

1. Abschnitt

Einführung

A. Umgründungen und allgemeines Steuerrecht

I. Begriff der Umgründung

Der Begriff „Umgründung“ bezeichnet Vorgänge, bei denen sich der Rechts- 1
träger eines Unternehmens ändert, sein Vermögen jedoch grundsätzlich unver-
ändert fortbesteht. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen solcher Umgründungen
sind die formwechselnde Umgründung und die übertragende Umgründung zu
unterscheiden.

II. Formwechselnde Umgründung

Eine formwechselnde Umgründung (auch formwechselnde „Umwandlung“) 2
liegt vor, wenn die Änderung der Rechtsform eines Unternehmens zu keiner
Änderung der Identität des Rechtsträgers führt und daher keine Übertragung
von Vermögen erfolgt. Eine solche formwechselnde Umgründung ist sowohl
bei Personengesellschaften als auch bei Kapitalgesellschaften möglich:

- Umwandlung einer OG in eine KG bzw einer KG in eine OG
- Umwandlung einer AG in eine GmbH bzw einer GmbH in eine AG
- Zur „Umwandlung“ einer GesBR in eine OG oder KG siehe die Ausführun-
gen zum Zusammenschluss (Tz 557 am Ende).

Da sich durch eine formwechselnde Umgründung von **Personengesell-** 3
schaften die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters in Bezug auf seine
Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft einschließlich stiller Reserven
und eines Firmenwertes nicht ändert, kommt es zu keiner ertragsteuerlichen
Gewinnrealisierung. Mangels einer Vermögensübertragung erfolgt auch kein
umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch. Ebenso erfüllt die formwechselnde
Umgründung auch nicht die Tatbestände des GebG oder des GrEStG.

Wechselt ein Personengesellschafter seine Stellung als Kommanditist in die eines
Komplementärs oder umgekehrt, liegt eine bloß formwechselnde Umgründung vor,
wenn die Beteiligung des Personengesellschafters am Vermögen der Gesellschaft un-
verändert bleibt. Der Wechsel erfolgt somit nach allgemeinem Steuerrecht neutral.

Auch die formwechselnde Umgründung von **Kapitalgesellschaften** löst 4
keine Steuern aus. Insbesondere kommt es weder auf der Ebene der Kapi-

Einführung

talgesellschaft noch auf der Ebene der Gesellschafter zur Realisierung stiller Reserven.

Wird die Stellung eines Kapitalgesellschafters (Aktionär, Gesellschafter einer GmbH) in die eines bloß schuldrechtlich Substanzbeteiligten (zB Inhaber eines Substanzgenussrechtes) oder umgekehrt umgewandelt, stellt dies für den Beteiligten grundsätzlich einen gewinnrealisierenden Vorgang dar (Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG und nachfolgende Anschaffung, siehe dazu EStR 2000 RZ 6621 idF vor dem Wartungserlass 2015). Ist die Umwandlung der Beteiligung gesellschafts- und firmenbuchrechtlich zulässig und bleibt die Beteiligung am Vermögen weiterhin unverändert aufrecht, sollte die Umwandlung nach allgemeinem Steuerrecht steuerneutral erfolgen (siehe BMF, RdW 2001, 509 und EStR 2000 RZ 6621 idF vor dem Wartungserlass 2015).

