

Vorsorgemaßnahmen

Praktische Fallbeispiele zum Umgründungssteuerrecht

Gewinnvorab, Verkehrswert, Vorbehaltszusammenschluss oder doch „Lockstep“: Was darf es denn sein?

VON MAG. ERICH WOLF*)

Diese Serie präsentiert praktische Fallbeispiele zum Umgründungssteuerrecht; im ersten Teil geht es um Vorsorgemaßnahmen. § 24 Abs. 2 UmgrStG normiert die sog. „Vorsorgemaßnahmen“: Die Buchwertfortführung und – damit unmittelbar verbunden – die Steuerneutralität sind nur dann zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt.

1. Beispiel 1: Buchkapitalzusammenschluss mit Gewinnvorab

Ein Junior-Steuerberater *Max Flink* „verpartnert“ sich mit dem Seniorpartner „*Nixloslasen*“. Der Junior soll Bargeld, der Senior die Kanzlei übertragen. Der Buchwert der Kanzlei des Seniors beträgt 100, der Verkehrswert 1.000. Die zu übertragenden Reserven des Seniors stellen Firmenwerte des Kundenstocks dar, sie betragen somit 900. Das Beteiligungsverhältnis soll 60 % (Senior) zu 40 % (Junior) sein. Da sich der Junior die 40 % des Verkehrswerts nicht leisten kann (und er auch nicht über eine ausreichende Bonität für einen Kredit verfügt), beschließen die beiden einen Buchkapitalzusammenschluss mit Gewinnvorab. Der Junior leistet somit eine Bareinlage i. H. v. 40, der Senior überträgt 60 als fixes Kapital von seiner vormaligen Einzelkanzlei in die „*NF-Kanzleipartnerschaft OG*“. Der Restbuchwert von 40 des Seniors geht in das variable Eigenkapitalkonto. Um die Buchwertfortführung zu ermöglichen, *bedarf es der Vorsorgemethoden*.

Sie wählen den Gewinnvorab: Der Seniorpartner erhält so lange einen (steuerpflichtigen) Gewinnvorab, bis 360 (40 % von 900) erreicht sind. In dieser Höhe kauft sich der Junior durch den Verzicht auf den laufenden, aliquoten Gewinn in die Firmenwerte ein. Dieser Gewinnvorab ist im Zuge der laufenden Gewinnverteilung zu berechnen und der „normalen“ Einkommensbesteuerung beim Senior zu unterziehen. Beim Gewinnvorab ist zu beachten, dass der Senior gegen den Junior eine Ersatzausgleichsforderung¹⁾ hat, sollte ein laufender Gewinnvorab nicht ausreichen, um die zu übertragenden Firmenwertbeträge auszugleichen.

2. Welche Vorsorgemaßnahmen stehen zur Verfügung?

Die Erfüllung der Anforderungen der Vorsorgemaßnahmen ist in der Umgründungspraxis von sehr großer Bedeutung, zumal Fehler in der Gestaltung oder überhaupt das Fehlen von Vorsorgemaßnahmen zu einer zwingenden steuerpflichtigen Gewinnermittlung bei den betroffenen Zusammenschlusspartnern führen.²⁾ Und das ist der jedenfalls zu vermeidende „Supergau“ in der Umgründungspraxis!

Der Gesetzestelos von § 24 Abs. 2 UmgrStG ist, dass Umgründungen nur insoweit steuerneutral sein sollen, als sich die Steuerlasten nicht – mehr oder weniger willkürlich

*) Mag. Erich Wolf ist als selbständiger Wirtschaftsprüfer/Steuerberater/Universitätslektor in Wien tätig.

¹⁾ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 1318 und 1318a (i. d. F. des Wartungserlasses 2014).

²⁾ Gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG ist eine Buchwertfortführung nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner *endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung* kommt. Sonst ist der Teilwert für die übertragenen Wirtschaftsgüter anzusetzen. Das bedeutet, dass die anderen Bestimmungen des UmgrStG zwar weiterhin anzuwenden sind, aber gerade die *Buchwertfortführung* – das Kemelement der steuerlichen Begünstigung – ausgeschlossen ist; vgl. im Detail z. B. *Hammerl* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg.), Handbuch Sonderbilanzen II (2009) 195.

