

1.2.2 Verschmelzung verbundener/nicht verbundener Gesellschaften

Je nachdem, ob die beteiligten Gesellschaften anteilmäßig miteinander verbunden sind, unterscheidet man zwischen der sogenannten „Konzentrationsverschmelzung“ und der „Konzernverschmelzung“.

1.2.2.1 Konzentrationsverschmelzung

Bei einer Konzentrationsverschmelzung sind die beteiligten Gesellschaften anteilmäßig nicht miteinander verbunden. Auf Gesellschafterebene kommt es in der Regel zu einer Kapitalerhöhung und Anteilsgewährung an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft. Statt einer Kapitalerhöhung ist aber auch die Ausgabe eigener Anteile durch die aufnehmende Kapitalgesellschaft oder die Abfindung mit bestehenden Anteilen möglich.

Wird eine Kapitalerhöhung der aufnehmenden Gesellschaft vorgenommen, um diese neuen Anteile an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft zu gewähren, ist die Höhe der Kapitalerhöhung zu errechnen. Die Formel dazu lautet:

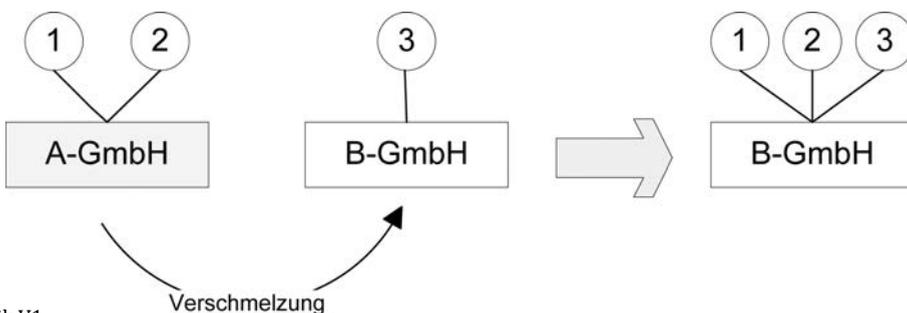
$\text{Kapitalerhöhung} = \frac{\text{Nennkapital der aufnehmenden Gesellschaft} \times \text{Verkehrswert der übertragenden Gesellschaft}}{\text{Verkehrswert der übernehmenden Gesellschaft}}$
--

BEISPIEL:

Die A-GmbH mit den Gesellschaftern 1 und 2 wird auf die B-GmbH mit dem Gesellschafter 3 verschmolzen. Die A-GmbH hat einen Verkehrswert von € 2 Mio und ein Stammkapital von € 35.000. Die B-GmbH hat ein Stammkapital von € 40.000 und einen Verkehrswert von € 4 Mio.

Lösung:

Die B-GmbH erhöht ihr Stammkapital um € 20.000 auf € 60.000 zugunsten der Gesellschafter 1 und 2. Nach erfolgter Verschmelzung sind die Gesellschafter 1 und 2 an der übernehmenden B-GmbH zu 1/3 (nämlich mit € 20.000 des nunmehr gesamten Stammkapitals von € 60.000) und der Gesellschafter 3 als „Alt-gesellschafter“ der B-GmbH zu 2/3 (nämlich mit € 40.000 des nunmehr gesamten Stammkapitals von € 60.000) an der B-GmbH beteiligt.



Grafik V1

1.4 Bilanzen anlässlich der Verschmelzung

1.4.1 Unternehmensrechtliche Schlussbilanz

Die übertragende Gesellschaft hat auf den Stichtag eine unternehmensrechtliche Schlussbilanz aufzustellen. Stimmt der Verschmelzungstichtag mit dem Regelbilanzstichtag überein, kann die Bilanz des Jahresabschlusses als Schlussbilanz verwendet werden.

