

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades
Master of Arts in Business
am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling
der FH CAMPUS 02

**Erstellung eines Praxisleitfadens für Umgründungen unter Einbezug eines konkreten
Praxisfalles**

BetreuerIn:
Mag. Petra Schachner-Kröll, WP/StB

vorgelegt von:
Sarah Rathswohl (2010532030)

Graz, 22.04.2022

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, 22.04.2022

Sarah Rathswohl, eh

Gleichheitsgrundsatz

Aus Gründen der Lesbarkeit wurde in dieser Arbeit darauf verzichtet, geschlechtsspezifische Formulierungen zu verwenden. Ich möchte ausdrücklich festhalten, dass die Personen verwendeten maskulinen Formen für beide Geschlechter zu verstehen sind.

Kurzfassung

Die vorliegende Masterarbeit beschäftigt sich mit den Umgründungsarten gemäß Umgründungssteuergesetz (UmgrStG). Demnach werden Verschmelzung, Umwandlung, Spaltung, Einbringung, Zusammenschluss und Realteilung von Gesellschaften bearbeitet. Dabei werden die Umgründungsarten danach kategorisiert, ob sie für Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften bzw. Einzelunternehmen anzuwenden sind. Weiters wird eine Unterscheidung dahingehend getroffen, ob es sich um eine Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge handelt. Anwendungsvoraussetzungen und Auswirkungen der Umgründung werden für die verschiedenen Möglichkeiten erarbeitet und genauer beschrieben. Das Hauptaugenmerk liegt dabei auf den steuerlichen Auswirkungen.

Ziel der Arbeit ist es, eine Richtlinie für Umgründungen für den Kooperationspartner zu erarbeiten, um diese an einem konkreten Praxisfall, der Umgründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), anwenden zu können. Somit gilt es, die umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen, die eine steuerschonende Umstrukturierung von Unternehmen ermöglichen, zu analysieren, um Punkte erarbeiten zu können, die in die Richtlinie aufgenommen werden sollen.

Unternehmen haben aufgrund der unübersichtlichen gesetzlichen Vorgaben Hemmungen davor, einen Rechtsformwechsel durchzuführen. Problemstellung dieser Arbeit ist daher, die Erhebung und Analyse der umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen, die eine steuerschonende Umstrukturierung von Unternehmen ermöglichen, um in weiterer Folge den Rechtsformwechsel des untersuchten Praxisfalles unter Anwendung der gewonnenen Erkenntnisse zu lösen.

Um die Ziele dieser Arbeit zu erreichen, wurde auf die Methode der Literaturrecherche zurückgegriffen, Gespräche mit dem Kooperationspartner wurden geführt und die vom Kooperationspartner zur Verfügung gestellten Unterlagen wurden analysiert.

Den Hauptteil der Arbeit bilden zum einen die Erläuterungen zu den Umgründungsarten gemäß UmgrStG, zum anderen die Ausführungen zur Erarbeitung des Praxisfalles anhand der erstellten Richtlinie.

Im Rahmen der Arbeit wurde erkannt, dass es zahlreiche Aspekte zu beachten gilt, wenn eine Umgründung von Unternehmen vorgenommen wird. Jeder Fall muss individuell betrachtet werden und bedarf spezifischer Recherchen.

Abstract

This master's thesis deals with the types of reorganisations according to the UmgrStG, including confusions, conversions, splits, contributions, associations and divisions of companies. The types of reorganisations are categorised according to whether they are applicable to corporations, partnerships or single-member companies. Furthermore, a distinction is made as to whether it is a singular or universal succession. The application requirements and effects of the reorganisation for the different possibilities are determined and described in more detail. The main focus is on tax implications.

The aim of the work is to provide guidelines for the cooperation partner in reorganisations and to apply these guidelines to the concrete practical case of the reorganisation of a GesbR into a GmbH. Thus, it is necessary to analyse the provisions of the reorganisation tax law which allows a tax-saving restructuring of companies to determine points which should be included in the guidelines.

Companies are afraid to change their legal form mainly due to the confusing legal requirements. This thesis thus focuses on the problem of surveying and analysing the provisions of reorganisation tax law which allow for the tax-friendly restructuring of companies with the intention of changing the legal form of the practical case by applying the knowledge gained.

The methodology for achieving the goals of the study included a literature search, discussions with the cooperation partner and an analysis of documents provided by the cooperation partner.

The main part of the work consists of explanations of the types of reorganisations according to the UmgrStG and explanations for the preparation of the practical case utilising the guidelines developed.

The study shows that numerous aspects must be considered when reorganising enterprises. Each case must be considered individually and requires extensive research according to its specific characteristics.

Inhaltsverzeichnis

1	EINLEITUNG	1
2	DIE UNTERNEHMENSUMGRÜNDUNG	6
2.1	Der Rechtsformwechsel	6
2.2	Grundsätze des Umgründungssteuergesetzes und der Besteuerung	7
2.2.1	Rückwirkungsfiktion	9
2.2.2	Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge	10
2.2.3	Leistung und Gegenleistung	11
2.3	Betroffene Personen bei Umgründungsvorgängen	11
3	DIE UMGRÜNDUNGSARTEN GEMÄß UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ	14
3.1	Die Umgründungsarten gemäß Umgründungssteuergesetz für Kapitalgesellschaften	14
3.1.1	Die Verschmelzung	15
3.1.1.1	Konzernverschmelzungen	15
3.1.1.2	Konzentrationsverschmelzung	17
3.1.1.3	Gemischte Konzern- und Konzentrationsverschmelzung	18
3.1.1.4	Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen einer Verschmelzung	19
3.1.1.5	Auswirkungen der Verschmelzung auf die übertragende Gesellschaft	19
3.1.1.6	Auswirkungen der Verschmelzung auf die übernehmende Gesellschaft	21
3.1.1.7	Auswirkungen der Verschmelzung auf die Gesellschafter	24
3.1.2	Die Umwandlung	27
3.1.2.1	Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen einer Umwandlung	29
3.1.2.2	Auswirkung der Umwandlung auf die übertragende Kapitalgesellschaft	30
3.1.2.3	Auswirkungen der Umwandlung auf die Rechtsnachfolger	30
3.1.3	Die Spaltung	34
3.1.3.1	Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen der Spaltung	35
3.1.3.2	Auswirkung der Spaltung auf die spaltende Körperschaft	35
3.1.3.3	Auswirkung der Spaltung auf die Nachfolgekörperschaft	36
3.2	Die Umgründungsarten gemäß Umgründungssteuergesetz für Personengesellschaften und Einzelunternehmen	37
3.2.1	Die Einbringung	37
3.2.1.1	Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen der Einbringung	37
3.2.1.2	Das einbringungsfähige Vermögen	38
3.2.1.3	Auswirkung der Einbringung auf den Einbringenden	40

3.2.1.4	Auswirkung der Einbringung auf die übernehmende Körperschaft	42
3.2.2	Der Zusammenschluss	43
3.2.2.1	Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen des Zusammenschlusses	43
3.2.2.2	Auswirkung des Zusammenschlusses auf den Übertragenden	45
3.2.2.3	Auswirkung des Zusammenschlusses auf die übernehmende Personengesellschaft	46
3.2.2.4	Vorsorgemaßnahmen zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen	47
3.2.3	Die Realteilung	47
3.2.3.1	Anwendungsvoraussetzungen und steuerrechtliche Konsequenzen der Realteilung	48
3.2.3.2	Auswirkung der Realteilung auf die teilende Mitunternehmerschaft	49
3.2.3.3	Auswirkung der Realteilung auf den Nachfolgeunternehmer	50
4	UMGRÜNDUNG DER GESELLSCHAFT BÜRGERLICHEN RECHTS IN EINE GESELLSCHAFT MIT BESCHRÄNKTER HAFTUNG	52
4.1	Anwendungsvoraussetzungen für die Einbringung	52
4.1.1	Abgrenzung Gewerbebetrieb und reine Vermögensverwaltung	52
4.1.2	Der steuerliche Betrieb	53
4.2	Ausarbeitung der steueroptimalen Lösung	56
4.2.1	Angaben zur Ausgangssituation	56
4.2.2	Anwendungsbereich des Artikels III Umgründungssteuergesetz	57
4.2.3	Meldungen an die zuständigen Behörden	68
4.2.4	Steuerliche Folgen der Einbringung	69
4.2.5	Abschluss der Einbringung	72
5	ZUSAMMENFASSUNG	73
	LITERATURVERZEICHNIS	76
	ANHANG	78

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Tochter-Mutter-Verschmelzung	16
Abbildung 2: Mutter-Tochter-Verschmelzung	16
Abbildung 3: Tochter-Tochter-Verschmelzung	17
Abbildung 4: Konzentrationsverschmelzung durch Aufnahme	17
Abbildung 5: Konzentrationsverschmelzung durch Neubildung	18
Abbildung 6: Gemischte Up-Stream-Verschmelzung	18
Abbildung 7: Verschmelzende Umwandlung auf eine natürliche Person	27
Abbildung 8: Umwandlung einer OG	29
Abbildung 9: Schlussbilanz der GesbR zum 31.12.2021	56
Abbildung 10: Zielstruktur A+B GmbH	57
Abbildung 11: Buchwert Mitunternehmeranteile per 31.12.2021	61
Abbildung 12: Zeitplan für Einbringung	62
Abbildung 13: Höchstgrenze für unbare Entnahme Gesellschafter A.	64
Abbildung 14: Ergänzungsbilanz Gesellschafter A.	65
Abbildung 15: Buchwert Mitunternehmeranteile nach rückwirkender Vermögensänderung	65
Abbildung 16: Einbringungsbilanz Gesellschafter A.	66
Abbildung 17: Einbringungsbilanz Gesellschafter B.	66
Abbildung 18: Beteiligung Gesellschafter A. und B. am Stammkapital	67
Abbildung 19: Berechnung GrESt und Eintragungsgebühr	71
Abbildung 20: Eröffnungsbilanz A+B GmbH	72

Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EU-VerschG	Europäisches Verschmelzungsgesetz
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GGG	Gerichtsgebührengesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GuV	Gewinn-und-Verlust-Rechnung
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MU-Anteil	Mitunternehmeranteil
OG	Offene Gesellschaft
SpaltG	Spaltungsgesetz
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UmgrStGs	Umgründungssteuergesetzes
UmwG	Umwandlungsgesetz
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer

1 Einleitung

Im Laufe des Fortbestehens einer Gesellschaft kann es vorkommen, dass sich die am Beginn gewählte Rechtsform nicht mehr als ideal erweist. Ist dies der Fall, muss sich der Gesellschafter darüber im Klaren sein, welche Möglichkeiten er hat, die Gesellschaft umzugründen und welche Rechtsfolgen durch den Vermögenstransfer in eine neue Rechtsformhülle ausgelöst werden. Dabei gilt es vor allem, die ertrags- und verkehrssteuerrechtlichen Auswirkungen zu beachten. Zentrale Vorschrift für Umgründungen ist das Umgründungssteuergesetz (UmgrStG). Dieses normiert Regelungen und Folgen bestimmter unternehmerischer Strukturen und bietet verschiedene Möglichkeiten für Umgründungen. Das UmgrStG gibt die Regelungen für einen Transfer von Vermögen vom übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger vor. Ziel dabei ist es, das Vermögen steuerfrei zu Buchwerten zu überführen. Liegen die Anwendungsvoraussetzungen für dieses Gesetz vor, so lassen sich die ertrags- und verkehrssteuerrechtlichen Auswirkungen senken. Neben dem UmgrStG, das die steuerrechtlichen Konsequenzen normiert, gilt es, die Nebengesetze für die unternehmens- und zivilrechtlichen Konsequenzen zu beachten.

Da Umgründungen tiefgreifende Zessionen im Leben eines Unternehmens darstellen und mit zahlreichen Regelungen verbunden sind, steht die Beraterbranche Umgründungen respektvoll gegenüber.

Spezifische Ausgangssituation

Als Kooperationspartner für diese Masterarbeit wurde die Steuerberatungskanzlei Haydn Steuerberatung GmbH & Co KG gewählt. Die Kanzlei hat ihren Sitz in der Südweststeiermark, wurde im Jahr 2012 gegründet und hat sich in der Region seit jeher einen Namen in der Steuerberatung erarbeiten können. Die Steuerberatungskanzlei ist auf Klein- und Mittelbetriebe spezialisiert, bietet aber auch Expertenwissen für Gesellschaften, Gemeinden, Vereine, Landwirte und Freiberufler. Ein besonderes Augenmerk wird dabei vor allem auf die persönliche Beratung von Klienten gelegt, wobei die Kanzlei bemüht ist, eine umfassende und detaillierte Beratung zu gewährleisten.

Die Kanzlei erhält laufend Anfragen von Klienten bezüglich einer steuerlichen Beratung zu speziellen Sachverhalten. Einige Anfragen können schnell beantwortet werden, da es sich dabei um gewöhnliche Routinearbeiten handelt, andere wiederum bedürfen einer umfassenderen Analyse und Recherche, um die bestmögliche Beratung gewährleisten zu können.

Anfragen zu Umgründungen, vor allem im Zusammenhang mit Grundstücken und Gebäuden, sind spezielle Anfragen und bedürfen einer umfangreicheren Bearbeitung und Recherche. Dies gilt vor allem, wenn Spezialfragestellungen hinzukommen. Zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Arbeit liegt der Kanzlei folgende Spezialfragestellung vor:

Die Klienten Herr A. und Herr B. haben im Jahr 2020 gemeinsam im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) ein Grundstück samt Gebäude zu jeweils 50 % erworben. Das Vermögen der GesbR ist als einbringungsfähiges Vermögen im Sinne des § 12 (2) UmgrStG anzusehen, da die Tätigkeit von Herrn A. und Herrn B. über eine reine Vermögensverwaltung hinausgeht. Geplant war es, die vorhandene Immobilie zu sanieren, umzubauen und Wohnflächen zu gestalten. Diese sollten im Weiteren an Endkunden verkauft werden. Die Veräußerungsgewinne müssten zum jeweiligen Einkommensteuertarif des Klienten veranlagt werden, da es sich in diesem speziellen Fall nicht um eine private Grundstücksveräußerung handeln würde, sondern um eine gewerbliche, da der Grund und das Gebäude mit der Absicht gekauft wurden, diese im Weiteren zu verkaufen.

Die Sachlage hat sich verändert und Herr A. und Herr B. möchten eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) gründen, da sie Gewinne thesaurieren wollen um weitere Projekte damit realisieren zu können.

Daher sind die Herren an die Kanzlei Haydn herangetreten und möchten eine Empfehlung, ob diese Idee sinnvoll ist und sich für sie rentiert. Insbesondere möchten sie eine steuerliche Analyse ihrer Idee. Dazu wird untersucht, ob ihre Idee der GmbH-Gründung sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung des UmgrStG erfüllt.

Die Umgründung soll unter Anwendung des UmgrStGs erfolgen. Die Voraussetzungen für die Anwendung dieses Gesetzes sollen unbedingt erfüllt werden, da nur dann die Begünstigungen des UmgrStG angewendet werden können.

Praxisoutput

Ziel der Arbeit ist es, für die Kanzlei eine allgemeine Richtlinie zum Thema Umgründungen zu erarbeiten. Diese soll die verschiedenen Arten der Umgründung kurz zusammenfassen und einen allgemeinen Überblick über die Besonderheiten und Gegebenheiten der jeweiligen Umgründungsform verschaffen. Aus der Richtlinie soll klar hervorgehen, welche Schritte für die verschiedenen Arten von Umgründungen jeweils notwendig sind und wer für welchen Punkt verantwortlich ist. Diese Richtlinie soll die Arbeit des Bilanzierungsteams der Kanzlei vereinheitlichen und vereinfachen. Da die Richtlinie sämtliche Schritte für die jeweilige Form der Umgründung enthält, wird sichergestellt, dass der Bilanzierer keinen Punkt vergisst, und dass einer einheitlichen Vorgehensweise gefolgt wird. Da die Kanzlei bemüht ist, sämtliche

Arbeitsschritte zu digitalisieren, und bereits einige Richtlinien und Checklisten digital bearbeitet werden, wird auch die Richtlinie zum Thema Umgründungen digital in das System eingelesen. Durch Digitalisierung ergibt sich die Möglichkeit, relevante Dokumente zum jeweiligen Punkt der Richtlinie im Hintergrund zu hinterlegen und somit sicherzustellen, dass sämtliche Personen die gleichen Vorlagen für die Bearbeitung verwenden.

Durch das strukturierte Abarbeiten der Richtlinie will der Kooperationspartner sicherstellen, dass mehr Zeit für die Bearbeitung des Sachverhaltes verwendet werden kann und weniger Überlegungen darüber angestellt werden müssen, welche Schritte als Nächstes zu erfolgen haben.

Um eine schnelle erste Analyse durchführen zu können, bevor auf die Richtlinie zurückgegriffen wird, soll zusätzlich ein Entscheidungsbaum entstehen, mit dem eine Erstanalyse durchgeführt werden kann, sodass nach Kurzem bereits ein Eindruck entsteht, welche Form der Umgründung für den jeweiligen Fall steuerlich optimal wäre. Somit soll sichergestellt werden, dass schnellstmöglich die richtige Form der Umgründung ausgewählt werden kann, um im Anschluss daran die Ausarbeitung der Umgründung mit der Richtlinie durchführen zu können.

Die ausgearbeitete Richtlinie soll weiters dafür verwendet werden, den geschilderten Sachverhalt der Klienten Herrn A. und Herrn B. zu lösen, um ihnen eine entsprechende Empfehlung aussprechen zu können.

Problemstellung und Gliederung in detaillierte Fragestellungen

Die Problemstellung dieser Arbeit ist daher, die Erhebung und Analyse der umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen, welche eine steuerschonende Umstrukturierung von Unternehmen ermöglichen um in weiterer Folge den Rechtsformwechsel des vorherrschenden Praxisfalles unter Anwendung der gewonnenen Erkenntnisse zu lösen.

Daraus resultiert die übergeordnete Fragestellung dieser Arbeit, die Erarbeitung einer Richtlinie, die die Ausarbeitung einer Fragestellung im Zusammenhang mit Umgründungen mit minimalem Zeitaufwand und einer strukturierten Vorgehensweise ermöglicht, und aus der klar hervorgeht, wer für welche Punkte verantwortlich ist.

Für die Erstellung dieser, müssen Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung und Spaltung von Gesellschaften näher zu beschreiben werden. Dabei wird jeweils auf die Anwendungsvoraussetzungen sowie die steuer- und unternehmensrechtlichen Bestimmungen eingegangen.

Zum Zeitpunkt der Erstellung der Arbeit gibt es beim Kooperationspartner keinen festgelegten Lösungsweg für den geschilderten Sachverhalt.

Um diesen zu lösen, gilt es herauszufinden, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen und welche Schritte notwendig sind, um das UmgrStG anwenden zu können. In diesem Zusammenhang werden der steuerliche Betrieb sowie das einbringungsfähige Vermögen genauer betrachtet und beschrieben. Als eine Detailfragestellung dazu gilt es die Betriebseigenschaft der GesbR genauer zu untersuchen und die Rechtsquellen dazu zu recherchieren.

Somit ergibt sich als ein weiterer Teil der Fragestellung die Ausarbeitung der steueroptimalen Lösung für die Klienten unter Anwendung der ausgearbeiteten Richtlinie. Dabei soll untersucht werden, ob ihre Idee der GmbH-Gründung sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung des UmgrStG erfüllt.

Geplanter Aufbau und Methoden

Das erste Kapitel der Arbeit beinhaltet eine kurze Beschreibung des Kooperationspartners sowie die Beschreibung der aktuellen Ausgangssituation. Daraufhin werden die Problemstellung, die einzelnen Forschungsfragen, die Zielsetzung, der Praxisoutput und der geplante Aufbau der Arbeit genauer erläutert.

Kapitel 2 führt zum Thema Umgründungen hin. Es werden vor allem Begriffe definiert, die für den weiteren Verlauf der Arbeit relevant sind. Insbesondere wird auf die Grundsätze des UmgrStGs sowie die Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge eingegangen.

Kapitel 3 beschäftigt sich mit dem UmgrStG. In diesem Kapitel wird auf die Anwendungsvoraussetzungen des Gesetzes eingegangen. Weiters werden sämtliche Möglichkeiten der Umgründung gemäß UmgrStG aufgezeigt und genauer beschrieben. Dabei wird vor allem auf die steuer- und unternehmensrechtlichen Bestimmungen eingegangen. Ziel dieses Kapitels ist es, die verschiedenen Möglichkeiten der Umgründungen gemäß UmgrStG zu erarbeiten und näher zu beschreiben.

Diese beiden Kapitel wurden vor allem mithilfe von Literaturrecherche sowie Gesprächen mit dem Kooperationspartner erstellt.

Im Kapitel 4 erfolgt die Ausarbeitung der steueroptimalen Lösung für Herrn A. und Herrn B. unter Anwendung der erarbeiteten Richtlinie. Dabei wird untersucht, ob deren Vorschlag, eine GmbH zu gründen, die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG erfüllt und ob somit die Begünstigungen dieses Gesetzes angewendet werden können. Hier wird die Ausgangslage nochmals erläutert, um im Anschluss daran eine fundierte Lösung erarbeiten zu können. Es soll auch klar herausgearbeitet werden, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des UmgrStGs

vorhanden sind beziehungsweise (bzw.) welche Maßnahmen notwendig sind, um die Anwendungsvoraussetzungen zu erfüllen. Außerdem wird dargestellt, wie sich die gewählte Form der Umgründung auf Gesellschaft und Gesellschafter auswirkt.

Dieses Kapitel wurde vor allem durch Analyse der vom Kooperationspartner zur Verfügung gestellten Unterlagen erarbeitet. Geplantes inhaltliches Ergebnis dieses Kapitels ist die Ausarbeitung der steueroptimalen Lösung für die beiden Klienten.

Im letzten Kapitel erfolgt eine Zusammenführung der gewonnenen Erkenntnisse und Ergebnisse. Weiters wird die Empfehlung der Kanzlei für die Herren A. und B. nochmals zusammengefasst und kurz erläutert.

Darüber hinaus wird ein Ausblick in die Zukunft gegeben, vor allem im Hinblick darauf, wie die erarbeitete Richtlinien in der Kanzlei umgesetzt bzw. verwendet werden kann.

Abgrenzung der Themenstellung

In der Arbeit werden Umgründungen mit Auslandsbezug nicht genauer erläutert, da solche Sachverhalte in der Kanzlei Haydn nicht bearbeitet werden. Außerdem wird nicht näher auf die Liquidation von Gesellschaften eingegangen. Die Arbeit fokussiert sich auf die steuerlichen Auswirkungen von Umgründungen, auf anderer Aspekte wird nur am Rande eingegangen.

Relevanzbegründung beim Kooperationspartner

Zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Arbeit gibt es beim Kooperationspartner keine allgemeine Richtlinie hinsichtlich Umgründungen. Anfragen zu Umgründungen bedürfen einer längeren Recherche, um eine optimale Lösung zu finden. Da die Kanzlei bemüht ist, Arbeitsweisen und somit die Beratung von Klienten zu verbessern, ist eine allgemeine Richtlinie zu Umgründungen gefragt. Die Idee, einen Entscheidungsbaum in die Richtlinie einzuarbeiten, wurde positiv aufgefasst, da dies einen schnellen ersten Überblick ermöglicht.

2 Die Unternehmensumgründung

Bei einer Umgründung kommt es zu einer Änderung der Rechtsform eines Unternehmens. Dabei wird Vermögen an einen neuen Rechtsträger übertragen. Dies bedeutet, das Vermögen eines Rechtsträgers erhält ein neues Rechtskleid. Dabei gilt es, sowohl betriebswirtschaftliche als auch unternehmens-, gesellschafts- und steuerrechtliche Gegebenheiten zu beachten. Je nachdem, welche Rechtsform das Unternehmen trägt, sind konkrete Gesetzesbestimmungen zu beachten. Umgründungen sind eine Reaktion auf Veränderungen der wirtschaftlichen oder rechtlichen Rahmenbedingungen. Der Gesetzgeber hat darauf reagiert, indem er Umgründungen, die zur Gewinnrealisierung nach allgemeinem Steuerrecht führen würden, steuerneutral lässt.¹

Ziel des UmgrStGs ist es, Unternehmensübertragungen zu vereinfachen. Würde es diese Vereinfachung nicht geben, würde es unter Umständen zu einem Liquidationsverfahren kommen. So käme es in bestimmten Fällen zur Besteuerung stiller Reserven. Durch die Anwendung des UmgrStGs können Umgründungen teilweise steuerneutral behandelt werden.²

2.1 Der Rechtsformwechsel

Im Steuerrecht unterteilt sich der eingangs erwähnte Rechtsformwechsel in folgende zwei Varianten:

Formwechselnde Umwandlung

Bei dieser Variante bleibt die Identität des Unternehmens bestehen, es ändert sich nur die Rechtsform. Die Gesellschafter bleiben dabei unverändert. Eine formwechselnde Umwandlung können sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personengesellschaften durchführen. Es findet keine Vermögensübertragung oder Gesamtrechtsnachfolge statt. Beispielsweise wird eine Offene Gesellschaft (OG) zur Kommanditgesellschaft (KG), wenn ein Kommanditist eintritt, bzw. eine KG zu einer OG, wenn der einzige Kommanditist ausscheidet und mindestens zwei Komplementäre übrigbleiben.³ Auch die Umwandlung einer Aktiengesellschaft (AG) in eine GmbH sowie umgekehrt stellen formwechselnde Umwandlungen dar.⁴

Da es sich bei dieser Form um identitätswahrende Umgründungsvorgänge handelt, ergeben diese keine ertrags- bzw. verkehrssteuerrechtlichen Konsequenzen. Die Steuerfreiheit bezieht sich dabei auf die stillen Reserven, die aufgrund des Wechsels der Rechtsform im Vermögen

¹ Vgl. LUDWIG/HIRSCHLER (2018), Tz. 1.1 ff.

² Vgl. WKO (2021), Onlinequelle [18.10.2021], S. 1.

³ S. § 139 UGB.

⁴ S. §§ 239 u. 245 AktG.

bleiben.⁵ Solche formwechselnden Umwandlungen werden daher auch nicht vom UmgrStG erfasst.⁶

Übertragende Umwandlung

Bei dieser Variante kommt es zur Auflösung des bisherigen Rechtsträgers und das gesamte Vermögen inklusive Schulden wird auf ein anderes Rechtssubjekt im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge übertragen. Der übertragende Rechtsträger bleibt am übertragenen Vermögen durch eine Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger beteiligt.⁷ Das andere Rechtssubjekt kann ein bestehendes oder zu errichtendes sein. Ist es ein bestehendes Rechtssubjekt, handelt es sich um eine verschmelzende Umwandlung, bei einem neu zu errichtenden um eine errichtende Umwandlung. Bei erstgenannter geht das Vermögen im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf den Hauptgesellschafter über und die umgewandelte Gesellschaft erlischt. Bei der errichtenden Umwandlung wird das Vermögen im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf eine neu zu errichtende Gesellschaft übertragen.⁸

Übertragende Umwandlungen hätten ohne Anwendung des UmgrStGs ertrags- und umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen. Da diese nach einkommensteuerrechtlichen Regelungen der Besteuerung nach Liquidations-, Veräußerungs- bzw. Tauschgrundsätzen unterlägen, würde dies bedeuten, dass der realisierte Gewinn einkommens- und verkehrssteuerrechtliche Konsequenzen hätte. Durch das UmgrStG, insbesondere durch die Anwendungsvoraussetzungen des Artikels II UmgrStG unterbleibt in der Regel aber diese Besteuerung.⁹

2.2 Grundsätze des Umgründungssteuergesetzes und der Besteuerung

Um den Ausführungen in den nächsten Kapiteln besser folgen zu können, werden in diesem Kapitel die Grundsätze des UmgrStGs genauer erläutert.

Buchwertfortführung

Das übertragene Vermögen ist beim übernehmenden Rechtsträger mit dem steuerlichen Buchwert oder den Anschaffungskosten anzusetzen. Er muss den Buchwert zwingend fortsetzen. Dadurch kommt es zu keiner Aufdeckung stiller Reserven. Abweichend von der zwingenden Buchwertfortführung kann der übernehmende Rechtsträger auch die Bewertungswahlrechte des

⁵ Vgl. WALTER (2021), Tz. 3.

⁶ Vgl. UmgrStR 2002 Rz. 407.

⁷ Vgl. WALTER (2021), Tz. 5 ff.

⁸ Vgl. ZWICK (2021), Rz 10-14.

⁹ Vgl. UmgrStR 2002 Rz 408 – 410.

