

---

## RECHNUNGSWESEN & STEUERN

---

Gastbeitrag: Mag. Erich Wolf

### Umgründungen – ein praktischer Leitfaden

» RWP 2015/36

---

Umgründungen sind Änderungen bestehender rechtlicher Unternehmensformen im Wege einer Vermögensübertragung auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage.<sup>1</sup> Wirtschaftlich gesehen sind Umgründungen somit als ein Rechtsformwechsel zusammen mit einer Vermögensübertragung zu charakterisieren.

Von der bloßen Änderung der Rechtsform eines Unternehmens (zB formwechselnde Umwandlung AG in eine Gesellschaft mbH, OG in eine KG) unterscheiden sich Umgründungen dadurch, dass es stets zu Übertragungen von Vermögen kommt. Von der Unternehmensveräußerung sind Umgründungen insofern abzugrenzen, als der Vermögensübergang das unternehmerische Engagement nicht beendet, sondern die unternehmerische Einheit in einer anderen Unternehmensstruktur weiterhin fortgeführt wird.

Umgründungen fallen bei Vorliegen der gesetzlichen Anwendungsvoraussetzungen zwingend unter das Umgründungssteuerrecht.<sup>2</sup> Dies hat den steuerlichen Vorteil, dass Umgründungen nicht unter den ertragsteuerpflichtigen Tauschgrundsatz (Vermögen wird gegen anderes Vermögen getauscht) fallen, sondern steuerneutrale Tauschvorgänge darstellen. Im Gegensatz zu Unternehmensveräußerungen werden die stillen Reserven einschließlich eines Firmenwertes (Unterschiedsbetrag zwischen tatsächlichem Wert des Unternehmens und steuerlichem Buchwert) im Zuge der Umgründungen nicht aufgedeckt und damit auch nicht versteuert. Während Veräußerungsgewinne in der Regel steuerpflichtig sind, können Umgründungen unter Inanspruchnahme der begünstigenden Bestimmungen im Umgründungssteuerrecht steuerneutral sein.

Das Nachfolgeunternehmen führt die (steuerlichen) Buchwerte des übertragenen Unternehmens weiter. Die Buchwertfortführung bewirkt keinen endgültigen Verlust des Besteuerungsanspruches der Republik Österreich auf die stillen Reserven einschließlich eines Firmenwertes, sondern lediglich einen Besteuerungsaufschub. Die Steuerhängigkeit der stillen Reserven und des Firmenwertes ist somit durch die Buchwertfortführung gesichert. Eine solche Buchwertfortführung ist schon allein deshalb betriebswirtschaftlich gerechtfertigt, weil der äußere Wechsel in der Unternehmensorganisation nichts an der wirtschaftlichen Identität und am wirtschaftlichen Fortbestand des umgegründeten Unternehmens ändert.

Im Umgründungssteuerrecht gilt der Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten (rechnerische buchhalterische Differenzen), die in der Bilanz des übernehmenden Unternehmens durch die Vereinigung der beiden Unternehmen auftreten können.

Umgründungen können im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Übertragungsakte schuldrechtlich rückbezogen werden. Eine Rückbeziehung bis zu neun Monaten nach dem Abschluss des Ver-

---

<sup>1</sup> Vgl Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I Rz 1107.

<sup>2</sup> ZB §§ 2 und 3 UmgrStG für Verschmelzungen.

trages wird auch ertragsteuerlich anerkannt. Rückwirkung bedeutet, dass alle Geschäfte zwischen rückbezogenem Umgründungsstichtag und tatsächlicher Übertragung durch Gesellschaftsvertrag bereits dem übernehmenden Rechtsträger zuzurechnen sind. Ausnahmen von der Rückwirkungsfiktion gelten im Umgründungssteuerrecht für Gewinnausschüttungen, Einlagen und Einlagenrückzahlungen sowie Entnahmen bzw. Einlagen.<sup>3</sup>

Die Rückwirkungsfiktion hat den (administrativen) Vorteil, dass die Umgründung auf einen bis zu **neun Monate zurückliegenden Regelbilanzstichtag** zurückbezogen werden kann. Zu jedem Umgründungsstichtag ist nämlich eine Umgründungsbilanz aufzustellen.<sup>4</sup> Diese Umgründungsbilanz kann eine Schlussbilanz eines Wirtschaftsjahres sein, sodass bei Inanspruchnahme der Rückwirkungsmöglichkeit auf einen **Regelbilanzstichtag** keine weitere Bilanz aufzustellen ist. Voraussetzung für die Rückbeziehung ist die **rechtzeitige Anmeldung** der Eintragung zum **Firmenbuch** (bei Firmenbuchzuständigkeit) bzw. die **rechtzeitige Meldung** an das zuständige **Finanzamt**. Kommt es zu einer Fristversäumnis, ist das Umgründungssteuerrecht trotzdem anwendbar, der ertragsteuerliche Zeitpunkt der Vermögensübertragung verschiebt sich hingegen auf den Zeitpunkt der tatsächlichen (verspäteten) (An-)Meldung.<sup>5</sup>

