

Aktuelle Praxisfragen im Umgründungssteuerrecht unter Berücksichtigung des UmgrStR-Wartungserlasses 2020

Lukas Franke/Christoph Schlager

1. **Einleitung**
2. **Nachversteuerung von Verlustvorträgen einer ausländischen Betriebsstätte bei Auslandseinbringung**
 - 2.1. Sachverhalt
 - 2.2. Lösung
3. **Grenzüberschreitende Einbringung up-stream durch teilweise steuerhängige Tochtergesellschaft**
 - 3.1. Sachverhalt
 - 3.2. Lösung
4. **Anwendbarkeit des § 16 Abs 6 UmgrStG auf Alt-/Neu-Grundstück**
 - 4.1. Sachverhalt
 - 4.2. Lösung
5. **Betriebsverpachtung im Rückwirkungszeitraum und Einbringung**
 - 5.1. Sachverhalt
 - 5.2. Lösung
6. **Trennung von Vermögen und Verbindlichkeit aus einer vorbehaltenen Entnahme nach § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG**
 - 6.1. Sachverhalt
 - 6.2. Lösung
7. **Verlustrückung nach § 10 Z 1 lit c UmgrStG und vorgelagerter Zusammenschluss**
 - 7.1. Sachverhalt
 - 7.2. Lösung
8. **Beteiligungsabstockung im Rückwirkungszeitraum bei Side-stream-Einbringung**
 - 8.1. Sachverhalt
 - 8.2. Lösung
9. **Option nach § 10 Abs 3 Z 1 KStG bei Exportverschmelzung down-stream**
 - 9.1. Sachverhalt
 - 9.2. Lösung

1. Einleitung

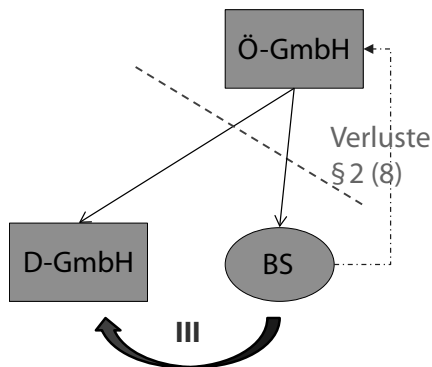
Im folgenden Beitrag werden aktuelle Praxisfragen im Bereich des Umgründungssteuerrechts dargestellt, die am Wiener Konzernsteuertag 2019 diskutiert wurden. Dabei werden auch Änderungen der UmgrStR 2002 durch den Wartungserlass 2020 berücksichtigt.¹

2. Nachversteuerung von Verlustvorträgen einer ausländischen Betriebsstätte bei Auslandseinbringung

2.1. Sachverhalt

Eine in Österreich ansässige Ö-GmbH verfügt über eine Betriebsstätte in Deutschland. Die Betriebsstätte erwirtschaftete laufend Verluste, die in Österreich gem § 2 Abs 8 EStG (iVm § 7 Abs 2 und 3 KStG) bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt wurden. Die Betriebsstätte wurde in der Folge in eine – von der Ö-GmbH – neu gegründete deutsche D-GmbH eingebracht.

Das deutsche UmwStG² sieht vor, dass das Betriebsvermögen im Falle der Einbringung grds mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist; auf Antrag können jedoch die Buchwerte fortgeführt werden (§ 20 Abs 2 dUmwStG). Die übernehmende Gesellschaft tritt dabei in die Rechtsstellung des Überträgers ein, allerdings gehen Verlustvorträge bei der antragsgebundenen Buchwertfortführung nicht auf den Rechtsnachfolger über (§§ 23 Abs 1 iVm 4 Abs 2 dUmwStG).³ Bei Ansatz des gemeinen Werts wäre es hingegen zu einer Verwertung der Verluste gekommen. Es soll im vorliegenden Fall – zur Vermeidung von Bewertungsschwierigkeiten – jedoch die Buchwertfortführung beantragt werden.



