
Inhaltsverzeichnis

Vorwort der Herausgeber des Bandes	V
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
Verzeichnis der Autorinnen und Autoren	XXXIII

I. Rechtsformwahl als betriebswirtschaftliches Entscheidungsproblem

<i>(Friedrich Fraberger)</i>	1
1. Einflussgrößen und Rechtsformwahl	3
2. Zielfindung und Entscheidungskalkül	6
3. Ausgewählte Parameter des Entscheidungskalküls	8
3.1 Die unternehmerische Entscheidungsstruktur	8
3.1.1 Geschäftsführung und Vertretung im Einzelunternehmen	10
3.1.2 Geschäftsführung und Vertretung der Offenen Gesellschaft	10
3.1.3 Geschäftsführung und Vertretung der Kommanditgesellschaft	11
3.1.4 Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht	12
3.1.5 Geschäftsführung und Vertretung der stillen Gesellschaft	13
3.1.6 Geschäftsführung und Vertretung bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung bzw der FlexKap	14
3.1.7 Geschäftsführung und Vertretung der Aktiengesellschaft	15
3.1.8 Geschäftsführung und Vertretung der Privatstiftung	16
3.1.9 Geschäftsführung und Vertretung der GmbH & Co KG	17
3.2 Die Gewinnbeteiligung und die Auseinandersetzung	17
3.2.1 Gewinnverteilung im Einzelunternehmen	18
3.2.2 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der Offenen Gesellschaft	18
3.2.3 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der Kommanditgesellschaft	19
3.2.4 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht	20
3.2.5 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der stillen Gesellschaft	21
3.2.6 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der GmbH	22
3.2.7 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der Aktiengesellschaft	23
3.2.8 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der Privatstiftung	24
3.2.9 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der GmbH & Co KG	25
3.3 Die Haftung und die Kapitalbeschaffung	26
3.3.1 Haftung und Kapitalbeschaffung im Einzelunternehmen	26
3.3.2 Haftung und Kapitalbeschaffung in der Offenen Gesellschaft	27
3.3.3 Haftung und Kapitalbeschaffung in der Kommanditgesellschaft	28
3.3.4 Haftung und Kapitalbeschaffung bei der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht	29
3.3.5 Haftung und Kapitalbeschaffung bei der stillen Gesellschaft	29

Inhaltsverzeichnis

3.3.6	Haftung und Kapitalbeschaffung bei der GmbH	30
3.3.7	Haftung und Kapitalbeschaffung bei der Aktiengesellschaft	31
3.3.8	Haftung und Kapitalbeschaffung bei der Privatstiftung	32
3.3.9	Haftung und Kapitalbeschaffung bei der GmbH & Co KG	33
3.4	Die Besteuerungsprinzipien	33
3.4.1	Besteuerung des Einzelunternehmens	34
3.4.2	Besteuerung der (echten) stillen Gesellschaft	34
3.4.3	Besteuerung der steuerlichen Mitunternehmerschaften, besonders der Personengesellschaften	35
3.4.4	Besteuerung der Kapitalgesellschaften	39
II.	Steuerbelastungsvergleich der laufenden Unternehmenstätigkeit	
	<i>(Erich Pummerer)</i>	43
1.	Grundlagen des Steuerbelastungsvergleichs	45
1.1	Ziele von betriebswirtschaftlichen Steuerbelastungsvergleichen	45
1.2	Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung	45
1.3	Steuerbelastungsvergleich als Wirtschaftlichkeitsrechnung	48
1.3.1	Statischer Steuerbelastungsvergleich	49
1.3.2	Dynamischer Steuerbelastungsvergleich	50
1.3.3	Statischer oder dynamischer Steuerbelastungsvergleich	50
1.4	Zu berücksichtigende Steuern	52
2.	Allgemeiner Steuerbelastungsvergleich von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften	53
2.1	Grundmodell ohne Leistungsbeziehungen	53
2.1.1	Einperiodenbetrachtung	53
2.1.2	Mehrperiodenbetrachtung	56
2.2	Gestaltungsmöglichkeiten	60
2.2.1	Mitunternehmerschaften	60
2.2.2	Leistungsbeziehungen bei Kapitalgesellschaften	61
2.2.2.1	Allgemeines	61
2.2.2.2	Geschäftsführungsbezug	62
2.2.2.3	Nutzungsentgelte für Vermögen	65
2.2.2.4	Darlehensverträge	65
3.	Beispielüberlegungen	65
3.1	Ausgangsdaten	65
3.2	Ermittlung der Abgabenbelastung	66
3.2.1	Einzelunternehmer	66
3.2.2	Einpersonen-GmbH	67
3.2.3	Verallgemeinerung der Ergebnisse	71
III.	Steuerliche Konsequenzen der Unternehmensgründung	
	<i>(Friedrich Fraberger)</i>	75
1.	Personenunternehmen	76
1.1	Grunderwerbsteuer	76
1.2	Umsatzsteuer	76
1.3	Firmenbuchgebühren	77

