umwandlung .....	100
2.5.4.4 Errichtende Umwandlung mit Abfindung eines Minderheits- gesellschafters .....	102
2.6 Besondere steuerliche Auswirkungen beim Rechtsnachfolger .....	103
2.6.1 Wechsel der Gewinnermittlung .....	103
2.6.1.1 Wechsel der Gewinnermittlung auf § 4 Abs 1 EStG .....	103
2.6.1.2 Wechsel der Gewinnermittlung auf Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ..	104
2.6.1.3 Änderung der Besteuerungsgrundsätze .....	104
2.6.1.4 Übergangsgewinn und Übergangsverlust .....	105
2.6.2 Internationale Schachtelbeteiligung .....	107
2.6.3 Zufluss- und Abflussfiktion .....	108
2.6.4 Ausschüttungsfiktion .....	109
2.6.5 Übertragung der Mindest-Körperschaftsteuer .....	113
2.6.6 Wegfall der Befreiung von der Kapitalertragsteuer .....	115

	Seite
2.7 Übertragung und Verwertung von Verlustvorträgen .....	116
2.7.1 Übertragung von Verlustvorträgen .....	116
2.7.2 Einschränkungen der Übertragbarkeit .....	116
2.7.3 Zurechnung vortragsfähiger Verluste .....	117
2.7.3.1 Quotenmäßige Zurechnung .....	117
2.7.3.2 Kürzung bei „Einkauf von Verlusten“ .....	118
2.7.4 Eigene Verlustvorträge des Rechtsnachfolgers .....	120
2.8 Ausscheiden eines Minderheitsgesellschafters .....	121
2.9 Grunderwerbsteuer .....	122
2.10 Umsatzsteuer .....	122
2.11 Lohnsteuer .....	123

### Kapitel 3 Einbringung

3.1 Vorgang .....	124
3.2 Beteiligte .....	125
3.2.1 Einbringender .....	125
3.2.2 Übernehmender .....	125
3.3 Zu übertragendes Vermögen .....	126
3.3.1 Qualifiziertes Vermögen .....	126
3.3.1.1 Betrieb .....	126
3.3.1.2 Teilbetrieb .....	128
3.3.1.3 Mitunternehmeranteil .....	129
3.3.1.4 Qualifizierte Kapitalanteile .....	130
3.3.2 Nachweis des positiven Verkehrswertes .....	132
3.4 Erfordernis einer Gegenleistung .....	133
3.4.1 Grundsatz der Anteilsgewährung .....	133
3.4.2 Unterbleiben der Anteilsgewährung .....	134
3.4.2.1 Abfindung mit eigenen Anteilen .....	134
3.4.2.2 Abfindung mit bestehenden Anteilen der Altgesellschafter .....	135
3.4.2.3 Zuzahlungen durch die übernehmende Gesellschaft .....	136
3.4.2.4 Aufgabe von Mitunternehmeranteilen .....	136
3.4.2.5 Verzicht auf Anteilsgewährung bei Alleingesellschafterstellung oder Beteiligungsideutität .....	137

	Seite
3.5 Stichtag und Rückwirkungsfiction .....	139
3.5.1 Rückwirkender Einbringungsstichtag .....	139
3.5.2 Anmeldung der Einbringung .....	139
3.5.3 Persönliche Zurechnung des Einbringungsvermögens am Stichtag .....	141
3.6 Erforderliche Bilanzen .....	142
3.6.1 Stichtagsbilanz .....	142
3.6.2 Einbringungsbilanz .....	143
3.7 Auswirkungen beim Einbringenden .....	144
3.7.1 Zurechnung zum Einbringenden bis Stichtag .....	144
3.7.2 Bewertung des eingebrachten Vermögens .....	145
3.7.2.1 Grundsatz der Buchwertfortführung .....	145
3.7.2.2 Aufwertungswahlrecht .....	146
3.7.2.3 Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts durch Einbringungen mit Auslandsbezug .....	150
3.7.2.4 Einbringung in eine ausländische Kapitalgesellschaft (Export- Einbringung) .....	151
3.7.2.5 Einbringung durch Steuerausländer .....	160
3.7.3 Rückwirkende Gestaltung des Einbringungsvermögens .....	166
3.7.3.1 Sinn und Zweck .....	166
3.7.3.2 Tatsächliche Einlagen und Entnahmen .....	168
3.7.3.3 Vorbehaltene Entnahmen .....	170
3.7.3.4 Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern .....	172
3.7.3.5 Verschieben von Wirtschaftsgütern .....	173
3.7.3.6 Gewinnausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Gesellschaftereinlagen .....	175
3.8 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft .....	176
3.8.1 Übernahme der Salden .....	176
3.8.2 Ausweis von Buchdifferenzen nach der Einbringung .....	176
3.8.2.1 Buchgewinn .....	176
3.8.2.2 Buchverlust .....	177
3.8.2.3 Ausschüttungssperre .....	178
3.8.3 Steuerliche Bewertung .....	179
3.8.3.1 Anknüpfung an die Einbringungsbilanz .....	179
3.8.3.2 Gespaltene Betrachtung bei Buchwertübernahme von Altgrundstücken .....	180