– unter den Steuerpflichtigen verschieben. Die Speicherung der sog. „stillen Reserven“ einschließlich der Firmenwerte ist Voraussetzung dafür, dass sich die Steuerlasten nach dem Zusammenschluss bei einer nach der Umgründung erfolgenden entgeltlichen Veräußerung nicht verschieben. Da im gesamten Umgründungssteuerrecht die Buchwertfortführung gilt, könnten sich Steuerlasten nach der Umgründung ja von einem Steuerpflichtigen auf einen anderen Steuerpflichtigen transferieren lassen. Das darf allerdings – nach dem Willen des Gesetzgebers – nach der Regel in § 24 Abs. 2 UmgrStG nicht sein. Sonst hätten die Normunterworfenen wohl zu viel an steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten!

Das UmgrStG enthält keine Konkretisierung der Vorsorgemethoden. Nach der Fachliteratur³⁾ kommen die folgenden Vorsorgemethoden in Frage:⁴⁾

- **Kapitalkonten- oder Buchwertzusammenschluss:** Die Beteiligungsverhältnisse werden nach den Buchwerten des übertragenen Vermögens festgelegt. In der Umgründungspraxis stellt diese Methode die Mehrheit aller Zusammenschlüsse dar. Beim Buchkapitalzusammenschluss gibt es folgende Unterarten:
 - **Gewinnvorab:** Die Gesellschafter beschließen, dass jener Gesellschafter, der höhere Reserven einbringt, einen (steuerpflichtigen) Gewinnvorab erhält.
 - **Liquidationsvorab:** Der Zusammenschlusspartner mit den eingebrachten höheren Gesamtreserven erhält einen (steuerpflichtigen) Liquidationsvorab bei der Veräußerung des Betriebs oder einzelner Wirtschaftsgüter (wirtschaftsgutbezogener Liquidationsvorab).
 - **Mischformen zwischen Gewinn- und Liquidationsvorab:** Der Liquidationsvorab kann auch wirtschaftsgutbezogen gestaltet sein.
 - **Reservenvorbehalt:** Der Zusammenschlusspartner mit stillen Reserven überträgt nur die Buchwerte, d. h., das Risiko der weiteren Entwicklung der Gesamtreserven trägt nur derjenige Zusammenschlusspartner, in dessen (wirtschaftlichem) Eigentum die Reserven vor der Übertragung standen. Diese Methode ist aufgrund der Einfachheit wahrscheinlich die am häufigsten angewandte Vorsorgemethode in der Umgründungspraxis.
 - **Lockstep-Zusammenschluss:** Dieser sieht vor, dass eine sukzessive Aufgabe des Reservenvorbehalts gegen einen angemessenen höheren (steuerpflichtigen) Gewinnvorab erfolgt, und kommt oft bei Rechtsanwalts- oder Steuerberatungspartnerschaften vor.
- **Verkehrswertzusammenschluss:** Hier bilden die Verkehrswerte das Beteiligungsverhältnis ab, diese Methode bildet die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse des Zusammenschlusses ab.
 - **Verkehrswertübernahme** mit Aufwertung und steuerlicher Rückkorrektur in Ergänzungsbilanzen.
 - **Buchwertübernahme** mit Quotenverschiebung in den Kapitalkonten und Rückkorrektur in den Ergänzungsbilanzen (wohl die aufwendigste und damit in der Praxis wahrscheinlich am seltensten vorkommende Methodik).

3. Beispiel 2: Verkehrswertzusammenschluss mit Aufwertung und Rückkorrektur in Ergänzungsbilanzen

Eine Aufwertung – im gegenständlichen Fall eine Neubildung des originären Firmenwerts – ist in der Gemeinschaftsbilanz der neu gegründeten KG nur für jene Zusam-

³⁾ Vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ (2013) 517 ff.