Inhaltsverzeichnis

2. Kapitalgesellschaft	77
2.1 Grunderwerbsteuer	77
2.2 Umsatzsteuer	78
2.3 Firmenbuchgebühren	78
3. Kapitalgesellschaft & Co	79
3.1 Grunderwerbsteuer	79
3.2 Umsatzsteuer	79
3.3 Firmenbuchgebühren	80
4. Stiftung	80
4.1 Stiftungseingangssteuer	80
4.2 Grunderwerbsteuer	80
4.3 Umsatzsteuer	80
4.4 Firmenbuchgebühren	81
5. Genossenschaft	81
6. Verein	81
6.1 Grunderwerbsteuer	81
6.2 Umsatzsteuer	81
6.3 Schenkungsmeldepflicht	81
IV. Rechtsformänderung	83
1. Rechtsformänderung (<i>Michael Tumpel/Harald Moshhammer</i>)	83
1.1 Begriffsabgrenzung	84
1.2 Konsequenzen der Rechtsformänderung nach allgemeinem Steuerrecht	85
1.3 Gemeinsame Grundlagen des Umgründungssteuerrechts	85
1.4 Steuerplanung bei Rechtsformwechseln	89
1.5 Rechtsformwechsel und Rechnungswesen	90
1.5.1 Übertragender Rechtsträger	90
1.5.2 Übernehmender Rechtsträger	91
2. Formwechselnde Umwandlung (<i>Klaus Hirschler</i>)	92
2.1 Begriff der formwechselnden Umwandlung	92
2.2 Formwechselnde Umwandlungen von Personengesellschaften	93
2.3 Formwechselnde Umwandlung von Kapitalgesellschaften	94
3. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften (Art I UmgrStG) (<i>Klaus Hirschler/Jasmin Adriouich</i>)	95
3.1 Begriff der Verschmelzung	103
3.2 Wirtschaftliche Überlegungen, Anlässe für diese Rechtsformänderung	103
3.3 Anwendung des UmgrStG	104
3.3.1 Der Anwendungsbereich des Art I UmgrStG	104
3.3.1.1 Verschmelzungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften	104
3.3.1.2 Verschmelzung ausländischer Gesellschaften	105
3.3.2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen	106
3.3.3 Steuerliche Anwendungsvoraussetzung für Art I UmgrStG	114

Inhaltsverzeichnis

3.3.4	Die steuerliche Behandlung der übertragenden Körperschaft	116
3.3.4.1	Verschmelzung zum Buchwert	116
3.3.4.2	Ausnahme vom Buchwertansatz	117
3.3.4.3	Rückwirkung	121
3.3.4.4	Erforderliche Bilanzen	122
3.3.5	Die steuerliche Behandlung der übernehmenden Körperschaft	122
3.3.5.1	Wertfortführung	122
3.3.5.2	Aufwertung bei Zuzug	123
3.3.5.3	Buchgewinne und Buchverluste	123
3.3.5.4	Firmenwertabschreibung	126
3.3.5.5	Steuerlich wirksamer Buchgewinn und Buchverlust (§ 3 Abs 3 UmgrStG)	127
3.3.5.6	Internationale Schachtelbeteiligung	128
3.3.5.7	Gruppenbesteuerung und Verschmelzung	129
3.3.5.7.1	Verschmelzung innerhalb der Gruppe	129
3.3.5.7.2	Verschmelzung in die Gruppe herein	130
3.3.5.7.3	Verschmelzung aus der Gruppe hinaus	130
3.3.6	Unternehmensrechtliche Bilanzierung der Umgründung	131
3.3.7	Verlustabzug	132
3.3.7.1	Verluste der übertragenden Körperschaft	132
3.3.7.2	Verluste der übernehmenden Körperschaft	135
3.3.7.3	Mantelkauf	137
3.3.7.4	Schwebe- und sonstige Sonderverluste	139
3.3.8	Die steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber (§ 5 UmgrStG)	139
3.3.8.1	Anteilstausch (§ 5 Abs 1 UmgrStG)	139
3.3.8.2	Anteilstausch und bestimmte Beteiligung idS § 31 EStG idF vor BudBG 2011	145
3.3.8.3	Internationale Schachtelbeteiligung (§ 5 Abs 7 UmgrStG)	145
3.3.9	Sonstige Rechtsfolgen der Verschmelzung	146
3.3.9.1	Äquivalenzprinzip	146
3.3.9.2	Dienstverhältnisse, Geschäftsführung	147
3.3.9.3	Umsatzsteuer	147
3.3.9.4	Kapitalverkehrssteuern	148
3.3.9.5	Grunderwerbsteuer	148
3.3.9.6	Einlagenrückzahlung und Innenfinanzierung	149
3.3.9.6.1	Einlagenrückzahlung und Verschmelzung	150
3.3.9.6.2	Innenfinanzierung und Verschmelzung	151
3.3.10	Checkliste für Verschmelzung	152
3.4	Verschmelzung ohne Anwendung des UmgrStG	153
3.5	Zusammenfassende Beispiele	155
3.5.1	Beispiel: Verschmelzung	155
3.5.2	Beispiel: Verschmelzung zur Aufnahme	159

Aigner/Tumpel (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band III⁴, LexisNexis

Inhaltsverzeichnis

4.3.6	Die steuerliche Behandlung der Gesellschafter	188
4.3.7	Sonstige Rechtsfolgen	189
4.3.7.1	Arbeitgebereigenschaft	189
4.3.7.2	Umsatzsteuer	190
4.3.7.3	Grunderwerbsteuer	190
4.3.8	Ablauf einer Umwandlung	191
4.4	Umwandlungen außerhalb des UmgrStG	192
4.4.1	Anwendungsbereich	192
4.4.2	Steuerliche Folgen	193
5.	Einbringung in Kapitalgesellschaften (Art III UmgrStG) (<i>Rudolf Steckel/ Rainer Partl</i>)	194
5.1	Wirtschaftliche Überlegungen und rechtliche Rahmenbedingungen	196
5.1.1	Wirtschaftliche Überlegungen	196
5.1.2	Zivilrechtliche und gesellschaftsrechtliche Bestimmungen	197
5.1.2.1	Gesellschaftsrechtliche Bestimmungen	197
5.1.2.2	Zivilrechtliche Einzelrechtsnachfolge	199
5.1.3	Ertragsteuerliche Wertung der Einbringung	200
5.1.3.1	Einbringung als Veräußerung/Anschaffung	200
5.1.3.2	Einbringung als erfolgsneutraler Vorgang	200
5.1.4	Darstellung in der Unternehmensbilanz	200
5.1.4.1	Bewertung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft	200
5.1.4.1.1	Ansatz von Tageswerten	200
5.1.4.1.2	Ansatz von Buchwerten	201
5.1.4.2	Bewertung beim Einbringenden	201
5.2	Anwendung des UmgrStG	201
5.2.1	Allgemeines	201
5.2.2	Steuerliche Voraussetzungen und Elemente einer Einbringung nach UmgrStG	203
5.2.2.1	Einbringungsvermögen	204
5.2.2.1.1	Betriebe als Einbringungsvermögen	204
5.2.2.1.2	Teilbetriebe als Einbringungsvermögen	205
5.2.2.1.3	Mitunternehmeranteile als Einbringungsvermögen	205
5.2.2.1.4	Kapitalanteile als Einbringungsvermögen	206
5.2.2.2	Tatsächliche Übertragung	207
5.2.2.3	Einbringungsstichtag	207
5.2.2.4	Übertragung mittels Einbringungsvertrag	208
5.2.2.5	Bilanzen	208
5.2.2.6	Positiver Verkehrswert des Vermögens	210
5.2.2.7	Übernehmende Körperschaft	210
5.2.2.8	Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen	211
5.2.2.8.1	Grundsatz	211
5.2.2.8.2	Ausnahmen	212