III. Übertragende Umgründung

- 5 Bei einer übertragenden Umgründung wird auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Vermögen auf einen übernehmenden Rechtsträger übertragen, wobei der übertragende Rechtsträger am übertragenen Vermögen auch nach der Umgründung durch eine Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger wirtschaftlich beteiligt bleibt. Nach allgemeinem Steuerrecht hätte eine solche Vermögensübertragung insbesondere folgende Konsequenzen:
- 6 • Ertragsteuerlich führt die übertragende Umgründung zu einer **Gewinnrealisierung durch Tausch** (§ 6 Z 14 EStG, zB Übertragung eines Betriebes auf eine GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen) oder **Liquidation** (zB Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf ihren Hauptgesellschafter).
- 7 • Umsatzsteuerlich entsteht grundsätzlich ein **umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch** (zB Geschäftsveräußerung im Ganzen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft) oder eine der Lieferung gleichgestellte **Entnahme** nach § 3 Abs 2 UStG (zB Übertragung des Betriebes der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft ohne die Gewährung einer Gegenleistung; siehe UStR 2000 RZ 361).
- 8 • Bei der Übertragung von Grundstücken fällt **Grunderwerbsteuer** und die **grundbücherliche Eintragungsgebühr** an.
- 10 • Bei einer umgründungsbedingten Forderungsabtretung oder Vertragsübernahme fallen die damit verbundenen **Rechtsgeschäftsgebühren** an.
- 11 Durch die aus dem allgemeinen Steuerrecht resultierende Steuerbelastung wäre die wirtschaftlich sinnvolle Anpassung von Unternehmensstrukturen regelmäßig stark beeinträchtigt. Um die Versteinerung von bestehenden Unternehmensstrukturen zu vermeiden, bestehen im Anwendungsbereich des UmgrStG umfassende steuerliche Begünstigungen.

B. Grundsätze des UmgrStG

Das UmgrStG beruht insbesondere auf folgenden Grundsätzen:

- **Buchwertfortführung:** 12
13

Wird im Anwendungsbereich des UmgrStG das Besteuerungsrecht Österreichs nicht eingeschränkt, ist das übertragene Vermögen zum steuerlichen Buchwert (oder mit den Anschaffungskosten) zu bewerten. Dadurch unterbleibt beim Übertragenden die Realisierung der im Vermögen gelegenen stillen Reserven. Der Übernehmende hat die steuerlichen Buchwerte (oder Anschaffungskosten) des Übertragenden zwingend fortzuführen (sog „Buchwertfortführung“, zur Export- und Import-Umgründung siehe unten Tz 18). Unabhängig von der steuerlich zwingenden Buchwertfortführung kann der Übernehmende von den unternehmensrechtlichen Bewertungswahlrechten des § 202 UGB Gebrauch machen. Aus einer unternehmensrechtlichen Bewertung resultierende Mehraufwendungen (zB höhere Abschreibungen) sind keine Betriebsausgaben und kürzen nicht den steuerpflichtigen Gewinn.
- **Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten:** 14

Durch die Umgründung entstehende Buchgewinne sind grundsätzlich nicht steuerpflichtig; Buchverluste sind nicht abzugsfähig. Ausgenommen von diesem Grundsatz sind Unterschiedsbeträge, die sich aus der Vereinigung (Confusio) von Aktiva und Passiva ergeben (zB Confusio einer Verbindlichkeit mit der entsprechenden teilwertberechtigten Forderung).
- **Ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion:** 15

Die im Zuge der Umgründung getätigte Vermögensübertragung kann mit ertragsteuerlicher Wirkung auf einen in der Vergangenheit liegenden Stichtag zurückbezogen werden. Der Stichtag darf dabei höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Umgründung zur Eintragung in das Firmenbuch oder der Meldung der Umgründung beim Finanzamt liegen.
- **Objektbezogener Übergang des Verlustabzuges:** 16

Der Verlustabzug geht insoweit auf den Übernehmer über, als auch das den Verlust verursachende Vermögen zu Buchwerten auf ihn übergeht.
- **Grundsatz der Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts:** 17

Ist für das Zustandekommen einer Umgründung die Eintragung der Umgründung in das Firmenbuch erforderlich, liegt auch steuerlich eine Vermögensübertragung nur dann vor, wenn die Umgründung unternehmensrechtlich zulässig ist und in das Firmenbuch eingetragen wird (zB Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch, Eintragung der durch eine Einbringung sachgegründeten GmbH).
- **Grenzüberschreitende Umgründungen:** 18

Das UmgrStG erfasst nicht nur Umgründungen im Inland, sondern auch Umgründungen mit Auslandsbezug. Wird durch eine solche Umgründung

das Besteuerungsrecht Österreichs eingeschränkt („Wegzug“), sind die stillen Reserven des wegziehenden Vermögens zu realisieren. Im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten ist die aufgrund des Wegzuges festzusetzende Steuer auf Antrag in Raten zu entrichten („Ratenzahlungskonzept“). Tritt durch eine Umgründung Vermögen in das Besteuerungsrecht Österreichs ein („Zuzug“), wird das zuziehende Vermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert angesetzt. Dadurch wirken sich Wertveränderungen des zuziehenden Vermögens nur insoweit in Österreich aus, als sie nach dem Zuzug entstehen.