1 Soweit im Folgenden auf den Wartungserlass 2020 eingegangen wird („idF WE 2020“), ist (noch) der Begutachtungsentwurf (UmgrStR 2002 WE 2019/2020) gemeint.
2 Umwandlungssteuergesetz BGBl I 2006, 2782 idF BGBl I 2019, 357.
3 Vgl zB Nitzschke in Blümich (Hrsg), EStG, KStG, GewStG – Kommentar, 149. Lfg (2019) § 23 dUmwStG Tz 42; Ritzer in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut (Hrsg), dUmwStG – Kommentar³ (2018) § 23 Tz 62.

Fraglich ist, ob es infolge der Einbringung zu einer Nachversteuerung der ausländischen Verluste gem § 2 Abs 8 Z 4 EStG kommt. Danach sind die im Inland angesetzten ausländischen Verluste nachzuversteuern, sobald sie im Ausland (ganz oder teilweise) berücksichtigt werden oder „berücksichtigt werden könnten“. Nach hM hat eine Nachversteuerung entsprechend des Gesetzeswortlauts auch dann zu erfolgen, wenn die Auslandsverlustverwertung antragsgebunden ist, der Steuerpflichtige die Antragstellung aber unterlässt (er somit auf die Verwertung im Ausland verzichtet).⁴ Der Antrag auf Buchwertfortführung – der gleichzeitig die Verwertung der Verlustvorträge ausschließt – könnte aus österreichischer Sicht nun entweder einen bloßen Verzicht auf die Verwertung im Ausland begründen oder objektiv zum Ausschluss der Verwertungsmöglichkeit führen. In letzterem Fall käme es mangels einer Möglichkeit zur Verwertung der Verluste infolge der Umgründung nicht zur Nachversteuerung.⁵

2.2. Lösung

Argumentieren ließe sich zunächst, dass die Möglichkeit, auf Antrag die Buchwerte fortzuführen, nicht mit einem Verzicht auf die Verlustverwertung im Ausland gleichzusetzen sei. Zudem hat die Buchwertfortführung der Vermeidung von Bewertungsschwierigkeiten gedient und es könnte auch andere rechtliche oder wirtschaftliche Gründe für die Einbringung geben.

Allerdings ist uE eher davon auszugehen, dass im vorliegenden Sachverhalt tatsächlich (nur) ein Verzicht auf die Verlustverwertung vorliegt. Der Steuerpflichtige hätte nämlich die Dispositionsmöglichkeit gehabt, die Verluste durch Ansatz des gemeinen Werts weiterhin zu verwerten; die Stellung des Antrags auf Buchwertfortführung ist somit als Verzicht auf die Verlustverwertung zu werten.⁶ Dass für die Stellung des Antrags lediglich Bewertungsschwierigkeiten ausschlaggebend waren, steht dieser Sichtweise nicht entgegen, weil die Nachversteuerung unabhängig davon zu erfolgen hat, aus welchem Grund die Verwertung unterlassen wurde.⁷ Anders wird der Fall dann zu sehen sein, wenn die Verlustverwertung im Ausland im Falle einer wirtschaftlich begründeten Umgründung unter allen Umständen – unabhängig von der Antragstellung des Steuerpflichtigen – ausgeschlossen wird. Dann ist von einem objektiven Ausschluss der Verlustverwertung auszugehen.

4 Vgl ErläutRV 451 BlgNR 22. GP 10 f zum StRefG 2005 BGBl I 2004/57; EStR 2000 Rz 202; Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer – Kommentar, 66. Lfg (2018) § 2 Tz 160; Zorn, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 (463).

5 Laudacher in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl (Hrsg), Jakom Einkommensteuergesetz 2020¹³ (2020) § 2 Tz 206; dem folgend Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Einkommensteuergesetz – Kommentar, 20. Lfg (2018) § 2 Tz 201.

6 UmgrStR 2002 Rz 130 idF WE 2020.

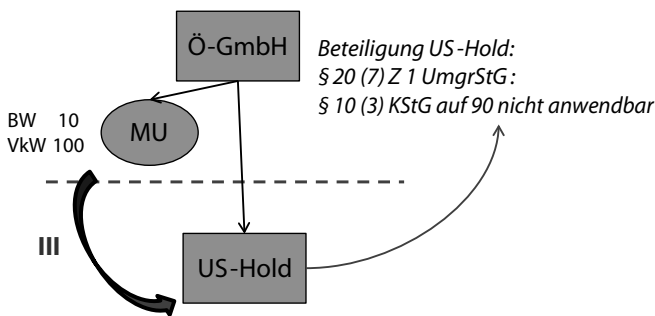
7 EStR 2000 Rz 202.

