

Grenzüberschreitende Umgründungen nach dem EU-Umgründungsgesetz – Bilanzielle und steuerliche Aspekte

1

Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler, StB



2

Bilanzielle Aspekte

Grenzüberschreitende Verschmelzung

- ▶ Definition – § 27 EU-UmgrG
 - ▶ Eine grenzüberschreitende Verschmelzung ist eine Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates gegründet sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat haben, sofern mindestens zwei der Gesellschaften dem Recht verschiedener Mitgliedstaaten unterliegen
 - ▶ Verschmelzung zur Neugründung
 - ▶ Verschmelzung zur Aufnahme

Grenzüberschreitende Verschmelzung

- ▶ Rechnungslegungsrelevante Angaben im Verschmelzungsplan - § 28 Abs 1 EU-UmgrG
6. den Zeitpunkt, von dem an die Handlungen der sich verschmelzenden Gesellschaften unter dem Gesichtspunkt der Rechnungslegung als für Rechnung der aus der grenzüberschreitenden Verschmelzung hervorgehenden Gesellschaft vorgenommen gelten (Verschmelzungstichtag);
 - ▶ Entspricht nahezu dem bisherigen Wortlaut des § 5 Abs 2 Z 6 EU-VerschmG
 - ▶ § 5 Abs 2 Z 6 EU-VerschmG spricht von „Stichtag“ anstelle „Zeitpunkt“
 - ▶ Neu: „unter dem Gesichtspunkt der Rechnungslegung“
 - ▶ Schuldrechtliche (Rück)wirkung Verschmelzung auf „Verschmelzungstichtag“ – aus Sicht Österreich eindeutig möglich
 - ▶ Damit klare Abgrenzung von übertragender Gesellschaft und Rechtsnachfolger hinsichtlich
 - ▶ Erfolgsabgrenzung
 - ▶ Buchwertverknüpfung
 - ▶ Offene Frage bleibt, wieweit dieser gemeinsame Stichtag auch immer umsetzbar ist bei abweichendem ausländischen Recht – siehe weiter unten

Grenzüberschreitende Verschmelzung

- ▶ Rechnungslegungsrelevante Angaben im Verschmelzungsplan - § 28 Abs 1 EU-UmgrG

- 11. Angaben zur Bewertung des Aktiv- und Passivvermögens, das auf die aus der grenzüberschreitenden Verschmelzung hervorgehende Gesellschaft übertragen wird;
 - ▶ Entspricht bisherigen § 5 Abs 2 Z 11 EU-VerschmG
 - ▶ Nach hA Angabe über zukünftige Bewertungsmethode des übertragenen Vermögens
 - ▶ Vorwegnahme § 202 Abs 1 (beizulegender Wert) oder Abs 2 (Buchwertfortführung) UGB bei geplanter Herein-Verschmelzung

- 12. den Stichtag der Jahresabschlüsse der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, die zur Festlegung der Bedingungen der grenzüberschreitenden Verschmelzung verwendet werden;
 - ▶ Entspricht § 5 Abs 2 Z 12 EU-VerschmG
 - ▶ Dient als Information für Unternehmensbewertung – welche JA waren Grundlage und Ausgangspunkt für Ermittlung Umtauschverhältnis etc

Grenzüberschreitende Verschmelzung

▶ Hinaus-Verschmelzung

▶ § 28 Abs 2 EU-UmgrG

▶ Schlussbilanz

- ▶ Eine inländische übertragende Gesellschaft hat auf den Verschmelzungstichtag eine Schlussbilanz aufzustellen. Für sie gelten die Vorschriften des UGB über den Jahresabschluss und dessen Prüfung sinngemäß; sie braucht nicht veröffentlicht zu werden. Die Schlussbilanz muss auf einen höchstens neun Monate vor der Anmeldung der beabsichtigten Verschmelzung liegenden Stichtag aufgestellt werden.

▶ Entspricht § 220 Abs 3 AktG

- ▶ Anwendung KFS/RL 25 wie bisher
- ▶ Weiterhin daher unklar, ob Anhang erforderlich ist

▶ Zwischenbilanz

- ▶ Es gilt § 32 EU-UmgrG iVm § 14 EU-UmgrG
- ▶ De facto kein Verzicht auf Zwischenbilanz möglich wie bei nationaler Verschmelzung
 - ▶ Ausnahme nur bei veröffentlichtem Halbjahresfinanzbericht