Inhaltsverzeichnis

5.2.3	Ertragsteuerliche Folgen beim Einbringenden	215
5.2.3.1	Ergebniszurechnung	215
5.2.3.2	Vermögensänderungen (-korrekturen) gem § 16 Abs 5 UmgrStG	216
5.2.3.3	Erhalt der Steuerhängigkeit	219
5.2.3.4	Einschränkungen des Besteuerungsrechts	220
5.2.3.5	Aufwertungswahlrecht	222
5.2.3.6	Besonderheiten bei Einbringungen durch Mitunternehmensschaften	223
5.2.4	Ertragsteuerliche Behandlung der übernehmenden Kapitalgesellschaft	223
5.2.4.1	Buchwertverknüpfung	223
5.2.4.2	Ertragsteuerliche Gesamtrechtsnachfolge	224
5.2.4.3	Fiktive Gewinnausschüttung infolge Vermögenskorrekturen iSd § 16 Abs 5 Z 1 und 2 UmgrStG	224
5.2.4.4	Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft	225
5.2.4.5	Buchgewinne, Buchverluste und Confusio	226
5.2.4.6	Internationale Schachtelbeteiligung	226
5.2.4.7	Evidenzkonto gem § 4 Abs 12 EStG	227
5.2.4.8	Mindestkörperschaftsteuer	228
5.2.5	Verlustabzug	229
5.2.5.1	Grundsätzliches	229
5.2.5.2	Verluste des Einbringenden	229
5.2.5.2.1	Buchwerteinbringung	229
5.2.5.2.2	Tatsächliches Vorhandensein des übertragenen Vermögens zum Einbringungsstichtag	230
5.2.5.2.3	Zurechenbarkeit zum eingebrachten Vermögen	230
5.2.5.2.4	Vergleichbarer Vermögensumfang	231
5.2.5.2.5	Zeitpunkt des Verlustüberganges	231
5.2.5.3	Verluste der übernehmenden Körperschaft	232
5.2.5.4	Umgründungsspezifischer Mantelkauf	232
5.2.5.5	Verluste verbundener Körperschaften (Doppelverlustverwertung)	232
5.2.5.6	Sonderverluste	233
5.2.6	Steuerliche Behandlung der Gesellschafter nach Einbringung	233
5.2.6.1	Anschaffungskosten der Anteile an der übernehmenden Körperschaft	233
5.2.6.2	Besondere Steuerhängigkeit der Anteile	235
5.2.6.3	Steuerverstrickung bei internationaler Schachtelbeteiligung	235
5.2.7	Sonstige abgabenrechtliche Folgen einer Einbringung nach Art III UmgrStG	235
5.2.7.1	Allgemeines	235
5.2.7.2	Äquivalenzverletzung	236

Inhaltsverzeichnis

5.2.7.3	Arbeitnehmereigenschaft	236
5.2.7.4	Rechtsfolgen bei der Grunderwerbsteuer	236
5.2.7.5	Rechtsfolgen bei der Umsatzsteuer	236
5.2.8	Checkliste bei Einbringungen	237
5.2.9	Ausgliederung gem § 47 Z 5 EU-UmgrStG	237
5.3	Einbringungen ohne Anwendung des Art III UmgrStG	238
5.3.1	Allgemeines	238
5.3.2	Die ertragsteuerlichen Folgen für den Einbringenden	239
5.3.3	Die ertragsteuerlichen Folgen für die übernehmende Körperschaft	240
6.	Zusammenschluss zu Personengesellschaften (Art IV UmgrStG) (<i>Rolf Kapferer/ Sabine Mandahus</i>)	240
6.1	Einführung in die Problemstellung	244
6.1.1	Der Begriff des Zusammenschlusses	244
6.1.1.1	Positivkatalog	245
6.1.1.1.1	Errichtung einer Mitunternehmerschaft	245
6.1.1.1.2	Erweiterung der Gesellschafterrechte an einer bereits bestehenden Mitunternehmerschaft durch Einlagenerhöhung	247
6.1.1.1.3	Erweiterung einer bestehenden Mitunternehmerschaft durch Beitritt eines weiteren Gesellschafters	248
6.1.1.1.4	Strukturändernde Zusammenschlüsse	249
6.1.1.2	Negativkatalog	250
6.1.2	Bedeutung des UmgrStG iZm der Vermeidung der Realisierung stiller Reserven anlässlich der Übertragung von (begünstigtem) Vermögen auf eine Mitunternehmerschaft	251
6.1.2.1	Grundsatz der Realisierung stiller Reserven bei Übertragung von Vermögen	251
6.1.2.2	Die Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven durch das UmgrStG	252
6.1.2.3	Ausnahmen von der Realisierung stiller Reserven bei Zusammenschlüssen ohne Anwendung des UmgrStG	252
6.1.3	Sonstige Begünstigungen des UmgrStG für Zusammenschlüsse	253
6.1.4	Die Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen auf eine Mitunternehmerschaft	253
6.2	Wirtschaftliche Überlegungen zum Zusammenschluss	254
6.3	Zivilrechtliche Grundlagen des Zusammenschlusses	255
6.3.1	Grundsätze	255
6.3.2	Übertragende Rechtsträger	255
6.3.2.1	Einzelunternehmen	255
6.3.2.2	Nicht rechtsfähige Gesellschaften	255
6.3.2.3	Teilrechtsfähige Personengesellschaften	258
6.3.2.4	Kapitalgesellschaften	258
6.3.2.5	Mehrfachzusammenschlüsse auf denselben Stichtag	258