Daher ist der vorliegende Sachverhalt auch nicht mit jenem Fall vergleichbar, der der EAS 2471⁸ zugrunde gelegen ist. In diesem Fall hatte eine – wirtschaftlich gerechtfertigte – Umwandlung einer österreichischen GmbH mit Betriebsstätte in Deutschland zur Verweigerung des Verlustvortrags der Betriebsstätte in Deutschland geführt, ohne dass der Steuerpflichtige hinsichtlich des Verlustvortrags irgendeine Dispositionsmöglichkeit gehabt hätte. Somit war darin kein „schädlicher“ Verzicht auf die Auslandsverlustverwertung zu sehen.

3. Grenzüberschreitende Einbringung up-stream durch teilweise steuerhängige Tochtergesellschaft

3.1. Sachverhalt

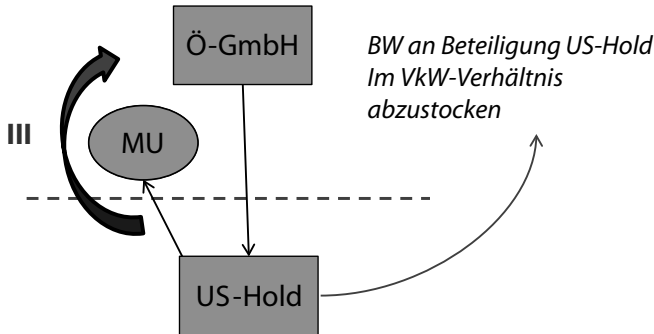
Eine österreichische Ö-GmbH ist als Mitunternehmerin an einer österreichischen KG beteiligt (Buchwert: 10, Verkehrswert: 100, stille Reserven: 90); gleichzeitig ist die Ö-GmbH zu 100 % an einer amerikanischen US-Holding beteiligt. Der Mitunternehmeranteil wurde in einem ersten Schritt down-stream in die US-Holding unter Anwendung des Art III UmgrStG eingebracht. In der Folge wurde einerseits der Buchwert des Mitunternehmeranteils dem bisherigen Beteiligungsbuchwert zugeschrieben (§ 20 Abs 4 Z 1 UmgrStG). Andererseits hat sich durch die Einbringung das Ausmaß der internationalen Schachtelbeteiligung an der US-Holding „verändert“.⁹ Gem § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG war daher auf die stillen Reserven iHv 90 die Steuerneutralität nach § 10 Abs 3 KStG nicht anzuwenden.



In einem zweiten Schritt wurde von der US-Holding der Mitunternehmeranteil wiederum in die Ö-GmbH up-stream eingebracht.

8 BMF 5.7.2004, E 14/4-IV/4/04 (EAS 2471).

9 Auch die Aufstockung nach § 20 Abs 4 UmgrStG führt zur „Veränderung“ iSd § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG; vgl UmgrStR 2002 Rz 1112 und 1160; *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), Umgründungssteuergesetz 2019⁸ (2019) § 20 Tz 86; *Hirschler/Ludwig*, Entstehen, Erweiterung, Veränderung und Wegfall internationaler Schachtelbeteiligungen, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 201 (213); *Titz/Wild/Schlager* in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen B, 16. Lfg (2017) § 20 Tz 115.



Da die Ö-GmbH alle Anteile an der US-Holding besitzt, kommt § 20 Abs 4 Z 2 UmgrStG zur Anwendung, wonach der Buchwert der Anteile an der US-Holding in dem Verhältnis zu vermindern ist, in dem sich der Verkehrswert der übertragenden Körperschaft durch die Einbringung vermindert hat (steuerneutrale Abstockung des Buchwerts). Fraglich ist allerdings, wie sich die Rückübertragung und die steuerneutrale Abstockung auf die teilweise Steuerhängigkeit der Beteiligung an der US-Holding auswirken.