Umgründungen stellen **nicht umsatzsteuerbare Tatbestände** dar.<sup>6</sup> Der Zeitpunkt des Unternehmerwechsels iSd Umsatzsteuerrechts fällt jedoch nicht unter die Rückwirkungsfiktion. Umsatzsteuervoranmeldungen sind daher erst ab dem Tag der Anmeldung zum Firmenbuch (bei Firmenbuchzuständigkeit) bzw. ab dem Tag der Meldung beim zuständigen Finanzamt (bei Finanzamtszuständigkeit) im Namen des übernehmenden Rechtsträgers einzureichen. Die Ausnahme bei der Rückbeziehung der Umsatzsteuer dient der Vereinfachung für die Praxis, ansonsten müssten nämlich alle Rechnungen im Umgründungszeitraum berichtigt werden.

Weitere Begünstigungen beziehen sich auf die Gebühren- und Verkehrssteuern. Umgründungen sind grundsätzlich von der Gesellschaftsteuer und den Rechtsgeschäftsgebühren befreit, wenn das zu übertragende Vermögen **zumindest zwei Jahre besteht**.<sup>7</sup>

Eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer besteht hingegen nicht. Eine Begünstigung besteht jedoch insofern, als die Grunderwerbsteuer nicht von der tatsächlichen Gegenleistung (Wert der empfangenen Unternehmensanteile für das hingegebene Grundstück), sondern vom zweifachen Einheitswert bemessen wird. Diese Begünstigung gilt auch für die Grundbuchgebühr.<sup>8</sup>

Eine besondere Begünstigung besteht im Umgründungssteuerrecht auch darin, dass **Verluste des übertragenden Rechtsträgers** beim Rechtsnachfolger übernommen werden können, sofern der **verlusterzeugende Betrieb** zum Zeitpunkt des Umgründungsstichtages noch vorhanden bzw. vergleichbar ist.<sup>9</sup>

Konkret fallen folgende Änderungen in der Verbandsstruktur von Unternehmen unter das Umgründungssteuerrecht:

<sup>3</sup> Vgl. ZB § 2 Abs 4 UmgrStG.

<sup>4</sup> ZB § 2 Abs 5 UmgrStG.

<sup>5</sup> Vgl. UmgrStR 2002 Rz 798: Eine Fristverletzung macht daher die Erstellung von geänderten Umgründungsverträgen bzw. -bilanzen erforderlich.

<sup>6</sup> ZB § 6 Abs 4 UmgrStG.

<sup>7</sup> ZB § 6 Abs 5 UmgrStG.

<sup>8</sup> Vgl. § 6 Abs 6 UmgrStG. Im Zuge der Steuerreform 2015/16 mit Wirkung ab 1. 1. 2016 werden die Grunderwerbsteuerlichen Begünstigungen weitgehend eingeschränkt. Gem. § 4 Abs 1 iVm § 7 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Steuertarif beträgt bei Umgründungen einheitlich 0,5 %.

<sup>9</sup> ZB § 4 UmgrStG.



## Die Verschmelzung – Art I UmgrStG

Verschmelzungen sind rechtliche und wirtschaftliche Vereinigungen von Kapitalgesellschaften unter Ausschluss der Liquidation mit der Wirkung der **Gesamtrechtsnachfolge**. Die Verschmelzung kann somit als wirtschaftliche und rechtliche Zusammenführung von Kapitalgesellschaften angesehen werden. Unterschieden wird zwischen:

**Konzentrationsverschmelzung:** Es handelt sich hierbei um eine Verschmelzung von fremden Kapitalgesellschaften, dh dass die beiden Gesellschaften vor der Verschmelzung **nicht** gesellschaftsrechtlich durch Beteiligungen miteinander verbunden waren (Verschmelzungen durch Aufnahme oder Verschmelzung durch Neugründung).<sup>10</sup>

Bei der Verschmelzung durch **Aufnahme** erwirbt die übernehmende Gesellschaft das Vermögen der übertragenden Gesellschaft gegen Gewährung von Aktien der übernehmenden Gesellschaft. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft tauschen somit ihre Anteile gegen die Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Die Höhe der Anteilsgewährung hängt vom Verkehrswert der beiden Gesellschaften ab.