Inhaltsverzeichnis

6.3.3	Tatsächliche Übertragung des Vermögens	259
6.3.3.1	Übertragung im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge	259
6.3.3.2	Übertragungsvorgang	259
6.4	Zusammenschluss unter Anwendung des UmgrStG	260
6.4.1	Anwendungsvoraussetzungen des Art IV UmgrStG	260
6.4.1.1	Der Begriff des begünstigten Vermögens	262
6.4.1.2	Erfordernis einer Bilanz gem § 4 Abs 1 EStG	263
6.4.1.3	Tatsächliche Übertragung von begünstigtem Vermögen	266
6.4.1.4	Positiver Verkehrswert des übertragenen Vermögens	267
6.4.1.5	Vorliegen eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages	269
6.4.1.6	Übertragung auf eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft)	269
6.4.1.7	Gewährung von Gesellschafterrechten	270
6.4.1.7.1	Ausschließliche Gewährung von Gesellschafterrechten	270
6.4.1.7.2	Begriff der Gesellschafterrechte	270
6.4.2	Die steuerliche Behandlung des Übertragenden	271
6.4.2.1	Der Übertragende	271
6.4.2.2	Zurechnung des Vermögens zum Übertragenden	271
6.4.2.3	Buchwertfortführung bei Übertragung von begünstigtem Vermögen auf die übernehmende Mitunternehmerschaft	273
6.4.2.4	Die Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen auf die übernehmende Mitunternehmerschaft	273
6.4.3	Die Übertragung der Gesellschaftereinlagen auf die Personengesellschaft	274
6.4.3.1	Zusammenschlussbilanz	274
6.4.3.1.1	Erfordernis und Aufgabe der Zusammenschlussbilanz	274
6.4.3.1.2	Gestaltung der Zusammenschlussbilanz	275
6.4.3.2	Rückwirkungsfiktion	276
6.4.3.2.1	Zusammenschlussstichtag und Rückwirkungsfrist	276
6.4.3.2.2	Folgen einer Fristverletzung	280
6.4.3.2.3	Zulässige fristenbezogene Vertragsklauseln	281
6.4.3.3	Die Vermögensübertragung aus Sicht der steuerlichen Gewinnermittlung	281
6.4.3.4	Rückwirkende Korrekturen des übertragenen begünstigten Vermögens	283
6.4.3.5	Vorsorgen gegen die Verschiebung von stillen Reserven und damit verbundenen Steuerlasten	286
6.4.3.5.1	Grundsatz	286
6.4.3.5.2	Das Verhältnis von steuerlichen Vorsorgemaßnahmen zu vermögensrechtlichen Ausgleichsmaßnahmen	287
6.4.3.5.3	Anerkannte Maßnahmen gegen die Verschiebung von Steuerlasten	288

Inhaltsverzeichnis

6.4.3.5.4	Der Vorbehalt der stillen Reserven durch den Übertragenden	290
6.4.3.5.5	Vorsorgen bei Übertragung stiller Reserven auf eine Mitunternehmerschaft	293
6.4.3.5.6	Wirtschaftliche Aspekte im Zusammenhang mit der Vereinbarung gesellschaftsvertraglicher Vorsorgen	303
6.4.4	Sonderfragen im Zusammenhang mit der Übertragung von Grundstücken auf eine Mitunternehmerschaft	303
6.4.4.1	Allgemeines	303
6.4.4.2	Die Übertragung von Grundstücken des Altvermögens als Teil des begünstigten Vermögens	304
6.4.4.3	Die zusammenschlussbedingte Übertragung von Grundstücken des Altvermögens als nicht begünstigtes Vermögen	307
6.4.4.4	Die Übertragung von Grundstücken des Neuvermögens als begünstigtes Vermögen	307
6.4.4.5	Das Zurückbehalten von Grundstücken	309
6.4.4.6	Die Übertragung von Grundstücken im gewillkürten Betriebsvermögen auf eine Mitunternehmerschaft mit Gewinnermittlung nach § 4 EStG	309
6.4.4.7	Grunderwerbsteuer bei zusammenschlussbedingter Übertragung von Grundstücken	310
6.4.5	Gewinnermittlung der übernehmenden Personengesellschaft	311
6.4.6	Auslandsbezüge	313
6.4.6.1	Übertragung von in- oder ausländischem Vermögen auf eine in- oder ausländische Mitunternehmerschaft	313
6.4.6.2	Internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG	313
6.4.7	Sonstige Rechtsfolgen	314
6.4.7.1	Umsatzsteuerliche Behandlung des Zusammenschlusses	314
6.4.7.2	Gebühren	315
6.4.7.3	Grunderwerbsteuer	315
6.4.7.4	Arbeitsverhältnisse	315
6.4.7.5	Äquivalenzverletzung	316
6.4.7.6	Mietrechtliche Überlegungen	316
6.4.8	Unternehmensrechtliche Bewertungsfragen	317
6.4.9	Checkliste für den erfolgreichen Zusammenschluss	318
6.5	Zusammenschluss ohne Anwendung des UmgrStG	319
6.5.1	Gründe für die (vorsätzliche) Nichtinanspruchnahme des UmgrStG	319
6.5.2	Anlässe für die Nichtanwendung des UmgrStG	319
6.5.3	Steuerliche Auswirkungen der Nichtanwendung des UmgrStG	319
6.5.3.1	Einkommensteuer	319
6.5.3.2	Umsatzsteuer	320
6.5.3.3	Gebühren und Verkehrsteuern	321
6.5.4	Zusammenfassende Gegenüberstellung der Rechtsfolgen von Zusammenschlüssen	321