Wird die Verschmelzung auf einen abweichenden Stichtag bezogen, ist die Erstellung einer eigenen Schlussbilanz erforderlich. Gefordert werden dabei Bilanz und Anhang, nicht jedoch eine Gewinn- und Verlustrechnung. Ist der Jahresabschluss prüfungspflichtig, erstreckt sich die Prüfungspflicht auch auf die Schlussbilanz.

i HINWEIS

Bei prüfungspflichtigen Gesellschaften ergibt sich somit die Prüfungspflicht einer weiteren – über den jährlichen Jahresabschluss hinaus – Bilanz, wenn der Verschmelzungstichtag auf einen Zwischenstichtag bezogen wird.

i HINWEIS

Zusätzlich zur Schlussbilanz ist eine Zwischenbilanz zu erstellen, wenn der Stichtag des letzten Jahresabschlusses mehr als 6 Monate vor dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages oder der Aufstellung des Entwurfes des Verschmelzungsvertrages liegt. Dies gilt für beide an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften. Auf die Zwischenbilanz(en) kann verzichtet werden, wenn sämtliche Gesellschafter der beteiligten Gesellschaften – Achtung: nicht nur die an der Beschlussfassung beteiligten Gesellschafter – auf die Erstellung verzichten. Die Zwischenbilanz ist – selbst bei an sich prüfungspflichtigen Gesellschaften – nicht prüfungspflichtig und weder dem Firmenbuch offenzulegen noch zu veröffentlichen.

1.4.2 Steuerrechtliche Verschmelzungsbilanz

Für ertragsteuerliche Zwecke ist auf den Verschmelzungstichtag eine steuerliche Verschmelzungsbilanz aufzustellen. In dieser Verschmelzungsbilanz ist das übertragene Vermögen mit den steuerlich maßgeblichen Werten abzubilden. Dies sind in der Regel die steuerlichen Buchwerte, in Ausnahmefällen die gemeinen Werte (siehe *Pkt 1.5.4*). Darüber hinaus sind in die Verschmelzungsbilanz auch die rückwirkenden Vermögensänderungen aufzunehmen.

Folgende Vorgänge zwischen dem Verschmelzungstichtag und dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages sind von der Rückwirkungsfiktion ausgenommen:

- Offene Gewinnausschüttungen der übertragenden Gesellschaft
- Einlagen in die übertragende Gesellschaft
- Einlagenrückzahlungen aus der übertragenden Gesellschaft

1.5.3.3 Verschmelzung up-stream

BEISPIEL:

Die T-GmbH wird zum Stichtag 31.12.2021 auf ihre 100%-ige Muttergesellschaft M-GmbH up-stream verschmolzen. In der M-GmbH sollen die Buchwerte fortgeführt werden. Die stillen Reserven im Anlagevermögen der T-GmbH betragen € 170.000.

Variante a): Der in der M-GmbH entstehende Buchverlust soll im laufenden Ergebnis berücksichtigt werden.

Variante b): Der in der M-GmbH entstehende Buchverlust soll durch Ansatz eines Umgründungsmehrwertes/Firmenwertes vermieden werden.

Bilanz der M-GmbH zum 31.12.2021			
Aktiva		Passiva	
Beteiligung T-GmbH	800	Stammkapital	500
Sonstiges Anlagevermögen	700	Kapitalrücklage	500
Umlaufvermögen	2.500	Fremdkapital	3.000
Summe	4.000	Summe	4.000

Schlussbilanz der T-GmbH zum 31.12.2021			
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	700	Stammkapital	500
Umlaufvermögen	800	Fremdkapital	1.000
Summe	1.500	Summe	1.500

Lösung:

Variante a) Buchwertfortführung

Bilanzielle Darstellung der M-GmbH nach Verschmelzung			
Aktiva		Passiva	
Beteiligung T-GmbH	0	Stammkapital	500
Sonstiges Anlagevermögen	1.400	Kapitalrücklage	500
Umlaufvermögen	3.300	Bilanzverlust	– 300
		Fremdkapital	4.000
Summe	4.700	Summe	4.700

Erläuterung zum Beispiel Variante a)

Eine Kapitalerhöhung in der M-GmbH ist nicht zulässig, da sie vor der Verschmelzung sämtliche Anteile an der T-GmbH gehalten hat. Die M-GmbH übernimmt ein buchmäßiges Nettovermögen von € 500.000, durch die Verschmelzung geht auf der anderen Seite der Beteiligungsansatz an der T-GmbH von € 800.000 unter.

