

Teil 1: Einbringung

I. Überblick

A. Begriffsbestimmung

Das *Unternehmensrecht* sieht für Umgründungen eines Unternehmens durch Spaltung und Umwandlung entweder besondere Gesetze vor oder definiert sie, wie die Verschmelzung, innerhalb des Kapitalgesellschaftsrechts. Das *Umgründungssteuerrecht* knüpft für die steuerlichen Folgen dieser Umgründungen direkt an diese Begriffsbestimmungen an. Bei der **Einbringung** von Vermögen in andere Rechtsgebilde ist das nicht der Fall, weil es keinen einheitlichen Rechtsbegriff der „Einbringung“ gibt. Im Allgemeinen herrscht immerhin Einigkeit darüber, dass bei einer Einbringung Sachleistungen und keine Barleistungen des Gesellschafters in seine Gesellschaft übertragen werden. In der unternehmensrechtlichen Bewertung spielt die Rechtsform des übernehmenden Rechtsträgers eine untergeordnete Rolle, sodass als Zielgesellschaften neben Kapital- auch Personengesellschaften in Betracht kommen; häufig wird auch danach unterschieden, ob der Gesellschafter die Sachleistung ins Eigentum der Gesellschaft überträgt (quoad dominium), ihr zum Gebrauch (quoad usum) überlässt oder die Sache im Eigentum des Gesellschafters verbleibt und lediglich im Innenverhältnis als eine gemeinsame Sache behandelt wird (quoad sortem).

Es interessiert hier ausschließlich ein ganz bestimmter Teilbereich der Einbringung von Sachleistungen. Das Umgründungssteuerrecht hat eine **Legaldefinition** geschaffen, die deutlich enger ist als das unscharfe unternehmensrechtliche Begriffsverständnis. Unter einer Einbringung wird demnach die *tatsächliche* Übertragung von *Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und Kapitalanteilen* mit einem *positiven Verkehrswert* auf Grundlage eines *Einbringungsvertrages* und einer *Einbringungsbilanz* auf eine übernehmende *Körperschaft* gegen Gewährung *neuer Anteile* verstanden (§ 12 Abs 1 UmgrStG).

Kurzum:

Bei der Einbringung tauscht der Einbringende Betriebe, Teilbetriebe oder Gesellschaftsanteile gegen eine Beteiligung an der Körperschaft.

Die überragende praktische Bedeutung dieses Verständnisses führt dazu, dass es sich allmählich auch außerhalb des Steuerrechts durchsetzt.

Die Einbringung hat viele Ähnlichkeiten mit einer Unternehmensveräußerung, die bei der Art des Vermögensübergangs, der Gewährleistung und der Haftung besonders deutlich werden (dazu Kapitel X, XI und XII). Der wichtigste Unterschied besteht darin, dass bei der Einbringung das Beteiligungsengagement des Übergebers aufrecht bleibt und der Rechtsgrund der Übertragung im Gesellschaftsverhältnis – *causa societatis* – liegt, während bei einem klassischen Unternehmensverkauf der Übergeber nach dem Verkauf nichts mehr mit dem Unternehmen zu tun hat.

B. Einbringung und Gesellschaftsrecht

Das Umgründungssteuergesetz enthält die steuerrechtlichen Sonderbestimmungen für Einbringungen. Als solche sollte man diese Bestimmungen auch verstehen; es handelt sich dabei nicht um einen geschlossenen Regelungsbe- reich oder gar „Kodex“ für Einbringungen. Jede Einbringung von Vermö- gen in eine Körperschaft hat ihre Grundlage im Gesellschaftsrecht und führt zu zahlreichen Rechtsfolgen außerhalb des Steuerrechts. Das soll nicht dar- über hinwegtäuschen, dass sich die Umsetzung der Einbringung in der Pra- xis daran orientiert, die steuerlichen Anwendungsvoraussetzungen einzu- halten. Die gesellschaftsrechtlichen Vorgaben sind an diese Voraussetzungen anzupassen. Das ist nicht immer einfach, weil nicht alles, was umgründungs- steuerrechtlich zulässig ist, auch abseits des Steuerrechts gebilligt wird. Die- ser Grundsatz gilt besonders für die Einhaltung der Kapitalaufbringungs- und Kapitalerhaltungsgrundsätze bei der übernehmenden Kapitalgesell- schaft, die nicht selten in einem gewissen Spannungsverhältnis zur steuer- rechtlichen Möglichkeit des Unterbleibens einer Gegenleistung stehen (§ 19 Abs 2 UmgrStG; dazu Seite 67 ff).