3.2. Lösung

Es wäre zunächst denkbar, dass die in § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG vorgesehene teilweise Steuerhängigkeit „automatisch“ zur Gänze wegfällt. Dies ließe sich damit argumentieren, dass dasselbe Vermögen – welches die teilweise Steuerhängigkeit begründet hat – rückübertragen und somit der ursprüngliche Zustand wiederhergestellt wurde. Allerdings ist eine Zuordnung der anteiligen Steuerhängigkeit zu den – zunächst übertragenen und später rückübertragenen – Wirtschaftsgütern (Mitunternehmeranteil) gesetzlich nicht vorgesehen und wäre auch praktisch schwer durchführbar, weil eine Beteiligung nur in ihrer Gesamtheit bewertet werden kann. Zudem wird sich der Verkehrswert des übertragenen Vermögens idR zwischenzeitlich verändert haben, sodass die Abstockung nicht exakt der ursprünglichen Aufstockung entsprechen wird. Somit ist die Steuerhängigkeit der Beteiligung an der US-Holding uE in dem Verhältnis zu reduzieren, in dem sich der Verkehrswert der US-Holding durch die Up-stream-Einbringung wieder vermindert hat. Man könnte in diesem Zusammenhang also von einer „Abstockung der steuerhängigen stillen Reserven bzw Abstockung der teilweisen Steuerhängigkeit“ sprechen.

Gegen den gänzlichen Wegfall der teilweisen Steuerhängigkeit würden uE nur dann keine Bedenken bestehen, wenn das übertragene Vermögen tatsächlich (noch) ident ist, die Rückübertragung in zeitlicher Nähe mit demselben Wert stattfindet und die Abstockung gem § 20 Abs 4 Z 2 UmgrStG daher tatsächlich ausschließlich auf dieses Vermögen zurückzuführen ist.

4. Anwendbarkeit des § 16 Abs 6 UmgrStG auf Alt-/Neu-Grundstück

4.1. Sachverhalt

Im Betriebsvermögen des Einzelunternehmers U befindet sich seit vielen Jahren ein – vor 31.3.2002 angeschafftes – Alt-Grundstück (Parzelle I; AK: 1.000). Im Jahr 2004 wurde ein benachbartes, unbebautes Neu-Grundstück hinzuerworben (Parzelle II; AK: 3.000) und mit dem bereits bestehenden Alt-Grundstück (Parzelle I) zu einem Grundstück vereinigt (Parzelle I+II).

Zum 31.12.2019 kommt es zur Einbringung des Betriebs in eine Kapitalgesellschaft samt dem vereinigten Alt-/Neu-Grundstück (Parzelle I+II) unter Anwendung des Art III UmgrStG. Es stellt sich die Frage, ob die Aufwertungsoption gem § 16 Abs 6 UmgrStG anwendbar ist und bejahendenfalls, ob sich die Ausübung der Option zwingendermaßen auf das gesamte Grundstück beziehen muss (also einschließlich der hinzuerworbenen „neuen“ Parzelle II). Der angenommene gemeine Wert der gesamten Liegenschaft (Parzelle I+II) im Zeitpunkt der Einbringung beträgt 6.000 (stille Reserven daher: 2.000).

4.2. Lösung

Wird ein Betrieb eingebracht, so ist das Betriebsvermögen mit den sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergebenden Werten – dh grds mit dem Buchwert – anzusetzen (§ 14 Abs 1 UmgrStG). Davon abweichend kann der Steuerpflichtige nach § 16 Abs 6 UmgrStG für – zum Betriebsvermögen gehörenden – Grund und Boden den gemeinen Wert (§ 6 Z 14 EStG) ansetzen, wenn § 30 Abs 4 EStG im Falle einer Veräußerung am Einbringungstichtag „*ganz oder eingeschränkt*“ anzuwenden wäre. Dieses Wahlrecht ist wirtschaftsgutbezogen; es kann daher für jeden Grund und Boden, der die Voraussetzungen erfüllt, unterschiedlich ausgeübt werden.¹⁰ Allerdings erfasst die Option dann das gesamte Wirtschaftsgut und kann nicht für einen Grund und Boden „*anteilig*“ ausgeübt werden. Wird das Wahlrecht nicht ausgeübt, erfolgt die Einbringung des Grund und Bodens zwar zu Buchwerten, allerdings gilt dann für nicht steuerverfangene Alt-Grundstücke die „*gespaltene Betrachtungsweise*“ nach § 18 Abs 5 UmgrStG. Dadurch werden die stillen Reserven auch auf Ebene der Gegenleistungsanteile steuerhängig.¹¹