Kapitel 2

Umwandlung

2.1 Vorgang

Wesentliches Merkmal einer Umwandlung ist, dass sich eine Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) in eine andere Rechtsform umwandelt. Dies hat zum Ergebnis, dass die umgewandelte Kapitalgesellschaft zur Gänze auf den Nachfolgerechtsträger übertragen wird und damit ihr juristisches Leben beendet. Die übertragende Gesellschaft geht somit durch die Umwandlung unter.

I HINWEIS

Rein formwechselnde Umwandlungen sind lediglich eine Änderung der Rechtsform und keine Umgründungen und fallen folglich nicht unter das Umgründungssteuergesetz. Unter formwechselnden Umwandlungen sind Umwandlungen einer OG in eine KG (und umgekehrt) oder einer GmbH in eine AG (oder umgekehrt) zu verstehen. Derartige formwechselnde Umwandlungen unterliegen ohnedies keiner Besteuerung.

Durch die Umwandlung werden sämtliche Aktiva und Passiva, Rechte und Pflichten auf den Nachfolgerechtsträger übertragen. Diese Übertragung erfolgt unter Gesamtrechtsnachfolge, somit automatisch und ohne Notwendigkeit einer Zustimmung zB von Vertragspartnern. Die Umwandlung und somit auch diese Übertragung werden wirksam, wenn die Umwandlung im Firmenbuch eingetragen wird.

I HINWEIS

Auch bei Gesamtrechtsnachfolge ist insbesondere zu beachten:

- Von der Wirkung der Gesamtrechtsnachfolge sind sogenannte höchstpersönliche Rechte (zB Vorkaufsrechte) nicht erfasst. Diese gehen mit der Umwandlung unter.
- Bei Mietverhältnissen ist zu beachten, dass dem Vermieter das Recht auf Erhöhung auf den ortsüblichen Mietzins zustehen kann.
- Ganz allgemein ist zu überprüfen, ob in Verträgen Klauseln bestehen, die auch bei Gesamtrechtsnachfolge zur Anwendung kommen (zB Zustimmungrechte Dritter).
- Auch wenn Dienstverhältnisse in Gesamtrechtsnachfolge übergehen, sind die arbeitsrechtlichen Bestimmungen des AVRAG zu beachten (zB Kollektivvertrags-Zugehörigkeit, Kündigungsschutz uam).

2.5.4 Beispiele zur Übernahme des Vermögens und zum Ausweis von Buchgewinn und Buchverlust

2.5.4.1 Verschmelzende Umwandlung auf einen Hauptgesellschafter

BEISPIEL:

Die A-GmbH wird zum Stichtag 31.12.2021 auf ihren Alleingesellschafter, den Einzelunternehmer X auf Grundlage des Umwandlungsvertrages vom 14.6.2022 verschmelzend umgewandelt. Der Umwandlung wird die Schlussbilanz zum 31.12.2021 zugrunde gelegt. Die Beteiligung an der A-GmbH befindet sich im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Die A-GmbH hat einen Verkehrswert von € 500.000. Im Anlagevermögen der A-GmbH sind stille Reserven in Höhe von € 200.000 enthalten.

Variante a)

Der Einzelunternehmer X führt die Buchwerte des übernommenen Vermögens fort.

Variante b)

Der Einzelunternehmer X führt die Buchwerte des übernommenen Vermögens fort und setzt einen Umgründungsmehrwert an.