Die gedankliche Trennung zwischen Gesellschaftsrecht und Steuerrecht setzt sich in der höchstgerichtlichen Judikatur über die Prüfpflicht der Fir- menbuchgerichte fort. Nach ständiger Rechtsprechung haben die umgrün- dungssteuerrechtlichen Bestimmungen für die Beurteilung des Vorgangs nach dem Gesellschaftsrecht **keine** Bedeutung. Eine Prüfungspflicht des Firmenbuchgerichts in steuerrechtlicher Hinsicht besteht nicht; es hat ledig- lich zu prüfen, ob die Eintragung gegen zwingende gesellschaftsrechtliche

Normen verstößt (OGH 6 Ob 5/01f). Die Firmenbuchpraxis beherzigt diesen Grundsatz leider nicht immer. Umgekehrt kommt der Eintragung einer Einbringung im Firmenbuch **keine** Wirkung für das Steuerrecht zu. Die Abgabenbehörde hat eigenständig zu beurteilen, ob die steuerrechtlichen Anwendungsvoraussetzungen für die Einbringung vorliegen (UmgrStR 2002, Rz 641).

Praxistipp

Unterscheiden Sie streng zwischen den Anforderungen an eine Einbringung innerhalb und außerhalb des Umgründungssteuerrechts. Nicht jede steuerliche Maßnahme ist gleichzeitig auch gesellschaftsrechtlich zulässig!

C. Arten der Einbringung

Nach dem Verhältnis zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft vor der Einbringung kann – wie bei anderen Umgründungen – zwischen der

- **Konzentrationseinbringung** (der Einbringende ist weder mittelbar noch unmittelbar an der übernehmenden Körperschaft beteiligt) und der
- **Konzerneinbringung** (der Einbringende ist bereits an der übernehmenden Körperschaft beteiligt) unterschieden werden, die ausgestaltet werden kann als
 - *Down-stream-Einbringung* (Einbringung von Vermögen der Obergesellschaft in die Untergesellschaft),
 - *Up-stream-Einbringung* (Einbringung von Vermögen der Untergesellschaft in die Obergesellschaft), oder
 - *Side-stream-Einbringung* (Einbringung von Vermögen zwischen Gesellschaften, die denselben oder dieselben Gesellschafter haben).

Da sich bei Konzerneinbringungen wirtschaftlich die Vermögensverhältnisse nicht ändern, sind diese Umgründungen oft mit dem Anliegen verbunden, dem Einbringenden keine neuen Anteile zu gewähren. Das Gesetz berücksichtigt diesen Umstand und sieht für bestimmte Fälle der Konzerneinbringung eine Ausnahme vom Grundsatz der Anteilsgewährung vor (§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG). Bei *Up-Stream-Einbringungen* und bei *Side-stream-Einbringungen* kollidiert dieses Vorhaben allerdings mit dem gesellschaftsrechtlichen Verbot der Einlagenrückgewähr, wenn keine Begleitmaßnahmen getroffen werden (dazu Seite 68 ff).