Grenzüberschreitende Verschmelzung

- ▶ Herein-Verschmelzung
 - ▶ § 44ff EU-UmgrG
 - ▶ Verschmelzung zur Neugründung
 - ▶ Anwendung Gründungsvorschriften wie in § 233 AktG
 - ▶ Wie in § 233 AktG kein Verweis auf § 33 Abs 3 AktG – Eröffnungsbilanz
 - ▶ Eröffnungsbilanz
 - ▶ Anwendung § 202 Abs 1 oder 2 UGB entsprechend Festlegung Verschmelzungsplan
 - ▶ Bei Anwendung § 202 Abs 1 UGB
 - ▶ Ansatz beizulegender Wert inklusive Firmenwert des erhaltenen Vermögens
 - ▶ Beachtung latente Steuern § 198 Abs 9 und 10 UGB
 - ▶ Beachtung Ausschüttungssperre § 235 UGB
 - Grenzüberschreitende Herein-Verschmelzung mE wie jede andere Aufwertungs-Umgründung Anwendungsfall § 235 Abs 1 UGB
 - Vergleichsmaßstab „Buchwertfortführung“
 - ▶ Letztlich kein Unterschied im Vergleich zur nationalen Verschmelzung

Grenzüberschreitende Verschmelzung

➔ Herein-Verschmelzung

- ➔ § 44ff EU-UmgrG

- ➔ Verschmelzung zur Neugründung

- ➔ Eröffnungsbilanz

- ➔ Bei Anwendung § 202 Abs 2 UGB Buchwertfortführung

- ➔ Ausländische Buchwerte?

- ➔ An UGB adaptierte Buchwerte?

- ➔ Sofern ausländische Buchwerte unverändert übernommen werden dürfen, zwingende Anpassung an UGB-Regelungen mit erstem Jahresabschluss?

Grenzüberschreitende Verschmelzung

➔ Herein-Verschmelzung

➔ § 44ff EU-UmgrG

➔ Verschmelzung zur Neugründung

➔ Eröffnungsbilanz

➔ Bei Anwendung § 202 Abs 2 UGB Buchwertfortführung

➔ KFS/RL 25 Rz 93

- Bei den fortgeführten Buchwerten muss es sich grundsätzlich um Buchwerte handeln, die nach den Vorschriften des UGB oder bei nicht buchführungspflichtigen Rechtsvorgängern nach dem österreichischen Ertragsteuerrecht – im Falle betrieblichen Vermögens gemäß § 5 Abs 1 EStG – ermittelt wurden. Nicht auf diese Weise ermittelte Buchwerte sind durch die übernehmende Gesellschaft in UGB-äquivalente Buchwerte umzurechnen.
- FN zu Rz 93 enthält sich Beurteilung ob aus europarechtlicher Sicht eine Fortführung der ausländischen Buchwerte zulässig ist

Grenzüberschreitende Verschmelzung

➔ Herein-Verschmelzung

➔ § 44ff EU-UmgrG

➔ Verschmelzung zur Neugründung

➔ Eröffnungsbilanz

➔ Bei Anwendung § 202 Abs 2 UGB Buchwertfortführung

➔ Vgl auch IDW RS HFA 42 Rz 89ff

- Das Wahlrecht der Buchwertverknüpfung verlangt nicht, dass die Schlussbilanz nach den deutschen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt wird. Andernfalls würde dieses Wahlrecht bei grenzüberschreitenden Herein-Verschmelzungen nicht zur Anwendung kommen. Dies wäre insbes mit EU/EWR-rechtlicher Niederlassungsfreiheit nicht zu vereinbaren. Buchwertfortführungswahlrecht besteht daher auch bei Vorliegen einer ausländischen Schlussbilanz, die nach den ausländischen, ggf nicht GoB-konformen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt worden ist.
- Allerdings Anpassungen gefordert, soweit Zeitwert Aktiva < Buchwert bzw Zeitwert Passiva > Buchwert am Stichtag der Schlussbilanz
- Enthält Schlussbilanz Posten, die nach deutschen HGB-Vorschriften nicht angesetzt werden dürfen, können diese nicht fortgeführt werden
- Anpassungen erfolgen erfolgsneutral

Grenzüberschreitende Verschmelzung

➤ Herein-Verschmelzung

➤ § 44ff EU-UmgrG

➤ Verschmelzung zur Aufnahme

- Keine Eröffnungsbilanz, mit Erwerb wirtschaftliches Eigentum bilanziert übernehmende Gesellschaft das erhaltene Vermögen der übertragenden Gesellschaft(en)
 - Anwendung § 202 Abs 1 oder 2 UGB entsprechend Festlegung Verschmelzungsplan
 - Letztlich inhaltlich kein Unterschied zu nationaler Verschmelzung und gleiche Fragestellungen wie bei Verschmelzung zur Neugründung (s.o.)