§ 202 Unternehmensgesetzbuch (UGB) anwenden. Sollte es bei den Bewertungen gemäß UGB zu Mehraufwendungen kommen, stellen diese keine Betriebsausgaben dar und kürzen somit nicht den steuerlichen Gewinn.¹⁰

Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten

Gewinne, die durch die Umgründung entstehen, sind in der Regel nicht steuerpflichtig und Verluste nicht abzugsfähig. Eine Ausnahme gilt für Unterschiedsbeträge, die durch die Vereinigung von Aktiva und Passiva entstehen, sogenannte Confusio-Tatbestände.¹¹

Ertragssteuerliche Rückwirkungsfiktion

Die Vermögensübertragung auf den übernehmenden Rechtsträger kann für ertragssteuerrechtliche Auswirkungen auf einem Stichtag in der Vergangenheit beruhen. Dabei ist zu beachten, dass der Stichtag maximal neun Monate vor der Anmeldung der Umgründung an das Firmenbuch bzw. der Meldung beim Finanzamt liegen darf.¹²

Objektbezogener Übergang des Verlustabzuges

Der Verlustabzug geht auf den übernehmenden Rechtsträger im Rahmen der Buchwertfortführung über, insofern das übertragene Vermögen den Verlusten zugeordnet werden kann und das Vermögen auch tatsächlich vorhanden ist. Weiters bleiben beim übernehmenden Rechtsträger Verlustabzüge, die vor der Übernahme bestanden haben, aufrecht, wenn das zugehörige Vermögen weiterhin vorhanden ist.¹³

Grundsatz der Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts

Erfordert die Umgründung eine Eintragung in das Firmenbuch, liegt auch steuerlich eine Vermögensübertragung erst dann vor, wenn die Umgründung gemäß Unternehmensrecht zulässig und im Firmenbuch eingetragen ist.¹⁴

Grenzüberschreitende Umgründungen

Im UmgrStG sind neben Umgründungen im Inland auch jene mit Auslandsbezug normiert. Wird bei einer Umgründung das österreichische Besteuerungsrecht eingeschränkt und kommt es zu einem Wegzug von Vermögen, sind die stillen Reserven des Vermögens, das wegzieht, aufzudecken. Kommt es bei einer Umgründung zu einem Eintritt von Vermögen, wird dieses

¹⁰ Vgl. WALTER (2021), Tz. 13.

¹¹ Vgl. WALTER (2021), Tz. 14.

¹² Vgl. KOFLER (2021), Rz. 11 ff.

¹³ S. § 4 Z 1 lit a und b UmgrStG.

¹⁴ Vgl. WALTER (2021), Tz. 17.

Vermögen mit dem gemeinen Wert angesetzt. So haben Wertveränderungen nur eine Auswirkung in Österreich, wenn sie nach dem Zuzug entstehen.¹⁵

Grundsatz der wirtschaftlichen Begründung

Eine Anwendung des UmgrStGs ist gemäß § 44 UmgrStG in Verbindung mit § 22 Bundesabgabenordnung (BAO) zu versagen, wenn die Umgründung der missbräuchlichen Umgehung oder Minderung von Abgabepflichten dienen soll. Ein Missbrauch liegt vor allem dann vor, wenn einer der hauptsächlichen Beweggründe für die Umgründung die Steuerhinterziehung oder -umgehung ist. Wirtschaftliche Beweggründe für eine Umgründung wären beispielsweise Haftungsbeschränkung, ein Gesellschafterwechsel oder die Trennung von risikoreichen und -ärmeren Bereichen.¹⁶ Ein einzelner Umgründungsakt kann keinen Missbrauch darstellen. So stellt ein Wechsel zwischen dem Besteuerungsregime Einkommen- und Körperschaftssteuer keinen missbräuchlichen Tatbestand dar.¹⁷

Formalrechtliche Bestimmungen

Neben den oben angeführten Grundsätzen gilt es, im UmgrStG auch strikte formalrechtliche Bestimmungen zu befolgen. Die Nichteinhaltung dieser Bestimmungen kann unter Umständen zur Versagung der Anwendung des UmgrStGs führen. Es gilt, die Anmeldung bzw. Meldepflicht sowie die Anzeige bei den zuständigen Behörden nicht zu versäumen. Weiters gilt die Evidenzhaltungspflicht. Dies bedeutet, dass die zu übernehmenden Buchwerte bzw. Anschaffungskosten aufgezeichnet und evident gehalten werden müssen. Außerdem muss darauf geachtet werden, dass sämtliche Anträge korrekt und fristgerecht eingebracht werden.¹⁸

2.2.1 Rückwirkungsfiktion

Bei Umgründungen kommt es zur Übertragung von unternehmerischen Einheiten von einem Rechtsträger auf einen anderen und somit auch zur Übertragung von Chancen und Risiken auf Wertänderungen. Dabei erfolgt die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums regelmäßig unterjährig und nicht zum Bilanzstichtag. Um die Erträge und Aufwendungen verursachungsgerecht auf den übertragenden und übernehmenden Rechtsträger aufzuteilen, müsste eine Bewertung und Erfolgsabgrenzung zu jenem Zeitpunkt gemacht werden, zu dem das wirtschaftliche Eigentum übergeht. Um dies zu vermeiden, wird die bilanzielle Darstellung von Umgründungen regelmäßig auf einen Stichtag rückbezogen. Für das Steuerrecht sieht das UmgrStG eine Rückwirkung ausdrücklich vor. Somit ist es möglich, die Wertansätze aus der

¹⁵ Vgl. WALTER (2021), Tz. 18.

¹⁶ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2005), S. 281.

¹⁷ Vgl. UmgrStR 2002 Rz. 1907; WALTER (2021), Tz. 19.

¹⁸ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2016), S. 11 ff.

Stichtagsbilanz zu übernehmen, ohne eine neuerliche Bewertung durchführen zu müssen. Die Rückwirkungsfrist ist mit neun Monaten begrenzt. Ab dem steuerlichen Umgründungsstichtag ist das übertragene Vermögen dem übernehmenden Rechtsträger zuzurechnen, alle Handlungen des übertragenden Rechtsträgers gelten als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen. Das Unternehmensrecht sieht eine solche Bestimmung nicht vor. Kommt es zur Buchwertfortführung, kann die Rückwirkungsfiktion in Anspruch genommen werden, ansonsten erfolgt der Vermögensübergang mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Zu diesem Zeitpunkt wäre auch die Gegenleistung einzubuchen. Rückwirkung bedeutet in diesem Fall, dass für das übertragene Vermögen die Verhältnisse, die zum Umgründungsstichtag relevant waren, zur Anwendung kommen, und dass auf die Wertverhältnisse zum Stichtag abzustellen ist. Abseits von Steuer- und Unternehmensrecht kommt es bei den gesellschaftsrechtlichen Umgründungsarten Verschmelzung, Umwandlung und Spaltung mit Eintragung ins Firmenbuch und bei den sonstigen Umgründungsformen mit dem Abschluss des Umgründungsvertrages und der Einräumung der Verfügungsmacht zum zivilrechtlichen Vermögensübergang.¹⁹

2.2.2 Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge

Bei der Gesamtrechtsnachfolge tritt der übernehmende Rechtsträger in sämtliche Rechte und Pflichten des übertragenden Rechtsträgers ohne Änderungen ein. Die Gesamtrechtsnachfolge verdrängt andere privatrechtliche Regelungen der Weitergabe von Rechten und Pflichten und stellt dadurch die Kontinuität der Rechtsverhältnisse sicher. Betreffend die Arbeitsverhältnisse tritt die übernehmende Gesellschaft in die Arbeitgeberstellung der übertragenden Gesellschaft und Ansprüche und Verpflichtungen der Arbeitnehmer gehen auf den Rechtsnachfolger über. Für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen fehlt eine allgemeine normative Aussage, daher müssen diese gesondert nach den konkreten Regelungen und Berechtigungen beurteilt werden. Der § 19 (1) BAO normiert, dass bei einer Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten auf den Rechtsnachfolger übergehen. Ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Umgründung ins Firmenbuch tritt der Nachfolger in alle verfahrensrechtlichen Rechtspositionen ein. Somit wirken Bescheide, die der übertragenden Gesellschaft ergangen sind, auch gegen die übernehmende Gesellschaft. Bei einer Einbringung, einem Zusammenschluss oder einer Realteilung kommt es bei der Übertragung von Vermögen im Rahmen des UmgrStGs zu einer ertragssteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge. Beim Bilanzsteuerrecht kommt es hingegen zu keiner steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge. Weiters tritt die übernehmende Gesellschaft aus verfahrensrechtlicher Sicht nicht an die Stelle der übertragenden Gesellschaft.²⁰

¹⁹ Vgl. LUDWIG/HIRSCHLER (2018), Tz. 1.48 ff.

²⁰ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER/WIESNER (2005), S. 193 ff.

Bei der Einzelrechtsnachfolge sind für jeden Vermögensgegenstand und jedes Rechts einzelne Übertragungsakte erforderlich.

2.2.3 Leistung und Gegenleistung

Im Umgründungssteuerrecht hat der Tauschgedanke eine zentrale Stellung. Vermögensübertragungen sind mit einer Gegenleistung verbunden. In der Regel erhält der übertragende Rechtsträger Gesellschaftsanteile vom übernehmenden Rechtsträger.²¹ Der Übertragende erhält kein Geld, daher sind Umgründungen durch den Austausch von Leistung und Gegenleistung sowie durch andere Leistungsbeziehungen geprägt. Bei Umgründungen kommt es zu keiner Wertverschiebung, da der Wert des hingegebenen Vermögens jenem des erhaltenen entspricht. Der Unterschied zwischen normalen Leistungsbeziehungen und Umgründungen liegt darin, dass eine Leistung nur die Hingabe von bestimmtem qualifiziertem Vermögen²² sein kann und eine Gegenleistung auf verbandsrechtlicher Grundlage erfolgt. Die Gegenleistung besteht in der Regel aus der Aufgabe oder Gewährung von Anteilen am übernehmenden Rechtsträger. Eine schuldrechtliche Gegenleistung kommt in der Regel nicht in Betracht. Durch diese Merkmale unterscheidet sich die Umgründung vom entgeltlichen und unentgeltlichen Veräußerungsgeschäft. Bei Erstgenanntem erfolgt die Gegenleistung auf schuldrechtlicher Grundlage. Es kann auch zu Mischformen kommen, wenn es neben der Gewährung von Anteilen zu einer geringfügigen Ausgleichszahlung kommt. Bei bestimmten Umgründungsformen sind bare Zuzahlungen mit einer begrenzten Höhe nicht schädlich für die steuerlichen Begünstigungen des UmgrStGs. Bei unentgeltlichen Veräußerungsgeschäften fehlt es an der Gegenleistung und es kommt dadurch zur Vermögensverschiebung.²³

2.3 Betroffene Personen bei Umgründungsvorgängen

Bei Umgründungsvorgängen sind je nach Umgründungstyp folgende Personenkreise eingeschlossen: der übertragende Rechtsträger, der übernehmende Rechtsträger sowie die Gesellschafter der übertragenden und übernehmenden Gesellschaft. Bei bestimmten Umgründungsvorgängen können die Personen teilweise ident sein.

Übertragender Rechtsträger

Je nach Umgründungsart geht der übertragende Rechtsträger unter oder bleibt in verkleinerter Form bestehen. Handelt es sich um eine Übertragung auf einen bestehenden Rechtsträger, so handelt es sich um eine verschmelzende Umwandlung. In diesem Fall kommt es zur

²¹ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER/WIESNER (2009), S. 109 f.

²² Vgl. dazu Kapitel 3.2.1.2 Das einbringungsfähiges Vermögen.

²³ Vgl. LUDWIG/HIRSCHLER (2018), Tz. 1.3.

Vermögensverschmelzung des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers und der Übertragende geht unter. Bei einer Übertragung auf einen neu zu errichtenden Rechtsträger handelt es sich um eine errichtende Umwandlung. Dies bedeutet, dass das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers auf einen neu zu errichtenden Rechtsträger übergeht.²⁴

Übernehmender Rechtsträger

Der übernehmende Rechtsträger erhält Vermögen und bietet dafür eine Gegenleistung. Die Gegenleistung kann darin bestehen, neue oder bereits bestehende Anteile auszugeben. Es gilt zu unterscheiden, ob der übernehmende Rechtsträger neu gegründet wird oder ob das übernommene Vermögen einen laufenden Geschäftsfall darstellt. Liegt erstgenannter Fall vor, ist die Umgründung in einer Sonderbilanz darzustellen. Ist diese nicht der Fall, wird die Umgründung im regulären Jahresabschluss des Wirtschaftsjahres dargestellt.²⁵

Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers

Bei Umgründungen gilt es zu unterscheiden, ob der übertragende Rechtsträger bestehen bleibt oder nicht. Ist Ersteres der Fall, ergibt sich für den Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers keine Änderung bei seinen Anteilen. Geht der übertragende Rechtsträger unter, wird die Gegenleistung direkt an den Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers geleistet. Der Gesellschafter hat die Beteiligung am übertragenden Rechtsträger aus- und die Gegenleistung einzubuchen. Bleibt der übertragende Rechtsträger bestehen und wird die Gegenleistung trotzdem unmittelbar an den Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers gerichtet, kommt es zu einer Wertminderung der Beteiligung. Es besteht die Möglichkeit, dass der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers auch Gesellschafter beim übernehmenden Rechtsträger ist.²⁶

Gesellschafter des übernehmenden Rechtsträgers

Dieser ist von der Umgründung am wenigsten betroffen. Der Austausch von Leistung und Gegenleistung erfolgt regelmäßig zwischen übernehmendem und übertragendem Rechtsträger. Am Wert der Anteile des Gesellschafters des übernehmenden Rechtsträgers ändert sich nichts, auch wenn sein Stimmrecht oder andere Rechte aufgrund des Eintritts eines weiteren Gesellschafters minimiert werden. Bei bestimmten Umgründungsformen ist es vorgesehen, dass der Gesellschafter des übernehmenden Rechtsträgers die Gegenleistung bereitstellt. In diesem Fall kommt es beim Gesellschafter des übernehmenden Rechtsträgers zu einem Abgang von Vermögen in Form der Gegenleistung und der Wert der verbleibenden Anteile am

²⁴ Vgl. STINGL (2016), S. 86.

²⁵ Vgl. LUDWIG/HIRSCHLER (2018), Tz. 1.18

²⁶ Vgl. LUDWIG/HIRSCHLER (2018), Tz. 1.19.

übernehmenden Rechtsträger steigt. Der Gesellschafter des übernehmenden Rechtsträgers kann auch unmittelbar in die Umgründung involviert sein, wenn er gleichzeitig übertragender Gesellschafter ist.²⁷

²⁷ Vgl. LUDWIG/HIRSCHLER (2018), Tz. 1.20 ff.

3 Die Umgründungsarten gemäß Umgründungssteuergesetz

In diesem Kapitel wird auf sämtliche Möglichkeiten der Umgründung gemäß UmgrStG näher eingegangen. Die Umgründungsarten gemäß UmgrStG lassen sich dahingehend unterscheiden, ob es sich bei der vorliegenden Gesellschaft um eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft bzw. um ein Einzelunternehmen handelt. Somit betreffen Verschmelzung, Umwandlung und Spaltung sich verändernde Kapitalgesellschaften, während sich Einbringung, Zusammenschluss und Realteilung auf Personengesellschaften bzw. Einzelunternehmen beziehen, die sich verändern.

Ein weiteres Kriterium, nach dem sich die Umgründungsarten kategorisieren lassen, ist die Einzel- bzw. Gesamtrechtsnachfolge. Demnach gilt, dass es sich bei den Arten Verschmelzung, Umwandlung und Spaltung um eine Gesamtrechtsnachfolge handelt und bei Einbringung, Zusammenschluss und Realteilung um eine Einzelrechtsnachfolge.

3.1 Die Umgründungsarten gemäß Umgründungssteuergesetz für Kapitalgesellschaften

Nachfolgend werden sämtliche Möglichkeiten der Umgründung gemäß UmgrStG für Kapitalgesellschaften näher erläutert. Dabei gilt es, diese zunächst allgemein zu definieren, um im Anschluss auf die steuerlichen Konsequenzen hinsichtlich der jeweiligen Umgründungsart einzugehen. Weiters werden Anwendungsbereich bzw. -voraussetzungen für die jeweilige Möglichkeit der Umgründung betrachtet. Abschließend werden die Auswirkungen auf den übertragenden Rechtsträger, den übernehmenden Rechtsträger sowie auf die betroffenen Gesellschafter erläutert. Bei den gesellschaftsrechtlichen Umgründungsformen kommt es jeweils zur Gesamtrechtsnachfolge. Weiters ist es bei diesen Formen ratsam, einen Rechtsanwalt bzw. Notar mit Fachwissen über die jeweilige Umgründungsform für die Abwicklung der Umgründung heranzuziehen.

3.1.1 Die Verschmelzung

Bei einer Verschmelzung werden zwei oder mehrere Gesellschaften unter Ausschluss der Abwicklung miteinander vereinigt.²⁸ Dabei werden zwei verschiedene Typen unterschieden:

Verschmelzung zur Aufnahme

Bei diesem Typ wird das Vermögen der übertragenden Gesellschaft auf eine bereits bestehende übernehmende Gesellschaft übertragen. Als Gegenleistung für die untergegangenen Anteile erhalten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Mit Eintragung der Verschmelzung ins Firmenbuch geht die übertragende Gesellschaft unter.²⁹

Verschmelzung zur Neugründung

Bei dieser Variante wird das Vermögen zweier oder mehrerer übertragender Gesellschaften auf eine neu gegründete übernehmende Gesellschaft übertragen. Auch bei dieser Variante erhalten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaften Anteile an der übernehmenden Gesellschaft als Gegenleistung für die untergegangenen Anteile und die übertragenden Gesellschaften gehen mit der Eintragung ins Firmenbuch unter.³⁰

3.1.1.1 Konzernverschmelzungen

Es handelt sich um eine Konzernverschmelzung, wenn Gesellschaften, die durch eine Beteiligung bereits miteinander verbunden sind, verschmelzen. Es können dabei drei Typen unterschieden werden:

„Up-Stream“-Verschmelzung

Bei diesem Typ wird die Tochtergesellschaft, das ist die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht auf die Muttergesellschaft, das ist die Gesellschaft, die die Beteiligung hält, verschmolzen. Gemäß § 224 (1) Aktiengesetz (AktG) hat eine Anteilsgewähr der übernehmenden Gesellschaft in dem Ausmaß zu unterbleiben, in dem die übernehmende Gesellschaft an der übertragenden beteiligt ist bzw. die übertragende eigene Anteile besitzt.³¹

²⁸ S. § 219 AktG und § 96 GmbHG.

²⁹ Vgl. WALTER (2021), Tz. 29.

³⁰ Vgl. WALTER (2021), Tz. 30.

³¹ Vgl. HÜGEL (2009), Rz. 45.

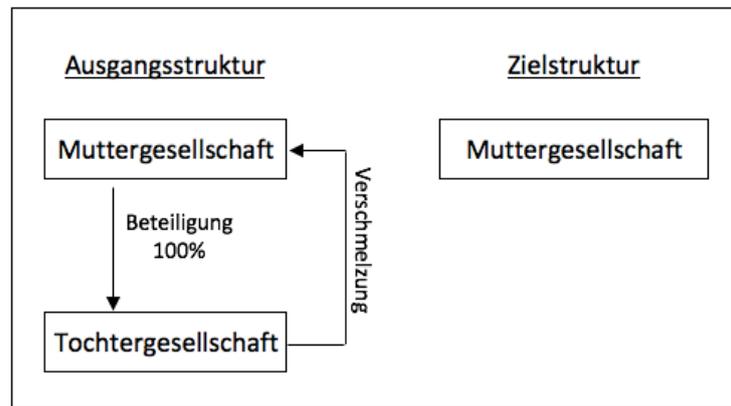


Abbildung 1: Tochter-Mutter-Verschmelzung,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an WALTER (2021), Tz. 33.

„Down-Stream“-Verschmelzung

Bei dieser Form der Verschmelzung wird die Muttergesellschaft, das ist die Gesellschaft, die die Beteiligung hält auf die Tochtergesellschaft, das ist die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, verschmolzen. Im Rahmen der Verschmelzung erwirbt die Tochtergesellschaft eigene Anteile. Diese eigenen Anteile darf sie gemäß § 224 (3) AktG nicht selbst behalten, sondern hat sie an die Gesellschafter der Muttergesellschaft auszukehren. Die Tochtergesellschaft kann, wenn sonstiges Vermögen der Muttergesellschaft verbleibt, den Gesellschaftern der Muttergesellschaft zusätzlich neue Anteile gewähren.³²

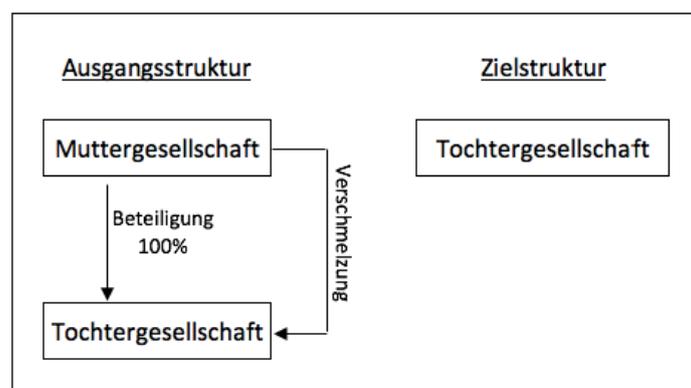


Abbildung 2: Mutter-Tochter-Verschmelzung,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an WALTER (2021), Tz. 35.

„Side-Stream“-Verschmelzung

Es handelt sich um eine „Side-Stream“-Verschmelzung, wenn beispielweise eine Tochtergesellschaft auf eine andere Tochtergesellschaft verschmolzen wird.³³ Die übernehmende Gesellschaft muss keine Anteile gewähren, wenn die Gesellschafter an der

³² Vgl. WALTER (2021), Tz. 34.

³³ Vgl. STINGL (2016), S. 28.

übertragenden und übernehmenden Gesellschaft im gleichem Ausmaß beteiligt sind. Außerdem darf das Nichtgewähren der Anteile keine verbotene Einlagenrückgewähr darstellen.³⁴

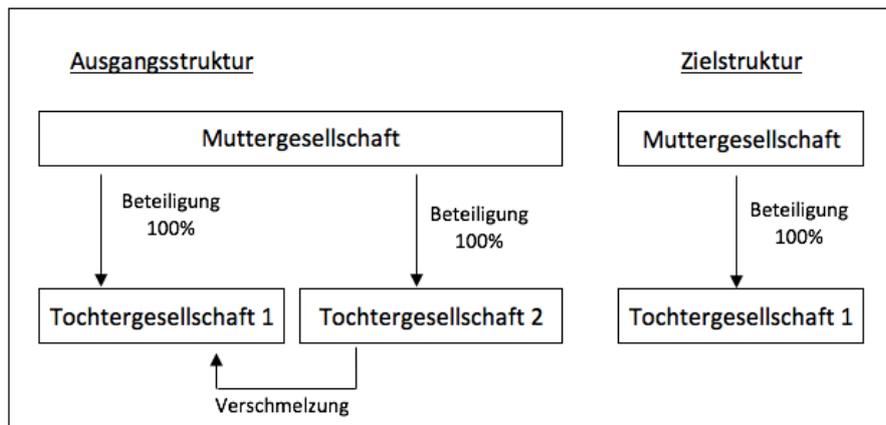


Abbildung 3: Tochter-Tochter-Verschmelzung,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an WALTER (2021), Tz. 33 ff.

3.1.1.2 Konzentrationsverschmelzung

Bei einer Konzentrationsverschmelzung werden Gesellschaften, die anteilmäßig nicht miteinander verbunden sind, verschmolzen. Bei diesem Typ der Verschmelzung wird den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft in der Regel ein Anteil an der übernehmenden Gesellschaft im Zuge einer Kapitalerhöhung geboten. Bekommen die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft Gesellschaftsanteile von den Gesellschaftern der übernehmenden Gesellschaft, so können die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auf die Gewährung von Anteilen durch die übernehmende Gesellschaft verzichten. Die Konzentrationsverschmelzung kann durch Aufnahme oder durch Neubildung entstehen.

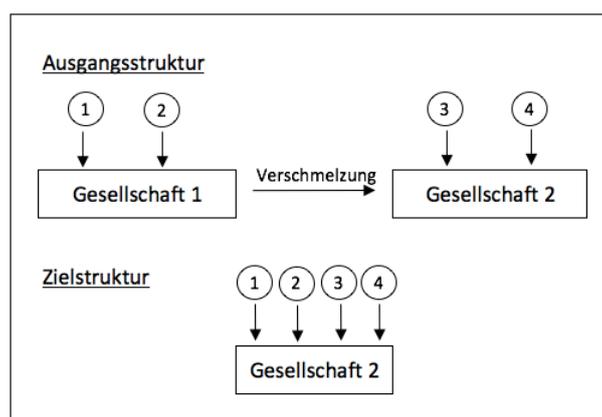


Abbildung 4: Konzentrationsverschmelzung durch Aufnahme,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an WALTER (2021), Tz. 40a.

³⁴ S. § 224 (2) Z 1 AktG.

Im Rahmen der Konzentrationsverschmelzung durch Aufnahme in Abbildung 4 geht die Gesellschaft 1 unter und die Gesellschafter 1 und 2 erhalten von der Gesellschaft 2 bzw. von deren Gesellschaftern 3 und 4 Anteile an der Gesellschaft 2.

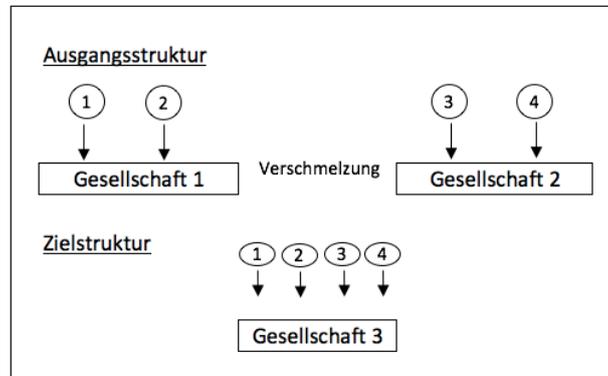


Abbildung 5: Konzentrationsverschmelzung durch Neubildung,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an WALTER (2021), Tz. 41.

Bei der Konzentrationsverschmelzung durch Neugründung in Abbildung 5 gehen die übertragenden Gesellschaften 1 und 2 im Rahmen der Verschmelzung unter und die Gesellschafter 1, 2, 3 und 4 erhalten jeweils Anteile an der neu gegründeten Gesellschaft 3.

3.1.1.3 Gemischte Konzern- und Konzentrationsverschmelzung

Diese Form der Verschmelzung liegt vor, wenn die übernehmende an der übertragenden Gesellschaft weniger als 100 % der Anteile hält. In der Regel unterbleibt eine Gewährung von Anteilen von der übernehmenden Gesellschaft im Ausmaß der bestehenden Beteiligung der beiden Gesellschaften. Für das darüberhinausgehende Ausmaß bekommen die Gesellschafter Anteile an der übernehmenden Gesellschaft.³⁵

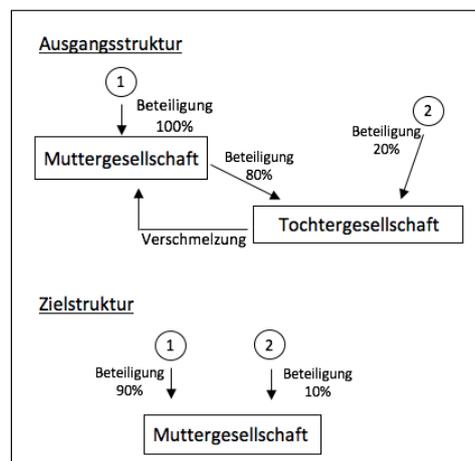


Abbildung 6: Gemischte Up-Stream-Verschmelzung,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an WALTER (2021), Tz. 41c.

³⁵ Vgl. WALTER (2021), Tz. 41a.

Bei der gemischten Konzern- und Konzentrationsverschmelzung in Abbildung 6 wird angenommen, dass der Verkehrswert der Muttergesellschaft 1.000 beträgt. Somit darf für das auf die Muttergesellschaft übergehende Vermögen der Tochtergesellschaft die Muttergesellschaft keine neuen Anteile in Höhe von 800 (80 % von 1.000) ausgeben.³⁶ Dem Gesellschafter 2 sind von der Muttergesellschaft oder vom Gesellschafter 2 insgesamt 10 % der Anteile zu gewähren, damit dieser keinen Vermögensnachteil erleidet.