Nach ganz ähnlichen Gesichtspunkten kann danach unterschieden werden, ob bereits vor der Einbringung am einbringenden und am übernehmenden Rechtsträger idente Beteiligungsverhältnisse bestehen; somit zwischen der

- **fusionsähnlichen Einbringung** (wegen der nicht identen Beteiligungsverhältnisse besteht ein Interessengegensatz zwischen den Einbringungspartnern, sodass idealtypisch neue Anteile gewährt werden), und der
- **ausgliedernden Einbringung** (wegen der identen Beteiligungsverhältnisse besteht kein Interessengegensatz zwischen den Einbringungspartnern, sodass idealtypisch keine neuen Anteile gewährt werden).

Je nachdem, ob die Einbringung steuerlich zu Buchwerten erfolgt oder der Einbringende das Einbringungsvermögen auf den gemeinen Wert aufzuwerten hat, ist zwischen der **Buchwerteinbringung** und der **Aufwertungseinbringung** zu unterscheiden. Zu einer Buchwerteinbringung kommt es zwingend, wenn bei Einhaltung aller steuerlichen und gesellschaftsrechtlichen Anwendungsvoraussetzungen die Einbringung rein national – ohne Auslandsbezug – erfolgt (UmgrStR 2002, Rz 855). Mit bestimmten Auslandseinbringungen kann ein Aufwertungsanspruch oder ein Aufwertungswahlrecht verbunden sein (dazu Seite 52 ff).

D. Einbringung als Tausch

Die Einbringung von Vermögen stellt steuerrechtlich einen Tauschvorgang dar, weil nach dem gesetzlichen Grundmodell dem Einbringenden als Gegenleistung neue Anteile an der übernehmenden Körperschaft zukommen (§ 19 Abs 1 UmgrStG). Wenn bei der Einbringung ausnahmsweise keine Anteile gewährt werden, liegt ihr steuerrechtlich dennoch ein Tausch zugrunde, weil in diesem Fall die Gegenleistung in der Wertsteigerung der bestehenden Anteile des Einbringenden besteht. Das ist rechtsdogmatisch nicht unproblematisch, das Gesetz unterscheidet aber nicht zwischen Einbringungen mit Anteilsgewährung und ohne Anteilsgewährung (*Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr*, § 12 Rz 9). Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt aus der Sicht des Einbringenden eine Veräußerung des Wirtschaftsgutes und eine Anschaffung der Gegenleistungsanteile vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der **gemeine** Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen (§ 6 Z 14 lit a EStG). Durch die zwingende Bewertung des Wirtschaftsgutes zum gemeinen Wert kommt es beim Einbringenden zur steuerwirksamen Aufdeckung der stillen Reserven im Betriebsvermögen. Die Gewinnverwirklichung erfolgt bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder betrieblichen Kapitalanteilen auf den

Einbringungsstichtag (§ 6 Z 14 lit b EStG). Bei der Einbringung von Kapitalanteilen aus dem Privatvermögen ist der Tausch mit Abschluss des Einbringungsvertrages verwirklicht.

Die Einbringung unterliegt nur dann **nicht** dem Tauschgrundsatz zum gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes, wenn die Einbringung unter das Umgründungssteuergesetz fällt (§ 6 Z 14 lit b EStG). Der Vermögensübergang erfolgt – wenn kein Fall der Aufwertungseinbringung vorliegt – steuerlich zu **Buchwerten**, die von der übernehmenden Körperschaft fortgeführt werden. Die im Einbringungsvermögen enthaltenen stillen Reserven bleiben durch die Buchwerteinbringung steueranhängig und die Umgründung ist ertragsteuerneutral. Trotz der Erfolgsneutralität bleibt die Einbringung ein entgeltlicher Vorgang; eine Veräußerung zu Buchwerten (*Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, § 12 Rz 19).

