

0. Grundsätze

0.1. Vermögensübertragung

Das UmgrStG hat die Regelung der steuerlichen Behandlung von Vermögensübertragungen zum Ziel. Dabei soll an dieser Stelle noch nicht spezifiziert werden, um welche Form von Vermögen bzw um welche Form von Übertragung es sich dabei handelt. Die Form von Vermögen ist bei den einzelnen Umgründungstatbeständen nämlich unterschiedlich. Es kann sich einerseits um völlig beliebiges Vermögen (Liegenschaftsvermögen, Unternehmen, Bargeld, Betrieb, Kapitalanteil udgl) im Rahmen eines Rechtssubjekts (zB Kapitalgesellschaft) handeln oder aber es ist ein bestimmter Vermögentypus (zB Betrieb, Teilbetrieb) für die Anwendung des UmgrStG erforderlich.

Keine Umgründung ohne Vermögensübertragung

M

Im wirtschaftlichen Leben treffen wir auf mehrere vertragliche Typen. Wir wollen zwischen dem sogenannten „rechtsgeschäftlichen“ und dem „gesellschaftsrechtlichen“ Vorgang unterscheiden. Als Unterscheidungsmerkmal ist anzuführen, dass es sich beim rechtsgeschäftlichen Vorgang um einen Leistungs- bzw Zahlungsaustausch handelt, wobei als Entgelt für eine Vermögensübertragung Geld oder geldähnliche Sachen getauscht werden.

Der gesellschaftsrechtliche Vorgang zeichnet sich dadurch aus, dass ein Leistender Vermögen überträgt, während der Tauschpartner kein Geld bzw geldähnliche Sachen bereitstellt, sondern die Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten zur Verfügung stellt. Das hat folgende Konsequenzen:

- Es kommt zu einem Tausch.
- Es liegt Entgeltlichkeit vor.
- Ein Partner überträgt Vermögen; es werden als Gegenleistung Gesellschaftsrechte gewährt, das sind idR Anteile an Gesellschaften (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften) oder eine andere Form von Rechten (Stimmrecht, Recht auf Ausschüttung udgl).

Der Übertragungsvorgang im Rahmen einer Umgründung hat in Form eines gesellschaftsrechtlichen Aktes vonstattenzugehen (Titel der Übertragung = Gesellschaftsvertrag).

M

Für die Einteilung, ob überhaupt eine Anwendung des UmgrStG in Frage kommt, kann folgende Grafik herangezogen werden:

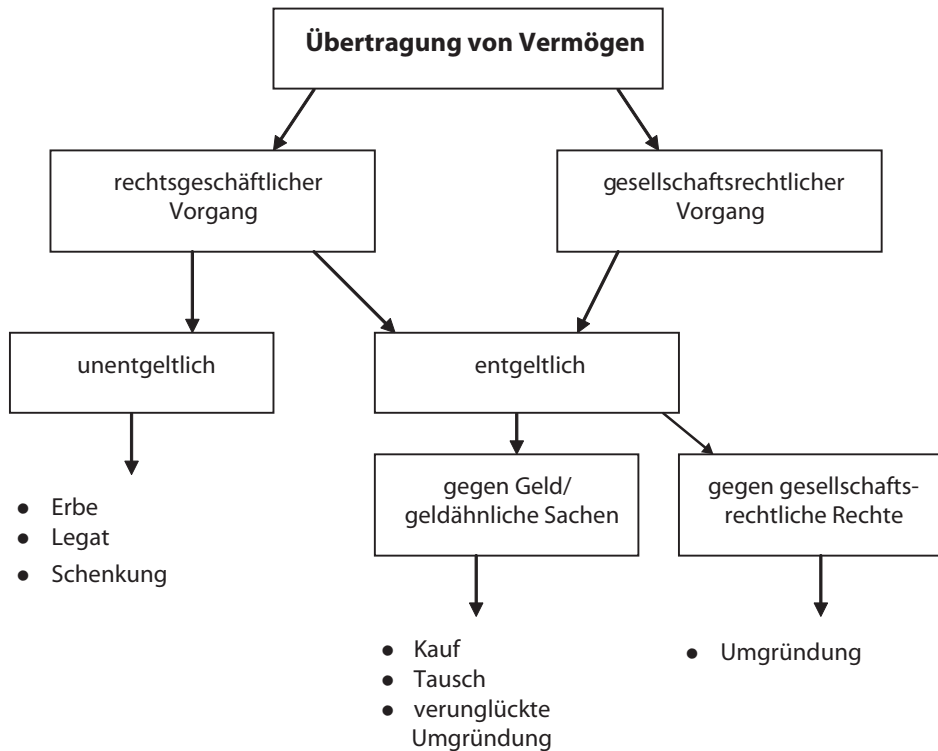


Abb 1: Formen der Vermögensübertragung

0.2. Verbindung zum Gesellschaftsrecht/Zivilrecht

Es gibt Tatbestände des UmgrStG, die ihre Grundlage im Gesellschaftsrecht haben. Dazu gehört

- die Verschmelzung (Norm: AktG, GmbHG, EU-VerschmelzungsG),
- die Umwandlung (Norm: UmwG) und
- die Spaltung (Norm: SpaltG).

Die umgründungssteuerlichen Normen, insbesondere die Begünstigungen des UmgrStG, treten nur dann ein, wenn die gesellschaftsrechtlichen Regeln ordnungsgemäß Beachtung finden.

Bei Einbringungen, Zusammenschlüssen und Realteilungen gibt es keine eigenständigen gesellschaftsrechtlichen Normen. Es kommen allerdings die Bestimmungen des AktG bzw GmbHG über die Sachgründung bzw Sacheinlage sowie die Bestimmungen des UGB zur Gründung bzw Auflösung einer Personengesellschaft, weiters die Bestimmungen des ABGB im Falle der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zur Anwendung.

Firmenbuchrechtliche Aspekte sind zu beachten. Es ist wiederum zu unterscheiden, ob dem Umgründungstatbestand gesellschaftsrechtliche Maßgeblichkeit zukommt; dann

nämlich ist die firmenbuchrechtliche Durchführung eine Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungen des UmgrStG. Liegt keine firmenbuchrechtliche Zuständigkeit vor, wird einer möglichen firmenbuchrechtlichen Involvierung (zB Eintragung einer Betriebsübertragung gemäß § 3 Z 15 FBG) nach herrschender Lehre keine materiellrechtliche Bedeutung zugeschrieben.

Ferner ist zwischen der zivilrechtlichen Einzelrechtsnachfolgewirkung bzw der Gesamtrechtsnachfolgewirkung einer Umgründungsmaßnahme zu unterscheiden. Von der Wirkung der Universalsukzession umfasst sind:

- Verschmelzungen
- Umwandlungen
- Spaltungen
- Fälle des Anwachsens gemäß § 142 UGB

Alle anderen Umgründungstatbestände sind Einzelrechtsnachfolgetatbestände. Die hier genannte Gesamtrechtsnachfolge betrifft privatrechtliche Schuldverhältnisse. Im Falle der Einzelrechtsnachfolge ist vorab zu klären, ob bedeutsame Rechtsverhältnisse aufgrund des Umgründungsaktes beendet werden könnten.

Mietverhältnisse können auch bei Vorliegen eines Gesamtrechtsnachfolgetatbestandes hinsichtlich der Mietzinshöhe eine Abänderung erfahren.

M

0.3. Ertragsteuerneutralität/Buchwertfortführung/Begünstigung des UmgrStG

Einer der wichtigsten Grundsätze liegt in der ertragsteuerlichen Neutralität einer Umgründungsmaßnahme. IdR ist die Anwendung dieser Begünstigung eine Primärmotivation für die Anwendung des UmgrStG. Für ein klares Verständnis der Begünstigung der Buchwertfortführung sollen die folgenden Ausführungen dienen.

0.3.1. Besteuerungskonzepte im allgemeinen Ertragsteuerrecht

Im allgemeinen Ertragsteuerrecht (EStG, KStG) sind grundsätzlich zwei Besteuerungsansätze verankert.