	Seite
3.8.4 Beispiele zur Übernahme des Vermögens und zum Ausweis von Buchgewinn und Buchverlust .....	182
3.8.4.1 Einbringung eines Betriebes gegen Kapitalerhöhung der übernehmenden GmbH .....	182
3.8.4.2 Einbringung eines Betriebes mit vorbehaltener Entnahme ohne Kapitalerhöhung der übernehmenden GmbH .....	185
3.8.4.3 Einbringung eines österreichischen Betriebes durch einen Steuerausländer in eine österreichische GmbH .....	187
3.8.5 Wechsel der Gewinnermittlung .....	188
3.8.6 Ausschüttungsfiktion .....	189
3.8.7 Rechtsbeziehungen zum Einbringenden .....	190
3.8.8 Internationale Schachtelbeteiligung .....	192
3.8.8.1 Übergang einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung ...	192
3.8.8.2 Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	192
3.8.8.3 Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	192
3.8.8.4 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	193
3.9 Auswirkung auf Ebene des Gesellschafters .....	194
3.9.1 Bewertung der Gegenleistungsanteile .....	194
3.9.2 Gegenleistungsanteile bei natürlichen Personen .....	196
3.9.3 Internationale Schachtelbeteiligung .....	197
3.10 Übertragung und Verwertung von Verlustvorträgen .....	198
3.10.1 Übergang des Verlustvortrags des Einbringenden .....	198
3.10.2 Einschränkungen der Übertragbarkeit .....	199
3.10.3 Verlustvortrag der übernehmenden Gesellschaft .....	200
3.10.4 Mantelkauf .....	200
3.11 Grunderwerbsteuer und Gebühren .....	200
3.11.1 Grunderwerbsteuer .....	200
3.11.2 Gebühren .....	201
3.12 Umsatzsteuer .....	201
3.13 Lohnsteuer .....	201
3.14 Äquivalenzverletzung .....	202

## Kapitel 4 Zusammenschluss

4.1 Vorgang .....	203
-------------------	-----

	Seite
4.2 Beteiligte .....	205
4.2.1 Übertragender .....	205
4.2.2 Übernehmende Personengesellschaft .....	206
4.3 Zu übertragendes Vermögen .....	206
4.3.1 Qualifiziertes Vermögen .....	206
4.3.2 Nachweis des positiven Verkehrswertes .....	207
4.4 Stichtag und Rückwirkungsfiktion .....	208
4.4.1 Rückwirkender Zusammenschlussstichtag .....	208
4.4.2 Anmeldung des Zusammenschlusses .....	209
4.4.3 Persönliche Zurechnung des übertragenen Vermögens am Stichtag .....	210
4.5 Erforderliche Bilanzen .....	210
4.5.1 Stichtagsbilanz .....	210
4.5.2 Zusammenschlussbilanz .....	211
4.5.3 Wechsel der Gewinnermittlung .....	212
4.6 Auswirkungen beim Übertragenden .....	213
4.6.1 Übertragender – Zurechnung bis Stichtag .....	213
4.6.2 Bewertung des übertragenen Vermögens .....	213
4.6.2.1 Grundsatz der Buchwertfortführung .....	213
4.6.2.2 Aufwertungswahlrecht bei DBA mit Anrechnungsmethode .....	214
4.6.2.3 Aufwertungspflicht (Export-Zusammenschluss) .....	214
4.6.2.4 Aufwertungsoption für Grund und Boden („Altgrundstücke“) .....	215
4.6.3 Rückwirkende Gestaltung des übertragenen Vermögens .....	216
4.7 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft .....	217
4.7.1 Unternehmensrechtlicher Ansatz .....	217
4.7.2 Steuerliche Bewertung .....	218
4.7.2.1 Übernahme der Werte aus der Zusammenschlussbilanz .....	218
4.7.2.2 Gespaltene Betrachtung bei Buchwertübernahme von Altgrundstücken .....	218
4.7.3 Internationale Schachtelbeteiligung .....	220
4.7.3.1 Allgemeines .....	220
4.7.3.2 Entstehen und Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung ..	220
4.7.3.3 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	221
4.7.4 Wegfall der Befreiung von der Kapitalertragsteuer .....	222
4.7.5 Übergang von Verlustvorträgen .....	222