Variante c)

Der Einzelunternehmer X wertet das übernommene Vermögen auf die beizulegenden Werte auf und setzt darüber hinaus den Firmenwert an.

Schlussbilanz der A-GmbH zum 31.12.2021			
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	120	Eigenkapital	35
Umlaufvermögen	180	Gewinnrücklagen	15
		Bilanzgewinn	50
		Rückstellungen	70
		Verbindlichkeiten	130
Summe	300	Summe	300

Bilanz des Einzelunternehmens X zum 31.12.2021			
Aktiva		Passiva	
Beteiligung A-GmbH	150	Eigenkapital	200
Sonstiges Anlagevermögen	500	Rückstellungen	150
Umlaufvermögen	250	Verbindlichkeiten	550
Summe	900	Summe	900

2.11 Lohnsteuer

Die übertragende Gesellschaft bleibt bis zu deren Erlöschen Arbeitgeber der bei ihr beschäftigten Dienstnehmer. Die Dienstverhältnisse gehen demnach mit Eintragung der Umwandlung ins Firmenbuch auf den Rechtsnachfolger über. Bis zu diesem Zeitpunkt obliegt daher der übertragenden Gesellschaft der Lohnsteuerabzug.

Aus Gründen der Vereinfachung ist es zulässig, in Abstimmung mit dem Finanzamt den Übergang der Dienstverhältnisse mit dem Monatswechsel nach der Firmenbuchanmeldung vorzunehmen.

Diese fehlende Rückwirkung gilt auch im Bereich von nicht wesentlich beteiligten (höchstens 25%) Gesellschafter-Geschäftsführern. Nach der (errichtenden) Umwandlung ist dieser sodann Mitunternehmer an der nachfolgenden Personengesellschaft. Die Dienstnehmerstellung und damit auch die Lohnsteuerpflicht, wie auch andererseits der Betriebsausgabenabzug bleiben bis zur Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch bestehen.

BEISPIEL:

Die A-GmbH wird zu 80% vom Gesellschafter X und zu 20% vom Gesellschafter Y gehalten. Sowohl X als auch Y sind auch als Geschäftsführer der A-GmbH beschäftigt. Die A-GmbH wird zum Stichtag 31.12.2021 in eine OG umgewandelt. Die Umwandlung wird am 4.8.2022 ins Firmenbuch eingetragen.

Lösung:

Bis zur Firmenbucheintragung bezieht X aus der Geschäftsführungstätigkeit selbstständige, Y unselbstständige Einkünfte. Die Geschäftsführungsvergütungen stellen abzugsfähige Betriebsausgaben dar und unterliegen im Fall von Y auch der Lohnsteuerpflicht. Erst nach der Firmenbucheintragung der Umwandlung und damit dem Erlöschen der A-GmbH werden die Vergütungen an X und Y zu (nicht abzugsfähigen) Gewinnanteilen der OG.

i HINWEIS

Durch die Beendigung der Dienstnehmerstellung steht einem solchen Gesellschafter-Geschäftsführer – sofern er dem alten Abfertigungs-System unterliegt – eine (steuerbegünstigte) Abfertigungszahlung zu. Die Abfertigungs- bzw Pensionsrückstellung muss allerdings nicht steuerwirksam aufgelöst werden, wenn arbeitsrechtlich das Dienstverhältnis (mit der Personengesellschaft) weiter besteht. In diesem Fall ist allerdings eine weitere Dotierung steuerwirksam nicht mehr möglich.

3.4.2.2 Abfindung mit bestehenden Anteilen der Altgesellschafter

Statt einer Kapitalerhöhung durch die übernehmende Gesellschaft treten die Altgesellschafter bestehende Anteile an der übernehmenden Gesellschaft an den Einbringenden ab. Diese Anteilsabtretungen müssen spätestens am Tag der Anmeldung der Einbringung beim Firmenbuch erfolgen.

i HINWEIS

Oftmals werden derartige Anteilsabtretungen im Einbringungsvertrag selbst verankert. Möglich ist auch eine gesonderte Vereinbarung. Im Fall von abgetretenen GmbH-Altanteilen ist die Notariatsaktpflicht zu beachten.