⁴⁾ Vgl. auch die Systematisierung der Vorsorgemethoden bei Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler (Hrsg.), UmgrStG³ (2014) § 24 Rz. 151 ff.

menschlusspartner durchzuführen, die stille Reserven oder Firmenwerttangente übertragen. Der Seniorpartner „Nixlolassen“ stellt eine Position „Firmenwert“ in seiner gemeinschaftlichen Zusammenschlussbilanz ein. Im Rahmen einer Ergänzungsbilanz wird dieser Firmenwert wieder rückkorrigiert (Ergänzungsbilanz: Minderwert Eigenkapital/Minderwert Firmenwert). Somit ist bei einer Veräußerung sichergestellt, dass Nixlolassen seinen Firmenwert im Fall einer Realisierung weiterhin versteuert und es zu keiner endgültigen Verschiebung der Reserven kommt.⁵⁾

4. Beispiel 3: Reservenvorbehalt

Die wahrscheinlichste Variante in der Umgründungspraxis ist allerdings, dass ein „Reservenvorbehalt“ vereinbart wird. Die Zusammenschlusspartner schließen sich nach Buchkapitalkonten 60 (Nixlolassen) und 40 (Flink) zusammen. Das Risiko der weiteren Entwicklung des Firmenwerts trägt der Senior Nixlolassen. Bei einem Verkauf der Gesamtkanzlei – oder hiervon losgelöst des Kundenstocks – bekommt Nixlolassen einen (steuerpflichtigen) Liquidationsvorab. Dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die vorbehaltenen Reserven von 360 tatsächlich im Veräußerungspreis Deckung finden. Das heißt, die Stichtagsfirmenwerte müssen sich im Veräußerungspreis tatsächlich realisieren lassen. Der Vorbehaltszusammenschluss ist daher ein Liquidationsvorab ohne Ersatzausgleichsforderung. Das Risiko der weiteren Entwicklung der im Firmenwert wohnenden Reserven trägt der Seniorpartner alleine.

5. Beispiel 4: Lockstep-Zusammenschluss

Der Lockstep-Zusammenschluss ist eine Kombination von Reservenvorbehalt und Gewinnvorab. Im ersten Schritt im Zeitpunkt des Zusammenschlusses behält sich der Senior die Stichtagsreserven von 360 zurück. In weiterer Folge verzichtet der Junior zugunsten des Seniors auf einen Teil seines ihm – auf Basis der Beteiligungsbuchwerte – zustehenden Gewinns. Der steuerpflichtige Gewinnvorab des Seniors reduziert somit seinen Reservenvorbehalt – meistens auf Basis eines komplizierten Punktesystems. Eine Ersatzausgleichsforderung erübrigt sich in jenem Fall, weil der Gewinnvorab im Zeitpunkt der Gewährung ja endgültig ist.

i Auf den Punkt gebracht

Die Vorsorgemaßnahmen sollen verhindern, dass es zu einer endgültigen Verschiebung von Steuerlasten durch Stichtagsreserven (stille Reserven oder Firmenwerte) kommt. In der Umgründungspraxis sollte man Fehler bei bzw. das gänzliche Unterlassen von Vorsorgemaßnahmen tunlichst vermeiden, da sonst der steuerliche „Supergau“ eintritt: Verlust der Buchwertfortführung und steuerpflichtige Gewinnverwirklichung. Beim Vorbehaltszusammenschluss werden die stillen Reserven nicht übertragen, das Risiko der weiteren Entwicklung trägt der Partner mit den Stichtagsreserven. Beim Gewinnvorab sollen die Stichtagsreserven durch einen (steuerpflichtigen) Gewinnvorab ausgeglichen werden. Die Verkehrswertzusammenschlüsse führen zu einer Aufwertung in der Gesamtbilanz und Rückkorrekturen in den Ergänzungsbilanzen.

Der Gesetzgeber möchte (willkürliche) Gestaltungen mit steuerpflichtigen Reserven verhindern. Nach Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2008⁶⁾ lassen sich mittels Schenkungen Buchwerte zusammen mit steuerpflichtigen Stichtagsreserven ganz einfach und ohne steuerliche Auswirkungen verschieben. Es stellt sich daher die Frage, ob die strengen Auflagen i. Z. m. den Vorsorgemaßnahmen noch zeitgemäß sind.

⁵⁾ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 1315 (i. d. F. des Wartungserlasses 2014).

⁶⁾ Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird durch das Auslaufen der vom VfGH aufgetragenen Reparaturfrist für Vorgänge ab 1. 8. 2008 nicht mehr eingehoben.