10 UmgrStR 2002 Rz 217; *Titz/Wild/Schlager* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, HB Umgründungen A¹⁶ § 16 Tz 217.

11 Vgl ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 37 zum AbgÄG 2012 BGBl I 2012/112; UmgrStR 2002 Rz 970a; *Hirschler/Sulz*, Einbringungen nach Art III UmgrStG im Zusammenhang mit der neuen Immobilien-ertragsteuer, RWZ 2014, 169 (170 f); *Titz/Wild*, Grundstücksübertragungen im Rahmen von Umgründungen im Lichte des 2. AbgÄG 2014, RdW 2014, 745 (745); *Titz/Wild/Schlager* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, HB Umgründungen A¹⁶ § 16 Tz 215.

Der Ansatz des gemeinen Werts nach § 16 Abs 6 UmgrStG hat also eine sofortige Besteuerung der – bis zum Stichtag entstandenen – stillen Reserven des Grund und Bodens beim Einbringenden unter Anwendung des § 30 Abs 4 EStG zur Folge.¹² Dabei werden die Anschaffungskosten des Grund und Bodens pauschal mit 86 % des gemeinen Werts angesetzt (§§ 4 Abs 3a lit a iVm 30 Abs 4 EStG) und der Unterschiedsbetrag – also 14 % des gemeinen Werts – mit dem besonderen Steuersatz iHv 30 % erfasst (§ 30a Abs 1 und 3 EStG). Aufgrund der Verdoppelung der stillen Reserven erhöhen sich dafür aber entsprechend auch das Einbringungskapital, der Ansatz für die Gegenleistungsanteile (§ 20 Abs 2 Z 1 UmgrStG) und das Einlagenevidenzkonto.¹³

Im vorliegenden Sachverhalt ist die Aufwertungsoption nach § 16 Abs 6 UmgrStG jedenfalls anwendbar. Denn § 16 Abs 6 UmgrStG gilt explizit auch dann, wenn § 30 Abs 4 EStG nur „*eingeschränkt*“ anwendbar wäre. Dadurch sollen zwar in erster Linie jene Fälle erfasst werden, bei denen § 30 Abs 4 EStG nur auf einen etwaigen Aufwertungs- bzw Einlageteilwert angewendet wird (§ 4 Abs 3a Z 3 lit c und Z 4 EStG).¹⁴ Die Vereinigung eines Alt-Grundstücks (Parzelle I) mit einem Neu-Grundstück (Parzelle II) zu einem einheitlichen Wirtschaftsgut (Parzelle I+II) ist aber uE aus Sicht des § 16 Abs 6 UmgrStG diesen Fällen vergleichbar, weil § 30 Abs 4 EStG dabei ebenso nur anteilig zur Anwendung kommt.¹⁵ Wird nun die Option ausgeübt, dann muss sie sich daher zwingend auf den gesamten Grund und Boden beziehen (einschließlich der „neuen“ Parzelle II), weil die Option nur wirtschaftsgutbezogen und nicht „*antelig*“ ausgeübt werden kann.¹⁶

Es kommt somit zur Besteuerung der gesamten stillen Reserven (iHv 2.000). Die begünstigte Besteuerung nach § 30 Abs 4 EStG gilt aber nur, soweit sich die stillen Reserven auf die „*alte*“ Parzelle I beziehen (500); das ergäbe einen Gewinn iHv 210.¹⁷ Die restlichen stillen Reserven (1.500) sind nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu erfassen,¹⁸ das ergäbe grds einen Gewinn iHv 1.500.¹⁹ Der gesamte zu versteuernde Gewinn beläuft sich daher auf 1.710.