	Seite
4.8 Maßnahmen gegen die Steuerlastverschiebung .....	223
4.8.1 Grundsatz .....	223
4.8.2 Verkehrswertzusammenschluss .....	224
4.8.2.1 Allgemeines .....	224
4.8.2.2 Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung .....	224
4.8.2.3 Verkehrswertzusammenschluss mit Aufwertung .....	227
4.8.3 Kapitalkontenzusammenschluss .....	231
4.8.3.1 Allgemeines .....	231
4.8.3.2 Kapitalkontenzusammenschluss mit Gewinnvorab .....	231
4.8.3.3 Kapitalkontenzusammenschluss mit Liquidationsvorab .....	235
4.8.3.4 Kapitalkontenzusammenschluss mit Vorbehalt der stillen Reserven ...	237
4.9 Grunderwerbsteuer und Gebühren .....	238
4.9.1 Grunderwerbsteuer .....	238
4.9.2 Gebühren .....	239
4.10 Umsatzsteuer .....	239
4.11 Lohnsteuer .....	239
4.12 Äquivalenzverletzung .....	239

## Kapitel 5 Realteilung

5.1 Vorgang .....	240
5.2 Beteiligte .....	243
5.2.1 Teilende Gesellschaft .....	243
5.2.2 Übernehmender Nachfolgeunternehmer .....	244
5.3 Zu übertragendes Vermögen .....	244
5.3.1 Qualifiziertes Vermögen .....	244
5.3.2 Nachweis des positiven Verkehrswertes .....	245
5.4 Gegenleistung – Ausgleichszahlungen .....	246
5.5 Stichtag und Rückwirkungsfiktion .....	248
5.5.1 Rückwirkender Teilungsstichtag .....	248
5.5.2 Anmeldung der Realteilung .....	248
5.5.3 Persönliche Zurechnung des übertragenen Vermögens am Stichtag .....	249
5.6 Erforderliche Bilanzen .....	250
5.6.1 Stichtagsbilanz .....	250
5.6.2 Teilungsbilanz .....	250



	Seite
5.6.3 Wechsel der Gewinnermittlung .....	251
5.7 Auswirkungen beim Übertragenden .....	253
5.7.1 Zurechnung zur Mitunternehmerschaft bis zum Stichtag .....	253
5.7.2 Bewertung des übertragenen Vermögens .....	253
5.7.2.1 Grundsatz der Buchwertfortführung .....	253
5.7.2.2 Aufwertungswahlrecht bei DBA mit Anrechnungsmethode .....	254
5.7.2.3 Aufwertungspflicht .....	254
5.7.2.4 Aufwertungsoption für Grund und Boden („Altgrundstücke“) .....	254
5.7.3 Rückwirkende Gestaltung des übertragenen Vermögens .....	255
5.8 Auswirkungen beim Nachfolgeunternehmer .....	257
5.8.1 Unternehmensrechtlicher Ansatz .....	257
5.8.2 Steuerliche Bewertung .....	257
5.8.3 Internationale Schachtelbeteiligung .....	258
5.8.4 Übergang des Verlustvortrags .....	258
5.9 Maßnahmen gegen die Steuerlastverschiebung .....	258
5.9.1 Allgemeines .....	258
5.9.2 Ausgleichsposten .....	259
5.9.3 Sonderausgleichsposten .....	262
5.9.4 Gespaltene Betrachtung bei Buchwertübernahme von Altgrundstücken ..	265
5.10 Grunderwerbsteuer und Gebühren .....	267
5.10.1 Grunderwerbsteuer .....	267
5.10.2 Gebühren .....	267
5.11 Umsatzsteuer .....	267
5.12 Lohnsteuer .....	268
5.13 Äquivalenzverletzung .....	268