Hingegen wird bei der Verschmelzung durch **Neubildung** das Vermögen der beiden (mehrerer) Körperschaften auf eine neue Körperschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an dieser übertragen.

In allen Fällen gilt: Ist die Nennkapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft höher als das übertragene Vermögen, liegt ein Verschmelzungsverlust vor. Im umgekehrten Fall, nämlich wenn die übernehmende Gesellschaft einen geringeren Betrag an Abfindungsanteilen an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft ausgeben muss, als sie übertragenes Vermögen (zu unternehmensrechtlichen Buchwerten bewertet) erhält, ist ein Verschmelzungsgewinn bei der übernehmenden Gesellschaft die Folge.

**Konzernverschmelzung:** Im Gegensatz zu Konzentrationsverschmelzung werden hier im Regelfall keine neuen Anteile der übernehmenden Gesellschaft ausgegeben, es kommt daher regelmäßig zu keiner Nennkapitalerhöhung.<sup>11</sup>

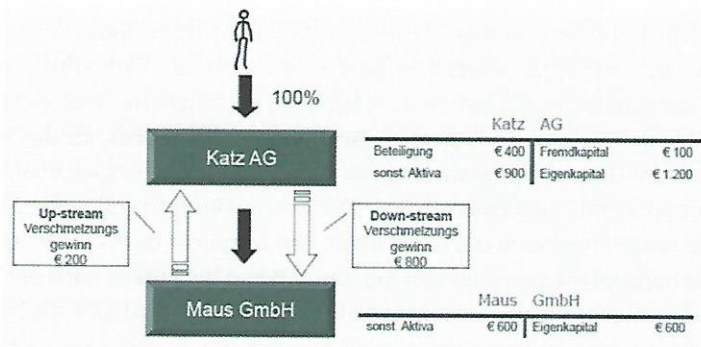
Wenn die Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft „hinaufverschmolzen“ wird, spricht man von einem „**Up-Stream-Merger**“. Die Beteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft geht durch die Verschmelzung unter, ein buchhalterischer Differenzbetrag ist im Regelfall ein **steuerneutraler Buchgewinn** bzw **Buchverlust** (wenn das übertragene Vermögen der Tochtergesellschaft vom Beteiligungsbuchwert der Muttergesellschaft abweicht).

Wenn die Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft „hinunterschmolzen“ wird, liegt ein „**Down-Stream-Merger**“ vor. Folge des Down-Stream-Merger ist, dass bei der übernehmenden Tochtergesellschaft eine Nennkapitalerhöhung unterbleibt, weil die Übernahme des gesamten Vermögens der Obergesellschaft die hundertprozentige Beteiligung an der Tochtergesellschaft einschließt. Diese Beteiligung wird zu einem eigenen Anteil und wird eine juristische Sekunde später an die Gesellschafter der übertragenden Mutter-Gesellschaft als Ersatz für die weggefallenen Anteile an dieser wieder herausgegeben (**Anteilsdurchschleusung**). Buchhalterische Differenzbeträge resultieren aus der Gegenüberstellung von Eigenkapital der Muttergesellschaft und Beteiligungsansatz der Ober- an der Untergesellschaft. Viele Down-Stream-Merger werden in der Praxis jedoch vom Firmenbuchgericht unter Hinweis auf eine verbotene Einlagenrückgewähr nicht mehr akzeptiert (vor allem dann, wenn außer der durchgeschleusten Beteiligung kein anderes positives Vermögen bei der aufnehmenden Gesellschaft verbleibt).

<sup>10</sup> Vgl § 219 Z 1 und Z 2 AktG.

<sup>11</sup> Vgl § 224 AktG: Das Verbot der Einlagenrückgewähr verbietet die Ausgabe von neuen Anteilen, sofern die übertragende Gesellschaft Aktien an der übernehmenden Gesellschaft besitzt.

Das nachfolgende Schaubild zeigt die Verschmelzungsdifferenzen – abhängig von der Verschmelzungsrichtung.<sup>12</sup>

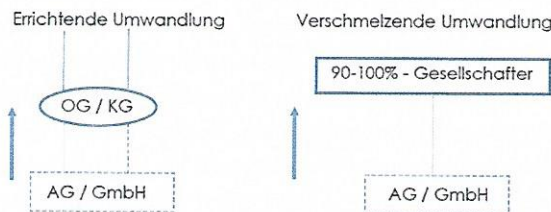


Die Verschmelzung von **Schwesterngesellschaften** („Side-Stream-Merger“) ist eine weitere Variante der Konzernverschmelzung. Hier kann eine Ausgabe von neuen Anteilsrechten unterbleiben, unter der Prämisse, dass keine unternehmensrechtlich verbotene Einlagenrückgewähr vorliegt.