3.1.1.4 Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen einer Verschmelzung

Erfüllt die Verschmelzung nicht die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStGs, kommt es zur Anwendung des allgemeinen Steuerrechts. Bei Verschmelzungen würde es zur Liquidationsbesteuerung kommen, da die übertragende Gesellschaft ihr gesamtes Vermögen auf die übernehmende überträgt. Dabei kommt es zur Ermittlung des Liquidationsgewinnes, dieser ist die Gegenüberstellung von Abwicklungsanfangs- und Abwicklungsendvermögen. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft unterliegen mit ihren Anteilen an der übertragenden Gesellschaft auch der Liquidationsbesteuerung.³⁷ Zusätzlich kommt es zum Tausch dieser Anteile gegen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft.³⁸

Gemäß § 1 (1) und (2) UmgrStG unterliegt eine Verschmelzung dem UmgrStG, wenn sie gesellschaftsrechtlich zulässig ist und das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht eingeschränkt ist. Das Vorliegen von qualifiziertem Vermögen ist für diese Form der Umgründung nicht notwendig. Somit sind auch die Verschmelzungen von vermögensverwaltenden Gesellschaften davon erfasst.³⁹

3.1.1.5 Auswirkungen der Verschmelzung auf die übertragende Gesellschaft

Zum Verschmelzungstichtag hat die übertragende Gesellschaft eine Schlussbilanz zu erstellen, da ihr letztes Wirtschaftsjahr ertragssteuerlich mit dem Verschmelzungstichtag endet. Den Verschmelzungstichtag kann die Gesellschaft grundsätzlich frei wählen. In der Regel fällt dieser aus Vereinfachungsgründen mit dem Bilanzstichtag zusammen, da in diesem Fall keine eigene Schlussbilanz aufzustellen ist, da der regulär erstellte Jahresabschluss diese ersetzt. Laut § 2 (1) UmgrStG ist das Betriebsvermögen in der Schlussbilanz mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften der Gewinnermittlung ergibt.

³⁶ S. § 224 (1) Z 1 AktG.

³⁷ Vgl. UmgrStR 2002 Rz. 402.

³⁸ Vgl. WALTER (2021), Tz. 42 ff.

³⁹ Vgl. KOFLER (2021), Rz. 2 f.

Zum Zeitpunkt der Anmeldung der Verschmelzung darf die Schlussbilanz nicht älter als neun Monate sein. Diese Neunmonatsfrist gilt auch für die steuerlichen Folgen des UmgrStGs, da diese nur angewendet werden können, wenn die Verschmelzung gesellschaftsrechtlich zulässig ist. Der § 221a (2) Ziffer (Z) 3 AktG normiert, dass eine Zwischenbilanz für an der Verschmelzung beteiligte Gesellschaften, deren Stichtag für den Jahresabschluss mehr als sechs Monate vor Abschluss des Verschmelzungsvertrages bzw. der Erstellung dessen Entwurfs zurückliegt, aufzustellen ist. Dabei darf der Stichtag für die Aufstellung der Zwischenbilanz maximal der Erste des drittvorangegangenen Monats sein, in dem der Verschmelzungsvertrag abgeschlossen bzw. dessen Entwurf aufgestellt wurde. Auf die Aufstellung einer Zwischenbilanz kann verzichtet werden, wenn sämtliche Aktionäre der beteiligten Gesellschaften sich darauf einigen.⁴⁰

Zusätzlich zur Schlussbilanz, muss eine steuerliche Schlussbilanz erstellt werden. Dies erfolgt in der Regel durch Ergänzung der Schlussbilanz um eine steuerrechtliche Mehr-Weniger-Rechnung. Neben diesen beiden Bilanzen gilt es auch, eine Verschmelzungsbilanz aufzustellen.

⁴¹ In der Verschmelzungsbilanz ist das Vermögen der übertragenden Gesellschaft mit den steuerlichen Buchwerten anzusetzen und das Verschmelzungskapital ist im Eigenkapital mit einem eigenen Posten auszuweisen.⁴²

Ausnahmen vom Buchwertansatz

Wie oben ausgeführt, wird in der Verschmelzungsbilanz grundsätzlich das Vermögen der übertragenden Gesellschaft mit den Buchwerten angesetzt. Von dieser Regelung kann abgesehen werden, wenn bei Verschmelzungen im Inland das zugezogene bzw. bei Verschmelzungen im Ausland das weggezogene Vermögen auf den gemeinen Wert aufgewertet wird. Voraussetzungen für die Aufwertung sind, dass die Verschmelzung im Ausland zur Gewinnrealisierung führt und dass mit dem betroffenen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht, das die Anrechnungsmethode bzw. eine vergleichbare Maßnahme für diese Gewinne vorsieht. Die angeführte Ausnahme soll verhindern, dass bei Verschmelzungen mit Auslandsbezug die stillen Reserven doppelt besteuert werden.⁴³ Beinhaltet das DBA keine Anrechnungsmethode, sondern eine Befreiungsmethode, ist die Aufwertung nicht erlaubt, da keine Gefahr für eine Doppelbesteuerung besteht.⁴⁴

Rückwirkungsfiktion bzw. Ausnahmen davon

Der § 225a (3) Z 1 und 2 AktG normiert, dass der Übergang des Vermögens der übertragenden Gesellschaft sowie deren Untergang mit dem Tag der Eintragung der Verschmelzung im

⁴⁰ S. § 232 (2) AktG.

⁴¹ S. § 2 (5) UmgrStG.

⁴² Vgl. WALTER (2021), Tz. 51 ff.

⁴³ Vgl. ACHATZ u.a. (2005), S. 122.

⁴⁴ S. § 2 (2) UmgrStG.

Firmenbuch vonstattengeht. Die Rückwirkungsfiktion ist für ertragssteuerliche Konsequenzen von Relevanz. Durch die Rückwirkungsfiktion kommt es bereits ab dem Tag, der dem Umgründungstichtag folgt, zur Vermögenszurechnung bei der übernehmenden Gesellschaft.⁴⁵ Geschäfte, die nach dem Umgründungstichtag zwischen der übernehmenden und der übertragenden Gesellschaft abgeschlossen werden, werden aufgrund der rückwirkenden Zurechnung zur übernehmenden Gesellschaft ertragssteuerlich zu Innengeschäften.⁴⁶

Von der Rückwirkungsfiktion sind gemäß § 2 (4) UmgrStG folgende Vorgänge ausgenommen:

- Gewinnausschüttungen der übertragenden Gesellschaft, die nach dem Verschmelzungstichtag beschlossen wurden. Von der Ausnahme sind verdeckte Gewinnausschüttungen nicht erfasst, diese sind bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen.⁴⁷
- Einlagenrückzahlungen gemäß § 4 (12) Einkommensteuergesetz (EStG) der übertragenden Gesellschaft während des Verschmelzungstichtages und des Tages des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages und
- Einlagen gemäß § 8 (1) Körperschaftsteuergesetz (KStG) in die übertragende Gesellschaft während des Verschmelzungstichtages und des Tages des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages.

Die oben angeführten Ausnahmen von der Rückwirkungsfiktion werden der übertragenden Gesellschaft zugerechnet und haben eine Auswirkung auf das Verschmelzungskapital. Die Gewinnausschüttungen und Einlagenrückzahlungen werden in der Verschmelzungsbilanz im Fremdkapital und die Einlagen als Aktivposten dargestellt. Durch diese Darstellung erhöhen die erwähnten Ausnahmen das Verschmelzungskapital.⁴⁸

3.1.1.6 Auswirkungen der Verschmelzung auf die übernehmende Gesellschaft

Die übertragende Gesellschaft geht mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch unter und die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft werden zu Gesellschaftern der übernehmenden Gesellschaft. Außerdem geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende über.⁴⁹

⁴⁵ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER (2009), S. 204 f.

⁴⁶ Vgl. UmgrStR 2002 Rz. 81.

⁴⁷ Vgl. WALTER (2021), Tz. 70.

⁴⁸ Vgl. WALTER (2021), Tz. 73.

⁴⁹ S. § 225a AktG.

Schuldrechtlich gesehen sind alle Handlungen der übertragenden Gesellschaft ab dem Verschmelzungstichtag der übernehmenden Gesellschaft zuzurechnen.⁵⁰

Ertragssteuerrechtlich gilt das Vermögen der übertragenden Gesellschaft ab dem Tag, der dem Verschmelzungstichtag folgt, als übertragen.⁵¹ Um das übertragende Vermögen zu bewerten, gilt es, zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Wertansätzen zu unterscheiden.

Unternehmensrechtliche Bestimmungen

Das Unternehmensrecht sieht für die Bewertung des übernommenen Vermögens ein Wahlrecht vor. Die übernehmende Gesellschaft kann das Vermögen mit dem beizulegenden Wert oder mit den Buchwerten der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft ansetzen.⁵² Wird der Ansatz des beizulegenden Wertes angewendet, ist der Aufwertungsgewinn in einem eigenen Posten in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung (GuV) auszuweisen und ist gemäß § 235 (1) UGB ausschüttungsgesperrt. Bei der übernehmenden Gesellschaft ergeben sich aufgrund der Vermögensübertragung Wertdifferenzen. Diese können als Buchgewinn oder -verlust benannt werden. Es können zwei Arten von Wertdifferenzen unterschieden werden:⁵³

- Buchgewinne bzw. –verluste auf gesellschaftlicher Grundlage
Dies wäre die Differenz zwischen dem Buchwert der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft und dem Buchwert des übernommenen Vermögens.
- Buchgewinne bzw. –verluste auf betrieblicher Grundlage
Dies wäre der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Vermögensgegenstände, die im Rahmen der Verschmelzung untergegangen sind, und jener des übernommenen Vermögens.

Kommt es im Rahmen der Verschmelzung zu einem Buchgewinn, ist zu unterscheiden, ob die übernehmende Gesellschaft neue oder keine Anteile ausgibt. Bei erstgenanntem Fall muss der Buchgewinn als Kapitalrücklage ausgewiesen werden. Werden keine neuen Anteile ausgegeben, wird der Buchgewinn im Falle einer ‚Down-Stream‘- und ‚Side-Stream‘-Verschmelzung in eine ungebundene Kapitalrücklage eingestellt. Im Falle einer ‚Up-Stream‘-Verschmelzung ist der Buchgewinn in der GuV in einem Sonderposten vor dem ‚Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag‘ auszuweisen. Handelt es sich dabei um einen wesentlichen Betrag, sind zusätzlich Angaben im Anhang notwendig.⁵⁴

⁵⁰ S. § 220 (2) Z 5 AktG.

⁵¹ S. §§ 3 (1) Z 4, 2 (3) UmgrStG.

⁵² S. § 202 (1) u (2) UGB.

⁵³ Vgl. WALTER (2021), Tz. 76 ff.

⁵⁴ Vgl. WALTER (2021), Tz. 80.

Überschreitet im Zuge der Verschmelzung die Gegenleistung das Vermögen, das zu Buchwerten übernommen wurde, darf der Buchverlust als Aktivposten angesetzt oder in der GuV als Sonderposten ausgewiesen werden. Die Gegenleistung ergibt sich aus den neu gewährten Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft, dem Buchwert eigener und untergehender Anteile sowie aus baren Zuzahlungen. Jener Teil des Buchverlustes, der aktiviert wurde und den Aktiv- und Passivposten zuordenbar ist, ist als Umgründungsmehrwert anzusetzen. Ein darüberhinausgehender Buchverlust darf als Firmenwert angesetzt werden.⁵⁵

Steuerrechtliche Bestimmungen

Im Steuerrecht steht der übernehmenden Gesellschaft kein Wahlrecht zu und sie hat das Vermögen, das von der übertragenden Gesellschaft in der Verschmelzungsbilanz angeführt wurde, mit den Buchwerten zu übernehmen. Buchgewinne bzw. -verluste, die durch die Verschmelzung entstehen, sind steuerneutral und bleiben daher bei der Gewinnermittlung außer Ansatz. Ausgenommen von der Steuerneutralität sind Buchgewinne bzw. -verluste, die durch die Vereinigung von Aktiva und Passiva entstehen, sogenannte Confusioergebnisse. Diese Gewinne bzw. Verluste sind in dem Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen, das dem Verschmelzungstichtag folgt.⁵⁶

Kommt es im Rahmen einer grenzüberschreitenden Verschmelzung zum Zuzug von Vermögen in das Inland, wird das Vermögen bei der übernehmenden Gesellschaft mit dem gemeinen Wert angesetzt. So wird lediglich die Wertsteigerung im Inland erfasst, die nach dem Eintritt in das inländische Besteuerungsrecht entstanden ist.⁵⁷

Verlustabzug

Der Verlustabzug gilt als höchstpersönliches Recht des Steuerpflichtigen, der den Verlust erwirtschaftet hat, und steht grundsätzlich auch nur ihm zu. Das UmgrStG lässt unter bestimmten Voraussetzungen den Übergang des Verlustabzuges von der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende zu. Dabei normiert das UmgrStG auch, wie mit dem bereits vorhandenen Verlustabzug der übernehmenden Gesellschaft umzugehen ist.⁵⁸ Ein Übergang des Verlustabzuges ist zulässig, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:⁵⁹

- im Rahmen der Verschmelzung werden die Buchwerte der übertragenden Gesellschaft fortgeführt und die Verluste sind ihr zuzurechnen,

⁵⁵ S. § 202 (2) Z 2 u. 3 UGB.

⁵⁶ S. § 3 (2) u. (3) UmgrStG.

⁵⁷ S. § 3 (1) Z 2 TS 1 UmgrStG.

⁵⁸ Vgl. WALTER (2021), Tz. 105 f.

⁵⁹ S. § 4 UmgrStG.

- das übertragene Vermögen zum Zeitpunkt des Verschmelzungstichtages ist ähnlich dem Vermögen zum Zeitpunkt der Verlustentstehung und
- es besteht keine Beschränkung bezüglich verbundener Gesellschaften.

Durch die Verschmelzung und Anwendung des UmgrStGs kommt es auch zu Einschränkungen beim Verlustabzug der übernehmenden Gesellschaft. Der Verlustabzug bei der übernehmenden Gesellschaft bleibt nur bestehen, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:⁶⁰

- das Vermögen, das den Verlust gebracht hat, ist auch am Verschmelzungstichtag vorhanden,
- das Vermögen, das den Verlust gebracht hat, ist zum Zeitpunkt des Verschmelzungstichtages ähnlich dem Vermögen zum Zeitpunkt der Verlustentstehung und
- es besteht keine Beschränkung bezüglich verbundener Gesellschaften.

Exkurs: Mantelkauf und Verlustabzug

Der Verlustabzug steht nicht zu, wenn es sich um einen sogenannten Mantelkauf handelt. Es handelt sich um einen Mantelkauf, wenn die Identität des Steuerpflichtigen durch wesentliche Änderungen in der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur zusammen mit einer wesentlichen Veränderung der Gesellschafterstruktur nicht mehr vorhanden ist. Ein Verlustabzug bleibt bestehen, wenn die Änderungen den Zweck haben, den Steuerpflichtigen zu sanieren, das Ziel, einen wesentlichen Teil der Arbeitsplätze zu erhalten, oder der Verbesserung der betrieblichen Strukturen dienen.⁶¹

Im Rahmen der Verschmelzung kann der Tatbestand des Mantelkaufes erfüllt sein. Beispielsweise ergibt sich eine wesentliche Veränderung der Gesellschafterstruktur, wenn im Rahmen einer Konzentrationsverschmelzung als Gegenleistung neue Anteile gewährt werden. Kommt es zusätzlich noch zu einer wesentlichen Änderung in der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur, geht der Verlustabzug für die übernehmende Gesellschaft unter.⁶²

3.1.1.7 Auswirkungen der Verschmelzung auf die Gesellschafter

Durch die Verschmelzung würde es nach allgemeinem Steuerrecht bei den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft zu einer Gewinnrealisierung kommen, da sie ihre Anteile an der übertragenden Gesellschaft gegen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft tauschen. Unter

⁶⁰ S. § 4 UmgrStG.

⁶¹ S. § 4 (2) KStG.

⁶² Vgl. WALTER (2021), Tz. 130 f.

Anwendung des UmgrStGs unterbleibt gemäß § 5 (1) Z 1 UmgrStG die Besteuerung des Tausches der Anteile. Die Anteile gelten ab dem Tag, der dem Verschmelzungstichtag folgt, als erworben.⁶³

Kommt es bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen zu einer Einschränkung bezüglich der Besteuerung des übertragenen Vermögens, unterliegt der Anteilstausch für Gesellschafter, die nicht in einem Staat der Europäischen Union (EU) bzw. des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) ansässig sind, dem nationalen Steuerrecht. Das jeweilige DBA normiert, ob Österreich seinen Besteuerungsanspruch geltend machen kann. Bei Gesellschaftern, die in einem EU/EWR-Staat ansässig sind, erfolgt der Tausch steuerneutral.⁶⁴

Ausgabe neuer Anteile durch die übernehmende Gesellschaft

Kommt es im Rahmen der Verschmelzung zur Gewährung neuer Anteile, kommt es auf Ebene der Gesellschafter zu einer Wertfortführung, da der Tausch als steuerneutral behandelt wird. Hat der Gesellschafter die Anteile der übertragenden Gesellschaft im Betriebsvermögen gehalten, muss er den Buchwert der untergehenden Beteiligung auf die neuen Anteile der übernehmenden Gesellschaft übertragen. Hat er die Anteile im Privatvermögen gehalten, muss er die Anschaffungskosten der untergehenden Beteiligung auf die neuen Anteile der übernehmenden Gesellschaft übertragen.

Durch die Ausgabe neuer Anteile an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft sinkt die Beteiligung der Gesellschafter an der übernehmenden Gesellschaft prozentuell. Steuerlich hat diese Senkung der Beteiligung keine Auswirkung. Die Buchwerte bzw. Anschaffungskosten der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft sind auf die durch die Verschmelzung gesunkenen Anteile fortzuführen.⁶⁵

Kommt es im Rahmen der Konzentrationsverschmelzung zur Ausgabe neuer Anteile, ist es oft nicht möglich, die Gegenleistung nur in Form neuer Anteile zu erbringen. Die bare Zuzahlung der übernehmenden Gesellschaft kann in diesem Fall bis maximal 10 % des Grundkapitals betragen.⁶⁶ Solche Zuzahlungen kürzen steuerlich die Anschaffungskosten bzw. den Buchwert der Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft.⁶⁷

⁶³ S. § 5 (1) Z 1 UmgrStG.

⁶⁴ Vgl. WALTER (2021), Tz. 133 f.

⁶⁵ Vgl. WALTER (2021), Tz. 135 ff.

⁶⁶ S. § 224 (5) AktG.

⁶⁷ S. § 5 (1) Z 2 UmgrStG.

Unterbleib einer Kapitalerhöhung

Bei sogenannten Konzernverschmelzungen unterbleibt häufig eine Kapitalerhöhung. Dabei gilt es, die folgenden Fälle zu unterscheiden:

- ‚Up-Stream‘-Verschmelzung: Die Muttergesellschaft darf Anteile in dem Ausmaß nicht ausgeben, in dem sie an der Tochtergesellschaft beteiligt ist bzw. die Tochtergesellschaft eigene Anteile hält.⁶⁸
- ‚Down-Stream‘-Verschmelzung: Besitzt die Muttergesellschaft Anteile an der Tochtergesellschaft, sind diese Anteile, sofern erforderlich, für die Abfindung der Gesellschafter der Muttergesellschaft zu verwenden.⁶⁹
- ‚Side-Stream‘-Verschmelzung: Sind die Gesellschafter an der übernehmenden und übertragenden Schwestergesellschaft im selben Verhältnis unmittelbar oder mittelbar beteiligt, kann die übernehmende Schwestergesellschaft von der Gewährung neuer Anteile absehen. Es muss jedoch gewährleistet sein, dass das Unterbleiben der Anteilsgewährung keine verbotene Einlagenrückgewähr im Sinne von § 52 AktG oder § 82 Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) darstellt.⁷⁰

Eine Gewährung von Anteilen kann weiters unterbleiben, wenn die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft darauf verzichten.⁷¹

Verzicht auf Gewährung neuer Anteile

Verzichten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auf Anteile an der übernehmenden Gesellschaft und kommt es somit nicht zur Ausgabe neuer Anteile, gilt es Folgendes zu unterscheiden:⁷²

- Handelt es sich um einen unentgeltlichen Verzicht, ist der Buchverlust, der aus dem Untergang der Beteiligung resultiert, steuerneutral.
- Erfolgt der Verzicht entgeltlich, muss Folgendes unterschieden werden:
 - Bekommen die Gesellschafter Anteile von den Altgesellschaftern der übernehmenden Gesellschaft, so müssen sie die Buchwerte bzw. Anschaffungskosten fortführen.

⁶⁸ S. § 224 (1) AktG.

⁶⁹ S. § 224 (3) AktG.

⁷⁰ S. § 224 (2) Z 1 AktG.

⁷¹ S. § 224 (2) Z 2 AktG.

⁷² Vgl. WALTER (2021), Tz. 142 ff.

- Handelt es sich beim Entgelt um andere Vermögenswerte, stellt dies bei den verzichtenden Gesellschaftern eine Anteilsveräußerung dar, die nach dem allgemeinen Steuerrecht steuerpflichtig zu erfassen ist.

3.1.2 Die Umwandlung

Im Rahmen der Umwandlung kommt es zur Beseitigung eines Rechtsträgers und seiner Ersetzung durch einen anderen Rechtsträger, der das Vermögen im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge übernimmt. Der alte Rechtsträger erlischt ohne Anwendung der Liquidationsbesteuerung. Das Umwandlungsgesetz (UmwG) beinhaltet zwei Vorgänge der Umwandlung.⁷³

Die verschmelzende Umwandlung

Bei diesem Typ geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf ihren Hauptgesellschafter, der mit mindestens 90 % beteiligt ist, über. Minderheitsgesellschafter erhalten als Gegenleistung für den Untergang ihrer Anteile einen Abfindungsanspruch gegenüber dem Hauptgesellschafter. Gemäß § 2 (1) UmwG kann jeder Rechtsträger ein Hauptgesellschafter sein, außer AGs, GmbHs und Kapitalgesellschaften nach § 1 (2) Europäische-Unions-Verschmelzungsgesetz (EU-VerschG) mit Sitz in einem Mitgliedsstaat nach § 1 (3) EU-VerschG.⁷⁴

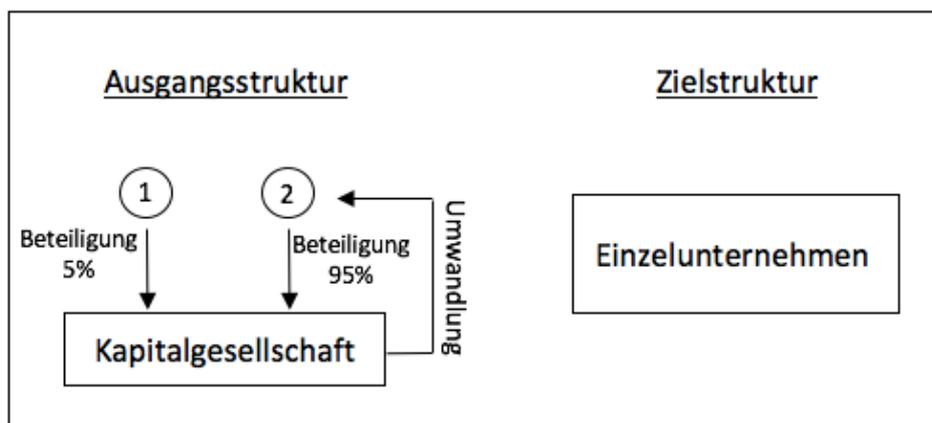


Abbildung 7: Verschmelzende Umwandlung auf eine natürliche Person, Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an WALTER (2021), Tz. 198.

In Abbildung 7 übernimmt Gesellschafter 2 im Rahmen der Umwandlung das Vermögen der Kapitalgesellschaft und ist damit kein Anteilsinhaber mehr, sondern ein Einzelunternehmer. Gesellschafter 1 erhält einen Abfindungsanspruch gegenüber Gesellschafter 2.

⁷³ Vgl. ZWICK (2021), in: ZWICK (hrsg.), Rz. 1 f.

⁷⁴ Vgl. WALTER (2021), Tz. 195 f.

Errichtende Umwandlung

Bei diesem Typ geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer OG, KG oder einer Europäischen Wirtschaftlichen Interessensvereinigung (EWIV) über. Diese Personengesellschaft entsteht im Rahmen der Umwandlung neu und ist in das Firmenbuch einzutragen. Nach der Umwandlung müssen jene Gesellschafter der umgewandelten Kapitalgesellschaft, die zu 90 % am Nennkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft beteiligt sind, auch nach der Umwandlung an der neu errichteten Personengesellschaft beteiligt sein. Gemäß § 5 (1) UmwG haben ausscheidende Minderheitsgesellschafter einen Abfindungsanspruch und neue Gesellschafter dürfen der Personengesellschaft beitreten. Eine Veränderung des Beteiligungsausmaßes in der errichteten Personengesellschaft gegenüber der übertragenden Kapitalgesellschaft ist in folgender Weise möglich:⁷⁵

- Eine Kapitalgesellschaft tritt im Rahmen der Umwandlung als reiner Arbeitsgesellschafter bei.
- Die Anteile abzufindender Minderheitsgesellschafter werden von den verbleibenden Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Beteiligungen übernommen.
- Die Anteile abzufindender Minderheitsgesellschafter werden von einem verbleibenden Gesellschafter oder einzelnen verbleibenden Gesellschaftern übernommen.
- Die Anteile abzufindender Minderheitsgesellschafter werden von neuen Gesellschaftern übernommen.
- Die Anteile abzufindender Minderheitsgesellschafter werden zum Teil von einem oder mehreren neuen und zum Teil von den bestehenden Gesellschaftern übernommen.
- Es kommt zu keiner Abfindung von Minderheitsgesellschaftern, aber zu einer Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse innerhalb der Gesellschafter von bis zu 10 % des Nennkapitals.

⁷⁵ Vgl. UmgrStR 2002, Rz 420.

Für die Umwandlung bedarf es einen Umwandlungsbeschluss. Der Beschluss benötigt die Zustimmung von 90 % des Grundkapitals, wenn ein Gesellschafter diese Anteile hält. Ist dies nicht der Fall, benötigt er die Zustimmung aller Gesellschafter.⁷⁶

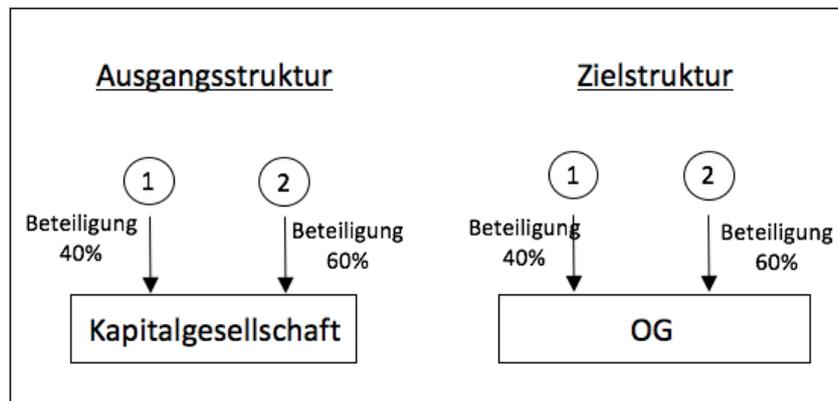


Abbildung 8: Umwandlung einer OG,
Quelle: eigene Darstellung, in Anlehnung an WALTER (2021), Tz. 203.

Im Rahmen der Umwandlung geht in Abbildung 8 das Vermögen der Kapitalgesellschaft auf die neu errichtete OG über.

3.1.2.1 Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen einer Umwandlung

Kommt es im Rahmen der Umwandlung nicht zur Anwendung des UmgrStGs, unterliegt diese dem allgemeinen Steuerrecht und es kommt zu einer Liquidationsbesteuerung. Auf Ebene der Kapitalgesellschaft wird der Liquidationsgewinn aus der Gegenüberstellung des Abwicklungsanfangsvermögens und -endvermögens ermittelt. Das Abwicklungsanfangsvermögen ergibt sich aus dem Betriebsvermögen der Schlussbilanz zu Buchwerten und das Abwicklungsendvermögen aus der Summe der Wirtschaftsgüter, bewertet mit dem gemeinen Wert, die an den Nachfolger übergehen. Der Nachfolger übernimmt dabei die Wirtschaftsgüter rückwirkend zum dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag. Zusätzlich zur Kapitalgesellschaft unterliegen auch die Gesellschafter der Liquidationsbesteuerung.⁷⁷

Eine Umwandlung unterliegt gemäß § 7 (4) UmgrStG dem UmgrStG, wenn sie gesellschaftlich zulässig ist, die umgewandelte Kapitalgesellschaft betriebsführend ist und das Vermögen, das im Rahmen der Umwandlung übertragen wird, weiterhin in Österreich steuerhängig bleibt.