Inhaltsverzeichnis

7. Realteilung (Art V UmgrStG) (<i>Klaus Hirschler/Franziska Leo</i>)	322
7.1 Begriff der Realteilung	327
7.2 Wirtschaftliche Überlegungen; Anlässe für diese Rechtsformänderung	327
7.3 Anwendung des UmgrStG	328
7.3.1 Anwendungsbereich	328
7.3.1.1 Definition und historische Entwicklung der Realteilung	328
7.3.1.2 Definition der Realteilung nach den Vorschriften des UmgrStG	329
7.3.1.3 Die aufspaltende Realteilung	329
7.3.1.4 Die absplattende Realteilung	331
7.3.2 Zivilrechtliche Grundlagen	332
7.3.3 Voraussetzungen der Realteilung	333
7.3.3.1 Teilungsfähiges Vermögen	333
7.3.3.2 Nachfolgeunternehmer	334
7.3.3.3 Vorliegen eines Teilungsvertrages	337
7.3.3.4 Positiver Verkehrswert	337
7.3.3.5 Weiterbestehen der Personengesellschaft	338
7.3.4 Steuerliche Behandlung bei der übertragenden Mitunternehmerschaft	340
7.3.4.1 Eintragungsgrundsatz, Teilungsstichtag, Teilungsbilanz	340
7.3.4.2 Die Bewertung des Betriebsvermögens in der Teilungsbilanz (§ 29 UmgrStG)	342
7.3.4.2.1 Allgemeiner Bewertungsgrundsatz	342
7.3.4.2.2 Der Ausgleichsposten	343
7.3.4.2.3 Die Bewertung ausländischen Betriebsvermögens	346
7.3.4.3 Ausgleichszahlungen	348
7.3.4.3.1 Zweck und Ausmaß der Ausgleichszahlung	348
7.3.4.3.2 Gestaltungsmöglichkeiten	349
7.3.4.3.3 Die steuerliche Behandlung der Ausgleichszahlung	352
7.3.5 Steuerliche Behandlung beim Übernehmenden	352
7.3.5.1 Der Wertansatz in der steuerlichen Eröffnungsbilanz	352
7.3.5.2 Ertragsteuerliche Gesamtrechtsnachfolge	353
7.3.5.3 Internationale Schachtelbeteiligung und übernehmende Gesellschaft	354
7.3.5.4 Altbestand Grund und Boden	354
7.3.6 Sonstige Rechtsfolgen der Realteilung (§ 31 UmgrStG)	354
7.3.6.1 Äquivalenzprinzip (§ 31 Abs 1 Z 1 UmgrStG)	354
7.3.6.2 Umsatzsteuer (§ 31 Abs 1 Z 2 UmgrStG)	356
7.3.6.3 Verluste	356
7.3.6.4 Gebühren und Verkehrsteuern (§ 31 Abs 2 UmgrStG)	356
7.3.6.5 Grunderwerbsteuer (§ 31 Abs 3 UmgrStG)	357
7.3.6.6 Lohn-, Kommunalsteuer	357
7.3.7 Checkliste für Realteilung	358
7.4 Realteilung ohne Anwendung des UmgrStG	358

Inhaltsverzeichnis

7.5 Zusammenfassende Beispiele	360
7.5.1 Realteilung mit Ergänzungsbilanzen	360
7.5.2 Realteilung mit Sonderbilanzen	364
8. Spaltung (Art VI UmgrStG) (<i>Klaus Hirschler/Jakob Pavloski</i>)	368
8.1 Begriff der Spaltung	375
8.2 Wirtschaftliche Überlegungen; Anlässe für diese Rechtsformänderung	375
8.2.1 Betriebswirtschaftliche Motive	375
8.2.2 Gründe in der Gesellschaftersphäre	376
8.2.3 Sonstige Gründe für eine Spaltung	377
8.3 Spaltung unter Anwendung des UmgrStG	377
8.3.1 Anwendungsbereich	377
8.3.1.1 Allgemeines	377
8.3.1.2 Die Abgrenzung der Spaltung von der Realteilung, Betriebsaufspaltung und Ausgliederung	381
8.3.1.2.1 Realteilung	381
8.3.1.2.2 Betriebsaufspaltung	382
8.3.1.2.3 Ausgliederung	382
8.3.2 Zivilrechtliche Grundlagen der Spaltung	382
8.3.2.1 Spaltung nach dem SpaltG (sog Handelsspaltung)	382
8.3.2.2 Weitere Formen von (Handels-)Spaltungen	386
8.3.3 Steuerliche Voraussetzungen	387
8.3.3.1 Der Anwendungsbereich des Art VI UmgrStG	387
8.3.3.1.1 Die einzelnen Anwendungsvoraussetzungen	387
8.3.4 Die Behandlung der spaltenden Gesellschaft (§ 33 UmgrStG)	388
8.3.4.1 Grundlegendes	388
8.3.4.2 Spaltung und Gruppenbesteuerung	391
8.3.4.2.1 Spaltungen innerhalb der Gruppe	392
8.3.4.2.2 Spaltung aus der Gruppe hinaus	392
8.3.4.2.3 Spaltung in die Gruppe herein	392
8.3.4.2.4 Firmenwertabschreibung bei Spaltungen	393
8.3.5 Die Behandlung der übernehmenden Körperschaften (§§ 34, 35 UmgrStG)	393
8.3.5.1 Einlagenrückzahlung und Evidenzkonto bei Spaltungen	395
8.3.5.2 Innenfinanzierung bei Spaltungen	396
8.3.6 Die steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft	396
8.3.6.1 Die verhältnismäÙende Spaltung (§ 36 UmgrStG)	396
8.3.6.1.1 Wertfortführung	397
8.3.6.1.2 Zuzahlungen, liquide Mittel	398
8.3.6.1.3 Grenzen der Steuerneutralität wegen Wegfalls stiller Reserven	399
8.3.6.1.4 Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor BudBG 2011	400