Grenzüberschreitende Verschmelzung

► Herein-Verschmelzung

► Verschmelzung zur Aufnahme

- Folgefrage Angabe Vorjahreszahlen in ersten Jahresabschluss nach Verschmelzung – § 223 Abs 2 UGB
 - KFS/RL 25 Rz 174ff
 - Keine Anpassung Vorjahresbeträge
 - Erläuterung Anhang, aus welchen Gründen Vorjahresbeträge nicht vergleichbar sind
 - Sollte Anpassung erfolgen, verbale Ausführung, welche Einzelposten in welcher Weise angepasst wurden

► Verschmelzung zur Neugründung

- Jedenfalls keine Vorjahreszahlenangabe möglich
- Ausweis Zahlen aus Eröffnungsbilanz

Grenzüberschreitende Spaltung

- ▶ Definition – § 47 EU-UmgrG
 - ▶ Eine grenzüberschreitende Spaltung ist eine Spaltung von Kapitalgesellschaften, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates gegründet sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat haben, sofern mindestens zwei der Gesellschaften dem Recht verschiedener Mitgliedstaaten unterliegen
 - ▶ Aufspaltung zur Neugründung
 - ▶ Abspaltung zur Neugründung
 - ▶ Als Spaltung gilt auch eine Ausgliederung
 - ▶ Ausgliederung ist down-stream-Einbringung zur Neugründung - § 47 Z 5 EU-UmgrG

Grenzüberschreitende Spaltung

- ▶ Rechnungslegungsrelevante Angaben im Spaltungsplan - § 49 Abs 1 EU-UmgrG
- ▶ 7. den Zeitpunkt bzw die Zeitpunkte, von dem bzw denen an die Handlungen der Gesellschaft, welche die Spaltung vornimmt, unter dem Gesichtspunkt der Rechnungslegung als für Rechnung der begünstigten Gesellschaften vorgenommen gelten (Spaltungstichtag);
 - ▶ Mehrere Zeitpunkte möglich, daher mehrere Spaltungstichtage?
 - ▶ Schuldrechtliche (Rück)wirkung Spaltung auf „Spaltungstichtag“ – aus Sicht Österreich eindeutig möglich
 - ▶ Damit klare Abgrenzung von übertragender Gesellschaft und Rechtsnachfolger hinsichtlich
 - ▶ Erfolgsabgrenzung
 - ▶ Buchwertverknüpfung
 - ▶ Offene Frage bleibt, wieweit dieser gemeinsame Stichtag auch immer umsetzbar ist bei abweichendem ausländischen Recht – siehe weiter unten

Grenzüberschreitende Spaltung

- ▶ Rechnungslegungsrelevante Angaben im Spaltungsplan - § 49 Abs 1 EU-UmgrG
 - ▶ 13. Angaben zur Bewertung des Aktiv- und Passivvermögens, das den einzelnen an der grenzüberschreitenden Spaltung beteiligten Gesellschaften zugeteilt werden soll;
 - ▶ Entspricht der Logik des § 28 Abs 1 Z 12 EU-UmgrG
 - ▶ Nach hA Angabe über zukünftige Bewertungsmethode des übertragenen Vermögens
 - ▶ Vorwegnahme § 202 Abs 1 (beizulegender Wert) oder Abs 2 (Buchwertfortführung) UGB bei geplanter Herein-Spaltung
 - ▶ Für abspaltende Gesellschaft unklar, ob Angabe erforderlich
 - ▶ Was heißt „zugeteilt“?
 - ▶ Im übrigen kann sie aus österreichischer Sicht nur Buchwerte fortführen
 - ▶ 14. den Stichtag der Jahresabschlüsse der Gesellschaft, welche die Spaltung vornimmt, die zur Festlegung der Bedingungen der grenzüberschreitenden Spaltung verwendet werden;
 - ▶ Entspricht der Logik § 28 Abs 1 Z 12 EU-UmgrG
 - ▶ Dient als Information für Unternehmensbewertung – welche JA waren Grundlage und Ausgangspunkt für Ermittlung Umtauschverhältnis etc
 - ▶ Vermutlich Singular „Jahresabschluss“ treffender

Grenzüberschreitende Spaltung

- ▶ Hinaus-Spaltung – erforderliche Bilanzen
 - ▶ Schlussbilanz - § 49 Abs 2 EU-UmgrG
 - ▶ Die Gesellschaft hat auf den Spaltungstichtag eine Schlussbilanz aufzustellen. Für sie gelten die Vorschriften des UGB über den Jahresabschluss und dessen Prüfung sinngemäß; sie braucht nicht veröffentlicht zu werden. Die Schlussbilanz muss auf einen höchstens neun Monate vor der Anmeldung der beabsichtigten Verschmelzung liegenden Stichtag aufgestellt werden.
 - ▶ Entspricht § 220 Abs 3 AktG
 - ▶ Anwendung KFS/RL 25 wie bisher
 - ▶ Weiterhin daher unklar, ob Anhang erforderlich ist
 - ▶ Zwischenbilanz
 - ▶ Es gilt § 54 EU-UmgrG iVm § 14 EU-UmgrG
 - ▶ De facto kein Verzicht auf Zwischenbilanz möglich
 - ▶ Ausnahme nur bei veröffentlichtem Halbjahresfinanzbericht
 - ▶ Keine Übertragungsbilanz formal erforderlich
 - ▶ Beschreibung/Erklärung übertragenes Vermögen gemäß § 49 Abs 1 Z 12 EU-UmgrG
 - ▶ Keine Spaltungsbilanz formal erforderlich
 - ▶ Beschreibung/Erklärung verbleibendes Vermögen gemäß § 49 Abs 1 Z 12 EU-UmgrG