⁷⁶ S. § 5 (2) UmwG.

⁷⁷ Vgl. WALTER (2021), Tz. 205 ff.

3.1.2.2 Auswirkung der Umwandlung auf die übertragende Kapitalgesellschaft

Die übertragende Kapitalgesellschaft muss zum Umgründungsstichtag eine Schlussbilanz nach unternehmensrechtlichen Vorschriften erstellen. Der Stichtag ist dabei grundsätzlich frei wählbar. In der Regel fällt er mit dem Stichtag für den letzten Jahresabschluss zusammen, da dieser die Aufstellung der Schlussbilanz ersetzt. Die Schlussbilanz darf zum Zeitpunkt der Anmeldung der Umwandlung beim Firmenbuchgericht nicht älter als neuen Monate sein.

Für die übertragende Kapitalgesellschaft endet mit dem Umwandlungsstichtag ihr letztes Wirtschaftsjahr. Die Kapitalgesellschaft muss für die Gewinnermittlung eine Schlussbilanz erstellen, in der das Betriebsvermögen mit den Werten anzusetzen ist, die sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften der jeweiligen Gewinnermittlung ergeben.⁷⁸ Gemäß § 8 (5) UmgrStG hat die übertragende Kapitalgesellschaft zusätzlich eine steuerliche Umwandlungsbilanz zu erstellen. Das Vermögen der umzuwandelnden Körperschaft ist mit den steuerlichen Buchwerten anzusetzen. Das Umwandlungskapital ergibt sich dabei aus dem Saldo der Umwandlungsbilanz. Von der Rückwirkungsfiktion sind bestimmte Vermögensveränderungen ausgenommen, dazu gehören bestimmte Gewinnausschüttungen, Einlagerückzahlungen und Einlagen.⁷⁹

3.1.2.3 Auswirkungen der Umwandlung auf die Rechtsnachfolger

Schuldrechtlich gesehen sind ab dem Tag, der dem Umwandlungsstichtag folgt, alle Handlungen der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft dem Rechtsnachfolger zuzuordnen. Ertragssteuerlich gilt das Vermögen mit dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag als übertragen. Für die Bewertung des übernommenen Vermögens gilt es, die unternehmens- und steuerrechtlichen Wertansätze zu unterscheiden.⁸⁰

Unternehmensrechtliche Bestimmungen

Nach unternehmensrechtlichen Bestimmungen steht ein Wahlrecht für die Bewertung des übernommenen Vermögens zur Verfügung. Das Vermögen kann zum beizulegenden Wert angesetzt werden oder mit den Buchwerten, die sich aus der Schlussbilanz der umgewandelten Kapitalgesellschaft ergeben. Wird das Vermögen zum beizulegenden Wert angesetzt, ist der Aufwertungsgewinn in der GuV als Sonderposten auszuweisen. Gemäß § 235 (1) UGB ist er als ausschüttungsgesperrt anzusehen.⁸¹

⁷⁸ S. § 8 (1) UmgrStG.

⁷⁹ Vgl. dazu Kapitel 2.2.1 Rückwirkungsfiktion.

⁸⁰ Vgl. WALTER (2021), Tz. 235.

⁸¹ Vgl. WALTER (2021), Tz. 236.

Kommt es im Rahmen der verschmelzenden Umwandlung dazu, dass der Wert des übernommenen Vermögens den Buchwert der untergehenden Beteiligung übersteigt, ist dieser Buchgewinn in der GuV in einem Sonderposten vor dem Posten ‚Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag‘ auszuweisen. Entsteht bei der Buchwertfortführung ein Verlust, gibt es ein Wahlrecht, er kann aktiviert oder in der GuV als Sonderposten ausgewiesen werden. Der aktivierte Buchwert ist als Umgründungsmehrwert auszuweisen, wenn er den einzelnen Vermögensgegenständen zugeordnet werden kann. Geht der Buchverlust darüber hinaus, kann er als Firmenwert angesetzt werden. Der aktivierte Umgründungsmehrwert muss auf eine durchschnittliche Nutzungsdauer und der Firmenwert auf die Jahre, in denen er voraussichtlich genutzt wird, abgeschrieben werden.⁸²

Bei der errichtenden Umwandlung hat die errichtete Personengesellschaft das Wahlrecht, das Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft zum Buchwert oder zum beizulegenden Wert zu übernehmen. Befinden sich die Beteiligungen an der umgewandelten Gesellschaft im Betriebsvermögen der Gesellschafter der errichteten Personengesellschaft, kann der Buchwert der untergehenden Kapitalgesellschaft als Buchwert für die Beteiligung an der errichteten Personengesellschaft herangezogen werden. Es besteht das Wahlrecht, die Beteiligung mit dem beizulegenden Wert anzusetzen. Sich dabei ergebende Aufwertungsgewinne sind in der GuV in einem Sonderposten auszuweisen und gemäß § 235 (1) UGB ausschüttungsgesperrt.⁸³

Steuerrechtliche Bestimmungen

Im Steuerrecht gibt es für die Bewertung des übernommenen Vermögens kein Wahlrecht und dieses muss mit dem steuerlichen Buchwert zwingend angesetzt werden. Ist der Anteilseigner noch kein Unternehmer, wird er durch die Umwandlung mit dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag zum Unternehmer oder Mitunternehmer. Das steuerliche Eigenkapital ist für die weitere steuerliche Behandlung des Unternehmers relevant. Bei der errichtenden Umwandlung ergibt sich dieses aus den steuerlichen Kapitalkosten der Eröffnungsbilanz der Mitunternehmerschaft bzw. bei der verschmelzenden Umwandlung aus dem Umwandlungskapital.⁸⁴

Hat der Gesellschafter die Beteiligung an der untergehenden Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen gehalten, sind die Buchgewinne bzw. -verluste, die durch die Umwandlung entstehen, grundsätzlich steuerneutral. Ausgenommen von der Steuerneutralität sind Buchgewinne bzw. -verluste, die durch die Vereinigung von Aktiva und Passiva entstehen. Hat der Gesellschafter die Beteiligung im Privatvermögen gehalten, stellt der Unterschiedsbetrag

⁸² Vgl. WALTER (2021), Tz. 237 ff.

⁸³ Vgl. WALTER (2021), Tz. 240 f.

⁸⁴ Vgl. WALTER (2021), Tz. 244 ff.

zwischen den steuerlichen Anschaffungskosten der untergehenden Beteiligung und dem übernommenen Betriebsvermögen bzw. dem übernommenen Mitunternehmeranteil keinen Buchgewinn bzw. -verlust dar. Dieser Unterschiedsbetrag ist aufgrund der Maßgeblichkeit des steuerlichen Eigenkapitals dennoch nicht steuerwirksam.⁸⁵

Der § 9 (2) Z 3 Teilstrich 1 UmgrStG normiert, dass wenn es im Rahmen einer Umwandlung zum Zuzug von Vermögen in das inländische Besteuerungssystem kommt, das Vermögen beim übernehmenden Rechtsnachfolger mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Die Aufwertung soll gewährleisten, dass nur die Wertsteigerung im Inland besteuert wird, die nach dem Zuzug in das inländische Besteuerungssystem entstanden ist.

Wechsel der Gewinnermittlungsart

Im Zuge der Umwandlung kann es zum Wechsel der Gewinnermittlungsart kommen, wenn der Nachfolgeunternehmer den Gewinn nicht nach § 5 (1) EStG ermittelt und auch keinen Antrag auf freiwillige Gewinnermittlung nach § 5 (2) EStG stellt.

Kommt es zum Wechsel der Gewinnermittlungsart gemäß § 5 (1) EStG auf § 4 (1) EStG, hat der Wechsel folgende Konsequenzen:⁸⁶

- Grund und Boden, der nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, ist mit dem Tag, der dem Umwandlungsstichtag folgt, in das Privatvermögen zu übernehmen. Die Entnahme erfolgt dabei grundsätzlich zum Buchwert. Eine Ausnahme gilt, wenn die stillen Reserven nicht dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen. In diesem Fall erfolgt die Entnahme zum Teilwert.
- Grund und Boden sowie Gebäude, das zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, sind steuerneutral in die Gewinnermittlung nach § 4 (1) EStG zu überführen.
- Gewillkürtes Betriebsvermögen scheidet mit dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag aus dem Betriebsvermögen aus. Die darin enthaltenen stillen Reserven sind zu versteuern.

Ein sich dabei ergebender Übergangsgewinn ist gemäß § 9 (3) UmgrStG in dem Wirtschaftsjahr, das dem Umwandlungsstichtag folgt, zu versteuern oder auf Antrag gleichmäßig in den folgenden drei Wirtschaftsjahren zu versteuern. Ein Übergangsverlust ist in dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr geltend zu machen.

⁸⁵ Vgl. WALTER (2021), Tz. 244 ff.

⁸⁶ Vgl. WALTER (2021), Tz. 254 ff.

Kommt es zum Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 (1) EStG auf § 4 (3) EStG, ist zusätzlich zu den Konsequenzen, die sich durch den Wechsel auf die Gewinnermittlungsart nach § 4 (1) EStG ergeben, durch Zu- und Abschläge sicherzustellen, dass Betriebseinnahmen bzw. -ausgaben nicht doppelt erfasst werden.⁸⁷

Verlustabzug

Der Verlustabzug steht grundsätzlich nur demjenigen zu, der den Verlust auch erwirtschaftet hat. Dies gilt auch bei Betriebsübertragungen im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge.⁸⁸ Das UmgrStG lässt unter bestimmten Voraussetzungen den Übergang des Verlustabzuges zu. Treffen die Voraussetzungen für den Verlustabzug zu, wird dieser den Rechtsnachfolgern in dem Ausmaß übertragen, zu dem sie an der Kapitalgesellschaft zum Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung ins Firmenbuch beteiligt waren.⁸⁹ Die verlustanteilvermittelnde Beteiligung verringert sich um Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben wurden, um die Möglichkeit zu verhindern, sich durch einen vorbereitenden Anteilswerb in bestehende Verluste einzukaufen.⁹⁰ Der § 10 (1) Z 1 lit c UmgrStG normiert die Ausnahmen dieser Beschränkung. Das UmgrStG regelt außerdem, wie mit dem eigenen Verlustabzug der übernehmenden Gesellschaft vorzugehen ist.⁹¹

Übergang von Mindestkörperschaftsguthaben

Die Mindestkörperschaftsteuer der übertragenden Körperschaft geht auf den Rechtsnachfolger, sofern sie bis zum Umwandlungsstichtag nicht verwendet wurde, in dem Verhältnis über, zu dem er zum Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Der Anteil, der auf ausscheidende Minderheitsgesellschafter entfällt, ist den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzuordnen.⁹²

Auswirkungen auf Minderheitsgesellschafter

Gesellschafter, die im Rahmen der Umwandlung freiwillig oder unfreiwillig ausscheiden, erwerben gegenüber dem Rechtsnachfolger einen Abfindungsanspruch. Diese stellt nach allgemeinem Steuerrecht eine Anteilsveräußerung dar. Ist der ausscheidende Minderheitsgesellschafter eine natürliche Person, wird der Veräußerungsgewinn im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich mit dem besonderen Steuersatz von 27,5 % besteuert. Den Veräußerungszeitpunkt stellt der Tag dar, an dem die Umwandlung ins Firmenbuch eingetragen

⁸⁷ Vgl. WALTER (2021), Tz. 261.

⁸⁸ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 399.

⁸⁹ S. § 10 Z 1 lit b UmgrStG.

⁹⁰ S. § 10 Z 1 lit c UmgrStG.

⁹¹ Vgl. dazu Kapitel 3.1.2.2 Auswirkungen der Verschmelzung auf die übernehmende Gesellschaft.

⁹² S. § 9 (8) UmgrStG.

wird. Die Rechtsnachfolger erwerben mit diesem Tag die Anteile des Minderheitsgesellschafters. Für sie kommt es dadurch zur Erhöhung der Anschaffungskosten ihrer untergehenden Beteiligung an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft im Ausmaß des Abfindungsbetrages.⁹³

3.1.3 Die Spaltung

Bei einer Spaltung überträgt eine Kapitalgesellschaft ihr Vermögen auf eine oder mehrere Kapitalgesellschaften. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft erhalten dabei als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Es gilt, Abspaltung und Aufspaltung zu unterscheiden. Bei Erstgenannter bleibt die übertragende Kapitalgesellschaft bestehen, bei der Aufspaltung geht diese unter. Die übernehmende Kapitalgesellschaft kann im Rahmen der Spaltung gegründet werden. Ist dies der Fall, handelt es sich um eine Spaltung zur Neugründung. Besteht die übernehmende Körperschaft bereits, handelt es sich um eine Spaltung zur Aufnahme.⁹⁴

Bei Spaltungen kommt dem Gläubigerschutz eine zentrale Stellung zu. Durch die Spaltung kommt es zur Verringerung des Vermögens der gespaltenen Gesellschaft und es kann nicht garantiert werden, dass die neuen bzw. übernehmenden Gesellschaften dieselbe Bonität aufweisen wie die gespaltene Gesellschaft. Außerdem haben Dritte aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge kein Zustimmungsrecht. Die §§ 3, 15 Spaltungsgesetz (SpaltG) normieren, was im Zuge des Gläubigerschutzes zu beachten ist. Demnach sind eine Restvermögensprüfung gemäß § 3 (4) SpaltG sowie bei der Spaltung zur Neugründung eine Gründungsprüfung gemäß § 3 (3) u. (4) SpaltG durchzuführen und es gilt gemäß § 15 (1) SpaltG, die Solidarhaftung sämtlicher an der Spaltung beteiligter Gesellschaften. Den Gläubigern steht das Recht zu, Sicherheiten zu verlangen, die gerichtlich durchsetzbar sind. Bei der Abspaltung zur Neugründung muss zusätzlich der Summengrundsatz des § 3 (1) und (2) SpaltG eingehalten werden und bei der Auf- bzw. Abspaltung zur Aufnahme darf die Spaltung erst eingetragen werden, wenn die Vorschriften über die ordentliche Kapitalherabsetzung eingehalten wurden.⁹⁵

Neben dem Gläubigerschutz kommt auch dem Gesellschafterschutz eine zentrale Stellung zu, da in die Rechte der Gesellschafter eingegriffen wird. Ein geringes Schutzbedürfnis gibt es bei der verhältnismäßigen Spaltung, da die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft an der übernehmenden im selben Ausmaß beteiligt sind. Dem Spaltungsbeschluss muss in diesem Fall eine Mehrheit von 75 % zustimmen. Bei einer nicht verhältnismäßigen Spaltung liegt ein erhöhtes Schutzbedürfnis vor. Demnach gilt ein erhöhtes Zustimmungserfordernis. Dem Beschluss müssen 90 % des Nennkapitals zustimmen. Außerdem gibt es die Möglichkeit einer Barabfindung, die einer gerichtlichen Prüfung unterzogen werden kann. Die Spaltung bedarf der

⁹³ Vgl. WALTER (2021), Tz. 297.

⁹⁴ Vgl. LUDWIG/HIRSCHLER (2018), Tz. 2.323.

⁹⁵ Vgl. LUDWIG/HIRSCHLER (2018), Tz. 2.330.

Zustimmung aller Gesellschafter, wenn Anteile an einer oder mehreren beteiligten Gesellschaften ausschließlich oder überwiegend Gesellschaftern zugewiesen werden, die mit nicht mehr als 10 % beteiligt sind.⁹⁶

3.1.3.1 Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen der Spaltung

Das allgemeine Steuerrecht unterscheidet zwischen Auf- und Abspaltung. Bei der Aufspaltung kommt es zur Liquidationsbesteuerung und somit auch zur Gewinnrealisierung bei den Gesellschaftern in Höhe der Differenz aus dem gemeinen Wert der aus der Spaltung erhaltenen Anteile und dem Buchwert der Beteiligung. Bei der Abspaltung unterliegt das Vermögen der Tauschbesteuerung und beim Gesellschafter unterliegt die Differenz aus dem gemeinen Wert der aus der Spaltung erhaltenen Anteile und dem Buchwert der Beteiligung dem besonderen Steuersatz von 27,5 %. Das allgemeine Steuerrecht kommt nur dann zur Anwendung, wenn das UmgrStG nicht anwendbar ist. Letzteres ist anzuwenden, wenn folgende Voraussetzungen zutreffen:⁹⁷

- es liegt eine Spaltung im Sinne des SpaltG vor,
- es wird spaltungsfähiges Vermögen, nämlich ein Betrieb, ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil oder ein qualifizierter Kapitalanteil, übertragen und
- eine Besteuerung der stillen Reserven, die im übertragenen Vermögen enthalten sind, sowie jener eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger wird nicht eingeschränkt.

Die Teilbetriebsfiktion, die auch bei der Realteilung angewendet werden kann, gilt ebenfalls für die Spaltung sinngemäß.⁹⁸

3.1.3.2 Auswirkung der Spaltung auf die spaltende Körperschaft

Die spaltende Körperschaft hat zum Spaltungsstichtag eine unternehmensrechtliche Schlussbilanz aufzustellen. Handelt es sich um eine Abspaltung, muss zusätzlich eine Spaltungsbilanz aufgestellt werden. Diese stellt das Vermögen dar, das der abspaltenden Körperschaft nach der Spaltung verbleibt. Außerdem muss sie eine Schlussbilanz für die Gewinnermittlung erstellen, in der das Betriebsvermögen mit den Werten anzusetzen ist, die sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Zusätzlich muss die spaltende Körperschaft eine steuerliche Übertragungsbilanz erstellen. In dieser wird das

⁹⁶ Vgl. WARTO (2018), in: GRUBER/HARRER (hrsg.), Rz. 5 ff.

⁹⁷ Vgl. WALTER (2021), Tz. 833 ff.

⁹⁸ Vgl. dazu Kapitel 3.2.3.1 Anwendungsvoraussetzungen und steuerrechtliche Konsequenzen der Realteilung.

übertragene Vermögen mit den steuerlichen Buchwerten angesetzt und rückwirkende Vermögensänderungen werden dargestellt. Aus dem Saldo der Übertragungsbilanz ergibt sich das Übertragungskapital, das in einem Posten auszuweisen ist. Handelt es sich um eine Abspaltung, muss zusätzlich eine Restbilanz erstellt werden. In dieser wird das der spaltenden Körperschaft verbleibende Vermögen mit den steuerlichen Werten dargestellt.⁹⁹

3.1.3.3 Auswirkung der Spaltung auf die Nachfolgekörperschaft

Ab dem Spaltungsstichtag sind sämtliche Handlungen der spaltenden Körperschaft bei der übernehmenden abzubilden.¹⁰⁰ Steuerrechtlich wird das übertragene Vermögen der übernehmenden Körperschaft ab dem dem Spaltungsstichtag folgenden Tag zugerechnet.¹⁰¹ Für die Bewertung des übernommenen Vermögens muss zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Bestimmungen unterschieden werden.

Für die Bewertung des übernommenen Vermögens besteht unternehmensrechtlich ein Wahlrecht. Das Vermögen kann insgesamt mit dem beizulegenden Wert oder mit den Buchwerten der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft angesetzt werden. Wird der beizulegende Wert angesetzt, ist der Aufwertungsgewinn in einem Sonderposten in der GuV auszuweisen und ausschüttungsgesperrt. Durch die Übertragung des Vermögens ergeben sich Wertdifferenzen bei der übernehmenden Körperschaft, die als Buchgewinne oder -verluste bezeichnet werden. Bei einem Buchgewinn ist zu unterscheiden, ob die Nachfolgekörperschaft neue Anteile ausgibt oder nicht. Kommt es zur Ausgabe neuer Anteile, ist eine Kapitalrücklage zu bilden. Diese Kapitalrücklage ist bei AGs und großen GmbHs gebunden. Kommt es zu keiner Ausgabe neuer Anteile, ist eine ungebundene Kapitalrücklage zu bilden. Entsteht ein Buchverlust, kann dieser aktiviert oder in einem Sonderposten in der GuV ausgewiesen werden.¹⁰² Steuerrechtlich gibt es für die Bewertung des übernommenen Vermögens kein Wahlrecht. Die Nachfolgekörperschaft muss die Buchwerte der Übertragungsbilanz übernehmen. Die Buchgewinne und -verluste, die bei der Nachfolgekörperschaft im Zusammenhang mit der Spaltung entstehen, sind steuerneutral und haben keine Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn oder Verlust. Von der Steuerneutralität ausgenommen sind Buchgewinne und -verluste, die durch die Vereinigung von Aktiva und Passiva entstehen. Diese Confusioerträge sind im dem Spaltungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr steuerlich zu berücksichtigen.¹⁰³

⁹⁹ Vgl. WALTER (2021), Tz. 847 ff.

¹⁰⁰ S. § 2 (7) SpaltG.

¹⁰¹ S. § 34 (1) UmgrStG.

¹⁰² Vgl. WALTER (2021), Tz. 870 ff.

¹⁰³ Vgl. WALTER (2021), Tz. 880 ff.

3.2 Die Umgründungsarten gemäß Umgründungssteuergesetz für Personengesellschaften und Einzelunternehmen

Nachfolgend werden sämtliche Möglichkeiten der Umgründung gemäß UmgrStG für Personengesellschaften und Einzelunternehmen näher erläutert. Dabei gilt es, diese zunächst allgemein zu definieren, um im Anschluss auf die steuerlichen Konsequenzen hinsichtlich der jeweiligen Umgründungsart einzugehen. Weiters werden der Anwendungsbereich bzw. -voraussetzungen für die jeweilige Möglichkeit der Umgründung betrachtet. Abschließen werden die Auswirkungen auf den übertragenden Rechtsträger, den übernehmenden Rechtsträger sowie auf die betroffenen Gesellschafter erläutert. Bei den steuerrechtlichen Umgründungsformen kommt es jeweils zur Einzelrechtsnachfolge.

3.2.1 Die Einbringung

Einbringung ist die Übertragung von Vermögen auf eine Körperschaft auf gesellschaftlicher Grundlage. Der Artikel III des UmgrStGs erfasst die Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes, Mitunternehmeranteils sowie qualifizierter Kapitalanteile. Das Unternehmensrecht enthält keine Bestimmungen zur Vermögensübertragung im Rahmen der Einbringung. Unternehmensrechtlich gilt es daher, die Regelungen für die Sacheinlage anzuwenden. Der Sacheinlagevertrag bildet die Grundlage für die Sacheinlage. Der Vertrag regelt, welches Vermögen übertragen wird, die Gegenleistung dafür sowie den Stichtag für die Einbringung des Vermögens.¹⁰⁴

3.2.1.1 Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen der Einbringung

Ist für die Einbringung das UmgrStG nicht anwendbar, ist diese nach allgemeinem Steuerrecht zu beurteilen. Die Einbringung gilt dann als Tausch gemäß § 6 Z 14 lit b EStG. Stille Reserven, die im eingebrachten Vermögen enthalten sind, werden versteuert, da beim Tausch jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt.¹⁰⁵

Das UmgrStG normiert, wann es sich um eine Einbringung handelt und wann es zwingend anwendbar ist. Demnach handelt es sich um eine Einbringung, wenn folgende Voraussetzungen zutreffen:¹⁰⁶

- ein Einbringungsvertrag liegt vor,
- eine Einbringungsbilanz liegt vor,

¹⁰⁴ Vgl. WALTER (2021), Tz. 316 ff.

¹⁰⁵ S. § 6 Z 14 EStG.

¹⁰⁶ S. § 12 UmgrStG.

- beim einzubringenden Vermögen handelt es sich um einen Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder einen qualifizierten Kapitalanteil mit einem positiven Verkehrswert, das der übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird,
- das Vermögen wird zu einem bestimmten Einbringungsstichtag eingebracht und
- der Einbringende erhält eine Gegenleistung.

Der Einbringungsvertrag

Der schriftliche Einbringungsvertrag bildet die rechtsgeschäftliche Grundlage für die Einbringung. Er enthält die Vertragsparteien, eine detaillierte Aufstellung über das einzubringende Vermögen, die Gegenleistung und den Stichtag, mit dem sämtliche Rechte und Pflichten mit schuldrechtlicher Wirkung auf die Körperschaft übergehen. Ist eine Stichtagbilanz bzw. eine Einbringungsbilanz erforderlich, ist diese in der Regel dem Einbringungsvertrag anzuschließen.¹⁰⁷

Die Einbringungsbilanz

Bei der Einbringung von einbringungsfähigem Vermögen muss der Einbringende eine Einbringungsbilanz zum Einbringungsstichtag erstellen. In dieser hat er das Vermögen nach den sich nach den Bewertungsvorschriften der §§ 16, 17 UmgrStG ergebenden Werten anzusetzen. Gibt es rückwirkende Vermögensänderungen im Sinne des § 16 (5) UmgrStG, ist dies in der Einbringungsbilanz darzustellen. Als Einbringungskapital ist der Saldo aus Aktiva und Passiva auszuweisen. Werden die steuerlich maßgebenden Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben, kann die Erstellung der Einbringungsbilanz unterbleiben. Die Einbringungsbilanz muss dem Finanzamt vorgelegt werden, dass für die übernehmende Körperschaft zuständig ist.¹⁰⁸

3.2.1.2 Das einbringungsfähige Vermögen

Für Einbringungen kann das UmgrStG nur angewendet werden, wenn es sich beim eingebrachten Vermögen um einen Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder einen qualifizierten Kapitalanteil handelt. Um das UmgrStG anwenden zu können, darf es hinsichtlich des übertragenen Vermögens und der Gegenleistung zu keiner Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes kommen.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Vgl. WALTER (2021), Tz. 326.

¹⁰⁸ S. § 15 UmgrStG.

¹⁰⁹ Vgl. WALTER (2021), Tz. 398.

Der Betrieb bzw. Teilbetrieb

Die Begriffe Betrieb und Teilbetrieb lassen sich nach allgemeinem Steuerrecht definieren. Demnach handelt es sich um einen Betrieb, wenn eine Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit besteht.¹¹⁰ Ein Teilbetrieb stellt einen Teil eines Gesamtbetriebes dar, der organisatorisch in sich geschlossen, mit einer bestimmten Selbständigkeit ausgestattet und eigenständig lebensfähig ist.¹¹¹

Ein Betrieb bzw. Teilbetrieb kann nur übertragen werden, wenn er eine Einkunftsquelle darstellt und der Erzielung betrieblicher Einkünfte dient. Es ist jedoch nicht notwendig, dass die Einkünfte steuerpflichtig sind. Um einen einbringungsfähigen Betrieb bzw. Teilbetrieb zu haben, ist es notwendig, eine Steuerbilanz gemäß § 4 (1) bzw. § 5 (1) EStG zu erstellen. Um eine Stichtagsbilanz nach UGB-Vorschriften zu haben, ist es notwendig, Abweichungen zwischen den unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerten dem Finanzamt vorzulegen oder im Einbringungsvertrag zu erläutern.¹¹²

Der Mitunternehmeranteil

Ein Mitunternehmeranteil ist eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, die im Rahmen ihres Betriebes unternehmerisch tätig wird.¹¹³ Zum eingebrachten Mitunternehmeranteil gehören das fixe und das variable Kapitalkonto, das Sonderbetriebsvermögen, sowie das Ergänzungskapital.¹¹⁴

Der qualifizierte Kapitalanteil

Das UmgrStG erfasst die Übertragung von Kapitalanteilen, wenn es sich um Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, an vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften, an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder um Anteile an ausländischen Gesellschaften eines EU-Staates handelt, wenn diese die Voraussetzungen in der Anlage zum UmgrStG erfüllen. Weiters muss der Anteil 25 % des Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile ausmachen oder die Anteile der übernehmenden Körperschaft verschaffen die Mehrheit der Stimmrechte oder erweitern die bestehende Stimmrechtsmehrheit.¹¹⁵

Positiver Verkehrswert und tatsächliche Übertragung

Um das UmgrStG anwenden zu können, muss das einzubringende Vermögen einen positiven Verkehrswert aufweisen. Dieser muss am Einbringungsstichtag bzw. spätestens bei Abschluss

¹¹⁰ Vgl. EStR 2000, Rz. 409.

¹¹¹ Vgl. EStR 2000, Rz. 5579.

¹¹² Vgl. WALTER (2021), Tz. 330 ff.

¹¹³ Vgl. EStR 2000, Rz. 5802.

¹¹⁴ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 719.