Inhaltsverzeichnis

8.3.6.2	Nicht verhältnismäßige Spaltung – Anteilstausch (§ 37 UmgrStG)	401
8.3.6.2.1	Die Grundsätze des Anteilstausches	401
8.3.6.2.2	Die steuerliche Behandlung der Zu- bzw Ausgleichszahlung (§ 37 Abs 4 UmgrStG)	402
8.3.6.2.3	Die Wertfortführung	403
8.3.7	Sonstige Rechtsfolgen der Spaltung	404
8.3.7.1	Umsatzsteuer und Spaltung (§ 38 Abs 3 UmgrStG)	404
8.3.7.2	Gebühren und Spaltung (§ 22 Abs 4 UmgrStG)	404
8.3.7.2.1	Gebühren auf Gesellschaftsebene	404
8.3.7.2.2	Gebühren auf Gesellschafterebene	404
8.3.7.3	Grunderwerbsteuer und Spaltung (§ 22 Abs 5, § 38 Abs 5 UmgrStG)	405
8.3.7.4	Arbeits-, lohnsteuer- und kommunalsteuerrechtliche Folgen der Spaltung (§ 38 Abs 1 UmgrStG)	406
8.3.8	Checkliste für Spaltung nach SpaltG	407
8.4	Spaltung ohne Anwendung des UmgrStG	408
8.5	Beispiele zur Spaltung	409
8.5.1	(Ab-)Spaltung zur Neugründung (verhältnismäßig)	409
8.5.2	(Ab-)Spaltung zur Aufnahme (nicht verhältnismäßig)	412
9.	Internationale Umgründungen (<i>Klaus Hirschler/Pavel Knesl</i>)	417
9.1	Inlands-umgründungen mit Auslandsbezug	424
9.1.1	Umgründung zwischen unbeschränkt Steuerpflichtigen	424
9.1.1.1	Aufwertungsoption	425
9.1.1.2	Internationale Schachtelbeteiligung	426
9.1.1.2.1	Entstehen/Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung	426
9.1.1.2.2	Wegfall einer internationalen Schachtelbeteiligung	431
9.1.2	Umgründungen im Inland unter Beteiligung eines beschränkt Steuerpflichtigen	433
9.1.2.1	Verschmelzung	433
9.1.2.2	Umwandlung	434
9.1.2.3	Einbringung	435
9.1.2.4	Zusammenschluss	435
9.1.2.5	Realteilung	436
9.1.2.6	Spaltung	436
9.2	Auslands-umgründungen mit Inlandsbezug	437
9.2.1	Umgründung zwischen beschränkt Steuerpflichtigen	437
9.2.1.1	Verschmelzung und Spaltung von beschränkt Steuerpflichtigen	437
9.2.1.2	Einbringung des inländischen Vermögens durch beschränkt Steuerpflichtigen	438

Inhaltsverzeichnis

9.2.2	Umgründung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Auslandsvermögen auf beschränkt Steuerpflichtigen	439
9.2.2.1	Verschmelzung	439
9.2.2.2	Umwandlung	441
9.2.2.3	Einbringung	441
9.2.2.4	Zusammenschluss	442
9.2.2.5	Realteilung	443
9.2.2.6	Spaltung	443
9.3	Hinausumgründung	444
9.3.1	Verschmelzung	444
9.3.2	Umwandlung	445
9.3.3	Einbringung	445
9.3.4	Zusammenschluss	448
9.3.5	Realteilung	448
9.3.6	Spaltung	449
9.4	Hereinumgründung	450
9.4.1	Verschmelzung	450
9.4.2	Umwandlung	451
9.4.3	Einbringung	451
9.4.3.1	Einbringung von ausländischem Betriebsvermögen	451
9.4.3.2	Einbringung von ausländischen Kapitalanteilen	452
9.4.4	Zusammenschluss	453
9.4.5	Realteilung	454
9.4.6	Spaltung	455
9.5	Auswirkungen auf Gesellschafter	455
9.5.1	Inlandsumgründung iSd Abschnitts 9.1	455
9.5.1.1	Verschmelzung	455
9.5.1.2	Umwandlung	456
9.5.1.3	Einbringung	457
9.5.1.4	Zusammenschluss	457
9.5.1.5	Realteilung	457
9.5.1.6	Spaltung	457
9.5.2	Auslandsumgründung iSd Abschnitts 9.2	458
9.5.2.1	Verschmelzung	458
9.5.2.2	Umwandlung	458
9.5.2.3	Einbringung	459
9.5.2.4	Zusammenschluss	459
9.5.2.5	Realteilung	459
9.5.2.6	Spaltung	460
9.5.3	Hinausumgründung iSd Abschnitts 9.3	460
9.5.3.1	Verschmelzung	460
9.5.3.2	Umwandlung	461
9.5.3.3	Einbringung	461
9.5.3.4	Zusammenschluss	461

Inhaltsverzeichnis

9.5.3.5	Realteilung	461
9.5.3.6	Spaltung	462
9.5.4	Hereinumergründung iSd Abschnitts 9.4	462
9.5.4.1	Verschmelzung	462
9.5.4.2	Umwandlung	462
9.5.4.3	Einbringung	462
9.5.4.4	Zusammenschluss	463
9.5.4.5	Realteilung	463
9.5.4.6	Spaltung	463
9.5.5	Internationale Schachtelbeteiligung	463
9.5.5.1	Verschmelzung	464
9.5.5.1.1	Auslandsverschmelzung	464
9.5.5.1.2	Hinausverschmelzung	464
9.5.5.1.3	Hereinverschmelzung	465
9.5.5.2	Umwandlung	465
9.5.5.2.1	Auslandsumwandlung	465
9.5.5.2.2	Hereinumerwandlung	465
9.5.5.3	Einbringung	465
9.5.5.3.1	Auslandseinbringung	465
9.5.5.3.2	Hinauseinbringung	465
9.5.5.4	Zusammenschluss	466
9.5.5.5	Realteilung (§ 30 Abs 3 UmgrStG)	467
9.5.5.6	Spaltung (§ 36 Abs 4, § 37 Abs 3 UmgrStG)	467
9.5.5.6.1	Auslandsspaltung	467
9.5.5.6.2	Hinausspaltung	467
9.5.5.6.3	Hereinspaltung	467
V.	Unternehmensbeendigung	469
1.	Grundlegendes zur finalen Unternehmensbeendigung (<i>Sabine Urnik</i>)	469
2.	Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen (<i>Sabine Urnik</i>)	470
2.1	Die Übertragung von Vermögen: Abgrenzung Entgeltlichkeit/ Unentgeltlichkeit	473
2.1.1	Die ertragsteuerliche Abgrenzung von Entgeltlichkeit/ Unentgeltlichkeit	475
2.1.2	Die Abgrenzung von Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit bei gemischten Schenkungen nach dem SchenkMG 2008	479
2.1.3	Die umsatzsteuerliche Abgrenzung von Entgeltlichkeit/ Unentgeltlichkeit	480
2.1.4	Die grunderwerbsteuerliche Abgrenzung von Entgeltlichkeit/ Unentgeltlichkeit	481
2.2	Die Abgrenzung Betrieb/Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil/ Kapitalgesellschaftsanteil	482