### Die Umwandlung – Art II UmgrStG

Eine Kapitalgesellschaft kann in eine Personengesellschaft, in ein Einzelunternehmen oder in eine andere Kapitalgesellschaft umgewandelt werden. Die Umwandlung nach den Regeln des Art II UmgrStG war deshalb in den letzten Jahren ein beliebtes Instrument für eine Flucht vor der **Mindest-Körperschaftsteuer**. Zudem ist die Umwandlung eine attraktive Möglichkeit, Verlustvorträge in die Sphäre der natürlichen Gesellschafter zu übertragen.

Zu unterscheiden ist zwischen errichtender und verschmelzender Umwandlung.<sup>13</sup> Bei der **errichtenden Umwandlung** wird von den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft, die mindestens 90 % der Anteile besitzen, eine neue Personengesellschaft errichtet und auf diese das Vermögen der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft übertragen.<sup>14</sup> Bei der **verschmelzenden Umwandlung** geht das Vermögen der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft auf einen bereits bestehenden Unternehmensträger über, der mit mindestens 90 % an der umgewandelten Kapitalgesellschaft (Hauptgesellschafter) beteiligt sein muss.<sup>15</sup> Im Falle einer Kapitalgesellschaft als Hauptgesellschafter liegt ein der Verschmelzung nahekommender Vorgang vor.



Steuerrechtlich ist die sogenannte „**Ausschüttungsfiktion**“ zu beachten, dh dass der Fiskus die letzte Möglichkeit nutzt, die Bilanzgewinne der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft zu besteuern. Fiktion bedeutet eine gesetzlich sanktionierte Lüge: Die umgewandelte Kapitalgesellschaft

<sup>12</sup> Vgl im Detail: Wolf, Die bilanzielle Abbildung von Verschmelzungsdifferenzen, SWK 34/35/2010.

<sup>13</sup> Vgl Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften (UmwG) BGBl 1996/304.

<sup>14</sup> § 5 Umwandlungsgesetz.

<sup>15</sup> § 1 Umwandlungsgesetz.



schüttet zwar nicht aus, aber sie muss dennoch den ausschüttungsfähigen Unterschiedsbetrag zwischen „Gewinnkapital“<sup>16</sup> (Einlagen zzgl Gewinnrücklagen und Bilanzgewinne) und Einlagen der Kapitalertragsteuer unterwerfen.<sup>17</sup>

Die zweite Praxisfalle bei Umwandlungen betrifft die Verlustvorträge. Diese können zwar grundsätzlich an die Rechtsnachfolger übergehen, aber einschränkende **Verlustbremsen** sollen den Verlustübergang von Kapitalgesellschaften auf natürliche Personen (mit weitreichenden Verlustausgleichsmöglichkeiten) erschweren. Verluste gehen nur insoweit über, als das verlustverursachende Vermögen zum Umwandlungsstichtag noch vorhanden und vergleichbar ist (wie bei allen anderen Umgründungen). Eine zweite, speziell für Umwandlungen geschaffene Verlustbremse normiert, dass die Anteilsinhaber in der Regel bereits im Zeitpunkt der Verlustentstehung Eigentümer der Gesellschaftsanteile gewesen sein müssen.<sup>18</sup> Wenn die Anteile nach der Verlustentstehung veräußert oder verschenkt werden und sodann umgewandelt wird, sind die im Zeitpunkt vor der Anteilsübertragung entstandenen Verlustvorträge verloren. Diese drakonische Konsequenz sollte in der Umgründungspraxis jedenfalls verhindert werden. Der Fiskus möchte mit dieser Verlustbremse den Handel von Verlustvorträgen über den Umweg von Umwandlungen erschweren oder unmöglich machen.

### Die Einbringung – Art III UmgrStG

Unter Einbringung im engeren Sinn versteht man die Einbringung des Betriebes eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, im weiteren Sinne die Einbringung von Vermögen in die Kapitalgesellschaft schlechthin.<sup>19</sup> Die Einbringung ist ein beliebtes Instrument für die „Umwandlung“ eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft in eine Gesellschaft mbH. Im Gegensatz zu Verschmelzungen und Umwandlungen gibt es hier keine speziellen Vorschriften im Gesellschaftsrecht, sondern Einbringungen gelten als **Sacheinlagen** – die Übertragung von negativen Werten gilt als verbotene Einlagenrückgewähr.<sup>20</sup>

Auch die Einbringung ist ein steuerneutraler Vorgang, bei dem die stillen Reserven einschließlich eines Firmenwertes in eine Kapitalgesellschaft steuerneutral überführt werden können. Zu einer Versteuerung der innewohnenden stillen Reserven kommt es erst bei einer Veräußerung der Kapitalanteile. Eine steuerneutrale Einbringung ist daher in der Regel nur möglich, wenn die Möglichkeit der Versteuerung der stillen Reserven (zumindest) in den Kapitalanteilen des Rechtsnachfolgers durch die Einbringung nicht eingeschränkt wird.<sup>21</sup>