- Der erste Besteuerungsansatz betrifft die Besteuerung von Erträgen, das heißt, dem Fiskus soll ein Teil des Leistungsertrages zufließen. Daraus ergibt sich die Besteuerung von (selbständigen und nichtselbständigen) Arbeitseinkünften, von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung und von Einkünften aus Kapitalvermögen (zB Zinseinkünfte).
- Der zweite Besteuerungsansatz betrifft die Vermögenssubstanz. IdR soll der Wertzuwachs der Substanz ebenso einer Besteuerung unterzogen werden. Dieser Wertzuwachs wird erst dann erfasst, wenn die Vermögenssubstanz in irgendeiner Form übertragen (zB verkauft, entnommen oder zerschlagen) wird. Der Grundsatz der Besteuerung der Vermögenssubstanz ist ideologisch umstritten und mit zahlreichen

Ausnahmen bzw Begünstigungsregelungen verbunden (begünstigter Steuersatz bei Besteuerung des Wertzuwachses bei Liegenschaftsvermögen im Privatbereich sowie bei Wertzuwachsen bei Kapitalvermögen udgl).

Im Rahmen von Vermögensübertragungen, besonders im Rahmen von Unternehmensübertragungen, umfasst das allgemeine Ertragsteuerrecht idR die Besteuerung des Wertzuwachses, wenn der Übertragung ein rechtsgeschäftlicher Akt zugrunde liegt, das heißt, sofern es dabei zu einer Unternehmensveräußerung bzw -zerschlagung kommt.

Gewisse Vermögensübertragungsakte, bei denen eine rechtsgeschäftliche Grundlage, insbesondere der Leistungsaustausch in Form von Geld oder geldähnlichen Sachen, fehlt, sollen nun jedoch dem Anwendungsbereich des allgemeinen Ertragsteuerrechtes entzogen und den Begünstigungen des UmgrStG unterzogen werden. Das bedeutet, dass es trotz Übertragungsakt bei Fehlen eines Geld- bzw geldähnlichen Austausches zu keiner Besteuerung des Wertzuwachses kommt. Darin liegt die Begünstigung des UmgrStG. Die Vermögensübertragung erfolgt somit im Zeitpunkt der Übertragung unter „ertragsteuerlicher Neutralität“, dh ohne Besteuerung der Vermögenssubstanzsteigerung. Damit entfällt die Besteuerung der Vermögenssubstanz allerdings nicht endgültig, sondern ist nur (idR bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung) aufgeschoben.

0.3.2. Stille Reserve

Worin zeigt sich die Steigerung der Vermögenssubstanz?

Vermögensgegenstände weisen in den Büchern (Bilanzen) gewisse vom Gesetzgeber vorgegebene Wertansätze auf. Das sind idR die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten, die gegebenenfalls um eine Abschreibung, das ist eine Wertkorrektur für die laufende Abnutzung, nach unten korrigiert werden. Der in den Büchern ausgewiesene Wert wird als Buchwert bezeichnet.

Gewinnt der Vermögensgegenstand an Wert hinzu, zeigt sich das in den Büchern idR nicht. Dieser Wertzuwachs wird als „stille Reserve“ bezeichnet. Der in den Büchern verzeichnete Wert (Buchwert) unterscheidet sich somit vom tatsächlichen Wert (Verkehrswert) durch die stille Reserve.

Gewisse Vermögensgegenstände sind in den Büchern gar nicht verzeichnet, weil zB ein gesetzliches Ansatzverbot vorliegt. Das gilt zB für unkörperliche Wirtschaftsgüter wie Kundenstock, Standort und Firmenname, die im Unternehmen gewachsen sind und nicht auf entgeltlichem Wege erworben wurden. Diese immateriellen Vermögensgegenstände werden gesamthaft oft auch als „Firmenwert“ bezeichnet. Der im Unternehmen gewachsene (= originäre) Firmenwert weist somit keinen Buchwert auf. Er hat allerdings einen Verkehrswert und dieser Verkehrswert als Ganzes stellt die stille Reserve dar.

M Verkehrswert = Buchwert + stille Reserve

0.3.3. Buchwertfortführung

Aufgrund der Anwendung des UmgrStG zur ertragsteuerlichen Neutralität bei Vermögensübertragungen werden die Buchwerte vom Vermögensübernehmenden fortgeführt. Es kommt daher zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven. Der Zeitpunkt der Besteuerung der Vermögenssubstanz wird damit auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben.

Die Anwendung des UmgrStG ist somit idR keine endgültige Entsteuerung der stillen Reserven, sondern eine Hinausverschiebung der Besteuerung der Vermögenssubstanzsteigerung auf einen späteren Zeitpunkt, nämlich dann, wenn es zu einem rechtsgeschäftlichen Vorgang (Veräußerungs- bzw Zerschlagungsakt) unter Anwendung des allgemeinen Ertragsteuerrechts kommt.