12 *Titz/Wild/Schlager* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, HB Umgründungen A¹⁶ § 16 Tz 215.

13 ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 37 zum AbgÄG 2012 BGBl I 2012/112; UmgrStR 2002 Rz 928; *Hirschler/Sulz*, RWZ 2014, 171.

14 ErläutRV 360 BlgNR 25. GP 17 zum 2. AbgÄG 2014 BGBl I 2014/105.

15 Ebenso UmgrStR 2002 Rz 928 idF WE 2020.

16 Vgl auch UmgrStR 2002 Rz 928 idF WE 2020.

17 $1.500 \times 0,14$, weil vom Veräußerungserlös nur ein Viertel auf den begünstigten Teil entfällt, somit 1.500 (6.000/4).

18 Vgl auch die Beispiele bei *Titz/Wild*, RdW 2014, 747 und *Titz/Wild/Schlager* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, HB Umgründungen A¹⁶ § 16 Tz 221 (jeweils anhand des Aufwertungsteilwerts gem § 4 Abs 3a Z 3 lit c EStG); siehe auch zur Veräußerung sukzessiv erworbener Grundstücke *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 30 Tz 259; *Weinhandl*, Die Veräußerung sukzessiv erworbener Miteigentumsanteile an Grundstücken, SWK 2014, 658.

19 4.500 abzüglich 3.000 oder 2.000 abzüglich 500.

Fraglich ist, ob durch eine Teilung des Grundstücks (Parzelle I+II) im Rückwirkungszeitraum die sofortige Besteuerung der stillen Reserven, die sich auf das ursprüngliche Neu-Grundstück (Parzelle II) beziehen, vermieden werden kann. Dazu ist zunächst anzumerken, dass die jüngere Rsp des VwGH zur Trennung von Gebäuden und Grund und Boden²⁰ uE nicht vollinhaltlich auf diese Frage übertragbar ist, lag dem VwGH-Erkenntnis doch ein Fall zu Grunde, wo im Rückwirkungszeitraum noch nicht einmal der Baurechtsvertrag unterschrieben worden war (und dieser sodann rückdatiert wurde).

Bejaht man also die Trennungsmöglichkeit, stellt sich die Folgefrage, wie die Anschaffungskosten und die Alt-/Neu-Vermögenseigenschaft aufzuteilen sind. Zunächst wäre es naheliegend, dass die Aufteilung bezogen auf jeden faktischen, körperlichen Teil des Grundstücks getrennt zu erfolgen hat: Demnach würde im vorliegenden Sachverhalt bei Parzelle I in Folge der Teilung zur Gänze Alt-Vermögen (AK: 1.000) und bei Parzelle II zur Gänze Neu-Vermögen (AK: 3.000) vorliegen.²¹ Diese Sichtweise würde aber vernachlässigen, dass sich in Folge der Vereinigung der beiden Parzellen ein einheitliches Wirtschaftsgut gebildet hat, dessen vereinigte Anschaffungskosten bei späterer Trennung nach einem einheitlichen Schlüssel auf die neu entstehenden Wirtschaftsgüter aufzuteilen sind. In diesem Sinne vertritt der UmgStR-WE 2020, dass es in Folge der Trennung zu einer Vermischung der Anschaffungskosten (und de facto somit zu niedrigeren Anschaffungskosten der Parzelle II im Vergleich zum Zustand vor der Vereinigung der Parzellen) kommt.²²

5. Betriebsverpachtung im Rückwirkungszeitraum und Einbringung

5.1. Sachverhalt

Der AB-Konzern bestehend aus der A-GmbH und der B-GmbH erwirbt im Jahr 2019 alle Anteile an der X-GmbH. Die Betriebe Produktion (B1) und Vertrieb (B2) der X-GmbH sollen mit Stichtag 31.12.2019 up-stream in die A-GmbH bzw die B-GmbH eingebracht werden (wobei die Firmenbucheintragungen erst im Laufe des Jahres 2020 vorgenommen werden). Allerdings sollen die betrieblichen Tätigkeiten von der A-GmbH und der B-GmbH – aus organisatorischen und wirtschaftlichen Gründen – tatsächlich bereits ab 1.1.2020 außenwirksam geführt werden. Ein späterer unterjähriger Stichtag ist nicht gewünscht.