Die Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen sind die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, die an den Einbringenden ausgegeben werden. Eine Ausgabe von neuen Anteilen kann jedoch unter anderen dann unterbleiben, wenn der Einbringende bereits alle Anteile an der übernehmenden Körperschaft besitzt. Dies ist zB dann der Fall, wenn der Einzelunternehmer sein Unternehmen in eine ihm zu 100 % gehörende Kapitalgesellschaft einbringt.<sup>22</sup>

Zum Einbringungsstichtag ist eine **Einbringungsbilanz** aufzustellen, bei der das in die Körperschaft zu übertragende Vermögen abgebildet wird. Rückwirkende Veränderungen des Einbringungsvermögens sind zwischen Einbringungsstichtag und Abschluss des Einbringungsvertrages möglich (zB ein Grundstück geht nicht in die Gesellschaft mbH über, sondern verbleibt beim Einbringenden). Auch

<sup>16</sup> Vgl *Kornthner*, FJ 2013, 90 ff.

<sup>17</sup> § 9 Abs 6 UmgrStG.

<sup>18</sup> § 10 Z 1 lit c UmgrStG.

<sup>19</sup> Vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I Rz 1170.

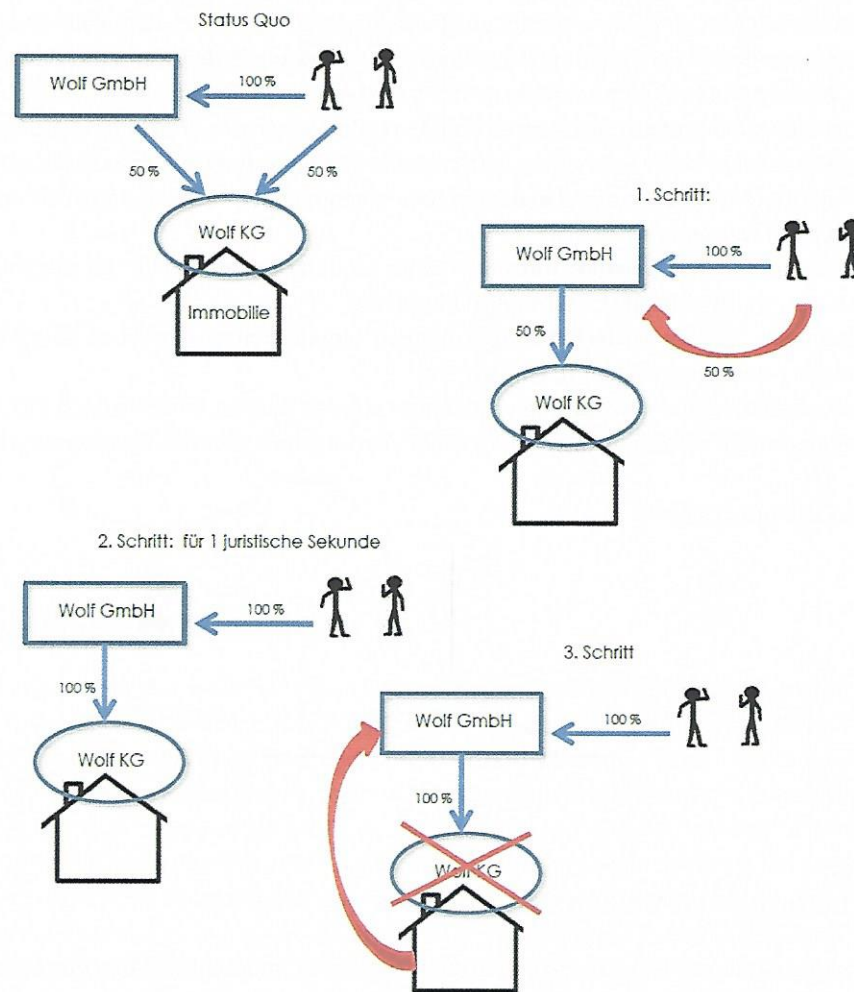
<sup>20</sup> Vgl zB § 52 AktG.

<sup>21</sup> Vgl § 16 Abs 1 zweiter Satz bzw § 19 Abs 2 Z 5 letzter Satz UmgrStG.

<sup>22</sup> Vgl § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG: Eine Verletzung im Gegenleistungsrecht stellt ein Anwendungshindernis für die steuerlichen Begünstigungen im Rahmen des Art III UmgrStG dar.