Grenzüberschreitende Spaltung

- ▶ Hinaus-Spaltung – Kapitalerhaltung
 - ▶ § 50 Abs 1 EU-UmgrG
 - ▶ Kapitalherabsetzung bei abspaltender Gesellschaft nur in Form ordentliche Kapitalherabsetzung
 - ▶ Kein Summengrundsatz bei grenzüberschreitender Spaltung zur Neugründung
 - ▶ Gebundene Rücklagen dürfen auf die begünstigten Gesellschaften nicht übertragen werden

Grenzüberschreitende Spaltung

➔ Herein-Spaltung

- ➔ § 64ff EU-UmgrG
- ➔ Spaltung zur Neugründung
 - ➔ Anwendung der aktienrechtlichen Gründungsvorschriften ohne weitere Einschränkung, daher inkl § 33 AktG
 - ➔ Eintragung gem § 66 Abs 6 EU-UmgrG
 - ➔ Wurde die Spaltung ordnungsgemäß durchgeführt, so hat das Gericht die begünstigte Gesellschaft einzutragen. Dabei sind die bei der Gründung erforderlichen Eintragungen zu machen. Darüber hinaus ist unter Nennung der Firmen aller übrigen beteiligten Gesellschaften unter Hinweis auf ihre Firmenbuchnummern anzugeben, dass die Eintragung der Gesellschaft aufgrund einer grenzüberschreitenden Spaltung erfolgt. **In der Eintragung ist aufzunehmen, dass die begünstigte Gesellschaft erst entsteht, wenn die Spaltung nach dem auf die übertragende Gesellschaft anwendbaren Recht wirksam wird.**
 - ➔ „Eintragung OHNE Entstehung“
 - ➔ Noch kein Beginn eines gründungsbedingten Geschäftsjahres

Grenzüberschreitende Spaltung

► Herein-Spaltung

- § 64ff EU-UmgrG
- Spaltung zur Neugründung
 - Wirksamkeit der Eintragung - § 67 EU-UmgrG
 - **Wann die Spaltung wirksam wird, richtet sich nach dem Recht des Mitgliedstaats der übertragenden Gesellschaft. Mit diesem Zeitpunkt entsteht die begünstigte Gesellschaft** und es gilt § 63 Abs. 1 bis 8 mit Ausnahme der Vorschriften, die bloß die übertragende Gesellschaft betreffen. (Abs 1)
 - Sobald das Register des Mitgliedstaats der übertragenden Gesellschaft dem Gericht über das System der Registervernetzung mitteilt, dass die Spaltung wirksam geworden ist, ist unverzüglich einzutragen, dass die begünstigte Gesellschaft entstanden ist. Soweit möglich, ist das Datum des Wirksamwerdens der Spaltung in die Eintragung aufzunehmen. (Abs 2)
 - Gründungsbedingtes Geschäftsjahr beginnt mit Wirksamkeit durch Eintragung im Register der übertragenden Gesellschaft
 - Zuzurechnende Ergebnisse vor Beginn gründungsbedingtes Geschäftsjahr bzw vor Erwerb wirtschaftliches Eigentum sind „Spaltungsbedingte Ergebnisübernahme aus Vorperioden“ – vgl. KFS/RL 25 Anlage zu Rz (59) bis (73) Fall D

Grenzüberschreitende Spaltung

► Herein-Spaltung

► Eröffnungsbilanz

- Anwendung § 202 Abs 1 oder 2 UGB entsprechend Festlegung Spaltungsplan
- Bei Anwendung § 202 Abs 1 UGB
 - Ansatz beizulegender Wert inklusive Firmenwert des erhaltenen Vermögens
 - Beachtung latente Steuern § 198 Abs 9 und 10 UGB
 - Beachtung Ausschüttungssperre § 235 UGB
 - Grenzüberschreitende Herein-Spaltung mE wie jede andere Aufwertungs-Umgründung Anwendungsfall § 235 Abs 1 UGB
 - Vergleichsmaßstab „Buchwertfortführung“
- Letztlich kein Unterschied im Vergleich zur nationalen Spaltung

Grenzüberschreitende Spaltung

► Herein-Spaltung

► Eröffnungsbilanz

► Bei Anwendung § 202 Abs 2 UGB Buchwertfortführung

► Ausländische Buchwerte?

► An UGB adaptierte Buchwerte?