Fraglich ist, ob diese Konstruktion vom Anwendungsbereich des Art III UmgStG gedeckt wird. Denn § 12 Abs 1 UmgStG verlangt, dass begünstigtes Vermögen

20 VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0034.

21 Vgl das Beispiel zur Zusammenlegung und Trennung mehrerer Parzellen bei *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 30 Tz 21 in Zusammenhang mit Spekulationseinkünften.

22 UmgStR 2002 Rz 694c idF WE 2020.

aufgrund eines schriftlichen Einbringungsvertrags „*tatsächlich übertragen wird*“. Daraus ist zu schließen, dass das einbringungsfähige Vermögen sowohl am Einbringungsstichtag als auch am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags bzw am Tag der Eintragung ins Firmenbuch vorhanden und dem Einbringenden nach § 24 BAO zuzurechnen ist.²³ Kommt es also während des Rückwirkungszeitraums zur Veräußerung des Betriebs, zur Aufgabe des Betriebs oder zum sonstigen Wegfall der Betriebseigenschaft, scheidet eine Anwendbarkeit des Art III UmgrStG aus.

Um die erforderliche Zurechnung zur übertragenden X-GmbH aufrechtzuerhalten und dennoch eine außenwirksame Betriebsführung durch die A-GmbH und die B-GmbH zu ermöglichen, ist angedacht, die Betriebe B 1 und B 2 während des Rückwirkungszeitraums an die A-GmbH und die B-GmbH zu verpachten.

5.2. Lösung

Zunächst ist zu unterscheiden zwischen einer ruhenden betrieblichen Tätigkeit (Betriebsunterbrechung) und der Aufgabe einer betrieblichen Tätigkeit (Betriebsaufgabe) anlässlich der Betriebsverpachtung.²⁴ Die Unterscheidung der Betriebsaufgabe von der -unterbrechung ist nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. Danach stellt die Verpachtung eines Betriebs idR keine Betriebsaufgabe, sondern nur ein Ruhen des Betriebs dar; von einer Betriebsaufgabe ist nur dann auszugehen, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden kann, dass der Verpächter den Betrieb nie wieder auf eigene Rechnung führen wird.²⁵ Liegt nur eine Betriebsunterbrechung vor, dann verbleibt das wirtschaftliche Eigentum am Betrieb grds beim Verpächter.²⁶ Liegt hingegen eine Betriebsaufgabe vor, so ist der Betrieb nicht mehr dem Übertragenden zuzurechnen, womit eine Anwendbarkeit des Art III UmgrStG ausscheidet.

Eine Verpachtung des einzubringenden Vermögens – der Betriebe B 1 und B 2 durch die X-GmbH an die A-GmbH und die B-GmbH – während des Rückwirkungszeitraums ist also grds denkbar. Allerdings darf die Betriebsverpachtung nicht zu einer Betriebsaufgabe führen. Kommt es im vorliegenden Sachverhalt aus Sicht der übertragenden X-GmbH nur zu einer ruhenden betrieblichen Tätigkeit (Betriebsunterbrechung), dann ist ihr der Betrieb weiterhin zuzurechnen. Damit

23 VwGH 25.6.2014, 2009/13/0154; VwGH 18.10.2012, 2012/15/0114; UmgrStR 2002 Rz 738 f und 803 f; *Furherr in Kofler*, UmgrStG⁸ § 12 Tz 176, 226; *Helbich/Wiesner*, Umgründungen⁵ (1993) 123; *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun* (Hrsg), Umgründungssteuergesetz – Kommentar⁵ (2015) § 12 Tz 26; *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler* (Hrsg), Umgründungssteuergesetz – Kommentar (2000) § 12 Tz 114; *Rabel/Ehrke-Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr*, HB Umgründungen A¹⁶ § 12 Tz 198.