Die Begünstigung des UmgrStG

- liegt in der Nichtbesteuerung des Wertzuwachses im Zeitpunkt der Vermögensübertragungen ohne rechtsgeschäftliche Grundlage (= Buchwertfortführung) und
- stellt idR eine Hinausschiebung der Besteuerung auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven, also auf den rechtsgeschäftlichen Akt, dar.

M

0.4. Gegenleistungsprinzip/Äquivalenzprinzip

0.4.1. Gegenleistungsprinzip

Da es sich bei jedem Umgründungsakt um einen entgeltlichen Vorgang handelt, muss das Gegenleistungsprinzip Platz greifen. Welche Form der Gegenleistung kommt für die Vermögensübertragung nun in Frage?

Wie schon gesagt, muss es sich im Falle einer Umgründung um eine gesellschaftsrechtliche Gegenleistung – im Gegensatz zur Gegenleistung in Geld oder geldähnlichen Sachen – handeln. Für die Vermögensübertragung werden somit Gesellschaftsanteile ausgegeben, wobei diese Anteile durch die Gesellschaft gewährt werden, die das Vermögen übertragen bekommt (übernehmende Gesellschaft). Als Gegenleistung werden dem Übertragenden somit idR neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gewährt. Diese neuen Anteile werden mittels Kapitalerhöhung aufgebracht.

Im Rahmen der Umgründung kommt es zu einer gesellschaftsrechtlichen Gegenleistung. Es wird als Synonym oft von

- der „Gewährung neuer Anteile“,
- der „Kapitalerhöhung“ bzw
- der „Ausgabe von Anteilen“

gesprochen.

M

Es ist zu beachten, dass es von dem Grundsatz der Gewährung neuer Anteile auch Ausnahmen gibt. Diese werden bei den einzelnen Umgründungstatbeständen besprochen. Ferner gilt es zu beachten, dass sich eine Gewährung von Gesellschafterrechten oftmals in einer Stärkung eines bereits bestehenden Gesellschafterrechtes verkörpert. Wenn nämlich der Vermögensübertragende bereits 100 % der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft hält, kommt es idR tatsächlich zu keiner Ausgabe neuer Anteile. Es werden durch die Vermögensübertragung allerdings die übernehmende Gesellschaft angereichert und damit die bestehenden Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gestärkt, was fiktiv einer Anteilserhöhung gleichkommt.

0.4.2. Äquivalenzprinzip

Da es sich bei Umgründungsvorgängen um entgeltliche (Tausch-)Vorgänge handelt und sich unter fremden Dritten in aller Regel niemand etwas schenken will, haben die Vermögensübertragung und die Gegenleistung in einem wertäquivalenten Verhältnis zu stehen. Die Wertäquivalenz bemisst sich am Verkehrswert des zu übertragenden Vermögens, verglichen mit dem Verkehrswert des übernehmenden Vermögens. Im Falle einer gestörten Äquivalenz spricht man von einer Äquivalenzverletzung. Äquivalenzverletzungen führen in aller Regel zu keinem Versagen der ertragsteuerlichen Begünstigungen des UmgrStG. Es könnten sich allerdings entsprechende schenkungsrechtliche Konsequenzen im weitesten Sinne ergeben.

Zur Ermittlung einer Wertäquivalenz ist zumeist die Vornahme einer Unternehmensbewertung oder zumindest einer Vermögenswertermittlung erforderlich. Eine allfällige Unternehmensbewertung hat auf der Basis der herrschenden Unternehmensbewertungslehre zu erfolgen bzw. verprobt zu werden und dient ua dazu, ein geeignetes Umtauschverhältnis zwischen zu übertragendem Vermögen und Gegenleistung zu ermitteln. Ferner wird das Umtauschverhältnis benötigt, um eine Wertäquivalenz zwischen an der Umgründung mittelbar beteiligten Personen herzustellen. Das Umtauschverhältnis bzw. die Wertäquivalenz geht wiederum von den Verkehrswerten (und nicht von den Buchwerten) aus. Beachte den bereits genannten Merksatz: Verkehrswert = Buchwert + stille Reserven.