¹¹⁵ S. § 12 UmgrStG.

des Einbringungsvertrages vorliegen. Liegt am Einbringungsstichtag kein positiver Verkehrswert vor, muss der Einbringende bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages die reale Überschuldung beseitigen. Dafür kann er die Ertragslage zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages verbessern, rückwirkend Vermögen zuführen oder Verbindlichkeiten zurückhalten. Das Einbringungsvermögen mit positivem Verkehrswert muss für die Anwendung des UmgrStGs mit dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages der übernehmenden Körperschaft wirtschaftlich zuzurechnen sein.¹¹⁶

Die Gegenleistung

Um das UmgrStG anwenden zu können, ist es grundsätzlich notwendig, dem Einbringenden neue Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu gewähren. Von der Gewährung neuer Anteile kann abgesehen werden, wenn die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit eigenen Anteilen abfindet, die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an der übernehmenden Körperschaft abfinden, die übernehmende Körperschaft, um auf volle Beteiligungsprozente zu runden, bare Zuzahlungen leistet, sofern diese nicht höher als 10 % des Gesamtnennbetrages der neuen Anteile sind, die übernehmende Körperschaft Anteile an der einbringenden Mitunternehmerschaft aufgibt oder dieselben Personen an der einbringenden und übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar im selben Ausmaß beteiligt sind.¹¹⁷

3.2.1.3 Auswirkung der Einbringung auf den Einbringenden

Das UmgrStG enthält hinsichtlich des Einbringenden keine Beschränkungen. Einbringender kann somit eine natürliche oder juristische Person sein oder auch eine Personengesellschaft. Es ist weiters unwesentlich, ob der Einbringende In- oder Ausländer ist.¹¹⁸

Kommt es zur Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben und werden die Buchwerte fortgeführt, muss eine Zwischenbilanz erstellt werden oder es wird auf den letzten Jahresabschluss zurückgegriffen. Der Stichtag der Bilanz, die für die Einbringung maßgeblich ist, darf maximal neun Monate vor der Anmeldung der Einbringung beim Firmenbuchgericht liegen. Wird ein Mitunternehmeranteil eingebracht, muss keine Bilanz nach UGB aufgestellt werden. Eine steuerliche Bilanz auf den Einbringungsstichtag muss erstellt werden. Die steuerlichen Wertansätze dürfen angesetzt werden, wenn der Einbringende nicht zur Führung von Büchern verpflichtet ist.¹¹⁹

¹¹⁶ Vgl. WALTER (2021), Tz. 349 ff.

¹¹⁷ S. § 19 UmgrStG.

¹¹⁸ Vgl. WALTER (2021), Tz. 358.

¹¹⁹ Vgl. ZIRNGAST/KRASSNIG (2018), S. 99.

Um bei Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles die steuerliche Gewinnermittlung durchzuführen, ist zum Einbringungsstichtag eine Steuerbilanz für den gesamten Betrieb oder die Mitunternehmerschaft aufzustellen. Das Betriebsvermögen ist mit jenen Vorschriften anzusetzen, die sich nach den steuerlichen Vorschriften für die jeweilige Gewinnermittlungsart ergeben.¹²⁰ Eine Aufdeckung stiller Reserven hat zu unterbleiben. In einem zweiten Schritt gilt es zu prüfen, ob das Vermögen, das zu Buchwerten bzw. Anschaffungskosten angesetzt wurde, steuerwirksam gemäß §§ 16, 17 UmgrStG aufzuwerten ist.

Wechsel der Gewinnermittlungsart

Da für Einbringungen von Betrieben zum Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung eine Bilanz gemäß § 4 (1) EStG aufgestellt werden muss, kommt es bei Einbringenden, die ihren Gewinn nach § 4 (3) EStG ermittelt haben, zum Wechsel der Gewinnermittlungsart. Es ist dabei durch Zu- und Abschläge sicherzustellen, dass Betriebseinnahmen bzw. -ausgaben nicht doppelt erfasst werden. Ein sich dabei ergebender Übergangsgewinn bzw. -verlust ist beim Einbringenden in dem Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, gemeinsam mit dem laufenden Gewinn bzw. Verlust zu berücksichtigen. Verbleibt ein Übergangsverlust mangels ausreichender positiver Einkünfte, geht dieser auf die übernehmende Körperschaft über.¹²¹

Rückwirkende Vermögensänderung

Der § 16 (5) UmgrStG normiert, wann es möglich ist, das eingebrachte Vermögen nach dem Einbringungsstichtag zu verändern. Zu den taxativ aufgezählten Möglichkeiten zählen Bar- bzw. Sacheinlagen sowie Bar- bzw. Sachentnahmen, vorbehaltene Entnahmen, das Zurückbehalten von Anlagevermögen und Verbindlichkeiten, das Verschieben von Aktiva und Passiva zwischen Teilbetrieben sowie Gewinnausschüttungen, Einlagen im Sinne des § 8 (1) KStG und Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 (12) EStG.¹²² Die erwähnten Möglichkeiten können zu folgenden Zwecken eingesetzt werden:¹²³

- zur Herstellung eines positiven Verkehrswertes des einzubringenden Vermögens, wenn dieser am Einbringungsstichtag nicht gegeben ist,
- die Kapitalstruktur des einzubringenden Vermögens wird verändert, um es an vorgegebene Beteiligungsverhältnisse anzupassen,
- Besitz und Betrieb werden durch das Zurückbehalten von Anlagevermögen getrennt,

¹²⁰ S. § 14 (1) UmgrStG.

¹²¹ Vgl. KRAFT (2021), in: BERGMANN/WURM (hrsg.), S. 7.

¹²² Vgl. REINOLD (2017), S.316 f.

¹²³ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 878.

- um eine niedrigere bzw. höhere Beteiligungsquote des Einbringenden zu erreichen, wird der Wert des einzubringenden Vermögens gemindert bzw. erhöht.

Solche rückwirkenden Korrekturen des einzubringenden Vermögens dürfen nicht dazu führen, dass die Betriebs- bzw. Teilbetriebseigenschaft verloren geht, und das Vermögen muss weiterhin einen positiven Verkehrswert aufweisen. Sämtliche Maßnahmen, die getätigt wurden, sind in der Einbringungsbilanz abzubilden.¹²⁴

3.2.1.4 Auswirkung der Einbringung auf die übernehmende Körperschaft

Mit Beginn des Tages, der dem Einbringungsstichtag folgt, gilt das eingebrachte Vermögen für steuerliche Zwecke als übertragen.¹²⁵

Unternehmensrechtliche Bestimmungen

Für die Bewertung des übernommenen Vermögens besteht unternehmensrechtlich ein Wahlrecht zwischen dem beizulegenden Wert und den Buchwerten des letzten Jahresabschlusses. Bei der übernehmenden Körperschaft kommt es durch die Einbringung in der Regel zu Buchgewinnen oder -verlusten. Der Buchverlust kann aktiviert oder in der GuV in einem Sonderposten ausgewiesen werden. Ergibt sich ein etwaiger Buchgewinn, ist eine Kapitalrücklage im Sinne des § 229 (2) Z 1 UGB zu bilden, wenn es bei der übernehmenden Körperschaft zur Ausgabe neuer Anteile kommt. Kommt es zu keiner Ausgabe neuer Anteile, ist der Buchgewinn in eine ungebundene Kapitalrücklage einzustellen oder in der GuV in einem Sonderposten vor dem Posten ‚Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag‘ auszuweisen. Handelt es sich um einen wesentlichen Betrag, ist ebenfalls eine Angabe im Anhang notwendig. Entsteht bei der übernehmenden Körperschaft ein Gewinn, da sie das Vermögen mit dem beizulegenden Wert angesetzt hat, ist dieser ausschüttungsgesperrt.¹²⁶

Steuerrechtliche Bestimmungen

Steuerrechtlich muss die übernehmende Körperschaft das übernommene Vermögen mit den in der Einbringungsbilanz nach §§ 16, 17 UmgrStG angesetzten Werten übernehmen. Entstehen bei der übernehmenden Körperschaft Buchgewinne bzw. -verluste, sind diese als steuerneutral zu betrachten und haben keine Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn bzw. Verlust. Von dieser Steuerneutralität sind Buchgewinne bzw. -verluste, die durch die Vereinigung von Aktiva und

¹²⁴ Vgl. REINOLD (2017), S. 317.

¹²⁵ S. § 18 (1) Z 5 UmgrStG.

¹²⁶ Vgl. WALTER (2021), Tz. 506 ff.

Passiva entstehen, ausgenommen. Diese Confusioerträge bzw. -verluste sind in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Einbringungsstichtag liegt, steuerlich zu erfassen.¹²⁷

Verlustabzug

Der § 21 UmgrStG regelt den Verlustabzug im Rahmen von Einbringungen. Demnach gilt, dass Verluste, die am Einbringungsstichtag entstanden sind und noch nicht verwendet wurden, an die übernehmende Körperschaft übergehen. Dies gilt aber nur, wenn die Einbringung zu Buchwerten erfolgt ist, die Verluste dem übertragenen Vermögen zuzurechnen sind, das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag mit dem vergleichbar ist, als der Verlust entstanden ist, und die Beschränkung bezüglich verbundener Gesellschaften bei Einbringung durch eine Körperschaft nicht greift. Die genannten Voraussetzungen müssen dabei kumulativ erfüllt sein.¹²⁸

¹²⁹

3.2.2 Der Zusammenschluss

Ein Zusammenschluss ist die Vereinigung von Personen zu einer Personengesellschaft. Dabei wird Vermögen auf die Personengesellschaft übertragen und als Gegenleistung werden Gesellschaftsanteile gewährt. Die Personengesellschaft, zu der sich zusammengeschlossen wird, kann neu gegründet werden, ist dies der Fall, handelt es sich um einen Zusammenschluss zur Neugründung oder eine bestehende Personengesellschaft wird personell erweitert oder beteiligungsmäßig verändert, in diesem Fall handelt es sich um einen Zusammenschluss zur Aufnahme. Das Unternehmensrecht enthält für die Übertragung des Vermögens keine speziellen Vorschriften. Daher erfolgt die Vermögensübertragung im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge.¹³⁰

3.2.2.1 Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen des Zusammenschlusses

Findet das UmgrStG im Rahmen des Zusammenschlusses keine Anwendung, liegen bei der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles ein Veräußerungstatbestand, bei der Übertragung eines Wirtschaftsgutes, das dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, eine gewinnrealisierende Entnahme mit anschließender Einlage und bei der Übertragung eines Wirtschaftsgutes, das dem Privatvermögen zuzurechnen ist, eine Einlage vor. Kommt es zur Anwendung des UmgrStGs, unterbleibt eine Gewinnrealisierung.¹³¹

¹²⁷ Vgl. WALTER (2021), Tz. 511 ff.

¹²⁸ Vgl. REINOLD (2017), S. 331 f.

¹²⁹ Vgl. dazu Kapitel 3.1.2.2 Auswirkungen der Verschmelzung auf die übernehmende Gesellschaft.

¹³⁰ Vgl. WALTER (2021), Tz. 556 ff.

¹³¹ Vgl. WALTER (2021), Tz. 560 f.

Nach dem UmgrStG liegt ein Zusammenschluss vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:¹³²

- ein Zusammenschlussvertrag liegt vor,
- eine Zusammenschlussbilanz liegt vor,
- beim übertragenen Vermögen handelt es sich um einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil, der einen positiven Verkehrswert aufweist und tatsächlich übertragen wurde und
- die übernehmende Personengesellschaft gewährt dem Übertragenden als Gegenleistung ausschließlich Gesellschaftsrechte.

Der Zusammenschlussvertrag

Der Zusammenschlussvertrag bildet die rechtsgeschäftliche Grundlage für den Zusammenschluss. Der Vertrag bezeichnet in der Regel das an die übernehmende Personengesellschaft zu übertragende Vermögen sowie den Zusammenschlussstichtag. Weiters regelt er, welche Gegenleistung für das übertragende Vermögen zu erbringen ist, und welche Maßnahmen getätigt werden, um eine endgültige Verschiebung von Steuerlasten zu vermeiden.¹³³

Die Zusammenschlussbilanz

Das UmgrStG fordert für Zusammenschlüsse eine Zusammenschlussbilanz, in der das übertragene Vermögen mit den steuerlichen Buchwerten angesetzt wird. Der sich ergebende Saldo der Zusammenschlussbilanz ist als Zusammenschlusskapital auszuweisen. Die Erstellung kann unterbleiben, wenn der steuerliche Buchwert des übertragenen Vermögens und das Zusammenschlusskapital im Zusammenschlussvertrag beschrieben werden. Fehlt eine Zusammenschlussbilanz und wurde nichts im Zusammenschlussvertrag beschrieben, kommt es zur Nichtanwendung des UmgrStGs.¹³⁴

Das Zusammenschlussfähige Vermögen

Das UmgrStG erfasst als zusammenschlussfähiges Vermögen ausschließlich Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile.¹³⁵ Übertragen eine oder mehrere Personen im Rahmen des Zusammenschlusses kein zusammenschlussfähiges Vermögen, ist dies nicht schädlich für

¹³² S. § 23 UmgrStG.

¹³³ Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER/WIESNER (2009), S. 252.

¹³⁴ Vgl. ZIRNGAST/KRASSNIG (2018), S. 169.

¹³⁵ Vgl. dazu Kapitel 3.2.1.2 Das einbringungsfähige Vermögen.

die Anwendung des UmgrStGs. Die Personen nehmen am Zusammenschluss teil, auf sie kommt aber das allgemeine Steuerrecht zur Anwendung. Das zusammenschlussfähige Vermögen muss einen positiven Verkehrswert aufweisen.¹³⁶ Um das UmgrStG anwenden zu können, muss das Zusammenschlussvermögen der übernehmenden Personengesellschaft bis zum letzten Tag der Neunmonatsfrist übertragen werden. Diese Übertragung ist erfüllt, wenn das Vermögen, das der Übertragende überträgt, zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft wird und es dem Übertragenden zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages zuzurechnen ist.¹³⁷

3.2.2.2 Auswirkung des Zusammenschlusses auf den Übertragenden

Das UmgrStG enthält hinsichtlich des Einbringenden keine Beschränkungen. Einbringender kann somit eine natürliche oder juristische Person sein oder auch eine Personengesellschaft. Es ist weiters unwesentlich, ob der Einbringende In- oder Ausländer ist.¹³⁸

Kommt es im Rahmen eines Zusammenschlusses zur Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes ist eine unternehmensrechtliche Zusammenschlussbilanz für den gesamten Betrieb zu erstellen. Wird ein Mitunternehmeranteil übertragen, besteht keine Bilanzierungspflicht nach Unternehmensrecht. Steuerrechtlich muss eine Steuerbilanz für den gesamten Betrieb zum Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung für die Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils aufgestellt werden. Zusätzlich muss zum Zusammenschlussstichtag eine Zusammenschlussbilanz erstellt werden. Diese dient dazu, das übertragene Vermögen mit den steuerlichen Werten darzustellen, und kann von jener für die Zwecke der Gewinnermittlung abweichen, wenn ein Aufwertungszwang besteht, Aufwertungsoptionen ausgeübt werden oder rückwirkende Vermögensänderungen vorgenommen wurden. Der Saldo, der sich aus der Zusammenschlussbilanz aus Aktiva und Passiva ergibt, ist als Zusammenschlusskapital zu bezeichnen.¹³⁹

Wechsel der Gewinnermittlungsart

Kommt es im Rahmen des Zusammenschlusses zum Zusammenschluss von Personen, die ihren Gewinn nach unterschiedlichen Grundsätzen ermitteln, kommt es zwingend zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart. Für den Wechsel der Gewinnermittlungsart ist das allgemeine Steuerrecht anzuwenden, da das UmgrStG keine Vorschriften diesbezüglich enthält. Folgende Punkte sind daher zu beachten:¹⁴⁰

¹³⁶ Vgl. dazu Kapitel 3.2.1.1 Anwendungsvoraussetzungen und steuerliche Konsequenzen der Einbringung.

¹³⁷ Vgl. WALTER (2021), Tz. 568 ff.

¹³⁸ Vgl. WALTER (2021), Tz. 582.

¹³⁹ Vgl. WALTER (2021), Tz. 603 ff.

¹⁴⁰ S. § 4 (10) EStG.

- Beim Wechsel der Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG auf § 4 (1) EStG gilt es, durch Zu- und Abschläge sicherzustellen, dass Betriebseinnahmen bzw. -ausgaben nicht ausgelassen oder doppelt berücksichtigt werden.
- Beim Wechsel von § 4 (1) EStG auf § 5 (1) EStG müssen bisher nicht gebildete Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten nachgeholt werden und Grund und Boden ist mit dem Buchwert fortzuführen.
- Beim Wechsel von § 4 (3) EStG auf § 5 (1) EStG müssen die beiden soeben erwähnten Punkte durchgeführt werden.

3.2.2.3 Auswirkung des Zusammenschlusses auf die übernehmende Personengesellschaft

Als übernehmende Personengesellschaften kommen alle in Betracht, die die Gesellschafter als Mitunternehmer betrachten. Dies ist dann der Fall, wenn die Personengesellschaft betriebliche Einkünfte im Sinne des § 2 (3) Z 1 bis 3 EStG erzielt.¹⁴¹ Ertragssteuerlich gilt das Vermögen, das die übernehmende Personengesellschaft im Rahmen des Zusammenschlusses übernimmt, mit jenem Tag übertragen, der dem Zusammenschlussstichtag folgt. Unternehmensrechtlich besteht ein Wahlrecht. Die übernehmende Personengesellschaft kann die Buchwerte des Übertragenden übernehmen oder das Vermögen mit dem beizulegenden Wert ansetzen.¹⁴² Steuerrechtlich ergibt sich kein Wahlrecht. Die übernehmende Personengesellschaft hat die Werte des Übertragenden zwingend fortzuführen.¹⁴³ In der Regel kann sich bei der übernehmenden Personengesellschaft kein Buchgewinn bzw. -verlust ergeben, da die Spiegelbildtheorie gilt. Das bedeutet, dass die Mitunternehmeranteile, die als Gegenleistung gewährt werden, der Höhe nach dem übertragenden Zusammenschlussvermögen entsprechen. Ein etwaiger Buchgewinn bzw. -verlust kann sich ergeben, wenn es bei der übernehmenden Personengesellschaft zur Vereinigung von Aktiva und Passiva kommt. Solche Buchgewinne bzw. -verluste sind steuerwirksam zu beurteilen. Ein Übergang des Verlustabzuges vom Übertragenden auf die übernehmende Personengesellschaft ist nicht möglich, da die Personengesellschaft kein eigenes Steuersubjekt darstellt. Ein bestehender Verlustabzug bleibt somit auch nach dem Zusammenschluss beim Übertragenden.¹⁴⁴

¹⁴¹ Vgl. WALTER (2021), Tz. 580.

¹⁴² S. § 202 UGB.

¹⁴³ S § 25 (1) Z 1 UmgrStG.

¹⁴⁴ Vgl. WALTER (2021), Tz. 627 ff.

3.2.2.4 Vorsorgemaßnahmen zur Vermeidung von Steuerlastverschiebungen

Das UmgrStG ist vom Grundsatz der zwingenden Buchwertfortführung geprägt. Es setzt jedoch auch voraus, dass im Rahmen eines Zusammenschlusses Vorsorgemaßnahmen gesetzt werden müssen, wenn im Einzelfall eine Steuerlastverschiebung droht. Eine unbedingte Maßnahme für die Vorsorge von Steuerlastverschiebungen ist die Festlegung des Verkehrswertes des zu übertragenden Vermögens zum Zusammenschlussstichtag, um eine gesellschaftsrechtlich sinnvolle Entscheidung treffen und das Ausmaß der möglichen Steuerlastverschiebung bestimmen zu können. Das UmgrStG sieht zwei Vorsorgemethoden vor:¹⁴⁵

- **Der Verkehrswertzusammenschluss**
Bei dieser Variante wird im Zusammenschlussvertrag festgelegt, dass sich die Beteiligungshöhe der Partner vom Zusammenschluss nach dem jeweiligen Verkehrswert der übertragenden Vermögensteile richtet. Um die bilanzmäßigen Kapitalkonten an das Beteiligungsverhältnis anzupassen, können eine Verschiebung der Kapitalkonten oder eine handelsrechtliche Aufwertung erfolgen.
- **Der Kapitalkonten- bzw. Buchwertzusammenschluss**
Bei dieser Variante wird im Zusammenschlussvertrag festgelegt, dass sich die Beteiligungshöhe der Zusammenschlusspartner an der übernehmenden Personengesellschaft nach dem Stand des buchmäßigen Vermögens richtet. Die tatsächlichen Wertverhältnisse werden nur in Ausnahmefällen mit dem buchmäßigen Vermögen übereinstimmen, daher sind Ausgleichsmaßnahmen zu setzen, um eine Vermögensverschiebung zwischen den Mitunternehmern zu verhindern. Solche Ausgleichsmaßnahmen wären die Vereinbarung eines Gewinnvorabs, die Vereinbarung eines Liquidationsvorabs, eine Kombination der beiden genannten Möglichkeiten oder der Vorbehalt stiller Reserven.

3.2.3 Die Realteilung

Unter Realteilung wird die Übertragung von Vermögen einer Mitunternehmerschaft auf ihre Gesellschafter gegen Aufgabe von Gesellschafterrechten verstanden. Grundlage dafür bilden ein schriftlicher Teilungsvertrag und eine Teilungsbilanz. Bei der Realteilung wird zwischen Auf- und Abteilung unterschieden. Bei Erstgenannter wird das gesamte Vermögen der Mitunternehmerschaft aufgeteilt und es kommt zur Liquidation der Gesellschaft. Bei der Abteilung kommt es zur Übertragung eines Teils des Vermögens der Mitunternehmerschaft und diese bleibt danach weiter bestehen. Die Abteilung kann verhältnismäßig oder nicht verhältnismäßig

¹⁴⁵ Vgl. o.V. (1998), S. 445.

sein. Es handelt sich um eine verhältnismäßige Abteilung, wenn das Vermögen der Mitunternehmerschaft auf eine neu gegründete oder bestehende Mitunternehmerschaft übertragen wird, an der die Gesellschafter im selben Ausmaß beteiligt sind wie an der realgeteilten Gesellschaft. Sind sie nicht im selben Ausmaß beteiligt, handelt es sich um eine nicht verhältnismäßige Abteilung.¹⁴⁶

3.2.3.1 Anwendungsvoraussetzungen und steuerrechtliche Konsequenzen der Realteilung

Gemäß § 27 EStG stellt die Realteilung einen Veräußerungsvorgang dar. Kommt es bei der Realteilung zur Anwendung des UmgrStGs, so hat gemäß § 27 (7) EStG eine Gewinnrealisierung zu unterbleiben. Werden die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStGs nicht erfüllt, kommt es zwingend zur Gewinnrealisierung. Bei der Gewinnrealisierung gilt es, bei der Aufteilung zu beachten, dass sämtliche Gesellschafter der Veräußerungsbesteuerung unterliegen. Bei der Abteilung ist zusätzlich zu unterscheiden, welches Vermögen dem Gesellschafter übertragen wird.¹⁴⁷

Das UmgrStG normiert, wann es sich um eine Realteilung handelt und wann das Gesetz zwingend anwendbar ist. Demnach handelt es sich um eine Realteilung, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:¹⁴⁸

- ein Teilungsvertrag liegt vor,
- eine Teilungsbilanz liegt vor,
- es handelt sich um ein einbringungsfähiges Vermögen mit positivem Verkehrswert, das tatsächlich übertragen wird und
- der Nachfolgeunternehmer hat als Gegenleistung seine Gesellschafterrechte abgegeben und keine wesentlichen Ausgleichszahlungen geleistet.

Der Teilungsvertrag

Um das UmgrStG für die Realteilung anwenden zu können, muss ein schriftlicher Teilungsvertrag vorliegen. In diesem werden das übertragene Vermögen, der Teilungsstichtag, eventuelle Ausgleichszahlungen und zu erbringende Gegenleistungen geregelt.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Vgl. LUDWIG/HIRSCHLER (2018), Tz. 2285 ff.

¹⁴⁷ Vgl. WALTER (2021), Tz. 687 f.

¹⁴⁸ S. § 27 (1) UmgrStG.

¹⁴⁹ Vgl. WALTER (2021), Tz. 698.

Die Teilungsbilanz

Die für die Anwendung des UmgrStGs notwendige Teilungsbilanz hat das übertragene Vermögen mit den steuerlichen Buchwerten anzusetzen und den Saldo als Teilungskapital auszuweisen. Eine Teilungsbilanz muss nicht erstellt werden, wenn der steuerliche Buchwert und das Teilungskapital im Teilungsvertrag beschrieben werden.¹⁵⁰

Das einbringungsfähige Vermögen

Neben Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil können bei einer Realteilung auch sogenannte fiktive Teilbetriebe übertragen werden. Demnach gelten folgenden zwei Fälle als Teilbetriebe:¹⁵¹

- die Übertragung von Flächen eines Forstbetriebes, für die ein Realteilungsanspruch besteht. Als Voraussetzung gilt, dass der Nachfolgeunternehmer die Fläche als Forstbetrieb fortführen kann.
- Die Übertragung eines Teiles des Kunden- oder Klientenstockes, der vom Nachfolgeunternehmer vor der Realteilung bereits betreut worden ist und für sich als Betrieb geführt werden kann.

Der Nachfolgeunternehmer und die Gegenleistung

Als Nachfolgeunternehmer kommen sowohl juristische Personen als auch natürliche Personen in Betracht. Es gilt jedoch zu beachten, dass nur jene Nachfolgeunternehmer sein können, denen das Vermögen der teilenden Mitunternehmerschaft steuerlich bereits zuzurechnen war.

Als Gegenleistung gibt der Nachfolgerechtsträger bei der Realteilung seine Gesellschaftsrechte ganz oder teilweise auf. Das UmgrStG lässt bei der Realteilung zur Vermeidung von Vermögensverschiebungen Ausgleichszahlungen zu. Diese sind in ihrer Höhe beschränkt. Sie dürfen ein Drittel des Verkehrswertes des Teilungsvermögens, das der Empfänger erhält, nicht überschreiten. Wird diese Grenze überschritten, kann das UmgrStG nicht angewendet werden.¹⁵²

3.2.3.2 Auswirkung der Realteilung auf die teilende Mitunternehmerschaft

Kommt es im Rahmen der Realteilung zur Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes, ist unternehmensrechtlich eine Bilanz zum Teilungstichtag zu erstellen. Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteiles besteht unternehmensrechtlich kein Bilanzierungserfordernis.

¹⁵⁰ S. §§ 27 (1), 28, 15 UmgrStG.

¹⁵¹ Vgl. ZIRNGAST/KRASSNIG (2018), S. 218 f.

¹⁵² Vgl. WALTER (2021), Tz. 726 ff.

Steuerrechtlich muss bei der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils für die steuerliche Gewinnermittlung eine Steuerbilanz zum Teilungsstichtag erstellt werden. Das Betriebsvermögen ist dabei mit den Buchwerten anzusetzen. Zusätzlich zur Stichtagsbilanz muss eine Teilungsbilanz aufgestellt werden. Diese stellt das übertragene Vermögen mit den steuerlichen Werten dar. Sie kann von der Bilanz zum Zweck der Gewinnermittlung abweichen, wenn ein Aufwertungszwang besteht, Aufwertungsoptionen ausgeübt oder rückwirkende Vermögensänderungen vorgenommen wurden. Der sich ergebende Saldo aus Aktiva und Passiva der Teilungsbilanz wird als Teilungskapital bezeichnet.¹⁵³

Das UmgrStG gewährt die Buchwertfortführung nur, wenn es durch die Realteilung zwischen den an der Teilung beteiligten Personen nicht zu einer endgültigen Verschiebung stiller Reserven und somit zu einer Steuerlastverschiebung kommt. Die stillen Reserven, die vor der Realteilung vorhanden waren, müssen dem Steuerpflichtigen zugerechnet werden, der sie erwirtschaftet hat. Das UmgrStG sieht hierfür die Bildung von Ausgleichsposten vor, die sich auf die steuerlich maßgebenden Werte beziehen. Werden dem Nachfolger im Zuge der Realteilung geringere stille Reserven zugerechnet, muss er in seiner steuerlichen Eröffnungsbilanz einen passiven Ausgleichsposten ansetzen, den er über 15 Jahre ab dem Teilungsstichtag erfolgswirksam auflösen muss. Werden ihm höhere stille Reserven zugerechnet, muss er einen aktiven Ausgleichsposten ansetzen, der auch über 15 Jahre ab dem Teilungsstichtag aufwandswirksam aufzulösen ist.¹⁵⁴

Durch die Realteilung kann es zum Wechsel der Gewinnermittlungsart kommen, wenn der Nachfolgeunternehmer den Gewinn nach anderen Grundsätzen ermittelt als die realgeteilte Mitunternehmerschaft.¹⁵⁵

3.2.3.3 Auswirkung der Realteilung auf den Nachfolgeunternehmer

Mit dem dem Teilungsstichtag folgenden Tag gilt das Teilungsvermögen für steuerliche Zwecke als dem Nachfolgeunternehmer übertragen. Für die Bewertung muss zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Vorschriften unterschieden werden.