BEISPIEL:

A ist zu 100% an der X-GmbH mit einer Stammeinlage von € 60.000 beteiligt. Die X-GmbH hat einen Verkehrswert von € 2 Mio. B bringt seinen Betrieb mit Verkehrswert von € 1 Mio in die B-GmbH ein.

Lösung:

A kann statt der Kapitalerhöhung der X-GmbH Altanteile der X-GmbH als Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen an B abtreten. Aufgrund des Wertverhältnisses des eingebrachten Betriebes zur X-GmbH tritt A € 20.000 des Stammkapitals ab, sodass nach der Einbringung A zu 2/3 und B zu 1/3 an der X-GmbH beteiligt sind.

Zulässig ist auch, dass die Einbringenden wechselseitig auf bestehende Altanteile verzichten.

BEISPIEL:

A und B sind zu je 50% an der X-GmbH beteiligt (Stammkapital € 35.000). A und B halten darüber hinaus je 50% an der AB-OG und wollen ihre OG-Anteile in die X-GmbH einbringen.

Lösung:

A und B können als Gegenleistung für das durch den jeweilig anderen eingebrachte Vermögen wechselseitig Altanteile abtreten. Wegen der Wertgleichheit kommt es auf das Ausmaß der abgetretenen Altanteile nicht an. So wird zB vertraglich vereinbart, dass A an B einen Geschäftsanteil von € 100 und umgekehrt abtritt. Durch diese wechselseitige Abtretung bleiben A und B mit je 50% an der X-GmbH beteiligt. Infolge der Einbringung kommt es zur Anwachsung des Vermögens der OG auf die X-GmbH.

3.7.3.2 Tatsächliche Einlagen und Entnahmen

Rückbezogene Bareinlagen oder Sacheinlagen müssen im Rückwirkungszeitraum tatsächlich vorgenommen werden. Ein ledigliches Einlageversprechen ist nicht ausreichend. Bei Sacheinlagen ist zu beachten, dass nur notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen, nicht jedoch notwendiges Privatvermögen eingelegt werden kann.

Die Einlage muss spätestens bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages getätigt werden. Eine Einlage ist auch dann möglich, wenn der Einbringende das eingelegte Wirtschaftsgut erst nach dem Einbringungstichtag erworben hat.

Rückbezogene Einlagen sind in der Einbringungsbilanz als Aktivpost anzusetzen.

BEISPIEL:

Der Einzelunternehmer A möchte seinen Betrieb zum Stichtag 31.12.2021 in die ihm zu 100% gehörende B-GmbH einbringen. Der Betrieb hat keine stillen Reserven, aber einen Firmenwert von € 300.000. Um einen positiven Verkehrswert herzustellen, beschließt A eine Bareinlage von € 170.000 vorzunehmen.

Stichtagsbilanz zum 31.12.2021			
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	100	Eigenkapital	- 450
Umlaufvermögen	350	Fremdkapital	900
Summe	450	Summe	450

Einbringungsbilanz zum 31.12.2021			
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	100	Eigenkapital	- 280
Umlaufvermögen	350	Fremdkapital	900
Rückwirkende bare Einlage	170		
Summe	620	Summe	620

Anmerkung zum Beispiel:

Durch die rückbezogene Einlage wird das eingebrachte Vermögen und damit auch das Einbringungskapital erhöht. Das Einbringungskapital ist zwar auch nach der Einlage buchmäßig negativ, unter Einbeziehung des Firmenwertes von € 300.000 ist die Voraussetzung eines positiven Verkehrswertes allerdings gegeben. Dieser ist gutachterlich nachzuweisen.