Inhaltsverzeichnis

2.3 Die Übertragung von Vermögen: Abgrenzung zur Aufgabe	484
2.3.1 Zur Einordnung von (entgeltlicher) Übertragung bzw Aufgabe im System der Einkommensteuer	484
2.3.2 Merkmale einer Betriebsaufgabe	485
2.3.2.1 Merkmale einer tatsächlichen Betriebsaufgabe	487
2.3.2.2 Merkmale einer fiktiven Betriebsaufgabe – insbesondere der Betriebsverpachtung	489
2.3.3 Merkmale einer (allmählichen) Liquidation	493
2.4 Die Übertragung von Vermögen unter Fruchtgenussvorbehalt	494
2.4.1 Grundlegendes zu Fruchtgenussvereinbarungen aus steuerlicher Sicht	494
2.4.2 Voraussetzungen für einen steuerlich anerkannten Vorbehaltsfruchtgenuss	495
2.4.3 Besonderheiten bei einem Vorbehaltsfruchtgenuss an einem Betrieb/ Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil/Kapitalgesellschaftsanteil	495
3. Unternehmensverkauf (<i>Sabine Urnik/David Huber/Dominik Lettner</i>)	496
3.1 Die entgeltliche Übertragung eines Betriebs bzw Mitunternehmeranteils	504
3.1.1 Rechtliche Rahmenbedingungen	504
3.1.1.1 Unternehmensrechtliche Grundlagen	504
3.1.1.2 Gewerberechtliche Grundlagen	511
3.1.1.3 Arbeitsrechtliche Grundlagen	514
3.1.1.4 Pensionsversicherungsrechtliche Grundlagen	518
3.1.1.5 Grundlagen der Selbständigenvorsorge	522
3.1.2 Steuerbelastung	524
3.1.2.1 Ertragsteuerliche Konsequenzen beim Veräußerer	524
3.1.2.1.1 Grundsätzliches zu § 24 EStG	524
3.1.2.1.2 Wechsel der Gewinnermittlung	525
3.1.2.1.3 Übersicht: Steuerliche Behandlung eines laufenden Gewinns/Verlusts in Abgrenzung zum Übergangs- bzw Veräußerungsgewinn/-verlust	526
3.1.2.1.4 Ermittlung des Veräußerungsgewinns gem § 24 Abs 2 EStG	526
3.1.2.1.5 Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei unterschiedlichen Zahlungsmodalitäten	529
3.1.2.1.6 Spezielle Ermittlungsvorschriften für sonderbesteuerte Wirtschaftsgüter	532
3.1.2.1.7 Die steuerlichen Begünstigungen des Veräußerungsgewinns nach §§ 24 und 37 EStG	534
3.1.2.2 Umsatzsteuerliche Konsequenzen beim Veräußerer	537
3.1.2.3 Ertrag-, umsatz- und grunderwerbsteuerliche Konsequenzen beim Erwerber	538
3.1.2.4 Steuerliche und bilanzielle Behandlung der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils	547

Inhaltsverzeichnis

3.1.2.5	Einkommensteuerliche Überlegungen	556
3.1.2.6	Umsatzsteuerliche Überlegungen	561
3.2	Die entgeltliche Übertragung eines Kapitalgesellschaftsanteils	561
3.2.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	561
3.2.2	Steuerbelastung	565
3.2.2.1	Einkommensteuerliche Konsequenzen beim Veräußerer	565
3.2.2.2	Einkommensteuerliche Konsequenzen beim Erwerber	570
3.2.2.3	Umsatz- und grunderwerbsteuerliche Konsequenzen	570
4.	Betriebsverpachtung (<i>Sabine Urnik/Reinhard Büger</i>)	571
4.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	573
4.1.1	Der Pachtvertrag	573
4.1.2	Rechte und Pflichten des Verpächters/Pächters	574
4.2	Steuerbelastung	580
5.	Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Mitunternehmer- bzw Kapitalgesellschaftsanteils (<i>Sabine Urnik/Eva Rohn</i>)	585
5.1	Zivilrechtliche Grundlagen	589
5.1.1	Grundlagen zur Übertragung von Todes wegen	589
5.1.2	Grundlagen zur unentgeltlichen Übertragung unter Lebenden	593
5.2	Unentgeltliche Übertragung von Todes wegen	594
5.2.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	594
5.2.1.1	Unternehmensrechtliche Grundlagen	594
5.2.1.1.1	Übertragung von Einzelunternehmen von Todes wegen	594
5.2.1.1.2	Übertragung von Mitunternehmeranteilen von Todes wegen	595
5.2.1.1.3	Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen von Todes wegen	596
5.2.1.2	Gewerberechtliche Grundlagen	598
5.2.1.3	Arbeitsrechtliche Grundlagen	599
5.2.1.4	Pensionsversicherungsrechtliche Grundlagen	599
5.2.2	Steuerbelastung	600
5.2.2.1	Einkommensteuer	600
5.2.2.2	Umsatzsteuer	603
5.2.2.3	Grunderwerbsteuer	603
5.3	Unentgeltliche Übertragung unter Lebenden	609
5.3.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	609
5.3.1.1	Unternehmensrechtliche Grundlagen	609
5.3.1.2	Erbrechtliche Konsequenzen einer unentgeltlichen Übertragung unter Lebenden	609
5.3.2	Steuerbelastung	610
5.3.2.1	Einkommensteuer	610
5.3.2.2	Umsatzsteuer	613
5.3.2.3	Grunderwerbsteuer	614