Entnahmen zwischen Einbringungsstichtag und dem Tag der Anmeldung der Einbringung zum Firmenbuch bzw der Meldung beim Finanzamt können auf den Einbringungsstichtag rückbezogen werden. Entnahmen sind nicht nur bar, sondern auch **unbar** (bilanzielle Abbildung einer Verrechnungsverbindlichkeit der Gesellschaft mbH gegen den Einbringenden) bis zu einem maximalen Höchstbetrag von 50 % des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens möglich.<sup>23</sup>

Die nachfolgende Grafik zeigt einen Spezialfall der Einbringung: Alle Kommanditanteile an der Wolf KG werden entsprechend Art III UmgrStG von der Wolf GmbH übernommen, die Folgen daraus: Der Betrieb wird in die Wolf GmbH übertragen, die Kommanditgesellschaft löst sich automatisch auf, da alle Gesellschaftsanteile von der Wolf GmbH gehalten werden.



### Der Zusammenschluss – Art IV

Das Umgründungssteuerrecht versteht unter Zusammenschluss die Vereinigung zweier oder mehrerer Personen zu einer Personengesellschaft. Der Zusammenschluss stellt daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine „Verschmelzung“ von betrieblichem Vermögen zu einer Personen-

<sup>23</sup> Vgl § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG; zu unbaren Entnahmen siehe zB Wolf, Vorsicht bei Unbaren Entnahmen, SWK-Heft 23, 24/2010.



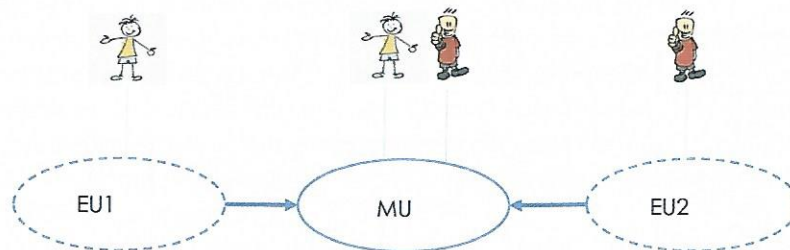
gesellschaft dar, weshalb zumindest ein **Partner betriebliches Vermögen** in die Gesellschaft „einbringen“ muss (wenn ein steuerneutraler Zusammenschluss das Ziel der Umgründung ist).

Zivilrechtliche Grundlage ist ein **Zusammenschlussvertrag** bzw Gesellschaftsvertrag. Weitere Voraussetzung ist die Aufstellung einer (Zusammenschluss-)Bilanz zum Zusammenschlussstichtag. Es darf **ausschließlich** Vermögen gegen **Gewährung von Gesellschafterrechten** an der übernehmenden Personengesellschaft übertragen werden, jede Zahlung in das Privatvermögen eines Gesellschafters schließt die Anwendung der Steuerbegünstigung des Art IV UmgrStG aus.

Anwendungsvoraussetzung für die Buchwertfortführung ist, dass für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Partnern durch die Übertragung **nicht** zu einer **endgültigen Verschiebung** der Steuerlast hinsichtlich der den eingebrachten Vermögensteilen innewohnenden stillen Reserven kommt. Anderenfalls ist eine Gewinnrealisierung, dh eine Versteuerung der stillen Reserven einschließlich Firmenwert, vorzunehmen.<sup>24</sup> Als **Vorsorgemaßnahmen** kommen mehrere Methoden in Betracht:

- ✓ Die Aufstellung von **Ergänzungsbilanzen** (mit den Unterformen des „Verkehrswertzusammenschlusses“, bei dem beide Partner aufwerten und in den Ergänzungsbilanzen rückkorrigieren, oder der „Quotenverschiebung“, bei der die Kapitalkonten entsprechend den Stichtagsreserven angepasst werden);
- ✓ die Vereinbarung eines **Gewinnvorabs** oder eines **Liquidationsvorabs** für die eingebrachten stillen Reserven (**Buchkapitalzusammenschluss**) oder
- ✓ die Vereinbarung eines **wirtschaftsgutbezogenen Liquidationsvorabs** (dies ist zB bei der Übertragung einer Liegenschaft zu empfehlen);
- ✓ der **Vorbehaltzusammenschluss** (die Stichtagsreserven bleiben einschließlich des Risikos der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung beim übertragenden Zusammenschlusspartner).