## Kapitel 6 Spaltung

6.1 Vorgang .....	269
6.2 Spaltungsarten .....	271
6.2.1 Auf- und Abspaltung .....	271
6.2.2 Spaltung zur Aufnahme und zur Neugründung .....	271
6.2.3 Verhältniswahrende und nicht verhältniswahrende Spaltung .....	272
6.2.4 Spaltung verbundener/nicht verbundener Gesellschaften .....	272
6.2.4.1 Konzentrationsspaltung .....	272

	Seite
6.2.4.2 Konzernspaltung .....	273
6.2.4.2.1 Spaltung down-stream .....	274
6.2.4.2.2 Spaltung side-stream .....	275
6.2.4.2.3 Spaltung up-stream .....	275
6.2.5 Auslandsbezug der Spaltung .....	276
6.3 Zu übertragendes Vermögen .....	277
6.3.1 Qualifiziertes Vermögen .....	277
6.3.2 Nachweis des positiven Verkehrswertes .....	278
6.4 Stichtag und Rückwirkungsfiktion .....	279
6.4.1 Rückwirkender Spaltungsstichtag .....	279
6.4.2 Anmeldung der Spaltung .....	280
6.4.3 Persönliche Zurechnung des übertragenen Vermögens am Stichtag .....	280
6.5 Erforderliche Bilanzen .....	281
6.5.1 Schlussbilanz .....	281
6.5.2 Eröffnungsbilanz/Übernahmebilanz .....	282
6.5.3 Spaltungsbilanz .....	283
6.5.4 Steuerliche Bilanzen .....	284
6.6 Auswirkungen bei der spaltenden Gesellschaft .....	285
6.6.1 Zurechnung zur spaltenden Gesellschaft bis Stichtag .....	285
6.6.2 Bewertung des übertragenen Vermögens .....	285
6.6.2.1 Grundsatz der Buchwertfortführung .....	285
6.6.2.2 Aufwertungswahlrecht .....	286
6.6.3 Rückwirkende Gestaltung des übertragenen Vermögens .....	287
6.6.3.1 Sinn und Zweck .....	287
6.6.3.2 Verschieben von Wirtschaftsgütern .....	288
6.6.3.3 Gewinnausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Gesellschaftereinlagen .....	290
6.6.4 Buchgewinn und Buchverlust .....	292
6.7 Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft .....	293
6.7.1 Übernahme der Salden .....	293
6.7.2 Ausweis von Buchdifferenzen nach der Spaltung .....	294
6.7.2.1 Buchgewinn .....	294
6.7.2.2 Buchverlust .....	294
6.7.2.3 Ausschüttungssperre .....	295

	Seite
6.7.3 Steuerliche Bewertung .....	297
6.7.4 Beispiele zur Übernahme des Vermögens und zum Ausweis von Buchgewinn und Buchverlust .....	298
6.7.4.1 Abspaltung eines Betriebes zur Neugründung .....	298
6.7.4.2 Abspaltung eines Mitunternehmeranteils in die Schwestergesellschaft (side-stream) ohne Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft ..	302
6.7.4.3 Abspaltung eines Teilbetriebes in die Tochtergesellschaft .....	303
6.7.4.4 Abspaltung eines Kapitalanteils up-stream in die Muttergesellschaft ..	307
6.7.5 Rechtsbeziehungen zur übertragenden Gesellschaft .....	309
6.7.6 Internationale Schachtelbeteiligung .....	310
6.7.6.1 Übergang einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung ...	310
6.7.6.2 Entstehen und Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung	311
6.7.6.3 Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	311
6.7.6.4 Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung .....	311
6.8 Übertragung und Verwertung von Verlustvorträgen .....	312
6.8.1 Übergang des Verlustvortrags der spaltenden Gesellschaft .....	312
6.8.2 Einschränkungen der Übertragbarkeit .....	313
6.8.3 Verlustvortrag der übernehmenden Gesellschaft .....	314
6.8.4 Mantelkauf .....	314
6.9 Auswirkungen auf Ebene der Gesellschafter .....	314
6.9.1 Bei verhältnismäßiger Spaltung .....	314
6.9.2 Bei nicht verhältnismäßiger Spaltung .....	318
6.9.3 Beteiligungen natürlicher Personen im Privatvermögen .....	321
6.9.4 Internationale Schachtelbeteiligung .....	322
6.10 Grunderwerbsteuer .....	322
6.11 Umsatzsteuer .....	323
6.12 Lohnsteuer .....	323
6.13 Äquivalenzverletzung .....	324

## Anhang

Stichwortverzeichnis .....	325
----------------------------	-----