Ebenso ist es zulässig, im Rückwirkungszeitraum Bar- oder Sachentnahmen zu tätigen und auf das Einbringungsvermögen zu beziehen. Diese sind in der Einbringungsbilanz als Passivpost anzusetzen. Für Sachentnahmen wird vorausgesetzt, dass die entnommenen Wirtschaftsgüter bereits zum Einbringungstichtag im Betriebsvermögen des Einbringenden vorhanden waren.

3.9 Auswirkung auf Ebene des Gesellschafters

3.9.1 Bewertung der Gegenleistungsanteile

Der Einbringende überträgt das Einbringungsvermögen auf die übernehmende Gesellschaft und erhält dafür Anteile an dieser als Gegenleistung. Die Gegenleistungsanteile gelten an dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag als angeschafft. Für den Einbringenden ist somit die Bewertung dieser erhaltenen Gegenleistungsanteile wesentlich.

Für Steuerzwecke gilt als Grundsatz, dass diese Gegenleistungsanteile mit der Höhe des Einbringungskapitals laut Einbringungsbilanz anzusetzen sind (zur Bewertung des eingebrachten Vermögens siehe *Pkt 3.7.2*). Da das eingebrachte Vermögen in der Regel mit dem Buchwert anzusetzen ist, werden die im Einbringungsvermögen enthaltenen stillen Reserven auch auf die Gegenleistungsanteile übertragen (Prinzip der doppelten Steuerhängigkeit/Verdoppelung der stillen Reserven). Bei einer Aufwertung des gesamten eingebrachten Vermögens (siehe *Pkt 3.7.2*) entspricht der Buchwert/die Anschaffungskosten der Gegenleistungsanteile dem – in der Einbringungsbilanz angesetzten – gemeinen Wert bzw Fremdvergleichswert des eingebrachten Vermögens.

Solange im Fall eines Auslandsbezuges die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt wird (Anteilstausch mit Nichtfestsetzungskonzept; siehe *Pkt 3.7.2.4.a*), sind die Gegenleistungsanteile in Höhe des Buchwertes des eingebrachten Vermögens zu bewerten. Sobald die aufgeschobene Steuer später festgesetzt wird, erhöhen sich die Buchwerte bzw Anschaffungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft. Diese Erhöhung der Anschaffungskosten durch die Steuerfestsetzung erfolgt für steuerliche Zwecke rückwirkend mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages.

I HINWEIS

Wird bei der Einbringung das Kapital der übernehmenden Gesellschaft erhöht und erhält der Einbringende diese neuen Anteile, erfahren die Gesellschafter, die bereits zuvor an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt waren (Altgesellschafter) lediglich ein Absinken ihrer Beteiligungsquote. Der Buchwert oder die Anschaffungskosten der Beteiligung der Altgesellschafter bleiben unverändert.

Wird auf eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft aufgrund einer Alleingesellschafterstellung verzichtet, wird zu den bisher bestehenden Anschaffungskosten (bzw Buchwert) das Einbringungskapital zugeschrieben (im Fall eines negativen Einbringungskapitals abgeschrieben).

4.6.3 Rückwirkende Gestaltung des übertragenen Vermögens

Grundsätzlich sind alle Veränderungen, die das übertragene Vermögen betreffen, nach dem Zusammenschlussstichtag bereits der übernehmenden Mitunternehmerschaft zuzurechnen. Eine Ausnahme davon bilden – vergleichbar zur Einbringung – bestimmte Maßnahmen, wodurch Korrekturen zwischen Zusammenschlussstichtag und Abschluss des Zusammenschlusses (Rückwirkungszeitraum), die sich auf das übertragene Vermögen beziehen, rückwirkend vorgenommen werden.