Unternehmensrechtlich hat der Gesellschafter ein Wahlrecht. Er kann die Buchwerte der teilenden Gesellschaft übernehmen oder das übertragene Vermögen mit dem beizulegenden Wert ansetzen. Steuerrechtlich besteht die Pflicht zur Fortführung der Buchwerte aus der Teilungsbilanz. Da die Spiegelbildtheorie gilt, kann grundsätzlich kein Buchgewinn bzw. -verlust entstehen. Dies wäre nur denkbar, wenn es beim Nachfolgeunternehmer zur Vereinigung von Aktiva und Passiva kommt. Solche Buchgewinne bzw. -verluste sind steuerwirksam. Da die

¹⁵³ Vgl. WALTER (2021), Tz. 750 ff.

¹⁵⁴ Vgl. ZIRNGAST/KRASSNIG (2018), S. 227.

¹⁵⁵ Vgl. dazu Kapitel 3.2.2.2 Auswirkung des Zusammenschlusses auf den Übertragenden.

teilende Mitunternehmerschaft kein eigenes Steuersubjekt ist, werden Verlustabzüge direkt den Mitunternehmern zugerechnet. Daher kann durch die Realteilung kein Verlustabzug übergehen und es kommt zu keiner Änderung der Verlustabzüge der Mitunternehmer.¹⁵⁶

¹⁵⁶ Vgl. WALTER (2021), Tz. 767 ff.

4 Umgründung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Die Klienten Herr A. und Herr B. haben gemeinsam im Jahr 2020 ein Grundstück samt Gebäude zu jeweils 50 % in Rahmen einer GesbR gekauft. Die Immobilie sollte unter Anwendung des Bauherrenmodelles saniert und zu Wohnflächen umgebaut werden. Nach dem Kauf haben die Klienten bemerkt, dass sich dies für sie nicht rechnen wird. Aus diesem Grund sind sie an die Kanzlei Haydn herangetreten, um eine Lösung zu finden, die für sie wirtschaftlich rentabel ist.

Als ersten Ansatz wurde die Anwendung des UmgrStGs für eine Umgründung besprochen. Nach Ausarbeitung des Theorieteiles dieser Arbeit ergibt sich nun die Möglichkeit, eine Einbringung durchzuführen. Es handelt sich um eine Einbringung, wenn eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Im Falle der Klienten Herrn A. und Herrn B. wird die GesbR in eine GmbH eingebracht.

4.1 Anwendungsvoraussetzungen für die Einbringung

Um eine Einbringung durchzuführen, ist es notwendig, dass ein Einbringungsvertrag, eine Einbringungsbilanz und ein einbringungsfähiges Vermögen vorliegen, das zu einem bestimmten Stichtag eingebracht wird. Weiters muss der Einbringende eine Gegenleistung erhalten. Im Fall von Herrn A. und Herrn B. sind alle Voraussetzungen erfüllt, bis auf die Frage, ob ein einbringungsfähiges Vermögen vorliegt. Dieses ist nur der Fall, wenn davon ausgegangen werden kann, dass es sich bei ihrer Tätigkeit um einen gewerblichen Grundstückshandel handelt.

4.1.1 Abgrenzung Gewerbebetrieb und reine Vermögensverwaltung

Der § 28 BAO normiert, dass es sich um eine gewerbliche Tätigkeit handelt, wenn einer selbstständigen, nachhaltigen Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht nachgegangen und damit am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen wird. Demnach handelt es sich um Selbstständigkeit, wenn keine persönliche Weisungsgebundenheit oder organisatorische Eingliederung in einen anderen Betrieb vorliegt und wenn die Tätigkeit auf eigene Gefahr und Rechnung ausgeübt wird. Nachhaltigkeit bezeichnet mehrere gleichartige Handlungen unter denselben Gegebenheiten. Handelt es sich um eine einmalige Tätigkeit, die auf Wiederholung angelegt ist, bzw. kann aus den Umständen auf Wiederholungsabsicht geschlossen werden, handelt es sich um Nachhaltigkeit. Damit das Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht erfüllt ist, muss nicht nur Kostendeckung, sondern ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt werden. Das Kriterium der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr ist erfüllt, wenn der Gewerbetreibende

nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt und Adressaten der Tätigkeit eine unbestimmte Anzahl von Personen sind.¹⁵⁷

4.1.2 Der steuerliche Betrieb

Im konkreten Sachverhalt von Herrn A. und Herrn B. gilt es herauszuarbeiten, dass es sich bei ihrer Tätigkeit nicht um reine Vermögensverwaltung, sondern um einen Gewerbebetrieb handelt. Eine allgemeine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr ist nicht ausreichend, um zu beweisen, dass es sich nicht um eine Vermögensverwaltung handelt.¹⁵⁸ Bei der Abgrenzung kommt es auf Art und Umfang der zusätzlichen Leistungen an. Überschreiten diese das Ausmaß, das üblicherweise bei Vermögensverwaltungen anfällt, handelt es sich um einen Gewerbebetrieb. Eine Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb ist für jeden Sachverhalt im Einzelnen zu prüfen und es ist auf das Gesamtbild des Einzelfalles abzustellen. Im Zweifelsfall ist von Bedeutung, ob die Tätigkeit jenem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht.¹⁵⁹

Grundstückverkäufe stellen vor allem dann einen Gewerbebetrieb dar, wenn es sich um eine nachhaltige Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr handelt und diese mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt werden. Werden die Voraussetzungen für den gewerblichen Grundstückshandel erfüllt, sind diese Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzuordnen und die Einkünfte aus der Veräußerung dieser unterliegen nicht dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a (3) Z 1 EStG. Für die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb kommt einer Objektgrenze allein keine Bedeutung zu. Demnach gibt es keinen bestimmten Umfang an Anschaffungen bzw. Veräußerungen, der eine gewerbliche Tätigkeit begründet.¹⁶⁰

Indizien für einen gewerblichen Grundstückshandel

Von einem gewerblichen Grundstückshandel wird ausgegangen, wenn der Grundstückseigentümer sein Grundstück in Baugelände umgestaltet, es zu diesem Zweck nach einem Bebauungsplan aufteilt und es im Weiteren an verschiedene Interessenten veräußert.¹⁶¹

Folgende Merkmale sind Indizien dafür, dass es sich um einen gewerblichen Grundstückshandel und nicht um reine Vermögensverwaltung handelt:¹⁶²

¹⁵⁷ Vgl. EStR, Rz. 5402 ff.

¹⁵⁸ Vgl. VwGH 22.06.1983, 81/13/0157.

¹⁵⁹ Vgl. EStR 2000, Rz. 5420 ff; VwGH 29.07.1997, 96/14/0115.

¹⁶⁰ Vgl. EStR 2000, Rz. 5440 ff.

¹⁶¹ Vgl. EStR 2000, Rz. 5446.

¹⁶² Vgl. EStR 2000, Rz. 5443 ff.

- Die Anschaffung erfolgte zum Zwecke der Weiterveräußerung in gleichem Zustand oder nach weiterer Be- bzw. Verarbeitung.
- Es liegt eine planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten vor.
- Es handelt sich um einen gezielten Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen oder deren Veräußerung.
- Eine Veräußerungsabsicht ist bereits zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. der Bebauung des Grundstückes vorhanden.
- Es liegt ein Bebauungsplan vor, der aktiv verfolgt wird und eine anschließende Parzellierung vorsieht.
- Werbemaßnahmen zur Käufersuche werden betrieben.
- Die Verkaufsaktivitäten sind dem Verkäufer als eigene Tätigkeit zuzuordnen.
- Es liegt eine hohe Fremdkapitalquote vor.
- Der Erlös aus den Abverkäufen wird für weitere Grundstückserwerbe verwendet.
- Es liegen berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft vor. Diese verstärken in der Regel das Bild des planmäßigen Vorgehens.
- Es liegt eine hohe Dichte an Grundstücksverkäufen bzw. kontinuierlich betriebenen Abverkäufen vor.

Indizien gegen einen gewerblichen Grundstückshandel

Eine reine Vermögensverwaltung liegt vor, wenn die Nutzung des Vermögens durch Fruchtziehung im Vordergrund steht. Die Veräußerung gilt dabei nicht als eigentlicher Zweck der Gewinnerzielung und tritt hinter die laufende Fruchtziehung zurück. Somit kann es sich auch um Vermögensverwaltung handeln, wenn Grundbesitz nach langjähriger Nutzung durch Vermietung und Verpachtung in relativ kurzer Zeit verkauft wird.¹⁶³

Folgende Merkmale sind Indizien dafür, dass es sich um reine Vermögensverwaltung handelt und nicht um einen gewerblichen Grundstückshandel:¹⁶⁴

- Die Verkäufe machen einen erheblichen Umfang aus, es kommen aber keine weiteren Maßnahmen hinzu.
- Es liegen besondere Umstände, die zu einer Parzellierung und Baufreimachung führen, vor, aber ursprünglich war eine Gesamtverkaufstransaktion geplant.

¹⁶³ Vgl. EStR 2000, Rz. 5447.

¹⁶⁴ Vgl. EStR 2000, Rz. 5448.

- Die freie Verfügung über die veräußerte Grundstücksfläche wird durch Auflagen der Gemeinde eingeschränkt.
- Es wird überwiegend Eigenkapital eingesetzt.
- Es lässt sich kein zeitlicher Zusammenhang zwischen der Parifizierung und den Verkäufen erkennen.
- Es liegt eine lange Haltedauer der Grundstücke von mehr als 10 Jahren vor.
- Der Verkäufer weist ein passives Verhalten auf und leistet keine werbenden Tätigkeiten für den Verkauf.
- Es handelt sich um einen Gelegenheitsverkauf aufgrund günstiger Marktbedingungen.
- Der Veräußerungserlös soll dazu beitragen, einen landwirtschaftlichen Betrieb zu verbessern.

Urteil des Verwaltungsgerichtshofes zur Definition der Gewerblichkeit

Maßgebend für die Beurteilung, ob die Tätigkeit von Herrn A. und Herrn B. einen gewerblichen Grundstückshandel und somit einen steuerlichen Betrieb darstellt, ist ein Urteil des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH). Nach diesem Urteil gilt, dass eine Tätigkeit gewerblich ist, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Weiters erkannte der VwGH, dass ein planmäßiger Abverkauf von Immobilien nach baulichen Umgestaltungsmaßnahmen regelmäßig einen gewerblichen Grundstückshandel begründet. Der Verkauf einer geringen Anzahl an Objekten ist nicht schädlich für die Beurteilung, ob es sich um einen gewerblichen Grundstückshandel handelt, wenn die Veräußerungen in einem nahen zeitlichen Zusammenhang erfolgen. Es ist auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgang abzustellen, da der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese alsbald nach Erwerb und Fertigstellung der Gebäude wieder zu veräußern, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht. Weiters ist es nicht schädlich, wenn nicht die gesamte parifizierte Immobilie verkauft wird und einzelne Wohnung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet werden. Wenn es von vornherein der Plan des Steuerpflichtigen war, Teile der Immobilie zu verkaufen. Die Finanzierung des Bauvorhabens mit reinen Eigenmitteln schließt einen gewerblichen Grundstückshandel nicht aus, da sie lediglich ein Indiz für eine reine Vermögensverwaltung darstellt. Es liegt vielmehr ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn der Veräußerungserlös im Folgenden für den Erwerb weiterer Grundstücke verwendet wird.¹⁶⁵

¹⁶⁵ Vgl. VwGH 03.09.2019, Ra 2018/15/0015.

4.2 Ausarbeitung der steueroptimalen Lösung

In diesem Abschnitt werden die einzelnen umgründungssteuerrechtlichen Schritte in Bezug auf den Praxisfall dargestellt und es wird erläutert, wie im Detail vorzugehen ist, um die gewünschte Rechtsformänderung steueroptimiert durchführen zu können.

4.2.1 Angaben zur Ausgangssituation

Die Klienten Herr A. und Herr B. haben im Jahr 2020 gemeinsam im Rahmen einer GesbR ein Grundstück samt vorhandener Immobilie zu jeweils 50 % erworben. Beide Herren sind Baumeister und hatten geplant, die Immobilie unter Anwendung des Bauherrenmodelles zu sanieren und zu verkaufen. Nach einer Planungsrechnung, die erst nach dem Kauf erstellt wurde, stellte sich für die Klienten heraus, dass dieses System für sie nicht rentabel ist. Nun ist es geplant, eine GmbH zu gründen, um Gewinne zu thesaurieren und die GmbH für weitere Projektrealisationen nutzen zu können. Die Klienten sind daher an die Kanzlei Haydn herangetreten, um eine für sie wirtschaftliche Lösung zu finden.

Die GesbR von Herrn A. und Herrn B. ermittelt ihren Gewinn gemäß § 4 (1) EStG. Folgende Vermögenslage weist die Bilanz zum Stichtag 31.12.2021 auf.

Schlussbilanz der GesbR zum 31.12.2021			
AKTIVA	in EUR	PASSIVA	in EUR
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Sachanlagen		1. Eigenkapital Gesellschafter A.	55.000,00
1. Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.000,00	2. Eigenkapital Gesellschafter B.	55.000,00
	5.000,00		110.000,00
B. Umlaufvermögen		B. Verbindlichkeiten	
I. Immobilie	400.000,00	Kreditverbindlichkeit	305.000,00
II. Guthaben bei Kreditinstituten	10.000,00		305.000,00
	410.000,00		
SUMME AKTIVA	415.000,00	SUMME PASSIVA	415.000,00

Abbildung 9: Schlussbilanz der GesbR zum 31.12.2021,
Quelle: eigene Darstellung.

Aufgrund der wirtschaftlich nicht sinnvollen Anwendung des Bauherrenmodelles haben sich Herr A. und Herr B. gegen dieses entschieden. Bei einem ersten Beratungstermin mit der Kanzlei Haydn kam es zu der Überlegung, eine GmbH zu gründen. Die Klienten präferieren diese Rechtsform aufgrund haftungsrechtlicher Überlegungen sowie der Tatsache, dass sie weitere

Projekte mit der neu gegründeten GmbH realisieren wollen. Die Beteiligungsverhältnisse sowie die Rechte und Pflichten der Gesellschafter sollen bei der GmbH gleichbleiben. Beide Gesellschafter werden als Geschäftsführer fungieren. Die folgende Abbildung zeigt die Zielstruktur der neuen GmbH.

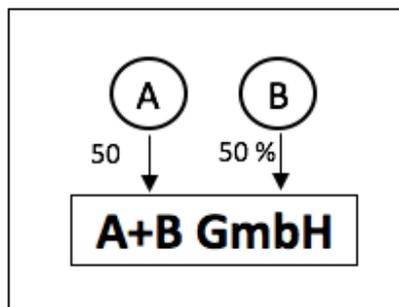


Abbildung 10: Zielstruktur A+B GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

In der Vorbereitungsphase einer Umgründung gilt es, einen Einbringungsstichtag festzulegen. Im vorliegenden Fall wurde der 31.12.2021 als Stichtag festgelegt.

In den weiteren Ausführungen wird nun geprüft, ob die Einbringung die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStGs erfüllt und somit die darin vorgesehenen begünstigenden Bestimmungen maßgebend sind. Weiters werden die einzelnen Schritte, die für die Einbringung notwendig sind, dargestellt.

4.2.2 Anwendungsbereich des Artikels III Umgründungssteuergesetz

In den §§ 12–22 UmgrStG wird die Einbringung näher behandelt. Der § 12 UmgrStG normiert die steuerlichen Voraussetzungen, bei deren Erfüllung die Einbringung in den Anwendungsbereich des UmgrStGs fällt. Somit gilt es zu prüfen, ob die Einbringung der GesbR in die GmbH diese Anwendungsvoraussetzungen erfüllt und die steuerlichen Begünstigungen in Anspruch genommen werden können.

Der Einbringungsvertrag

Um das UmgrStG anwenden zu können, muss ein Einbringungsvertrag vorliegen. Dieser muss als solcher nicht ausdrücklich gekennzeichnet sein. Handelt es sich um eine Neugründung oder eine Kapitalerhöhung, kann der Einbringungsvertrag im Gesellschaftsvertrag oder im Beschluss über die Kapitalerhöhung enthalten sein. Weiters ist bei einer Einbringung von GmbH-Anteilen

oder einer Einbringung gegen Ausgabe von Gesellschaftsanteilen ein zivilrechtlicher Notariatsakt erforderlich.¹⁶⁶

Beim vorliegenden Praxisfall wird der schriftliche und notariell beglaubigte Einbringungsvertrag spätestens per 30.06.2022 unterschrieben.

Das einbringungsfähige Vermögen

Gemäß § 12 (2) UmgrStG können nur ein Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder ein qualifizierter Kapitalanteil ein einbringungsfähiges Vermögen darstellen.

Im vorliegenden Praxisfall können der Betrieb gewerblicher Grundstückshandel oder die Mitunternehmeranteile an der GesbR in die A+B GmbH eingebracht werden.

Zuerst ist zu prüfen, ob es sich bei diesem Betrieb um einen Betrieb im Sinne des § 12 (2) UmgrStG handelt.

Dies ist der Fall, wenn eine Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln in einer organisatorischen Einheit vorliegt.¹⁶⁷ Weiters gilt, dass ein Betrieb nur übertragen werden kann, wenn er eine Einkunftsquelle darstellt und betriebliche Einkünfte damit erzeugt werden.

In Bezug auf den Praxisfall ist die Betriebseigenschaft insoweit erfüllt, dass die Kriterien des Zusammenschlusses von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln in einer organisatorischen Einheit erfüllt sind. Somit gilt es noch zu klären, ob es sich um eine betriebliche Einkunftsquelle oder um reine Vermögensverwaltung handelt.

Für die Beurteilung, ob betriebliche Einkünfte vorliegen, muss geklärt werden, ob die Tätigkeit einen gewerblichen Grundstückshandel darstellt.

Grundstückverkäufe stellen vor allem dann einen Gewerbebetrieb dar, wenn es sich um eine nachhaltige Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr handelt und die Tätigkeit auf Gewinnerzielungsabsicht abstellt. Diese Merkmale erfüllen Herr A. und Herr B., da sie am wirtschaftlichen Verkehr insoweit teilnehmen, dass die sanierte Immobilie mit dem Ziel der Gewinngenerierung verkauft wird.

Folgende Indizien, die für einen gewerblichen Grundstückshandel sprechen, liegen im untersuchten Praxisfall vor:

- Die Anschaffung erfolgte zum Zweck der Weiterveräußerung nach weiterer Bearbeitung.
- Es wird eine Parzellierung erfolgen, die die Immobilie in mehrere Wohneinheiten aufteilt und die gesamten Wohneinheiten werden abverkauft.

¹⁶⁶ Vgl. STECKEL/PARTL (2017), in: TUMPEL/AIGNER (hrsg.), S. 193 f.

¹⁶⁷ Vgl. EStR 2000, Rz. 409.

- Die Veräußerungsabsicht war bereits beim Erwerb des Grundstückes samt Gebäude vorhanden.
- Der Kauf erfolgte unter Aufnahme von Fremdkapital.
- Es liegt eine Wiederholungsabsicht vor, da die neu gegründete GmbH für weitere Projektrealisationen dienen soll.
- Der Erlös wird in der GmbH bleiben, um weitere Projekte realisieren zu können.
- Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft liegen vor. Die Profession der beiden Herren als Baumeister, spricht daher für die Gewerblichkeit.

Indizien, die gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sprechen würden, können widerlegt werden. Es liegt eine freie Verfügungsmacht über das Grundstück vor, da es keine Einschränkungen seitens der Gemeinde gibt. Eine lange Haltedauer ist ebenfalls nicht gegeben, da die Wohnungen mit Fertigstellung sofort abverkauft werden. Für den Kauf wurden sowohl Eigenmittel als auch Fremdkapital verwendet. Da gemäß einem Urteil des VwGHs die Verwendung von Eigenmitteln lediglich ein Indiz für eine reine Vermögensverwaltung darstellt und jeder Fall als Gesamtes betrachtet werden muss, ist dieses Indiz nicht ausreichend, um gegen einen gewerblichen Grundstückshandel zu sprechen.

Aufgrund der fachlichen Ausführungen in Kapitel 4.1 dieser Arbeit zur Gewerblichkeit und zur Abgrenzung zwischen reiner Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel sowie zu den oben angeführten Argumentationen für einen gewerblichen Grundstückshandel im Falle der Herren A. und B. ist festzustellen, dass sich im vorliegenden Fall der Betrieb gewerblichen Grundstückshandels argumentieren lässt.

Neben der Tatsache, dass nur bestimmtes Vermögen ein einbringungsfähiges Vermögen darstellt, muss dieses auch einen positiven Verkehrswert am Einbringungsstichtag bzw. spätestens am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages aufweisen. Das UmgrStG sieht keine Definition für den Begriff Verkehrswert vor, daher wird eine Veräußerungsfiktion zugrunde gelegt. Demnach stellt der Verkehrswert jenen Wert dar, der für das Einbringungsvermögen im Falle einer Veräußerung gegenüber Dritten erzielbar wäre. Der Wert setzt sich aus den Aktiva, den stillen Reserven und Lasten sowie einem originär geschaffenen Firmenwert zusammen.¹⁶⁸

Der Verkehrswert der GesbR von Herrn. A. und Herrn B. wurde mittels eines Gutachtens belegt und beträgt per 31.12.2021 € 400.000,00.

¹⁶⁸ Vgl. RABEL/EHRKE-RABEL (2017b), in: WIESNER/HIRSCHLER/MAYR (hrsg.), Rz. 212 ff.

Es wird angenommen, dass sich bis zum Abschluss des Einbringungsvertrags keine wesentlichen Vermögensminderungen ergeben, sodass auch zu diesem Zeitpunkt von einem positiven Verkehrswert ausgegangen werden kann.

Aufgrund der oben erläuterten Ausführungen ist es möglich, dass Herr A. und Herr B. den Betrieb gewerblichen Grundstückshandels in die neu gegründete A+B GmbH einbringen. Neben dieser Möglichkeit gilt es zu prüfen, ob die Mitunternehmeranteile an der GesbR eingebracht werden können.

Ein Mitunternehmeranteil stellt eine Beteiligung an einer Personengesellschaft dar, die betriebliche Einkünfte erzielt. Er umfasst dabei das fixe und variable Kapital, das Sonderbetriebsvermögen und das Ergänzungskapital.¹⁶⁹ Die Gesellschafter einer GesbR werden als Mitunternehmer angesehen, wenn sie Unternehmerinitiative entfalten und Unternehmerrisiko eingehen. Eine reine Umsatzbeteiligung reicht für die Begründung einer Mitunternehmerschaft nicht aus.¹⁷⁰

Für den vorliegenden Praxisfall gilt es zu prüfen, ob die GesbR eine Personengesellschaft mit betrieblichen Einkünften darstellt. Eine GesbR ist eine Personengesellschaft und sie führt den Betrieb gewerblicher Grundstückshandel. Somit erzielt sie Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb, die zu den betrieblichen Einkünften zählen. Somit handelt es sich bei der GesbR von Herrn. A und Herrn B. um eine Mitunternehmerschaft. Die beiden Herren können auch als Mitunternehmer angesehen werden, da sie sämtliche Geschäfte gemeinsam ausüben und diese aktiv gestalten und somit Unternehmerinitiative ergreifen. Laut Gesellschaftsvertrag sind beide am Gewinn bzw. Verlust gleichermaßen beteiligt und tragen damit das Unternehmerrisiko.

Ihre Mitunternehmeranteile bestehen aus den jeweiligen Kapitalkonten laut Schlussbilanz zum Stichtag 31.12.2021. Die Kapitalkonten spiegeln das Beteiligungsverhältnis der beiden Herren wider. Die nachfolgende Tabelle zeigt die Mitunternehmeranteile der Gesellschafter zum Einbringungsstichtag:

¹⁶⁹ Vgl. WALTER (2021), Rz. 337 ff.

¹⁷⁰ Vgl. EStR 2000, Rz. 5821.

	Gesellschafter A.	Gesellschafter B.
Buchwert Mitunternehmeranteile 31.12.2021	55.000,00	55.000,00

Abbildung 11: Buchwert Mitunternehmeranteile per 31.12.2021,
Quelle: eigene Darstellung.

Im Rahmen des Praxisfalles wurde entschieden, dass Herr A. und Herr B. ihre Mitunternehmeranteile an der GesbR in die neu gegründete A+B GmbH einbringen.

Der Einbringungsstichtag

Mit Ablauf des Einbringungsstichtages geht gemäß § 13 (1) UmgrStG das Einbringungsvermögen auf die übernehmende Körperschaft mit steuerlicher Wirkung über. Als Einbringungsstichtag kann ein beliebiger Tag herangezogen werden, dieser kann auch vor Abschluss des Einbringungsvertrages liegen.¹⁷¹ Zivilrechtlich gilt der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Vermögensübergang.¹⁷²

Die Auswahl des Einbringungsstichtages ist dahingehend beschränkt, dass er folgende zwei Kriterien erfüllen muss:¹⁷³

- Das Einbringungsvermögen ist dem Einbringenden zum Zeitpunkt des Einbringungsstichtages zuzurechnen.
- Die neunmonatige Anmelde- bzw. Meldefrist beim Firmenbuch und Finanzamt wird eingehalten.

Für den Praxisfall gilt es zu beurteilen, ob das Vermögen zum Zeitpunkt des Einbringungsstichtages Herrn A. und Herrn B. zuzurechnen ist. Dies ist der Fall, da sie die wirtschaftlichen Eigentümer der GesbR zum Einbringungsstichtag sind.

Um die neunmonatige Rückwirkungsfrist einzuhalten, ist folgender Zeitplan angedacht. Als Einbringungsstichtag wird der 31.12.2021 definiert, somit muss die Anmeldung zur Eintragung ins Firmenbuch spätestens per 30.09.2022 erfolgen. Um diesen Stichtag nicht zu überschreiten,

¹⁷¹ Vgl. dazu Kapitel 2.2.1 Rückwirkungsfiction.

¹⁷² Vgl. RABEL/EICHINGER (2017b), in: WIESNER/HIRSCHLER/MAYR (hrsg.), Rz. 2 ff.

¹⁷³ S. § 13 (1) u. (2) UmgrStG.

ist geplant, dass der Einbringungsvertrag spätestens am 30.06.2022 unterschrieben wird. Die Anmeldung beim Firmenbuch ist per 31.07.2022 geplant.

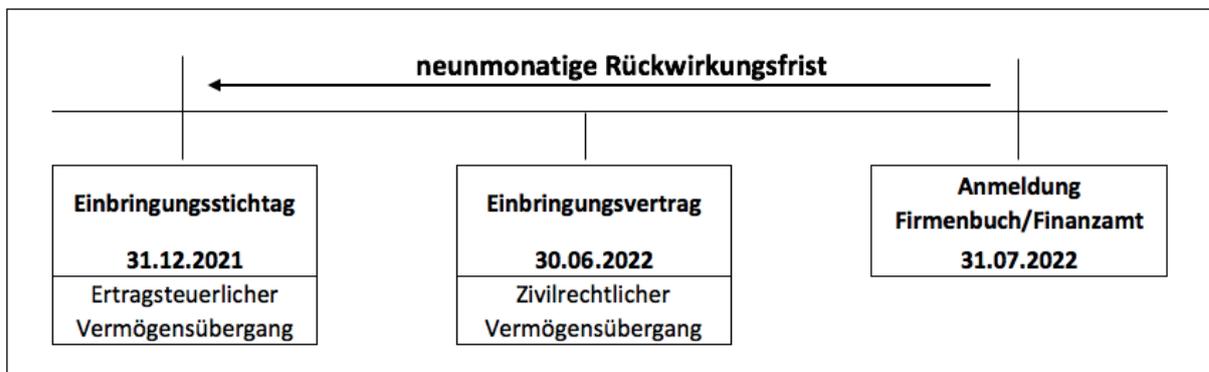


Abbildung 12: Zeitplan für Einbringung,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Einbringungsbilanz

Um das UmgrStG anwenden zu können, muss eine Einbringungsbilanz erstellt werden. Zweck dieser ist es, dass einzubringende Vermögen zu steuerlichen Werten, rückwirkende Vermögensänderungen gemäß § 16 (5) UmgrStG, allfällige Aufwertungen gemäß § 16 (2) und (3) UmgrStG sowie das sich ergebende Einbringungskapital darzustellen.¹⁷⁴

Im vorliegenden Praxisfall kommt es zu einer rückwirkenden Vermögensänderung gemäß § 16 (5) UmgrStG, die nachfolgend erläutert wird:

Mit Ablauf des Einbringungsstichtages geht gemäß § 13 (1) UmgrStG das Einbringungsvermögen rückwirkend auf die übernehmende Körperschaft über. Kommt es nach dem Einbringungsstichtag zu Änderungen beim Einbringungsvermögen, ist dies bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen.¹⁷⁵

Das UmgrStG hat für solche Sachverhalte eine Ausnahmeregelung definiert. Der § 16 (5) UmgrStG normiert Vermögensvorgänge, die zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden können und der übernehmenden Körperschaft nicht zugerechnet werden. Folgende Vermögensvorgänge sind dabei möglich:¹⁷⁶

- bare Entnahmen und bare Einlagen,

¹⁷⁴ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 664.