► Sofern ausländische Buchwerte unverändert übernommen werden dürfen, zwingende Anpassung an UGB-Regelungen mit erstem Jahresabschluss?

► KFS/RL 25 Rz 93

- Bei den fortgeführten Buchwerten muss es sich grundsätzlich um Buchwerte handeln, die nach den Vorschriften des UGB oder bei nicht buchführungspflichtigen Rechtsvorgängern nach dem österreichischen Ertragsteuerrecht – im Falle betrieblichen Vermögens gemäß § 5 Abs 1 EStG – ermittelt wurden. Nicht auf diese Weise ermittelte Buchwerte sind durch die übernehmende Gesellschaft in UGB-äquivalente Buchwerte umzurechnen.
- FN zu Rz 93 enthält sich Beurteilung ob aus europarechtlicher Sicht eine Fortführung der ausländischen Buchwerte zulässig ist

Grenzüberschreitende Spaltung

► Herein-Spaltung

► Eröffnungsbilanz

► Bei Anwendung § 202 Abs 2 UGB Buchwertfortführung

► Ausländische Buchwerte?

► An UGB adaptierte Buchwerte?

► Sofern ausländische Buchwerte unverändert übernommen werden dürfen, zwingende Anpassung an UGB-Regelungen mit erstem Jahresabschluss?

► Vgl auch IDW RS HFA 42 Rz 89ff

- Das Wahlrecht der Buchwertverknüpfung verlangt nicht, dass die Schlussbilanz nach den deutschen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt wird. Andernfalls würde dieses Wahlrecht bei grenzüberschreitenden Herein-Verschmelzungen nicht zur Anwendung kommen. Dies wäre insbes mit EU/EWR-rechtlicher Niederlassungsfreiheit nicht zu vereinbaren. Buchwertfortführungswahlrecht besteht daher auch bei Vorliegen einer ausländischen Schlussbilanz, die nach den ausländischen, ggf nicht GoB-konformen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt worden ist.
- Allerdings Anpassungen gefordert, soweit Zeitwert Aktiva < Buchwert bzw Zeitwert Passiva > Buchwert am Stichtag der Schlussbilanz
- Enthält Schlussbilanz Posten, die nach deutschen HGB-Vorschriften nicht angesetzt werden dürfen, können diese nicht fortgeführt werden
- Anpassungen erfolgen erfolgsneutral

Grenzüberschreitende Spaltung

- Herein-Spaltung
 - Spaltung zur Neugründung
 - Anhangsangabe im ersten Jahresabschluss nach Herein-Spaltung
 - Jedenfalls keine Vorjahreszahlenangabe möglich
 - Ausweis Zahlen aus Eröffnungsbilanz

Grenzüberschreitende Umgründung

- ▶ Hinaus-Umgründung bzw Hereinumgründung
 - ▶ Muss es gleichen Umgründungstichtag geben?
 - ▶ Nach Wortlaut ja, es ist in Verschmelzungs- und Spaltungsplan „Zeitpunkt“ bzw bei Spaltung „Zeitpunkte“ zu definieren, ab dem unter dem Gesichtspunkt der Rechnungslegung Handlungen für Rechtsnachfolger erfolgen
 - ▶ Mehrere „Zeitpunkte“ bei Spaltung zeigt, dass es in einem Spaltungsplan (!) mehrere „Spaltungstichtage“ geben kann
 - ▶ Verwendung des „Klammerausdrucks“ in Zusammenhang mit Schlussbilanz auf Umgründungstichtag möglicherweise missverständlich
 - ▶ Gemeinsamer formaler Stichtag kann insbesondere für den Fall, dass anderer Staat keine Rückwirkung kennt, im Einzelfall de facto unmöglich sein
 - ▶ Aber auch bereits bei zB Ö und D Relevanz der 24 Uhr/0 Uhr Betrachtung
 - ▶ Literaturstand vor EU-UmgrG
 - ▶ Export-Staat entscheidet für sein Rechtssystem, was Umgründungstichtag und damit Schlussbilanzstichtag ist
 - ▶ Import-Staat muss sich nicht an Export-Staat orientieren, kann eigene Bestimmungen anwenden
 - ▶ Entscheidend wohl letztlich wie im Innenverhältnis Umgründungstichtag definiert wird und damit Ergebnisabgrenzung / Übergang Rechnungslegung etc
 - ▶ Damit wären unterschiedliche „Zeitpunkte“ bei gleicher Schlussbilanz vorstellbar