Inhaltsverzeichnis

6. Liquidation von Unternehmen (<i>Sabine Urnik/Eva Rohn</i>)	615
6.1 Die Betriebsaufgabe bzw die Liquidation eines Betriebs bzw einer Personengesellschaft	619
6.1.1 Rechtliche Rahmenbedingungen	619
6.1.1.1 Unternehmensrechtliche Grundlagen	619
6.1.1.2 Arbeitsrechtliche Grundlagen	623
6.1.1.3 Konkrete Aufgabe- bzw Abwicklungsaktivitäten	627
6.1.1.3.1 Wirtschaftliche Abwicklung des Betriebsvermögens	628
6.1.1.3.2 Meldung der Betriebsaufgabe	629
6.1.2 Steuerbelastung	629
6.1.2.1 Ermittlung des Aufgabegewinns bzw Aufgabeverlusts	629
6.1.2.2 Sonderstellung des Gebäudes gem § 24 Abs 6 EStG	633
6.1.2.3 Einkommensteuerliche Behandlung des Aufgabeergebnisses	635
6.1.2.4 Umsatzsteuerliche Behandlung des Aufgabevorgangs	636
6.1.2.5 Steuerliche Überlegungen	637
6.2 Die Liquidation einer Kapitalgesellschaft	638
6.2.1 Rechtliche Rahmenbedingungen	638
6.2.1.1 Unternehmensrechtliche Grundlagen	638
6.2.1.2 Konkrete Auflösungs- und Abwicklungsaktivitäten	640
6.2.1.2.1 Einberufung der Generalversammlung	640
6.2.1.2.2 Beschlussfassung über die Auflösung der Gesellschaft und über die Bestellung der Liquidatoren	640
6.2.1.2.3 Firmenbucheingabe zur Anmeldung der Auflösung und Namhaftmachung der Liquidatoren	642
6.2.1.2.4 Gläubigeraufruf	643
6.2.1.2.5 Aufstellung der Liquidationseröffnungsbilanz	643
6.2.1.2.6 Wirtschaftliche Abwicklung des Gesellschaftsvermögens	644
6.2.1.2.7 Aufstellung der Liquidationsschlussbilanz	644
6.2.1.2.8 Aufteilung des restlichen Vermögens unter den Gesellschaftern	645
6.2.1.2.9 Entlastung der Liquidatoren	645
6.2.1.2.10 Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch und Ver- öffentlichung der Löschung durch das Firmenbuch- gericht	646
6.2.2 Steuerbelastung	646
6.2.2.1 Ebene der Gesellschaft	646
6.2.2.2 Ebene der Gesellschafter	649
6.2.2.3 Steuerliche Überlegungen	651

Inhaltsverzeichnis

7. Unternehmensbeendigung durch Insolvenz (<i>Friedrich Fraberger/ Sabine Kanduth-Kristen</i>)	653
7.1 Wirkungen der Insolvenzeröffnung	657
7.1.1 Allgemeines	657
7.1.2 Steuerliche Auswirkungen der Insolvenzeröffnung	658
7.1.2.1 Verhältnis von Insolvenz- und Steuerrecht	658
7.1.2.2 Auswirkungen der Insolvenzeröffnung auf das Abgabenverfahren	658
7.1.2.3 Rechtliche Stellung der Beteiligten	659
7.1.3 Rechtsformabhängige Auswirkungen der Insolvenzeröffnung	660
7.1.3.1 Einzelunternehmen	660
7.1.3.2 Personengesellschaften	661
7.1.3.3 Kapitalgesellschaften	662
7.2 Buchführungspflichten im Insolvenzverfahren	663
7.2.1 Steuerliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht des Insolvenzverwalters	663
7.2.2 Buchführungs- und Bilanzierungspflicht des Insolvenzverwalters nach dem UGB	664
7.2.3 Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen (Konkurs-)Rechnungs- legung für steuerliche Zwecke in der Insolvenz	666
7.2.4 Bewertungsgrundsätze (Bilanzierung der Höhe nach)	666
7.2.5 Ansatzgrundsätze (Bilanzierung dem Grunde nach)	667
7.3 Befriedigung von Steuerforderungen in der Insolvenz	667
7.3.1 Abgrenzung von Insolvenz- und Masseforderungen sowie aus- geschlossenem Ansprüchen	667
7.3.2 Ertragsteuern	669
7.3.2.1 Ertragsteuervorauszahlungen	669
7.3.2.2 Mindest-Körperschaftsteuer	669
7.3.2.3 Ertragsteuer-Jahresschuld	670
7.3.3 Umsatzsteuer	670
7.3.3.1 Qualifizierung der Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren	670
7.3.3.2 Umsatzsteuer bei Aussonderung von Gegenständen	671
7.3.3.3 Umsatzsteuer bei halbfertigen Bauten	672
7.3.3.4 Umsatzsteuer bei Verwertung von Liegenschaften	672
7.3.3.5 Umsatzsteuer bei Verwertung von sicherungsübereigneten Gegenständen	675
7.3.3.6 Umsatzsteuer bei Ausscheiden von Gegenständen aus der Insolvenzmasse	676

Inhaltsverzeichnis

7.3.4	Sonstige Steuern	676
7.3.4.1	Grundsteuer und Grundbesitzabgaben	676
7.3.4.2	Grunderwerbsteuer	677
7.3.4.3	Normverbrauchsabgabe	678
Stichwortverzeichnis		681

Das Streben nach Klarheit und Lesbarkeit veranlasst uns dazu, im Text auf die gleichberechtigte Nennung aller Geschlechter zu verzichten. Sämtliche personenbezogene Hauptwörter beziehen sich gleichermaßen auf die Entsprechungen anderer Geschlechter.