E. Motive der Einbringung

Die wirtschaftlichen Beweggründe für die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft können so vielfältig sein, wie die Gestaltungsmöglichkeiten selbst. Nicht selten möchten Einzelunternehmer einfach ihre Tätigkeit in einer Kapitalgesellschaft fortführen, um für künftige Aufgaben Haftungsrisiken zu begrenzen. Wer Investoren für Projekte gewinnen möchte, kann dieses Vorhaben als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft transparenter umsetzen als bei einem Einzelunternehmen durch Gründung einer stillen Gesellschaft. Die Einbringung kann aber auch als Vorbereitung für einen Unternehmensverkauf oder eine spätere Generationenübergabe erfolgen. Manchmal sind Einbringungen auch ausschließlich organisationsrechtlich motiviert, wenn es darum geht, für Unternehmen oder einzelne Unternehmensteile effizientere Strukturen zu schaffen. In der Praxis häufig anzutreffen ist die Einbringung des Unternehmens in eine Tochtergesellschaft, damit der einbringende Rechtsträger als Holding weiter bestehen kann; dadurch möchte man den Besitz vom Betrieb eines Unternehmens trennen. Obwohl Einbringungen unterschiedliche Motive haben können, ist ihnen dennoch meistens eines gemeinsam – der Wunsch, die Einbringung ertragsteuerneutral abzuwickeln.

F. Übertragung

Bei Betriebs- und Teilbetriebseinbringungen kann das Einbringungsvermögen sehr unterschiedlich ausgestaltet sein; neben beweglichen und unbeweglichen Sachen können Forderungen und Verbindlichkeiten, private und öffentliche Rechtsverhältnisse, Immaterialgüterrechte und weniger handfeste

Vermögenswerte wie der Kundenstock eines Unternehmens treten. Wegen dieser komplexen Vermögensstruktur spielt die Art und Weise, wie das Vermögen auf die übernehmende Körperschaft überführt werden kann, eine ganz wesentliche Rolle. Es macht einen großen Unterschied, ob die Vermögensübertragung uno actu durch Gesamtrechtsnachfolge oder für jeden einzelnen Vermögensbestandteil mit gesonderter Übertragungshandlung durch Einzelrechtsnachfolge zu erfolgen hat.

Bei der Einbringung ist die Übertragung durch **Einzelrechtsnachfolge** die Regel (dazu Kapitel X). Eine Gesamtrechtsnachfolge ordnet der Gesetzgeber bei Umgründungen durch Verschmelzung, Spaltung oder Umwandlung an, nicht aber generell bei Einbringungen. Abgesehen von Strukturmaßnahmen in Sondergesetzen ist die Einbringung durch Gesamtrechtsnachfolge nur beim Übergang des Gesellschaftsvermögens auf den letzten Gesellschafter einer Personengesellschaft möglich (§ 92 Abs 4 BWG; § 142 UGB; § 1215 ABGB; dazu Seite 90 ff).

G. Voraussetzungen der Einbringung

Die Rahmenbedingungen für eine Einbringung ergeben sich zum einen aus den steuerlichen Anwendungsvoraussetzungen für die Einbringung, zum anderen aus den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben an die Vermögensübertragung. Die ausdrückliche Festlegung eines Einbringungsstichtages im Einbringungsvertrag ist keine zwingende steuerrechtliche Anwendungsvoraussetzung, weil ihr Fehlen möglicherweise kompensiert werden kann (dazu Seite 37). Für eine reibungslose Umsetzung der Einbringung sollte darauf dennoch nicht vergessen werden.

Checkliste für die Einbringung

- 1 begünstigtes Vermögen (dazu Seite 8 ff)
- 2 Zurechnung des Vermögens zum Einbringungsstichtag (dazu Seite 18 ff)
- 3 tatsächliche Vermögensübertragung auf die Körperschaft (dazu Seite 20 ff)
- 4 positiver Verkehrswert des begünstigten Vermögens (dazu Seite 21 ff)
- 5 Abschluss eines schriftlichen Einbringungsvertrages (dazu Seite 33 ff)
- 6 Einbringungsstichtag (dazu Seite 36 ff)
- 7 Bilanz zum Einbringungsstichtag (dazu Seite 40 f)
- 8 Einbringungsbilanz zum Einbringungsstichtag (dazu Seite 41 f)
- 9 Gewährung einer Gegenleistung/Verzicht auf die Gegenleistung (dazu Seite 42 ff)