Solche rückwirkenden Korrekturen umfassen folgende Gestaltungsmöglichkeiten in Bezug auf das übertragene Vermögen:

- Rückbeziehung von im Rückwirkungszeitraum tatsächlich getätigten Bar- und Sacheinlagen oder Bar- und Sachentnahmen
- Rückbeziehung des Zurückbehaltens von Anlagevermögen oder Verbindlichkeiten
- Rückbeziehung des Zurückbehaltens von Wirtschaftsgütern im verbleibenden Betrieb oder der Zuführung aus demselben (Verschiebetechnik)
- Rückbeziehung von Gewinnausschüttungen, Einlagenrückzahlungen und Gesellschaftereinlagen (bei Kapitalgesellschaften als Übertragende)

I HINWEIS

Eine Rückbeziehung in Form von vorbehaltenen Entnahmen ist bei einem Zusammenschluss nicht möglich. Aufgrund des Mitunternehmerschaftskonzepts wird nämlich eine kapitalkontenmindernde Verrechnungsverbindlichkeit der Personengesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter steuerlich nicht anerkannt.

I HINWEIS

Wird ein zum übertragenen Betrieb zugehöriges Anlagevermögen im Wege einer rückwirkenden Korrektur zurückbehalten, und stellt der Gesellschafter sodann dieses der Personengesellschaft zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung, wechselt das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zusammenschlussbedingt in das Sonderbetriebsvermögen. Dabei sind die steuerlichen Buchwerte fortzuführen. Ohne Zurverfügungstellung zur betrieblichen Nutzung in der Personengesellschaft wird hingegen eine steuerpflichtige Entnahme in das Privatvermögen ausgelöst.

Durch diese rückwirkenden Korrekturen werden Gestaltungsmöglichkeiten geschaffen, das übertragene Vermögen nach dem Stichtag – sowohl im Umfang als auch im Wert – noch zu verändern. Diese Änderungen werden insbesondere für folgende Zielsetzungen eingesetzt:

4.8.3 Kapitalkontenzusammenschluss

4.8.3.1 Allgemeines

Beim Kapitalkontenzusammenschluss wird das Beteiligungsverhältnis an der übernehmenden Mitunternehmerschaft nicht nach den jeweiligen Verkehrswerten der übertragenen Vermögen, sondern nach deren Buchwerten bestimmt. Dabei kann das buchmäßige Vermögen – und damit das Beteiligungsverhältnis – durch rückwirkende Änderungen des übertragenen Vermögens (siehe *Pkt 4.6.3*) – verändert werden.

Damit führt der Kapitalkontenzusammenschluss zu keinem den tatsächlichen Werten entsprechenden Beteiligungsverhältnis, wenn im übertragenen Vermögen (in unterschiedlichem Ausmaß) stille Reserven enthalten sind. Diese Vermögensverschiebung würde zugleich auch zu einer Verschiebung der Steuerlasten führen.

Zum Ausgleich dieser Verschiebung ist als Ausgleichsmaßnahme zu vereinbaren:

- Gewinnvorab
- Liquidationsvorab
- Vorbehalt der stillen Reserven

Zulässig ist auch die Kombination von Gewinnvorab und Liquidationsvorab.

I HINWEIS

Diese gesellschaftsrechtliche Vereinbarung vermeidet nicht nur die endgültige Verschiebung der Steuerlast, sondern vermittelt dem Gesellschafter auch einen vermögensrechtlichen Anspruch (zB auf Gewinnvorab).

4.8.3.2 Kapitalkontenzusammenschluss mit Gewinnvorab

Beim Gewinnvorab wird die durch den Kapitalkontenzusammenschluss verursachte Vermögensverschiebung dadurch ausgeglichen, dass der entreicherte Gesellschafter zu Lasten des bereicherten Gesellschafters einen höheren Gewinnanteil aus der Personengesellschaft erhält. Die Auszahlung dieses Gewinnvorabs dauert so lange an, bis die durch das Beteiligungsverhältnis eingetretene Bereicherung des anderen Gesellschafters ausgeglichen ist.