0.5. Rückwirkungsfiktion

Das UmgrStG bedient sich einiger Fiktionen. Das bedeutet, dass – trotz ua abweichender faktischer Gegebenheiten – eine Annahme getroffen und eine damit verbundene gesteuerte (im Sinne von geplante) steuerliche Konsequenz angenommen werden kann.

Die Rückwirkungsfiktion besagt, dass ein beliebiger Umgründungstichtag, der idR in der Vergangenheit liegt, gewählt werden darf und die Umgründung mit dem auf diesen Stichtag folgenden Tag als bewirkt gilt.

Der sich aus dem Unternehmens- bzw. Gesellschaftsrecht ergebende zeitliche Rahmen für die Rückwirkung ist mit neun Monaten vom Vertragsunterfertigungszeitpunkt rückgerechnet beschränkt. Die ertragsteuerlichen Konsequenzen liegen darin, dass mit dem auf den gewählten Umgründungstichtag folgenden Tag die Vermögensübertra-

gung als steuerlich bewirkt gilt. Mit dem auf den gewählten Umgründungstichtag folgenden Tag treten somit alle ertragsteuerlichen Folgen dahingehend ein, als wäre das Vermögen bereits mit diesem Tag auf den Rechtsnachfolger übergegangen. Damit wird ein Umgründungsvorgang planbar und steuerbar.

Der 9-Monats-Zeitraum ist ferner für diverse andere formalrechtliche Erfordernisse im Bereich der Melde- und Anzeigeverpflichtungen von Bedeutung. Bei Verletzung des 9-Monats-Zeitraumes kann es zu schwerwiegenden Konsequenzen bis hin zur Versagung der umgründungssteuerlichen Begünstigungen, dh der Ertragsteuerneutralität, kommen.

In materiellrechtlicher Sicht bedeutet die Rückwirkungsfiktion, dass das Vermögen rückwirkend, dh ab dem dem Umgründungstichtag folgenden Tag, bereits nicht mehr dem Übertragenden, sondern dem Übernehmer (Rechtsnachfolger) zuzurechnen ist. Dies ist für sämtliche Rechtsakte im Rückwirkungszeitraum, dh im Zeitraum zwischen Umgründungstichtag und Tag der Vertragsunterfertigung bzw der firmenbuchrechtlichen Durchführung, von Bedeutung. Diese sind auf ihre steuerlichen Konsequenzen hin zu überprüfen. Als wesentliche Ausnahmen von der Rückwirkungsfiktion sind die arbeitsrechtlichen Verhältnisse und die Verkehrsteuern (insb Umsatzsteuer) zu nennen.

Die Wahl des Umgründungstichtages ist allerdings nicht nur für die Fixierung des Zeitpunktes der steuerlichen Vermögensübertragung von Bedeutung. Die Wahl des Umgründungstichtages ist planungstechnisch interessant, da auf diesen Stichtag idR Bilanzen aufgestellt werden müssen, sich Folgen eines möglichen Wechsels der Gewinnermittlungsart ergeben können und die steuerliche Existenz des übertragenden Vermögens endet.

Rechtsgeschäftliche Vorgänge (Verkauf, Schenkung udgl) sind steuerlich nie rückwirkend möglich. Nur Umgründungstatbestände können rückwirkend ertragsteuerliche Wirkung entfalten..

M

Im Zusammenhang mit der Rückwirkungsfiktion ist die Frage der Zurechnung des Vermögens von Bedeutung. Rückwirkend übertragen werden kann nämlich idR nur Vermögen, wenn dieses dem Übertragenden zu diesem gewählten Stichtag auch steuerlich zuzurechnen war. Ausnahmen gibt es zB für Übertragungsvorgänge im Erbwege.

Vermögen kann nur zu einem Zeitpunkt übertragen werden, zu dem es dem Übertragenden steuerlich zuzurechnen war.

M

0.6. Verlustübernahme

Ein steuerlicher Verlust ist nach dem allgemeinen Ertragsteuerrecht ein höchstpersönliches Recht. Das bedeutet, er hängt an der Person, die den Verlust erwirtschaftet hat. Konsequenterweise bleiben im allgemeinen Ertragsteuerrecht Verluste auch bei Vermö-

gensübertragungen an den ursprünglichen Personen hängen und gehen nicht mit dem zu übertragenden Vermögen mit.