¹⁷⁵ Vgl. WALTER (2021), Rz. 410.

¹⁷⁶ S. § 16 (5) UmgrStG.

- unbare Entnahmen,
- Zurückbehalten von Anlagevermögen und Verbindlichkeiten,
- Verschieben von Aktiva und Passiva zwischen Teilbetrieben,
- Gewinnausschüttungen,
- Einlagen im Sinne des § 8 (1) KStG und
- Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 (12) EStG.

Beim vorliegenden Praxisfall kommt es zu einer unbaren Entnahme, da Herr A. Vorleistungen in Höhe von € 10.000,00 für den Kauf der Immobilie geleistet hat.

Unbare Entnahmen gemäß § 16 (5) Z 2 UmgrStG werden nicht tatsächlich entnommen, sie verbleiben nach Abschluss des Einbringungsvertrages als Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem Einbringenden bestehen. Die unbare Entnahme ist in der Einbringungsbilanz als Passivposten auszuweisen. Kommt es in der Folge zur tatsächlichen Entnahme, ist der Passivposten aufzulösen.¹⁷⁷

Das UmgrStG beschränkt unbare Entnahmen in ihrer Höhe. Es gilt, den Höchstbetrag wie folgt zu ermitteln:¹⁷⁸

- Auszugehen ist vom positiven Verkehrswert des Einbringungsvermögens zum Einbringungstichtag.
- Im zweiten Schritt ist der Saldo der rückwirkenden Vermögensänderungen gemäß § 16 (5) Z 1-5 UmgrStG zu ermitteln. Ergibt sich dabei ein negativer Betrag, ist dieser vom Verkehrswert abzuziehen. Ist das Ergebnis ein positiver Betrag, bleiben die rückwirkenden Vermögensänderungen unberücksichtigt. Es gilt zu beachten, dass bare Entnahmen, die nicht nach § 16 (5) Z 1 UmgrStG auf den Einbringungstichtag rückbezogen werden, miteinzubeziehen sind.
- Im letzten Schritt wird der Höchstbetrag für die unbare Entnahme ermittelt. Dieser beträgt 50 % des um die rückwirkenden Vermögensveränderungen gekürzten Verkehrswertes.

Wird der Höchstbetrag überschritten, ist dies nicht schädlich für die Anwendung des UmgrStGs. Der übersteigende Betrag ist als steuerliches Eigenkapital anzusehen und muss als zu versteuernde Rücklage ausgewiesen werden.¹⁷⁹

¹⁷⁷ Vgl. WALTER (2021), Rz. 417 ff.

¹⁷⁸ Vgl. WALTER (2021), Rz. 420.

¹⁷⁹ Vgl. STECKEL/PARTL (2017), in: TUMPEL/AIGNER (hrsg.), Rz. 153.

Im Rahmen der unbaren Entnahme muss darauf geachtet werden, dass das einbringungsfähige Vermögen nach der unbaren Entnahme einen positiven Verkehrswert aufweist.¹⁸⁰

Da Herr A. Vorleistungen in Höhe von € 10.000,00 für den Erwerb der Immobilie geleistet hat, kommt es zu einer unbaren Entnahme, um die Kapitalverhältnisse an das geplante Beteiligungsverhältnis anzupassen. Somit müsste Herr A. eine unbare Entnahme von € 10.000,00 tätigen. Die nachstehende Tabelle zeigt die Berechnung des möglichen Höchstbetrages für die unbare Entnahme von Herrn A.:

	Gesellschafter A.
Verkehrswert Mitunternehmeranteil	200.000,00
Rückwirkende Vermögensänderung	-10.000,00
Gekürzter Verkehrswert	190.000,00
Höchstgrenze	95.000,00

Abbildung 13: Höchstgrenze für unbare Entnahme Gesellschafter A.,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Berechnung der Höchstgrenze zeigt, dass die unbare Entnahme von Herrn A. möglich ist, da die € 10.000,00 nicht die Höchstgrenze von € 95.000,00 überschreiten und der Verkehrswert des Mitunternehmeranteiles trotz Kürzung um die bare Entnahme einen positiven Verkehrswert aufweist.

Nachdem das einbringungsfähige Vermögen durch allfällige rückwirkende Vermögensänderungen gekürzt wurde, können die Einbringungsbilanzen für die Gesellschafter A. und B. aufgestellt werden. Dafür muss zunächst der Buchwert der Mitunternehmeranteile nach den rückwirkenden Vermögensänderungen ermittelt werden. Für diese Berechnung wurde zunächst für Gesellschafter A. eine Ergänzungsbilanz per 31.12.2021 aufgestellt, die seine Vorleistung widerspiegelt.

¹⁸⁰ Vgl. TITZ/WILD/SCHLAGER (2017), in: WIESNER/HIRSCHLER/MAYR (hrsg.), Rz. 153.

Ergänzungsbilanz Gesellschafter A. zum 31.12.2021			
AKTIVA	in EUR	PASSIVA	in EUR
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Finanzanlagevermögen		1. Eigenkapital Gesellschafter A.	65.000,00
1. Beteiligung GesbR	55.000,00		<u>65.000,00</u>
	55.000,00		
B. Umlaufvermögen			
I. Vorrat/Vorleistungen Immobilie GesbR	10.000,00		
	10.000,00		
<hr/>		<hr/>	
SUMME AKTIVA	65.000,00	SUMME PASSIVA	65.000,00

Abbildung 14: Ergänzungsbilanz Gesellschafter A.,
Quelle: eigene Darstellung.

Somit ergeben sich folgende Buchwerte der Mitunternehmeranteile nach etwaiger rückwirkender Vermögensänderung:

	Gesellschafter A.	Gesellschafter B.
Buchwert Mitunternehmeranteil am Einbringungsstichtag	65.000,00	55.000,00
Rückwirkende Vermögensänderung	-10.000,00	0,00
Buchwert Mitunternehmeranteil nach rückwirkender Vermögensänderung	55.000,00	55.000,00

Abbildung 15: Buchwert Mitunternehmeranteile nach rückwirkender Vermögensänderung,
Quelle: eigene Darstellung.

Nachfolgend werden die Einbringungsbilanzen für die Mitunternehmeranteile der beiden Gesellschafter A. und B. dargestellt. Diese zeigen das Einbringungsvermögen und das Einbringungskapital zum 31.12.2021.

Einbringungsbilanz Gesellschafter A. zum 31.12.2021			
AKTIVA	in EUR	PASSIVA	in EUR
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Finanzanlagevermögen		1. Einbringungskapital A.	55.000,00
1. Beteiligung GesbR	55.000,00		55.000,00
	55.000,00		
B. Umlaufvermögen		B. Verbindlichkeiten	
I. Vorrat/Vorleistungen Immobilie GesbR	10.000,00	1. Entnahme gem. § 16 (5) Z 2 UmgrStG	10.000,00
	10.000,00		10.000,00
SUMME AKTIVA		SUMME PASSIVA	
	65.000,00		65.000,00

Abbildung 16: Einbringungsbilanz Gesellschafter A.,
Quelle: eigene Darstellung.

Einbringungsbilanz Gesellschafter B. zum 31.12.2021			
AKTIVA	in EUR	PASSIVA	in EUR
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Finanzanlagevermögen		1. Einbringungskapital B.	55.000,00
1. Beteiligung GesbR	55.000,00		55.000,00
	55.000,00		
SUMME AKTIVA		SUMME PASSIVA	
	55.000,00		55.000,00

Abbildung 17: Einbringungsbilanz Gesellschafter B.,
Quelle: eigene Darstellung.

Die übernehmende Körperschaft

Der § 12 (3) UmgrStG normiert, in welche Körperschaften Einbringungen vorgenommen werden können. Dabei ist zu beachten, dass die übernehmende Körperschaft weder am Einbringungsstichtag noch am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages eine zivilrechtliche Existenz benötigt. Es muss jedoch zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages eine vertragsfähige Vorgesellschaft existieren. In der Verwaltungspraxis gilt eine Gesellschaft als vertragsfähige Vorgesellschaft, wenn ein Gründungsvertrag abgeschlossen wurde und die Körperschaft nach außen hin auftritt.¹⁸¹

Für den vorliegenden Praxisfall ist somit zu prüfen, ob die A+B GmbH eine übernehmende Körperschaft im Sinne des § 12 (3) UmgrStG darstellt. Bei der A+B GmbH handelt es sich um

¹⁸¹ Vgl. RABEL/EHRKE-RABEL (2017), in: WIESNER/HIRSCHLER/MAYR (hrsg.), Rz. 191.

eine inländische und unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft. Somit erfüllt sie den § 12 (3) Z 1 UmgrStG und kommt als übernehmende Gesellschaft infrage. Die A+B GmbH hat zum Einbringungsstichtag noch nicht existiert. Diese stellt kein Hindernis für die Anwendungsvoraussetzung dar, da bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages eine vertragsfähige Vorgesellschaft existieren wird.¹⁸²

Die Herren A. und B. werden den Gesellschaftsvertrag der A+B GmbH im Frühjahr 2022 unterzeichnen. Die GmbH wird mit einem Stammkapital von € 35.000,00 gegründet, was dem gesetzlichen Mindestkapital entspricht. Das Stammkapital wird dabei entsprechend dem geplanten Beteiligungsverhältnis übernommen. Jeweils die Hälfte des übernommenen Stammkapitales wird bar einbezahlt. Das Einbringungskapital wird in die ungebundene Kapitalrücklage eingestellt. Die nachstehende Tabelle zeigt, wie das Stammkapital der A+B GmbH aufgebracht wird:

	Beteiligung in %	Anteil am Stammkapital	Davon bar einbezahlt	Ungebundene Kapitalrücklage
Gesellschafter A.	50%	17.500,00	8.750,00	55.000,00
Gesellschafter B.	50%	17.500,00	8.750,00	55.000,00
Gesamt	100%	35.000,00	17.500,00	110.000,00

Abbildung 18: Beteiligung Gesellschafter A. und B. am Stammkapital,
Quelle: eigene Darstellung.

Gegenleistung für die Einbringung

Um Artikel III UmgrStG anwenden zu können, gilt die Gewährung einer Gegenleistung als Anwendungsvoraussetzung. Gemäß § 19 UmgrStG darf eine Einbringung nur gegen eine Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erfolgen. Der § 19 (2) UmgrStG normiert Ausnahmen, wann eine Gewährung von neuer Anteile unterbleiben kann.

Unter Anteilen werden ausschließlich Aktien, GmbH-Anteile, Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Partizipationskapital und Substanzrechte im Sinne des § 8 (3) Z 1 KStG verstanden. Werden neben der Gewährung von Anteilen noch andere Vorteile gewährt, so stellt dies eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzung des Artikels III UmgrStG dar.¹⁸³

¹⁸² Vgl. UmgrStR 2022, Rz. 749.

¹⁸³ Vgl. SCHWARZINGER/WIESNER (2013), S. 1275.

Aus steuerrechtlicher Sicht gelten die neuen Anteile mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als angeschafft. Der Einbringende hat die Anschaffungskosten der neuen Anteile zwingend mit den nach §§ 16, 17 UmgrStG maßgebenden Werten der Sacheinlage zu bewerten. Die Anschaffungskosten der neuen Anteile entsprechen somit im Fall der Einbringung von Betrieben dem in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen Einbringungskapital.¹⁸⁴

Im vorliegenden Praxisfall werden Herrn A. und Herrn B. für die Einbringung der Mitunternehmeranteile als Gegenleistung neue Anteile an der A+B GmbH gewährt. Die ausgegebenen neuen Anteile entsprechen dem Beteiligungsverhältnis, somit werden beiden Partnern jeweils 50 % der Anteile gewährt. Das Einbringungskapital, das in der Einbringungsbilanz ausgewiesen ist, stellt die maßgeblichen steuerlichen Anschaffungskosten für die neu gewährten Anteile von Herrn A. und Herrn B. dar.

4.2.3 Meldungen an die zuständigen Behörden

Neben den Anforderungen des Artikels III UmgrStG müssen zusätzlich bestimmte Meldungen an die zuständigen Behörden gemacht werden. Dabei gibt es verpflichtende Meldungen, welche getätigt werden müssen, um die Anwendbarkeit des UmgrStG zu gewährleisten.

Meldung an das Finanzamt und Firmenbuch

Eine Einbringung im Sinne des Artikels III UmgrStG muss innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages an das Firmenbuch oder das zuständige Finanzamt gemeldet werden.¹⁸⁵ Kommt es im Rahmen der Einbringung zu einer Sachgründung oder zu einer Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft, hat die Anmeldung zur Eintragung beim Firmenbuch zu erfolgen.¹⁸⁶

Die Zuständigkeit liegt beim Firmenbuchgericht am Sitz der übernehmenden Körperschaft. Dieses überprüft die Vollständigkeit der Anmeldung, die klar abgefasst sein und jeden Zweifel ausschließen sollte. Daher ist angeraten, zusätzlich zur Anmeldung beim Firmenbuch den Einbringungsvertrag, die Einbringungsbilanz sowie bei einer Sachgründung bzw. Kapitalerhöhung die gesellschaftsrechtlich geforderten Urkunden und Erklärungen vorzulegen. Kommt es aus materiellrechtlichen Gründen zu einer Abweisung der Eintragung des Firmenbuchgerichtes, kann keine Einbringung im Sinne des Artikels III UmgrStG zustande kommen.¹⁸⁷

¹⁸⁴ Vgl. WALTER (2021), Rz. 444.

¹⁸⁵ Vgl. RABEL/EICHINGER (2017b), in: WIESNER/HIRSCHLER/MAYR (hrsg.), Rz. 18.

¹⁸⁶ S. § 13 (1) UmgrStG.

¹⁸⁷ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 776 ff.

Zusätzlich bedarf es neben der Anmeldung beim Firmenbuchgericht gemäß § 43 UmgrStG der Anzeige beim Finanzamt.

Kommt es im Rahmen der Einbringung zu keiner Sachgründung bzw. Kapitalerhöhung, genügt die Meldung an das Finanzamt, das für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständig ist.¹⁸⁸ Dabei sind dem Finanzamt der Einbringungsvertrag, die Jahres- oder Zwischenbilanzen und die steuerlichen Einbringungsbilanzen vorzulegen.¹⁸⁹

Für die Einbringung beim vorliegenden Sachverhalt muss eine Meldung beim zuständigen Finanzamt am Sitz der A+B GmbH gemacht werden, da es sich um keine Sachgründung bzw. Kapitalerhöhung handelt. Für die Anmeldung müssen der Einbringungsvertrag, die Jahresbilanz und die steuerlichen Einbringungsbilanzen der Mitunternehmeranteile zum 31.12.2021 vorgelegt werden.

Gewerbebehörde

Die Gewerbeberechtigung geht gemäß § 11 (4) Gewerbeordnung bei Umgründungen auf den Nachfolgeunternehmer über, sofern er die Voraussetzungen für die Ausübung des betreffenden Gewerbes erfüllt und der Übergang der Gewerbebehörde innerhalb von sechs Monaten nach Eintragung der Umgründung ins Firmenbuch gemeldet wird.¹⁹⁰

Für den vorliegenden Praxisfall bedeutet das, dass die Einbringung der Gewerbebehörde spätestens sechs Monate nach Eintragung im Firmenbuch gemeldet werden muss. Weiters muss ein gewerbeberechtigter Geschäftsführer bestellt werden.

4.2.4 Steuerliche Folgen der Einbringung

Die Einbringung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft bringt sowohl ertrags- als auch verkehrssteuerrechtliche Konsequenzen mit sich.

Umsatzsteuer

Einbringungen im Sinne des Artikels III UmgrStG stellen gemäß § 22 (3) UmgrStG keinen steuerbaren Umsatz dar. Für den Bereich der Umsatzsteuer gibt es keine Rückwirkungsfiktion auf den Einbringungsstichtag. Der Übergang der umsatzsteuerlichen Zurechnung erfolgt mit

¹⁸⁸ S. § 13 (1) UmgrStG.

¹⁸⁹ Vgl. UmgrStR 2002, 785 f.

¹⁹⁰ S. § 11 (4) GewO.

jenem Monatsersten, der der Anmeldung der Eintragung im Firmenbuch bzw. beim zuständigen Finanzamt folgt.¹⁹¹

Für den vorliegenden Praxisfall ist die Anmeldung beim Firmenbuch für den 31.07.2022 geplant, somit erfolgt die umsatzsteuerliche Zurechnung bei der A+B GmbH ab dem 01.08.2022.

Körperschaftsteuer

Die GesbR stellt aus ertragssteuerlicher Hinsicht kein eigenes Steuersubjekt dar. Die erzielten Gewinne werden daher den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet. Diese versteuern die Gewinnanteile nach dem jeweiligen Einkommensteuertarif gemäß § 33 EStG.

Die GmbH hingegen stellt gemäß § 1 (2) Z 1 KStG ein eigenes Steuersubjekt dar und unterliegt mit ihren Gewinnen der Körperschaftsteuer von 25 %. Werden Gewinne der Körperschaft an ihre Gesellschafter ausgeschüttet, werden sie auf Gesellschafterebene mit der Kapitalertragsteuer in Höhe von 27,5 % besteuert. Bei einer Gewinnausschüttung an Gesellschafter kommt es somit zu einer Gesamtsteuerbelastung von 45,625 %.¹⁹²

Somit ergibt sich für den Praxisfall, dass die Gewinne der A+B GmbH nun der Körperschaftsteuer unterliegen und die Ausschüttungen mit der Kapitalertragsteuer belastet werden.

Sonstige Steuern

Werden im Zuge der Einbringung Grund und Boden bzw. Gebäude übertragen, müssen die Grunderwerbsteuer (GrESt) und die Eintragungsgebühr im Grundbuch geleistet werden. Der § 4 (1) Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) normiert, dass für die Berechnung der GrESt der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage herangezogen werden muss. Der § 7 (1) Z 2 lit. c UmgrStG besagt, dass die Steuer bei Vorgängen nach dem UmgrStG 0,5 % der Bemessungsgrundlage beträgt.¹⁹³

Für die Berechnung der Eintragungsgebühr ist § 26 a (1) Gerichtsgebührengesetz (GGG) heranzuziehen. Demnach gilt, dass bei Übertragung einer Liegenschaft aufgrund eines Vorganges des UmgrStGs der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30 % des Wertes des einzutragenden Rechtes, als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Eintragungsgebühr maßgebend sind. Die Eintragungsgebühr beträgt somit 1,1 % des dreifachen Einheitswertes.¹⁹⁴

¹⁹¹ Vgl. SCHWARZINGER/WIESNER (2013), S. 1282.

¹⁹² Vgl. HÜBNER-SCHWARZINGER/KANDUTH-KRISTEN (2016), S. 148.

¹⁹³ S. §§ 4 (1) u. 7 (1) GrESt.

¹⁹⁴ S. § 26 a (1) GGG.

Für den vorliegenden Praxisfall ergibt sich somit Folgendes: Als Bemessungsgrundlage gelten der Grundstückwert von € 400.000,00 und ein Einheitswert von € 40.000,00. Der Grundstückwert wurde mithilfe des Grundstücksrechners berechnet und für den Einheitswert wurde ein Einheitswertbescheid vom Finanzamt angefordert. Somit ergibt sich eine GrESt in Höhe von € 2.000,00 und eine Eintragungsgebühr von € 1.320,00. Kommt es nicht zur Anwendung der Begünstigungen des Artikels III UmgrStG, würde eine höhere Belastung auf Herrn A. und Herrn B. zukommen. Die nachstehende Abbildung zeigt die Berechnung der GrESt und der Eintragungsgebühr sowie die Gegenüberstellung, wenn die Begünstigungen nicht in Anspruch genommen werden könnten und es sich bei der Nicht-Anwendung des UmgrStGs um eine Schenkung handelt.

Berechnung unter Anwendung des UmgrStGs		Berechnung bei Nicht-Anwendung des UmgrStGs	
<u>Berechnung GrESt</u>		<u>Berechnung GrESt</u>	
Grundstückwert	400.000,00	Grundstückwert	400.000,00
%-Satz GrESt	0,50%	%-Satz GrESt	3,50%
GrESt	2.000,00	GrESt	14.000,00
<u>Berechnung Eintragungsgebühr</u>		<u>Berechnung Eintragungsgebühr</u>	
Einheitswert	40.000,00	Grundstückwert	400.000,00
%-Satz Eintragungsgebühr	1,10%	%-Satz Eintragungsgebühr	1,10%
Eintragungsgebühr	1.320,00	Eintragungsgebühr	13.200,00

Abbildung 19: Berechnung GrESt und Eintragungsgebühr,
Quelle: eigene Darstellung.

4.2.5 Abschluss der Einbringung

Abschließend kann festgestellt werden, dass die Mitunternehmeranteileinbringung von Herrn A. und Herrn B. die Anwendungsvoraussetzungen des Artikel III UmgrStG erfüllt. Die Einbringung kann daher unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des UmgrStG durchgeführt werden. Die nachfolgende Abbildung zeigt die Eröffnungsbilanz der A+B GmbH, welche abbildet, dass das Vermögen der GesbR auf die GmbH übergegangen ist.

Eröffnungsbilanz der A+B GmbH			
AKTIVA	in EUR	PASSIVA	in EUR
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Sachanlagen		I. Stammkapital	35.000,00
1. Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.000,00	<i>davon nicht eingefordert</i>	17.500,00
	5.000,00	II. Kapitalrücklage	110.000,00
			127.500,00
B. Umlaufvermögen		B. Verbindlichkeiten	
I. Immobilie	400.000,00	1. Entnahme gem. § 16 (5) Z 2 UmgrStG	10.000,00
II. Vorleistung	10.000,00	2. Kreditverbindlichkeit	305.000,00
II. Guthaben bei Kreditinstituten	27.500,00		315.000,00
	437.500,00		
SUMME AKTIVA	442.500,00	SUMME PASSIVA	442.500,00

Abbildung 20: Eröffnungsbilanz A+B GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

5 Zusammenfassung

Diese Arbeit befasste sich mit den Umgründungsarten gemäß UmgrStG. Diese wurden genauer erläutert. Weiters wurde auf die Anwendungsvoraussetzungen und Auswirkungen der jeweiligen Umgründungsform eingegangen. Das Hauptaugenmerk der Arbeit lag dabei auf den steuerlichen Konsequenzen der jeweiligen Umgründungsform.

Zur Recherche und Ausarbeitung dieser Arbeit wurden sowohl die Literatur der Materie als auch Gesetzestexte herangezogen. Außerdem wurde auf Gespräche mit dem Kooperationspartner sowie auf die von ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen zurückgegriffen. Die Arbeit fand in Kooperation mit der Haydn Steuerberatung GmbH & Co KG statt.

Die Zielsetzung dieser Arbeit war es, eine allgemeine Richtlinie zum Thema Umgründungen für die Kanzlei Haydn zu erstellen. Dazu galt es, die einzelnen Formen der Umgründung zu erarbeiten, um Punkte definieren zu können, die in die Richtlinie aufgenommen werden sollen.

Um diese Zielsetzung zu erreichen, wurde die Masterarbeit in zwei Hauptkapitel eingeteilt: einerseits die theoretische Ausarbeitung der Umgründungsformen Verschmelzung, Umwandlung, Spaltung, Einbringung, Zusammenschluss und Realteilung, andererseits die Ausarbeitung eines konkreten Praxisfalles unter Anwendung der erarbeiteten Richtlinie bei der Einbringung einer GesbR in eine GmbH.

Wird das allgemeine Steuerrecht für Umgründungsvorgänge angewendet, kommt es je nach Umgründungsform beispielsweise zu einer Liquidationsbesteuerung, einem Tauschvorgang sowie der Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven oder zu Entnahmetatbeständen. Um zu vermeiden, dass es im Rahmen eines Rechtsformwechsels zu den genannten Tatbeständen kommt, hat der Staat das UmgrStG erlassen. Dieses Gesetz zählt für jede Umgründungsform Anwendungsvoraussetzungen auf, die es zu erfüllen gilt, damit das UmgrStG anwendbar ist.

Im Rahmen der Ausarbeitung der Umgründungsformen wurde erkannt, dass es sowohl Gemeinsamkeiten als auch Unterschiede bezüglich der Anwendungsvoraussetzungen zwischen den verschiedenen Formen gibt.

Die Umgründungsarten können danach kategorisiert werden, ob es sich bei der Umgründung um eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft bzw. ein Einzelunternehmen handelt. Demnach sind Verschmelzungen, Umwandlungen und Spaltungen Formen, die Kapitalgesellschaften betreffen, und Einbringungen, Zusammenschlüsse und Spaltungen

Umgründungen, die sich auf eine Personengesellschaft bzw. ein Einzelunternehmen beziehen. Weiters gibt es bei den Formen für Kapitalgesellschaften eine Gesamtrechtsnachfolge, während diese bei den Formen, die Personengesellschaften bzw. Einzelunternehmen betreffen, nicht greift und es zur Einzelrechtsnachfolge kommt. Für Umgründungsformen, die Kapitalgesellschaften betreffen, bestehen entsprechende gesellschaftsrechtliche Normen, auf die das Steuergesetz aufsetzt.

Für Einbringung, Zusammenschluss und Realteilung muss ein qualifiziertes Vermögen gemäß § 12 (2) UmgrStG vorliegen. Demnach stellen nur Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmer- und Kapitalanteile einbringungsfähiges Vermögen dar. Für die Formen Umwandlung, Verschmelzung und Spaltung muss kein qualifiziertes Vermögen vorliegen. Eine Gemeinsamkeit aller Formen ist die Wahl eines Stichtages für die Umgründung, der auf einen Tag in der Vergangenheit rückbezogen werden kann. Dabei ist jedoch bei allen Formen die neunmonatige Rückwirkungsfrist für die Anmeldung zum Firmenbuch bzw. beim Finanzamt einzuhalten. Ein weiteres Merkmal, das bei allen Formen auftritt, ist die Gewährung einer Gegenleistung von der übernehmenden Körperschaft.

Die entwickelte Richtlinie beginnt mit einem Entscheidungsbaum. Dieser kategorisiert Umgründungsformen danach, ob es sich um die Umgründung einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft bzw. eines Einzelunternehmens handelt. Diese Kategorisierung erscheint sinnvoll, da in der Praxis danach gearbeitet wird. Anschließend folgt für jede Umgründungsform eine spezifische Checkliste, die zu bearbeitende Punkte beinhaltet. Da es dem Kooperationspartner ein Anliegen war, dass die Verantwortlichkeiten für jeden Punkt in der Richtlinie klar ersichtlich sind, ist für jeden Aspekt angeführt, wer für dessen Erfüllung zuständig ist.

Die erarbeitete Richtlinie wird fortan in der Kanzlei Haydn für die Bearbeitung von Umgründungsfällen angewendet und stellt eine strukturierte und effiziente Arbeitsweise sicher. Da es sich beim Thema Umgründungen um ein komplexes und umfangreiches Thema handelt und jeder Fall etwaige Besonderheiten enthält, stellt die erarbeitete Richtlinie keine abschließende Aufstellung der zu bearbeitenden Punkte dar. Dennoch liefert sie einen ersten Anhaltspunkt und deckt jene Aspekte ab, die es in jedem Fall zu bearbeiten gilt. Außerdem soll sie dazu dienen, den Zeitaufwand für Umgründungen zu planen und die zeitlichen Ressourcen zielführend abzuwägen und zu nutzen. Die Richtlinie soll als Leitfaden fungieren und hervorheben, was es bei einer auszuarbeiteten Umgründung zu beachten gilt. Die Kanzlei hat sich dazu entschlossen, die Richtlinie im Arbeitsalltag zu verwenden und sie in circa einem Jahr

zu überarbeiten, um Aspekte integrieren zu können, die möglicherweise im Rahmen der praktischen Arbeit mit dem Leitfaden auffallen.

In Bezug auf die Ausarbeitung des Praxisfalles wurde festgestellt, dass die Einbringung der GesbR in die GmbH sämtliche Voraussetzungen des Artikels III UmgrStG erfüllt. Daher erfolgt die Einbringung der Mitunternehmeranteile in die GmbH steuerneutral ohne Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven.