19 • **Grundsatz der wirtschaftlichen Begründung:**

Das UmgrStG ist nicht anzuwenden, wenn die Umgründung der missbräuchlichen Umgehung oder Minderung einer Abgabepflicht dient (§ 44 UmgrStG iVm § 22 BAO). Ein Missbrauch liegt auch dann vor, wenn die Umgründung als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat und die Umgründung nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruht (§ 44 UmgrStG iVm Art 11 Abs 1 lit a Fusionsbesteuerungsrichtlinie (FRL) – Richtlinie Nr 2009/133/EG, ABl. L 310 vom 25.11.2009 S. 34 ff). Eine einzelne Umgründung stellt für sich keinen Missbrauch dar; daher kann insbesondere ein bloßer Wechsel zwischen den Besteuerungsregimen (Einkommen- und Körperschaftsteuer) keine missbräuchliche Gestaltung begründen (UmgrStR RZ 1907).

20 *Beispiel:*

Werden ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil vorbereitend in eine Körperschaft eingebracht und sodann die Anteile an der übernehmenden Körperschaft veräußert, liegt grundsätzlich kein Missbrauch iSd § 44 UmgrStG vor. Dies deshalb, weil der Einbringende lediglich das Besteuerungsregime wechselt und die dafür gesetzlich vorgesehenen Bestimmungen zur Anteilsveräußerung in Anspruch nimmt. Dies gilt auch, wenn eine Körperschaft vorbereitend verschmelzend oder errichtend umgewandelt wird und der (die) Rechtsnachfolger den umwandlungsbedingt übergehenden Betrieb veräußern oder aufgeben.

2. Abschnitt

Verschmelzung

A. Verschmelzung auf einen Blick

Bei der Verschmelzung vereinigen sich zwei oder mehrere Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit (zB GmbH, AG). Je nachdem, ob die übernehmende Gesellschaft bereits besteht oder im Zuge der Verschmelzung neu gegründet wird, liegt eine Verschmelzung zur Aufnahme oder eine Verschmelzung zur Neugründung vor. Durch die Verschmelzung geht die übertragende Gesellschaft unter. 21

Nach **allgemeinem Steuerrecht** führt die Verschmelzung sowohl auf der Ebene der übertragenden Körperschaft als auch auf der Ebene der an ihr beteiligten Gesellschafter zur **Liquidationsbesteuerung**. Das allgemeine Steuerrecht wird durch die Anwendung des UmgrStG verdrängt. 22

Das **UmgrStG (Art I)** ist auf eine Verschmelzung anzuwenden, wenn die Verschmelzung gesellschaftsrechtlich zulässig ist und die im Vermögen der übertragenden Körperschaft enthaltenen stillen Reserven bei der übernehmenden Körperschaft weiter in Österreich steuerhängig bleiben. 23

Für die **übertragende Körperschaft** endet durch die Verschmelzung ihr letztes Wirtschaftsjahr. Für die Gewinnermittlung hat die übertragende Körperschaft eine Schlussbilanz zu erstellen. In der Schlussbilanz ist das Vermögen der Körperschaft grundsätzlich mit den steuerlichen Buchwerten anzusetzen (**Unterbleiben der Liquidationsbesteuerung**). 24

Unabhängig von unternehmensrechtlichen Bewertungswahlrechten hat die **übernehmende Körperschaft** steuerlich das übernommene Vermögen mit den Werten der übertragenden Körperschaft anzusetzen (**Buchwertfortführung**). Buchgewinne und -verluste wirken sich auf den steuerlichen Gewinn oder Verlust der übernehmenden Körperschaft nicht aus. 25

Bei einer Verschmelzung zwischen unverbundenen Gesellschaften käme es bei den **Gesellschaftern** der übertragenden Körperschaft idR zu einem steuerpflichtigen Tausch der Anteile an der übertragenden Körperschaft gegen die Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Das UmgrStG stellt diesen Tausch steuerneutral. 26