24 *Furherr in Kofler*, UmgrStG⁸ § 12 Tz 176; *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 12 Tz 64.

25 EStR 2000 Rz 5647 f; *Quantschnigg/Schuch*, ESt § 24 Tz 16; vgl auch *Fellner in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer – Kommentar, 58. Lfg (2015) § 24 Tz 64; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG 2020¹³ § 24 Tz 43; krit *Fraberger/Pabst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 24 Tz 165 jeweils mwN.

26 *Furherr in Kofler*, UmgrStG⁸ § 12 Tz 95.

wäre der „ruhende“ Betrieb auch weiterhin einbringungsfähiges Vermögen und tatsächlich übertragbar iSd § 12 Abs 1 UmgrStG.²⁷ Die Frage, ob eine Betriebsunterbrechung oder eine Betriebsaufgabe vorliegt, kann aber stets nur im Einzelfall anhand einer Gesamtbetrachtung beurteilt werden.²⁸ Dabei sind insb auch jene Indizien zu berücksichtigen, welche für eine Betriebsaufgabe aus Anlass der Betriebsverpachtung sprechen.²⁹

6. Trennung von Vermögen und Verbindlichkeit aus einer vorbehaltenen Entnahme nach § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG

6.1. Sachverhalt

In einem ersten Schritt haben zwei natürliche Personen (A und B) vor vielen Jahren ihre Anteile an einer Mitunternehmerschaft – unter Anwendung des Art III UmgrStG – in die AB-GmbH eingebracht und dabei vorbehaltenen („unbare“) Entnahmen gem § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG im zulässigen Ausmaß getätigt. Dadurch entstand in Höhe der vorbehaltenen Entnahmen eine Verbindlichkeit gegenüber den einbringenden Gesellschaftern A und B,³⁰ die nach der Einbringung bei der AB-GmbH anzusetzen war.³¹ Da sich die Passivpost aber nicht auf die Kapitalkonten bei der Mitunternehmerschaft auswirkt, hat die AB-GmbH eine Sonderbetriebsvermögensbilanz zu bilden und die vorbehaltenen Entnahmen als negatives Sonderbetriebsvermögen darzustellen (steuerlicher Korrekturposten).³²

In einem zweiten Schritt sollen die Beteiligungen der Gesellschafter im Wege einer nicht verhältnismäßigen (entflechtenden) Abspaltung – unter Anwendung des Art VI UmgrStG – in zwei unterschiedliche Kapitalgesellschaften getrennt werden. Zu diesem Zweck spaltet die AB-GmbH einen Teil des Mitunternehmeranteils auf eine neu gegründete B-GmbH ab; die Anteile an der B-GmbH übernimmt ausschließlich B (§ 37 Abs 1 und 2 UmgrStG). Alle Anteile an der AB-GmbH werden auf A übertragen (in der Folge A-GmbH). Die Verbindlichkeiten für die

27 Vgl UmgrStR 2002 Rz 702; *Furherr in Kofler*, UmgrStG⁸ § 12 Tz 95; *Rabel/Ehrke-Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr*, HB Umgründungen A¹⁶ § 12 Tz 74.

28 VwGH 19.2.1997, 94/13/0206; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142; EStR 2000 Rz 5651.

29 Siehe den Indizienkatalog in EStR 2000 Rz 5652.

30 UmgrStR 2002 Rz 911; *Furherr in Kofler*, UmgrStG⁸ § 16 Tz 137; *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 16 Tz 105; *Titz/Wild/Schlager in Wiesner/Hirschler/Mayr*, HB Umgründungen A¹⁶ § 16 Tz 151.

31 UmgrStR 2002 Rz 912.

32 UmgrStR 2002 Rz 915; *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 16 Tz 106; *Hübner-Schwarzinger/Schwarzinger/Wiesner*, Das Kapitalkonto des Mitunternehmers im Umgründungssteuerrecht – ausgewählte Einzelfragen zu den Artikeln III, IV und V UmgrStG, in *KWT* (Hrsg), Personengesellschaften und andere Mitunternehmerschaften sowie ihre Gesellschafter, GedS Bruckner (2013) 405 (414).