Grenzüberschreitende Umgründung

- ▶ Hinaus-Umgründung bzw Hereinumgründung
 - ▶ Muss es gleichen Umgründungstichtag geben?
 - ▶ Entscheidend wohl letztlich wie im Innenverhältnis Umgründungstichtag definiert wird und damit Ergebnisabgrenzung / Übergang Rechnungslegung etc
 - ▶ Innenverhältnis, dh Umgründungsvertrag, entscheidend für Fragen der Rechnungslegung
 - ▶ Zeitpunkt definieren, an dem Wirkungen aus Rechnungslegung übergehen
 - ▶ Bis dahin jedenfalls Rechnungspflicht bei übertragender Gesellschaft
 - ▶ Mit vereinbartem Stichtag Übergang Rechnungslegungspflicht
 - ▶ Damit auch Festlegung Buchwerte für Buchwertfortführung
 - ▶ Gesonderte „interne“ Schlussbilanz erforderlich, soweit Zeitpunkt von Schlussbilanz-Umgründungstichtag abweicht
 - ▶ Damit Abgrenzung GuV
 - ▶ mE umfassende Erläuterungspflicht im Anhang

Steuerliche Aspekte

Grundsätzliche steuerliche Logik

- Art I UmgrStG – Verschmelzung
 - Verschmelzung steuerneutral
 - Steuerneutralität für übertragende Gesellschaft nur insoweit, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich stille Reserven und Firmenwert nicht eingeschränkt wird
 - Exportverschmelzung (anteilig) steuerpflichtig
 - EU/EWR – Ratenzahlungskonzept
 - Vgl § 1 UmgrStG
 - Importverschmelzung - § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG
 - Zuzug mit gemeinem Wert
 - Ausnahmen im Einzelfalls bisheriger Nichtfestsetzung bzw § 16 Abs 1a UmgrStG

Grundsätzliche steuerliche Logik

- ▶ Art I UmgrStG – Verschmelzung
 - ▶ Verschmelzung steuerneutral
 - ▶ Anteilsinhaber
 - ▶ Austausch von Anteilen gilt nicht als Tausch - § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG
 - ▶ Soweit Besteuerungsrecht nach § 1 eingeschränkt wird, gilt Z 1 auch für Anteilsinhaber in EU/EWR - § 5 Abs 1 Z 3 UmgrStG
 - ▶ Steuerneutrale Umgründung auf Ebene Anteilsinhaber trotz (teilweiser) Steuerpflicht auf Gesellschaftsebene
 - ▶ Sonderregel für down stream Verschmelzung mit Auskehr Anteil über die Grenze - § 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG
 - ▶ NEU durch AbgÄG 2023
 - ▶ Side stream Verschmelzung mit Verlust Besteuerungsrecht Republik Österreich hinsichtlich Anteile an übertragender Gesellschaft
 - ▶ § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG

Grundsätzliche steuerliche Logik

► Art VI UmgrStG – Spaltung

► Spaltung steuerneutral

► Bisher nur nationale Spaltung geregelt bzw Spaltung IM Ausland

► NEU durch AbgÄG 2023

► Grenzüberschreitende Spaltung

► Angleichung an Regelung über Verschmelzung – vgl. § 32 Abs 1a idF AbgÄG 2023

(1a) Abs. 1 Z 1 und 2 findet nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird. Soweit bei der Spaltung auf eine neue oder übernehmende

– in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder

– den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes,

die auch den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes hat, eine Steuerpflicht nach § 20 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 entsteht, ist die Abgabenschuld auf Antrag in Raten zu entrichten; dabei sind § 6 Z 6 lit. d bis e des Einkommensteuergesetzes 1988 sinngemäß anzuwenden.

► Steuerneutralität für übertragende Gesellschaft nur insoweit, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich stille Reserven und Firmenwert nicht eingeschränkt wird

► Exportspaltung (anteilig) steuerpflichtig

► EU/EWR – Ratenzahlungskonzept

Grundsätzliche steuerliche Logik

- ▶ Art VI UmgrStG – Spaltung
 - ▶ Spaltung steuerneutral
 - ▶ Bisher nur nationale Spaltung geregelt bzw Spaltung IM Ausland
 - ▶ NEU durch AbgÄG 2023
 - ▶ Erweiterung Logik § 32 Abs 1a UmgrStG um Effekte aus rückwirkenden Maßnahmen - § 33 Abs 5 UmgrStG
 - ▶ *Wird das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich zurückbehaltener oder zugeführter Wirtschaftsgüter eingeschränkt, sind die §§ 32 bis 38 dennoch anwendbar; § 6 Z 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden.“*
 - ▶ Importspaltung - § 34 Abs 1a UmgrStG
 - ▶ Zuzug mit gemeinem Wert
 - ▶ Ausnahmen im Einzelfall bei bisheriger Nichtfestsetzung bzw § 16 Abs 1a UmgrStG
 - ▶ Übernahme § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG

Grundsätzliche steuerliche Logik

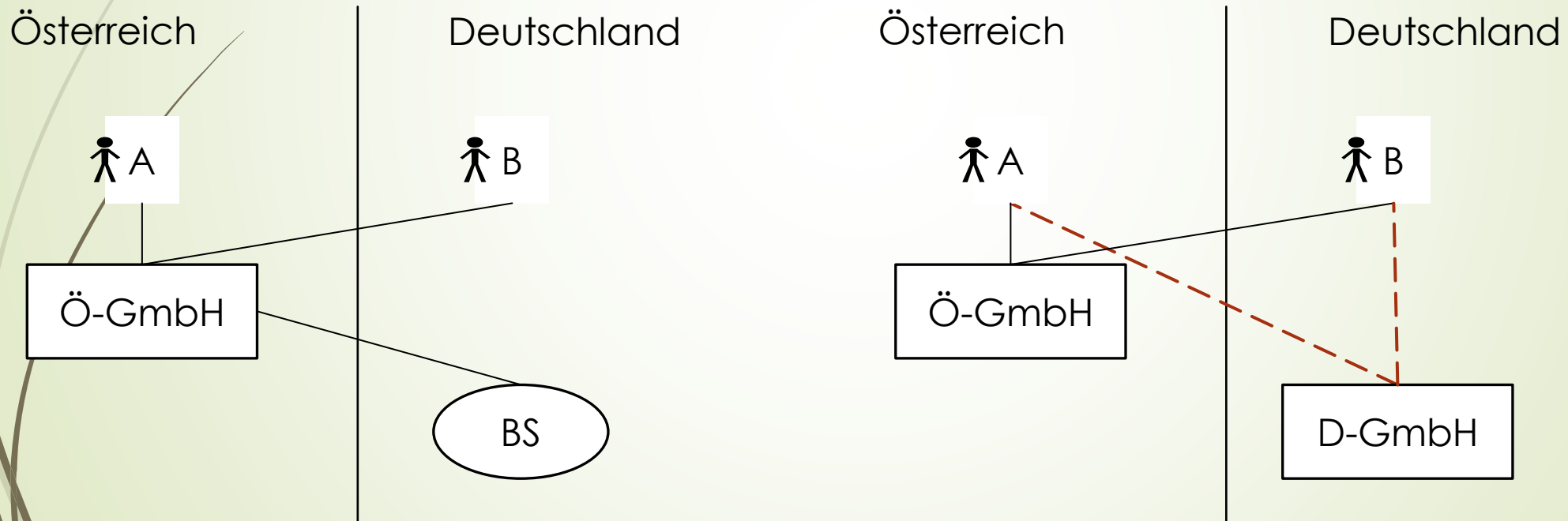
➤ Art VI UmgrStG – Spaltung

➤ Anteilsinhaber

- Austausch von Anteilen gilt nicht als Tausch - § 36 Abs 1 UmgrStG
- Sonderregel für down stream Spaltung mit Auskehr Anteil über die Grenze - § 36 Abs 3 Z 1 UmgrStG
- NEU durch AbgÄG 2023
 - Side stream Spaltung mit Verlust Besteuerungsrecht Republik Österreich hinsichtlich Anteile an übertragender Gesellschaft
 - § 36 Abs 3 Z 3 UmgrStG
 - Spiegelbild zu § 5 Abs 1 Z 6 UmgrStG
 - Allerdings kann hier nur teilweise Steuerpflicht entstehen im Ausmaß Wertverhältnis abgespaltenes, nicht mehr steuerhängiges Vermögen
 - Steuerneutrale Umgründung auf Ebene Anteilsinhaber trotz (teilweiser) Steuerpflicht auf Gesellschaftsebene - § 36 Abs 1a UmgrStG

Grenzüberschreitende Abspaltung zur Neugründung (Befreiungsmethode)