Schaubild: Zusammenschluss



### Die Realteilung – Art V UmgrStG

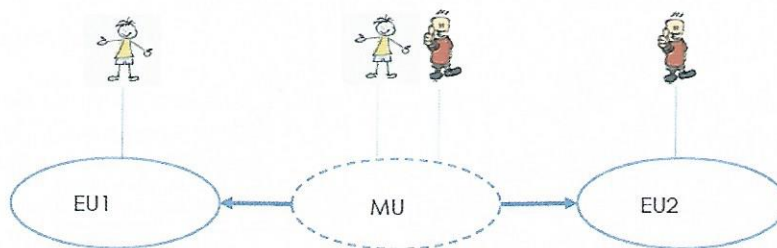
Die Realteilung ist das wirtschaftliche Gegenstück zum Zusammenschluss. Auf Grundlage eines **Teilungsvertrages** wird betriebliches Vermögen auf die Mitunternehmer verteilt. Gesellschaftsrechte werden aufgegeben und als Gegenleistung wird betriebliches Vermögen an die einzelnen Gesellschafter herausgegeben. Die realgeteilte Personengesellschaft besteht entweder unter Fortführung eines Betriebes weiter (**Abteilung**) oder löst sich auf (**Aufteilung**).

Entspricht der Verkehrswert des Abfindungsvermögens nicht dem Verkehrswert der aufgegebenen Beteiligung, sind **Ausgleichszahlungen** in Höhe bis zu einem **Drittel** des **gemeinen Wertes** des **Zahlungsempfängers** zulässig, ohne dass die Begünstigungswirkungen des Art V UmgrStG verlo-

<sup>24</sup> Vgl § 24 Abs 2 UmgrStG; zu den Details der Vorsorgemethoden siehe zB *Walter*, UmgrStR Rz 645 ff; UmgrStR des BMF Rz 1303 ff.

ren gehen.<sup>25</sup> Im Falle von Ausgleichszahlungen über einem Drittel des Verkehrswertes liegt insgesamt eine **steuerpflichtige Veräußerung** vor. Übersteigen die Ausgleichszahlungen die Drittel-Begrenzung nicht, liegt auch hinsichtlich der erhaltenen Ausgleichszahlungen beim Empfänger kein steuerpflichtiger Veräußerungserlös vor. Demgegenüber stellt der Spitzenausgleich beim Zahlungsverpflichteten keine abzugsfähige Ausgabe dar.

Ungeachtet der Frage der Ausgleichszahlungen ist in einem zweiten Schritt sicherzustellen, dass es zu keinen Verschiebungen der stillen Reserven einschließlich Firmenwert infolge der Neuverteilung des betrieblichen Vermögens kommt. Eine steuerneutrale Buchwertfortführung ist nämlich nur dann zulässig, wenn entsprechende **Ausgleichsposten** gebildet werden. Derjenige Nachfolgeunternehmer, der einen zu hohen Anteil an den stillen Reserven gegenüber dem quotenmäßigen Anteil übernimmt und daher bei Verkauf seines betrieblichen Vermögens zu viel versteuern würde, kann einen **aktiven Ausgleichsposten** bilden. Dieser aktive Ausgleichsposten kann über 15 Jahre verteilt gleichmäßig abgeschrieben werden – als Ausgleich für seine zukünftige zu hohe Steuerbelastung. Korrespondierend hierzu hat derjenige Nachfolgeunternehmer, dessen Anteil am quotenmäßigen Anteil an stillen Reserven inkl Firmenwert zu gering ist, einen **passiven Ausgleichsposten** zu bilden und diesen innerhalb von 15 Jahren gleichmäßig verteilt abzuschreiben.<sup>26</sup>



### Die Spaltung – Art VI UmgrStG

Die Spaltung stellt das wirtschaftliche Gegenstück zur Verschmelzung nach Art I UmgrStG dar. Unter Spaltung versteht man nämlich ganz allgemein die Teilung des Vermögens einer Körperschaft. Dieses wird entweder teilweise (dh unter Fortbestand der bisherigen Gesellschaft) auf eine oder mehrere andere Kapitalgesellschaften übertragen (**Abspaltung**) oder zur Gänze (dh unter Beendigung der bisherigen Körperschaft) auf eine oder mehrere Körperschaften übertragen (**Aufspaltung**). Nach der Art der Entstehung der übernehmenden Gesellschaften ist zu unterscheiden: Bei der **Spaltung zur Neugründung** entsteht (entstehen) die übernehmende(n) Gesellschaft(en) im Zuge der Spaltung. Demgegenüber werden bei der **Spaltung zur Aufnahme** Vermögensteile auf bereits bestehende Gesellschaften übertragen. Der letzte Schritt ist vergleichbar mit einem an die Spaltung anschließenden Verschmelzungsakt zur Aufnahme. Entsprechend der Zuteilung der Anteile werden bei der verhältnismäßigen Spaltung die Anteile an den neuen (übernehmenden) Gesellschaften entsprechend den Anteilen an der übertragenden (spaltenden) Gesellschaft zugeteilt. Im Falle der **nicht verhältnismäßigen** (verhältnisändernden bzw im Extremfall der **entflechtenden**) Spaltung weichen die Beteiligungsverhältnisse bei der neuen entstehenden Gesellschaft von jenen bei der übertragenden Gesellschaft ab.