Der Grundsatz der subjektiven Verlustzugehörigkeit wird im UmgrStG durchbrochen. Dort wird von der sogenannten „Objektbezogenheit“ des Verlustes gesprochen, was bedeutet, dass der Verlust am verlusterzeugenden Vermögen hängt. Sofern das verlusterzeugende Vermögen übertragen wird, kann es zu einer Mitübertragung des Verlustes kommen. Diese Übertragung des Verlustes ist allerdings an gewisse Rahmenbedingungen und steuerliche Voraussetzungen geknüpft. Die dazu wichtigste Bestimmung ist § 4 UmgrStG, die sich in Art I zur Verschmelzung findet. In den anderen Artikeln wird auf diese Bestimmung verwiesen.

- M** Die Übernahme von Verlusten erfolgt im Rahmen des UmgrStG grundsätzlich objektbezogen. Beachte die Anwendungsvoraussetzungen der Verlustübernahme in § 4 UmgrStG, die sowohl für das zu übertragende Vermögen als auch für die übernehmende Gesellschaft gelten.

0.7. Internationale Umgründungen

Das UmgrStG ermöglicht grundsätzlich inländische, ausländische sowie grenzüberschreitende Umgründungsvorgänge. Für internationale Umgründungen sind insbesondere drei Aspekte zu beachten:

- a) Findet der geplante Umgründungsvorgang auf Basis der Umsetzung einer internationalen Norm (EU-Richtlinie) oder außerhalb des EU-Bereiches in den Voraussetzungen des UmgrStG Deckung und kommen die Bestimmungen des UmgrStG zur Anwendung?
- b) Gehen Besteuerungsrechte für Österreich verloren oder erhält Österreich Besteuerungsrechte?
- c) Welche formellen Anforderungen (Meldepflichten) sind mit dem Umgründungsvorgang verbunden?

Zu a)

Eine internationale Umgründung ist dann möglich, wenn sie auf der Grundlage einer internationalen Norm beruht oder das nationale Recht eine eigenständige Regelung trifft. Dazu seien die folgenden EU-Rechtsakte erwähnt:

- EU-Fusionsrichtlinie: Diese regelt die grenzüberschreitende Verschmelzung.
- EU-Richtlinie über den Tausch von Kapitalanteilen: Die Grundsätze dieser Richtlinie sind zB im Rahmen der Einbringung verarbeitet.

Die Umsetzung der Richtlinien erfolgte grundsätzlich im österreichischen UmgrStG; ansonsten wäre auch eine direkte Anwendung der EU-Richtlinie denkbar. Für internationale Umgründungen sind stets die ausländischen Normen zu prüfen bzw die Vergleichbarkeit mit der inländischen Norm zu erfragen.

Zu b)

Die Frage, ob Besteuerungsrechte verloren gehen oder gewonnen werden, ist idR für die Bewertung von Bedeutung. Die Bewertungsbestimmungen bei internationalen Umgründungen können mitunter recht komplex sein. Als generelle Grundsätze seien hier wie folgt angeführt:

- **Buchwertfortführung:** Diese ist immer dann möglich, wenn die Besteuerungshoheit für die Republik Österreich vor und nach der Umgründung gewahrt bleibt.
- **Aufwertungszwang:** Zur Zwangsaufwertung, das heißt Realisierung der stillen Reserven, kommt es idR dann, wenn die Vermögensübertragung zu einem Verlust des Besteuerungsrechtes für die Republik Österreich führt.
- **Buchwertfortführung trotz Verlustes des Besteuerungsrechts zugunsten eines EU-Staates:** Geht für die Republik Österreich das Besteuerungsrecht zugunsten eines EU-Staates verloren, wird mitunter auf die sofortige Zwangsaufwertung verzichtet und es ist eine Buchwertfortführung möglich (rechtliche Grundlage in § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG).
- **Aufwertung bei Importumgründung:** Erwirbt die Republik Österreich ein Besteuerungsrecht, kommt es idR zum Ansatz der gemeinen Werte. Eine Buchwertfortführung ist im Rahmen einer Importeinbringung bei Ansatz im Vertrag gemäß § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG zulässig.
- **Aufwertungsoption:** Führt der Umgründungsvorgang in einem anderen Staat zur Besteuerung und besteht ein DBA mit Anrechnungsmethode, kann es aus österreichischer Sicht unter Umständen besser sein, ebenso eine Aufwertung vorzunehmen, um damit in den Anwendungsbereich einer DBA-Norm zu kommen und durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die entsprechende aus der Aufwertung resultierende inländische Steuer eine Doppelbesteuerung hintanzuhalten (rechtliche Grundlage in § 16 Abs 3 UmgrStG).
- **Nichtfestsetzungskonzept (bis 2015):** Geht im Rahmen einer Umgründung das Besteuerungsrecht für die Republik Österreich in Bezug auf EU-Staaten (und Norwegen und Liechtenstein) verloren, kann ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuer im Zeitpunkt der Umgründung gestellt und die Besteuerung bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven durch den Rechtsnachfolger hinausgeschoben werden (rechtliche Grundlage in § 1 Abs 2 UmgrStG). Ein Sonderrecht besteht für den grenzüberschreitenden Anteilstausch (§ 16 Abs 1 UmgrStG).
- **Ratenzahlungskonzept (ab 2016):** Bei einer umgründungsbedingten Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich ist grundsätzlich eine Realisierung vorgesehen. Es soll allerdings die Möglichkeit bestehen, die festgesetzte Steuer auf Antrag in Raten über sieben Jahre zu entrichten, wobei die einkommensteuerlichen Regelungen des § 6 Z 6 EStG über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die Ratenzahlung sowie deren Widerruf sinngemäß gelten. Der Anteilstausch bleibt davon jedoch unberührt.

Zu c)

Bei internationalen Umgründungen mit Inlandsbezug sind ua formalrechtliche Aspekte (das betrifft Melde- und Anzeigeverpflichtungen) zu beachten. Ein Versäumnis der Be-

achtung derartiger Meldepflichten kann zu einer Nichtanerkennung der Umgründung als steuerneutraler Vorgang in Österreich führen.

0.8. Sonstige Abgaben

0.8.1. Umsatzsteuer

Umgründungen nach dem UmgrStG sind nicht umsatzsteuerbar. Hinsichtlich der Umsatzsteuer kommt die Rückwirkungsfiktion nicht zum Tragen.

0.8.2. Gesellschaftsteuer

Werden Kapitalanteile (fiktiv oder tatsächlich) ausgegeben, tritt grundsätzlich Gesellschaftsteuerpflicht ein. Diese bemisst sich vom Verkehrswert der (ausgegebenen) Anteile. Liegt eine Behalterfrist für das zu übertragende Vermögen bzw die zu übertragende Gesellschaft von zwei Jahren vor, gab es bis 2015 eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer. Bei Umgründungen in Zusammenhang mit (reinen) Personengesellschaften (Achtung: eine GmbH & Co KG gilt als Kapitalgesellschaft für kapitalverkehrsteuerliche Zwecke!) gibt es keine Gesellschaftsteuer. Ab 2016 entfällt die Gesellschaftsteuer zur Gänze.

M Neben der im UmgrStG verankerten Gesellschaftsteuerbefreiung war bis 2015 die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 3 KVG zu beachten.

0.8.3. Gebühren

Für Zessionsgebühren gemäß § 33 TP 21 GebG gibt es eine Befreiungsbestimmung bei Vorliegen einer Behalterfrist von zwei Jahren des zu übertragenden Vermögens bzw der zu übertragenden Gesellschaft.

Ferner ist die in § 42 UmgrStG normierte Befreiung von den Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren bei Rechtsgeschäften, mit denen anlässlich eines gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigten Vorganges nach Art III bis VI UmgrStG eine Vertragsstellung übertragen wird (Vertragsübernahme), zu beachten.

0.8.4. Grunderwerbsteuer

Die GrESt sowie GEG wurden einer Novellierung unterzogen, wobei Umgründungen ein Sonderregime genießen.

	bis zum Stichtag 31.12.2015		ab dem Stichtag 1.1.2016	
	GrESt	GEG	GrESt	GEG
Bemessungsgrundlage	2 x EW	3 x EW; max 30 % von VW	Grundstücks-wert	3 x EW; max 30 % von VW
Steuersatz	3,5 %	1,1 %	0,5 %	1,1 %