→ Abspaltung BS zur Neugründung auf D-GmbH

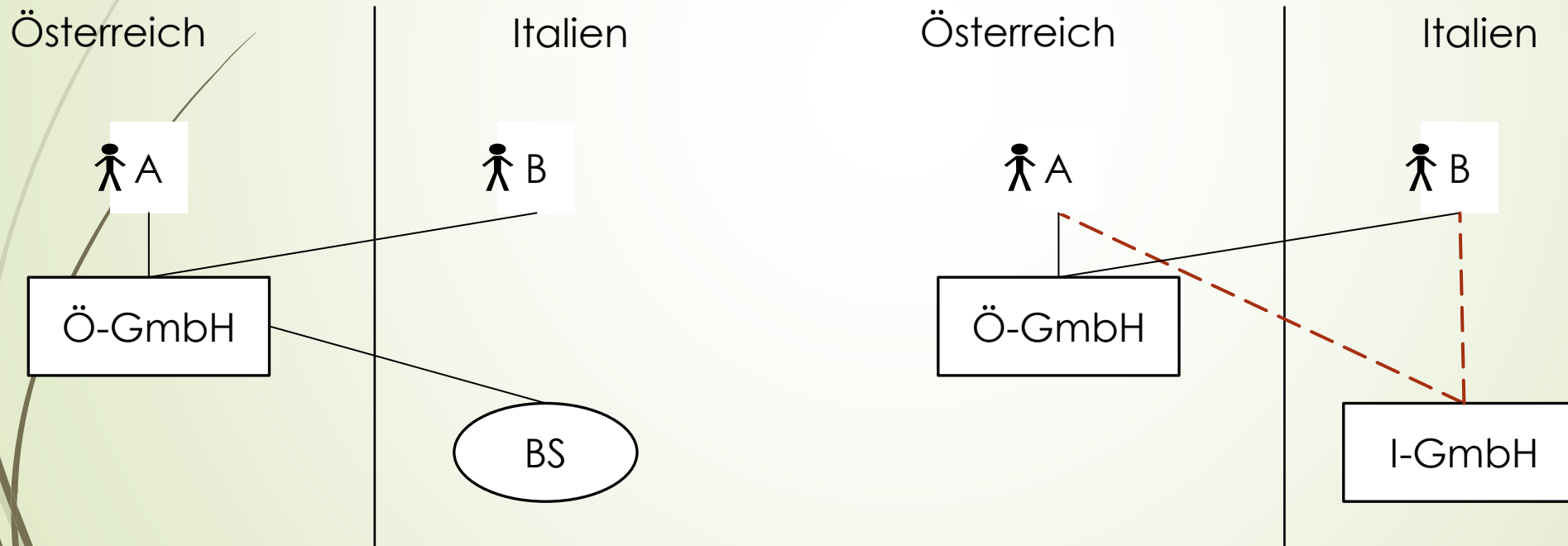


Grenzüberschreitende Abspaltung zur Neugründung (Befreiungsmethode)

- ▶ Beurteilung Abspaltung BS
 - ▶ Kein Besteuerungsrecht Ö an BS in D wegen Befreiungsmethode
 - ▶ Kein „Problem“ aus Sicht § 32 Abs 1a UmgrStG
 - ▶ „Wegzug“ Gesellschafter B aus Österreich hinsichtlich Beteiligung an D-GmbH
 - ▶ Einschränkung Besteuerungsrecht an bisheriger Beteiligung an Ö-GmbH prüfen
 - ▶ Durch DBA Ö-D bereits bisher in Ö nicht steuerpflichtig
 - ▶ Keinerlei „Problem“

Grenzüberschreitende Abspaltung zur Neugründung (Anrechnungsmethode)

→ Abspaltung BS zur Neugründung auf I-GmbH



Grenzüberschreitende Abspaltung zur Neugründung (Anrechnungsmethode)

- Beurteilung Abspaltung BS
 - Bisher Besteuerungsrecht Ö an BS in I
 - Anrechnung italienische Ertragsteuer
 - „Problem“ aus Sicht § 32 Abs 1 a UmgrStG
 - Durch Abspaltung verliert Ö Besteuerungsrecht an BS in I
 - Ratenzahlungskonzept für stille Reserve und Firmenwert
 - Allerdings unter Anrechnung der fiktiven italienischen Besteuerung der Realisierung der BS in Italien
 - Art 10 Abs 2 Fusionsrichtlinie
 - „Wegzug“ Gesellschafter B aus Österreich hinsichtlich Beteiligung an I-GmbH
 - Einschränkung Besteuerungsrecht an bisheriger Beteiligung an Ö-GmbH prüfen
 - Durch DBA Ö-D bereits bisher in Ö nicht steuerpflichtig
 - Keinerlei „Problem“

Grenzüberschreitende Umgründung - Stichtagsprobleme

- Steuerliche Harmonisierung des Zeitpunkts der Wirkung der Umgründung?
 - Keinerlei Harmonisierung in FRL oder im nationalen Recht
 - Jeder Staat setzt steuerlich bestimmtes Konzept um
 - Ö setzt auf Umgründungstichtag folgenden Tag
 - Soweit dieser ein rückwirkender Stichtag ist, greift Besteuerungsrecht rückwirkend bzw entfällt Besteuerungsrecht rückwirkend
 - Soweit anderer Staat steuerlich keine gleiche Rückwirkung kennt, ändert sich erst zu späteren Zeitpunkt Zurechnung der Ergebnisse bzw Vermögen bzw Anteile
 - Exportverschmelzung (und Nutzung 9 Monate Rückwirkung in Ö)
 - Mögliche Nichtbesteuerung, wenn im anderen Staat Rückwirkung < 9 Monate
 - Mögliche Doppelbesteuerung, wenn im anderen Staat Rückwirkung > 9 Monate
 - Importverschmelzung (und Nutzung 9 Monate Rückwirkung in Ö)
 - Mögliche Nichtbesteuerung, wenn im anderen Staat Rückwirkung > 9 Monate
 - Mögliche Doppelbesteuerung, wenn im anderen Staat Rückwirkung < 9 Monate