Mithilfe der entwickelten Richtlinie konnte der Praxisfall strukturiert und bestmöglich ausgearbeitet werden. Für die Klärung der Betriebseigenschaft der GesbR waren unter anderem die Einkommensteuerrichtlinien hilfreich, die eine reine Vermögensverwaltung von einem gewerblichen Grundstückshandel abgrenzen. Demnach sprechen unter anderem die Anschaffung des Grundstücks samt Gebäude zum Zweck der Weiterveräußerung, die Aufnahme von Fremdkapital und die Tatsache, dass die Klienten Baumeister sind, für einen steuerlichen Betrieb. Punkte, die gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sprechen, beispielsweise eine Einschränkung der Bebauung seitens der Gemeinde, konnten im untersuchten Praxisfall widerlegt werden.

Trotz der umfangreichen Recherche und Bearbeitung dieser Einbringung stellt sie eine solide Möglichkeit dar, die Rechtsform an die sich ändernden wirtschaftlichen Rahmenbedingungen anzupassen.

Die Kanzlei Haydn begleitet die Klienten bei der Einbringung der GesbR in die GmbH, die spätestens im Herbst 2022 abgeschlossen sein wird. Durch die strukturierte Ausarbeitung des Praxisfalles anhand der erstellten Richtlinie konnte eine gezielte Besprechung mit den Klienten durchgeführt werden, in der ihnen die einzelnen Schritte der Einbringung verständlich aufgezeigt wurden. Nach dieser Besprechung entschieden sich die Klienten dazu, die GmbH-Gründung und die Einbringung durchzuführen.

Literaturverzeichnis

allgemeine Literatur

- ACHATZ, M./AIGNER, D./KOFLER, G./TUMPEL, M. [2005]: Internationale Umgründungen, 1. Aufl., Wien: Linde, 2005.
- HIRSCHLER, K./MAYR, G./WIESNER, W. [2018]: Handbuch der Umgründungen, 1. Aufl., Wien: Lexis Nexis, 2018.
- HÜBNER-SCHWARZINGER, P. [2016]: Einführung in das Umgründungssteuergesetz, 2. akt. Aufl., Wien: Linde, 2016.
- HÜBNER-SCHWARZINGER, P. [2017]: Buchungs- und Bilanzierungspraxis bei Umgründungen, 2. Aufl., Wien: Linde, 2017.
- HÜBNER-SCHWARZINGER, P./WIESNER, W. [2005]: Umgründungslexikon, 1. Aufl., Wien: Linde, 2005.
- HÜGEL, H. [2009]: Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht, 1. Aufl., Wien: Linde, 2009.
- KANDUTH-KIRSTEN, S./LAUDACHER, M./LENNEIS, C./MARSCHNER, E./PEYERL, H. [2021]: Jakob EStG | Einkommensteuergesetz 2021, 14. Aufl., Wien: Linde, 2021.
- KANDUTH-KRISTEN, S./HÜBNER-SCHWARZINGER, P. [2016]: Tarif, in: Rechtsformgestaltung für Klein- und Mittelbetriebe, hrsg. von KANDUTH-KRISTEN, S./HÜBNER-SCHWARZINGER, P., 2. akt. Aufl., Wien: Linde, 2016, S. 138-148.
- KOFLER, G. [2021]: UmgrStG | Umgründungssteuergesetz 2021 – Jahreskommentar, 10. Aufl., Wien: Linde, 2021.
- LUDWIG, C./HIRSCHLER, K. [2018]: Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen, 3. Aufl., Wien: Linde, 2018.
- MAYR, G./KIRCHMAYR, S. [2013]: Umgründungen – Praxisfragen und Fallbeispiele, 1. Aufl., Wien: Linde, 2013.
- MAYR, G./KIRCHMAYR, S./HIRSCHLER, K. [2020]: Aktuelles zu Umgründungen, 1. Aufl., Wien: Linde, 2020.
- o.V. [1998]: Steuerliche Behandlung einer Anteilsveräußerung vor der Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG, in: SWK (1998), S. 445.
- o.V. [2021]: Umgründungen, einfacher Rechtsformwechsel, GesbR-Umwandlung sowie Anwachsung im Gesellschafts- und Unternehmensrecht, 01.10.2021, <https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/umgruendungen-im-gesellschafts-und-unternehmensrecht.html>, [18.10.2021].
- RABEL, K./EHRKE-RABEL, T. [2017]: zu § 12 UmgrStG, in: Handbuch der Umgründungen, hrsg. von WIESNER, W./HIRSCHLER, K./MAYR, G., 16. Aufl., Wien: LexisNexis-Verlag ARD Orac, 2017, Rz 1-248.

- RABEL, K./EICHINGER, H. [2017b]: zu § 15 UmgrStG, in: Handbuch der Umgründungen, hrsg. von WIESNER, W./HIRSCHLER, K./MAYR, G., 16. Aufl., Wien: LexisNexis-Verlag ARD Orac, 2017, Rz 1-30.
- REINOLD, J. [2017]: Immobilienertragsteuer und Umgründungen, 1. Aufl., Wien: Linde, 2017.
- RUBAK, M./WOLF, R. [2015]: Die Anteilsanwachsung, in: SWK (2015), S. 496.
- SCHWARZINGER, W./WIESNER W. [2013]: Umgründungssteuer-Leitfaden, 3. Aufl., Wien: Linde, 2013.
- STECKEL, R./PARTL, R. [2017]: 5. Einbringung in Kapitalgesellschaften, in: Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band III: Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, hrsg. von TUMPEL, M./AIGNER, G., 3. neu neubearb. Aufl., Wien: LexisNexis-Verlag ARD Orac, 2017, S. 180-224.
- STINGL, H. [2016]: Gesamtrechtsnachfolge im Gesellschaftsrecht, 1. Aufl., Wien: Linde, 2016.
- TITZ, E./WILD, A./SCHLAGER, C. [2017]: zu § 16 UmgrStG, in: Handbuch der Umgründungen, hrsg. von WIESNER, W./HIRSCHLER, K./MAYR, G., 16. Aufl., Wien: LexisNexis-Verlag ARD Orac, 2017, Rz 94-231.
- WALTER, T. [2021]: Umgründungssteuerrecht 2021 (: Ein systematischer Grundriss), 13. überarb. Aufl., Wien: Facultas, 2021.
- WARTO, P. [2018]: § 8 SpaltG Spaltungsbeschluss, in: GmbHG – Kommentar, hrsg. GRUBER, M./HARRER, F., 2. Aufl., Wien: Linde, 2018, S. 2000-2005.
- WURM, G. [2021]: Mitunternehmerschaften (Kommanditgesellschaft, GesBR), in: Praxisbeispiele zur Körperschaft, hrsg. BERGMANN, S./WURM, G., 2. Aufl., Wien: Linde, 2021, S. 6-7.
- ZIRNGAST, S./KRASSNIG, U. [2018]: Grundlagen der Bilanzierung von Umgründungen, 1. Aufl., Wien: Linde, 2018.
- ZWICK, C. [2021]: UmwG I Umwandlungsgesetz, 1. Aufl., Wien: Linde, 2021.

Richtlinien

- EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 06.05.2021.
 UStR 2000, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 30.11.2021.
 UmgrStR 2002, Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Richtlinie des BMF vom 30.10.2020.

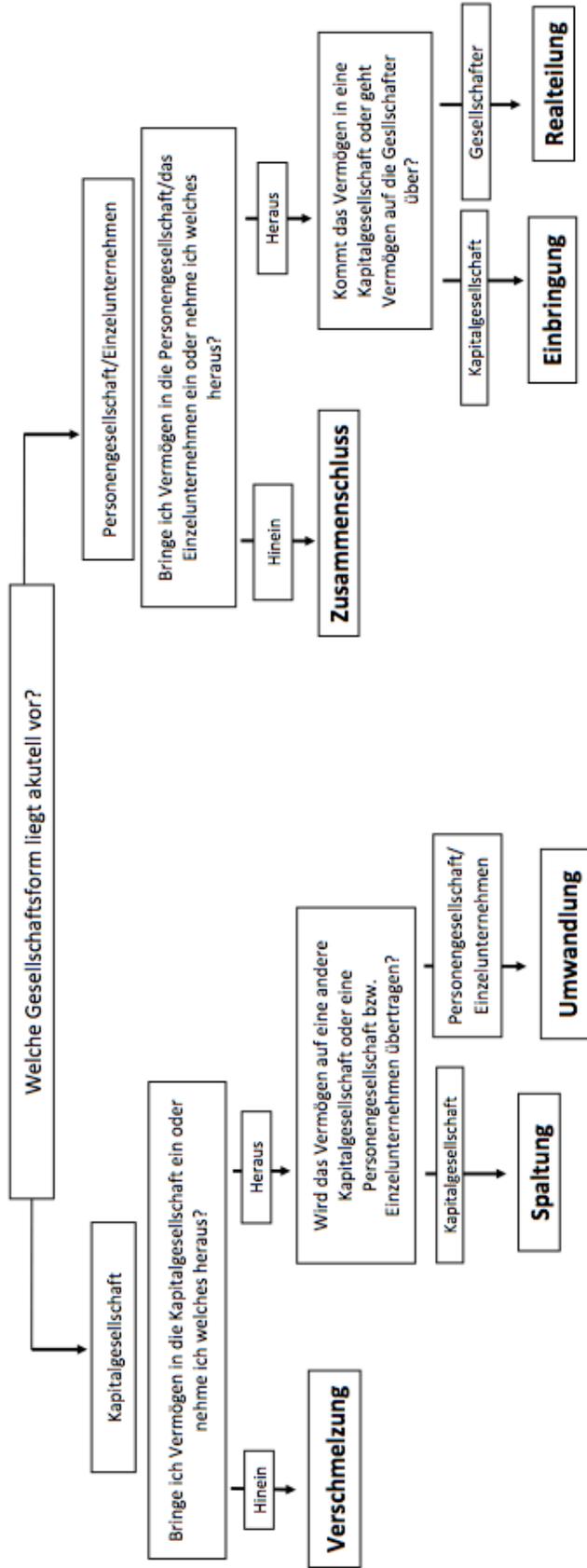
Entscheidungsregister

- VwGH 22.06.1983, 81/13/0157, Der steuerliche Betrieb.
 VwGH 29.07.1997, 96/14/0115, Tätigkeiten eines Gewerbebetriebes.
 VwGH 03.09.2019, Ra 2018/15/0015, Abgrenzung gewerblicher Grundstückshandel.

Richtlinie

für die Bearbeitung von
Umgründungsvorgängen
gem. UmgrStG

Entscheidungsbaum für die Erarbeitung der Umgründungsform gem. UmgrStG



Zur Kategorisierung hinsichtlich der Rechtsnachfolge gilt es folgende Unterscheidung zu beachten



Checkliste - Einbringung			
Stichpunkte	✓	Was ist zu tun?	Zuständigkeit
Einbringungsstichtag		Wurden Überlegungen zur Wahl des Stichtages angestellt und mit dem Klienten abgesprochen?	Bilanzierer
		Die Neun-Monats-Frist für die Meldefrist beim Finanzamt bzw. Firmenbuch wird eingehalten.	
Einbringungsvertrag		Ein schriftlicher und notariell beglaubigter Einbringungsvertrag liegt vor. evtl. ersetzbar durch Gesellschaftsvertrag	Bilanzierer in Zusammenarbeit mit Notariat
Einbringender		Dem Einbringenden ist das Vermögen am Einbringungsstichtag zurechenbar.	Bilanzierer
Übernehmende Körperschaft		Eine übernehmende Körperschaft gem. § 12 (3) UmgrStG liegt vor.	Bilanzierer
		Existiert die übernehmende Körperschaft bereits? evtl. Beratung und Planung bei der Gründung	
Grundvermögen		Es wurde abgeklärt, ob sich im Vermögen Grundvermögen befindet und die Kosten der Übertragung wurden berechnet und mit dem Klienten abgesprochen.	Bilanzierer
Einbringungsfähiges Vermögen		Das Vermögen erfüllt die Kriterien des § 12 (2) UmgrStG, es handelt sich um einen: Betrieb Teilbetrieb Mitunternehmeranteil Qualifizierten Kapitalanteil	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
		Das Vermögen hat einen positiven Verkehrswert. Ist das buchmäßige Eigenkapital positiv? Bei einem negativen buchmäßigen Eigenkapital --> Gutachten einfordern.	
Verlustvortrag		Der Übergang eines möglichen Verlustvortrages wurde geprüft.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Stichtagsbilanz		Die Jahres- bzw. Zwischenbilanz gem. § 5 (1) bzw. § 4 (1) EStG wurde aufgestellt.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
		Evtl. Wechsel der Gewinnermittlungsart, wenn nach § 4 (3) EStG bilanziert wird.	
Rückwirkende Vermögensänderungen		Vermögensänderungen gem. § 16 (5) UmgrStG wurden berücksichtigt und richtig abgebildet.	Bilanzierer
Ergänzungsbilanz		Eine etwaige Ergänzungsbilanz um Vorleistungen von Gesellschaftern abzubilden wurde erstellt.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Einbringungsbilanz		Das Einbringungskapital wird richtig abgebildet.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
		Richtiger Ausweis der rückwirkenden Vermögensänderungen gem. § 16 (5) UmgrStG.	
Gegenleistung		Werden Anteile an der Gesellschaft gewährt?	Bilanzierer
		Liegt eine Ausnahme gem. § 19 (2) UmgrStG vor?	
Meldung an Finanzamt bzw. Firmenbuchgericht		Firmenbuchzuständigkeit Meldung innerhalb der neunmonatigen Frist Zusätzlich Meldung an das Finanzamt iSd § 43 UmgrStG	Bilanzierer
		Finanzamtszuständigkeit Meldung innerhalb der neunmonatigen Frist	
Sonstige Rechtsfolgen		Meldungen an Gewerbebehörde	Bilanzierer in Absprache mit Buchhalter, Lohnverrechner und Klient
		Meldungen im Zusammenhang mit Personal Informationspflicht ggü. Arbeitnehmern Österreichische Gesundheitskasse Gemeinde	
		Grundbuchänderungen	
		Änderungen bei Fahrzeugen (Zulassung, Versicherung)	
		Laufende Verträge wie Telefon, Miete, Versicherungen, etc. anpassen	
		Verträge mit Banken anpassen	
		Infos an Kunden und Lieferanten aussenden	
		SV Gesellschafter und Gesellschafter-GF anpassen Gutachten einholen	

Checkliste - Verschmelzung			
Stichpunkte	✓	Was ist zu tun?	Zuständigkeit
Rechtsanwalt/Notar		Wurde ein Rechtsanwalt/Notar hinzugezogen, der Fachwissen auf diesem Gebiet mitbringt?	Steuerberater
Möglichkeit der Verschmelzung		Ist die Verschmelzung gesellschaftsrechtlich zulässig?	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
		Wird das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt?	
Verschmelzungsvertrag		Ein schriftlicher und notariell beglaubigter Verschmelzungsvertrag liegt vor. Muss mind. ein Monat vor Gesellschafterversammlung beim zuständigen Firmenbuchgericht eingereicht werden.	Bilanzierer in Zusammenarbeit mit Notariat
Übernehmende Gesellschaft		Existiert die übernehmende Körperschaft bereits? evtl. Beratung und Planung bei der Gründung	Bilanzierer
Übertragende Gesellschaft		Bei der übertragenden Gesellschaft handelt es sich um eine Körperschaft gem. § 1 KStG.	Bilanzierer
Grundvermögen		Es wurde abgeklärt, ob sich im Vermögen Grundvermögen befindet und die Kosten der Übertragung wurden berechnet und mit dem Klienten abgesprochen.	Bilanzierer
Übertragendes Vermögen		Kein qualifiziertes Vermögen muss vorliegen. Möglichkeit auch eine vermögensverwaltenden Gesellschaft zu verschmelzen.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Verlustvortrag		Der Übergang eines möglichen Verlustvortrages wurde geprüft.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Verschmelzungstichtag		Wurden Überlegungen zur Wahl des Stichtages angestellt und mit dem Klienten abgesprochen?	Bilanzierer
		Die Neun-Monats-Frist für die Meldefrist beim Finanzamt bzw. Firmenbuch wird eingehalten.	
Verschmelzungsbericht		Ein Verschmelzungsbericht wurde durch die Vorstände der Kapitalgesellschaft erstellt.	Klient
Verschmelzungsprüfung		Es wurde geprüft ob eine Verschmelzungsprüfung gem. § 220 b AktG bzw. § 100 (2) GmbHG notwendig ist.	Bilanzierer
Prüfung durch den Aufsichtsrat		Es wurde geprüft, ob eine Prüfung durch den Aufsichtsrat notwendig ist.	Bilanzierer in Absprache mit Klient
Stichtagsbilanz		Eine Stichtagsbilanz wurde aufgestellt. Aufzustellen, wenn Stichtag für Jahresabschluss mehr als sechs Monate vor Abschluss des Verschmelzungstichtages liegt. Evtl. Verzicht, wenn sämtliche Gesellschafter zustimmen.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Schlussbilanz		Eine Schlussbilanz für die übertragende Gesellschaft wurde aufstellt. Vorschriften des UGB für Aufstellung und Prüfung gelten sinngemäß. Für die Anmeldung der Verschmelzung, darf sie nicht älter als neun Monate sein.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Steuerliche Schlussbilanz		Ergänzung der Schlussbilanz um eine steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Verschmelzungsbilanz		Eine Verschmelzungsbilanz wurde aufgestellt.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
		Das Vermögen der übertragenden Gesellschaft wurde mit den steuerlichen Buchwerten angesetzt.	
		Das Verschmelzungskapital wird im Eigenkapital als eigener Posten ausgewiesen. Evtl. Ausnahmen vom Buchwertansatz wurden berücksichtigt.	
Gegenleistung		Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft erhalten Anteile an der übernehmenden Gesellschaft.	Bilanzierer
Rückwirkungsfiktion		Evtl. Ausnahmen davon gem. § 2 (4) UmgrStG wurden beachtet.	Bilanzierer
Verlustabzug		Ein Übergang des Verlustabzuges gem. § 4 UmgrStG wurde geprüft.	Bilanzierer
Meldung an Finanzamt bzw. Firmenbuchgericht		Die Verschmelzung wurde durch die geschäftsführenden Gesellschafter der beteiligten Gesellschaften an das zuständige Firmenbuch gemeldet.	Bilanzierer
Sonstige Rechtsfolgen		Meldungen an Gewerbebehörde	Bilanzierer in Absprache mit Buchhalter, Lohnverrechner und Klient
		Meldungen im Zusammenhang mit Personal	
		Informationspflicht ggü. Arbeitnehmern	
		Österreichische Gesundheitskasse	
		Gemeinde	
		Grundbuchänderungen	
		Änderungen bei Fahrzeugen (Zulassung, Versicherung)	
	Laufende Verträge wie Telefon, Miete, Versicherungen, etc. anpassen		
	Verträge mit Banken anpassen		
	Infos an Kunden und Lieferanten aussenden		
	SV Gesellschafter und Gesellschafter-GF anpassen		
	Gutachten einholen		

Checkliste - Umwandlung			
Stichpunkte	✓	Was ist zu tun?	Zuständigkeit
Rechtsanwalt/Notar		Wurde ein Rechtsanwalt/Notar hinzugezogen, der Fachwissen auf diesem Gebiet mitbringt?	Steuerberater
Möglichkeit der Umwandlung		Ist die Verschmelzung gesellschaftsrechtlich zulässig?	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
		Wird das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt?	
Umwandlungsvertrag		Ein schriftlicher und notariell beglaubigter Verschmelzungsvertrag liegt vor.	Bilanzierer in Zusammenarbeit mit Notariat
Übernehmende Gesellschaft		Die übernehmende Gesellschaft ist eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen.	Bilanzierer
Übertragende Gesellschaft		Die übertragende Kapitalgesellschaft ist betriebsführend.	Bilanzierer
Grundvermögen		Es wurde abgeklärt, ob sich im Vermögen Grundvermögen befindet und die Kosten der Übertragung wurden berechnet und mit dem Klienten abgesprochen.	Bilanzierer
Umwandlungsfähiges Vermögen		Kein bestimmtes Vermögen notwendig.	Bilanzierer
Verlustvortrag		Der Übergang eines möglichen Verlustvortrages wurde geprüft.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Umwandlungsstichtag		Wurden Überlegungen zur Wahl des Stichtages angestellt und mit dem Klienten abgesprochen?	Bilanzierer
		Die Neun-Monats-Frist für die Meldefrist beim Finanzamt bzw. Firmenbuch wird eingehalten.	
Umwandlungsbericht		Ist durch die geschäftsführenden Organe der Kapitalgesellschaft zu erstellen.	Klient
Umwandlungsprüfung		Es wurde geprüft ob eine Umwandlungsprüfung stattgefunden hat bzw. ob darauf verzichtet wurde.	Bilanzierer
Prüfung durch den Aufsichtsrat		Es wurde geprüft, ob eine Prüfung durch den Aufsichtsrat notwendig ist.	Bilanzierer
Schlussbilanz		Eine Schlussbilanz für die übertragende Gesellschaft wurde aufgestellt. Vorschriften des UGB für Aufstellung und Prüfung gelten sinngemäß. Für die Anmeldung der Umwandlung darf sie nicht älter als neun Monate sein.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Steuerliche Umwandlungsbilanz		Die steuerliche Umwandlungsbilanz wurde erstellt.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Rückwirkungsfiktion		Evtl. Ausnahmen davon gem. § 2 (4) UmgrStG wurden beachtet.	Bilanzierer
Wechsel der Gewinnermittlungsart		Ein evtl. Wechsel der Gewinnermittlungsart wurde geprüft und dementsprechend abgebildet.	Bilanzierer
Verlustabzug		Ein Übergang des Verlustabzuges gem. § 10 UmgrStG wurde geprüft.	Bilanzierer
Mindestkörpersteuerguthaben		Ein Übergang des Mindestkörpersteuerguthaben gem. § 9 (8) UmgrStG wurde geprüft.	Bilanzierer
Meldung an Finanzamt bzw. Firmenbuchgericht		Die Umwandlung wurde durch die geschäftsführenden Organe der beteiligten Gesellschaften an das zuständige Firmenbuch gemeldet.	Bilanzierer
Sonstige Rechtsfolgen		Meldungen an Gewerbebehörde	Bilanzierer in Absprache mit Buchhalter, Lohnverrechner und Klient
		Meldungen im Zusammenhang mit Personal	
		Informationspflicht ggü. Arbeitnehmern	
		Österreichische Gesundheitskasse	
		Gemeinde	
		Grundbuchänderungen	
		Änderungen bei Fahrzeugen (Zulassung, Versicherung)	
		Laufende Verträge wie Telefon, Miete, Versicherungen, etc. anpassen	
	Verträge mit Banken anpassen		
	Infos an Kunden und Lieferanten aussenden		
	SV Gesellschafter und Gesellschafter-GF anpassen		
	Gutachten einholen		

Checkliste - Zusammenschluss			
Stichpunkte	✓	Was ist zu tun?	Zuständigkeit
Zusammenschlussvertrag		Unter dem Zusammenschlussvertrag ist dabei ein Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft zu verstehen.	Bilanzierer in Zusammenarbeit mit Notariat
Übernehmende Personengesellschaft		Die übernehmende Personengesellschaft hat Einkünfte iSd § 2 (3) Z 1 bis § 3 EStG.	Bilanzierer
Grundvermögen		Es wurde abgeklärt, ob sich im Vermögen Grundvermögen befindet und die Kosten der Übertragung wurden berechnet und mit dem Klienten abgesprochen.	Bilanzierer
Zusammenschlussfähiges Vermögen		Das Vermögen erfüllt die Kriterien des § 12 (2) UmgrStG, es handelt sich um einen: Betrieb Teilbetrieb Mitunternehmeranteil Qualifizierten Kapitalanteil	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
		Das Vermögen hat einen positiven Verkehrswert. Ist das buchmäßige Eigenkapital positiv? Bei einem negativen buchmäßigen Eigenkapital --> Gutachten einfordern.	
Verlustvortrag		Der Übergang eines möglichen Verlustvortrages wurde geprüft.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Zusammenschlussstichtag		Wurden Überlegungen zur Wahl des Stichtages angestellt und mit dem Klienten abgesprochen?	Bilanzierer
		Die Neun-Monats-Frist für die Meldefrist beim Finanzamt bzw. Firmenbuch wird eingehalten.	
Zusammenschlussbilanz		Das übertragene Vermögen wurde zu den steuerlichen Buchwerten angesetzt. Kann ausbleiben, wenn Werte im Zusammenschlussvertrag beschrieben werden.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Gegenleistung		Es werden Anteile an der Gesellschaft gewährt.	Bilanzierer
Wechsel der Gewinnermittlungsart		Ein evtl. Wechsel der Gewinnermittlungsart wurde geprüft und dementsprechend abgebildet.	Bilanzierer
Meldung an Finanzamt bzw. Firmenbuchgericht		Firmenbuchzuständigkeit Meldung innerhalb der neunmonatigen Frist Zusätzlich Meldung an das Finanzamt iSd § 43 UmgrStG	Bilanzierer
		Finanzamtszuständigkeit Meldung innerhalb der neunmonatigen Frist	
Sonstige Rechtsfolgen		Meldungen an Gewerbebehörde	Bilanzierer in Absprache mit Buchhalter, Lohnverrechner und Klient
		Meldungen im Zusammenhang mit Personal Informationspflicht ggü. Arbeitnehmern Österreichische Gesundheitskasse Gemeinde	
		Grundbuchänderungen	
		Änderungen bei Fahrzeugen (Zulassung, Versicherung)	
		Laufende Verträge wie Telefon, Miete, Versicherungen, etc. anpassen	
		Verträge mit Banken anpassen	
		Infos an Kunden und Lieferanten aussenden	
		SV Gesellschafter und Gesellschafter-GF anpassen Gutachten einholen	

Checkliste - Realteilung			
Stichpunkte	✓	Was ist zu tun?	Zuständigkeit
Teilungsvertrag		Ein schriftlicher Teilungsvertrag liegt vor.	Bilanzierer in Zusammenarbeit mit Notariat
Übernehmende Gesellschaft		Dem Nachfolgeunternehmer ist das Vermögen bereits steuerlich zuzurechnen.	Bilanzierer
Grundvermögen		Es wurde abgeklärt, ob sich im Vermögen Grundvermögen befindet und die Kosten der Übertragung wurden berechnet und mit dem Klienten abgesprochen.	Bilanzierer
Realteilungsfähiges Vermögen		Das Vermögen erfüllt die Kriterien des § 12 (2) UmgrStG, es handelt sich um einen: Betrieb Teilbetrieb Mitunternehmeranteil Qualifizierten Kapitalanteil Fiktiven Teilbetrieb	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
		Das Vermögen hat einen positiven Verkehrswert. Ist das buchmäßige Eigenkapital positiv? Bei einem negativen buchmäßigen Eigenkapital --> Gutachten einfordern.	
Verlustvortrag		Der Übergang eines möglichen Verlustvortrages wurde geprüft.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Teilungsstichtag		Wurden Überlegungen zur Wahl des Stichtages angestellt und mit dem Klienten abgesprochen?	Bilanzierer
		Die Neun-Monats-Frist für die Meldefrist beim Finanzamt bzw. Firmenbuch wird eingehalten.	
Teilungsbilanz		Das übertragene Vermögen wurde zu den steuerlichen Buchwerten angesetzt. Kann ausbleiben, wenn Werte im Teilungsvertrag beschrieben werden.	Bilanzierer in Absprache mit Steuerberater
Gegenleistung		Der Nachfolgeunternehmer gibt seine Gesellschaftsrechte ganz oder teilweise auf.	Bilanzierer
		Evtl. Ausgleichszahlungen wurden geprüft.	
Meldung an Finanzamt bzw. Firmenbuchgericht		Firmenbuchzuständigkeit Meldung innerhalb der neunmonatigen Frist Zusätzlich Meldung an das Finanzamt ISd § 43 UmgrStG	Bilanzierer
		Finanzamtszuständigkeit Meldung innerhalb der neunmonatigen Frist	
Sonstige Rechtsfolgen		Meldungen an Gewerbebehörde	Bilanzierer in Absprache mit Buchhalter, Lohnverrechner und Klient
		Meldungen im Zusammenhang mit Personal Informationspflicht ggü. Arbeitnehmern Österreichische Gesundheitskasse Gemeinde	
		Grundbuchänderungen	
		Änderungen bei Fahrzeugen (Zulassung, Versicherung)	
		Laufende Verträge wie Telefon, Miete, Versicherungen, etc. anpassen	
		Verträge mit Banken anpassen	
		Infos an Kunden und Lieferanten aussenden	
		SV Gesellschafter und Gesellschafter-GF anpassen Gutachten einholen	