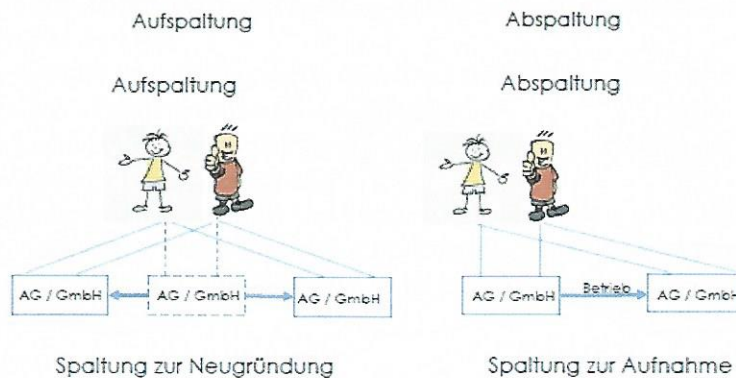
Eine Besonderheit des Art VI UmgrStG ist, dass zwei unterschiedliche gesetzliche Verfahren nebeneinander existieren, die alternativ gewählt werden können, und zwar die **Handels-** und die

<sup>25</sup> Vgl § 29 Abs 2 UmgrStG.

<sup>26</sup> Vgl § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG.



**Steuerspaltung.** Bei Wahl der **Handels-Spaltung** nach dem handelsrechtlichen Spaltungsgesetz sind zwingende unternehmensrechtliche Vorschriften nach dem Spaltungsgesetz zu beachten (zB **Prüfungspflicht** für die Sacheinlage, **verpflichtende Restvermögensprüfung**, freiwillige Spaltungsprüfung, Publizitäts-, Offenlegungs- bzw sonstige Gläubigerschutzbestimmungen).<sup>27</sup> Der Vorteil der Handelsspaltung ist, dass alle Rechtsfolgen der Spaltung (Erlöschen der übertragenden Gesellschaft bei der Aufspaltung, Entstehung der neuen Gesellschaften, Vermögensübergang, Erwerb der Anteile an den neuen/übernehmenden Gesellschaften) in einem Zuge (**uno actu**) aufgrund der Eintragung im Firmenbuch eintreten. Demgegenüber ist die **Steuer-Spaltung** nicht gesellschaftsrechtlich geregelt. Die Steuer-Spaltung ist idR deshalb einfacher und kostengünstiger, da eine zwingende Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer unterbleiben kann. Andererseits ist die Steuerspaltung wiederum komplizierter, da alle Rechtsfolgen nicht uno actu erfolgen, sondern die Steuer-Spaltung in Teilschritte zerlegt ist. Die Steuerspaltung existiert als Alternative zur Handelsspaltung, da in manchen praktischen Fällen eine Handelsspaltung entweder nicht möglich oder nicht sinnvoll ist.



### Kurz & bündig

Umgründungen gehören in der Praxis zu schwierigen Projekten mit betriebswirtschaftlichen, steuerrechtlichen und rechtlichen Aspekten. In der Regel wird bei Umgründungen ein Beratungsteam zusammengestellt. Steuerrechtlich ist eine weitestgehende Steuerneutralität das Ziel, wobei Fehler in den Anwendungsvoraussetzungen zur steuerpflichtigen Gewinnverwirklichung führen. Solche verunglückten Umgründungen sind besonders schmerzhaft, da es zu einer fiktiven Gewinnbesteuerung kommt, dh der Fiskus besteuert Gewinne, welche in der Regel auf dem freien Markt (noch) gar nicht entstanden sind. Dieser Umgründungs-Supergau sollte auf jeden Fall vermieden werden!

<sup>27</sup> Vgl Bundesgesetz über die Spaltung von Kapitalgesellschaften (SpaltG) BGBl 1996/304.

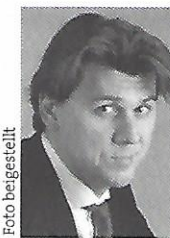


Foto beige stellt

#### Der Autor

Mag. **Erich Wolf** ist selbständiger Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Universitätslektor in Wien. Zudem ist er Prüfungskommissär der Steuerberaterprüfung, Qualitätsprüfer, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger und im Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhandtüter tätig.

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Wolf/Erich](http://lesen.lexisnexis.at/autor/Wolf/Erich)