Der Gewinnvorab an sich sowie die prozentuelle Höhe dieses Gewinnvorabs müssen im Zusammenschlussvertrag festgelegt werden. Ein Verlustvorab ist hingegen keine taugliche Vorsorge.

BEISPIEL:

Der Einzelunternehmer A überträgt im Wege eines Zusammenschlusses seinen Betrieb (steuerlicher Buchwert € 3,7 Mio, Verkehrswert € 7 Mio). B leistet eine Geldeinlage von € 1 Mio. Der Zusammenschluss erfolgt auf Basis der Kapitalkonten. Das Beteiligungsverhältnis soll 75:25 betragen. Um dies zu erreichen, behält A Anlagevermögen iHv € 0,2 Mio zurück und tätigt eine rückwirkende Entnahme von € 0,5 Mio.

5.10 Grunderwerbsteuer und Gebühren

5.10.1 Grunderwerbsteuer

Werden im Zuge einer Realteilung mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015,

- Grundstücke übertragen, oder
- mindestens 95% der Anteile an einer grundstücksführenden Gesellschaft übertragen, oder
- eine Anteilsvereinigung von mindestens 95% in einer Hand bewirkt,

fällt Grunderwerbsteuer von 0,5% des jeweiligen Grundstückswerts an.

Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bemisst sich die 3,5%-ige Grunderwerbsteuer vom einfachen Einheitswert.

Allerdings besteht bei Realteilungen eine besondere Unterscheidung dahingehend, ob die Übertragung von Grundstücken innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand einer umgründungsbedingten Begünstigung war. Wird ein Grundstück im Zuge einer Realteilung übertragen, kommt der begünstigte 0,5%-ige Steuersatz vom Grundstückswert nicht zur Anwendung, wenn zuvor dieses Grundstück innerhalb von drei Jahren im Wege eines Zusammenschlusses in diese realgeteilte Mitunternehmerschaft übertragen wurde. Stattdessen bemisst sich die GrEST vom Wert der Gegenleistung, mindestens jedoch vom Grundstückswert.

i HINWEIS

Bemessungsgrundlage für die 1,1%-ige Eintragungsgebühr beim Grundbuch ist der dreifache Einheitswert, gedeckelt mit 30% vom gemeinen Wert des im Rahmen der Realteilung übertragenen Grundstücks.

Maßgeblich für den Anfall der Grunderwerbsteuer ist der Zeitpunkt des Beschlusses der Realteilung. Siehe dazu die Erläuterungen und Beispiele zur Verschmelzung in *Pkt 1.8.*

5.10.2 Gebühren

Realteilungen sind von der Zessionsgebühr befreit, wenn das übertragene Vermögen am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages länger als 2 Jahre als Vermögen der teilenden Personengesellschaft besteht.

Darüber hinaus sind in diesem Fall auch realteilungsbedingte Vertragsübernahmen von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit.

5.11 Umsatzsteuer

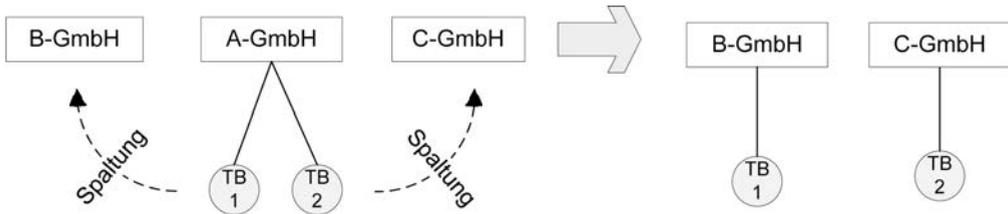
Auch eine Realteilung gilt für die Umsatzsteuer als nicht steuerbarer Vorgang. Ebenso gilt für Umsatzsteuer nicht die Rückwirkungsfiktion.

6.2 Spaltungsarten

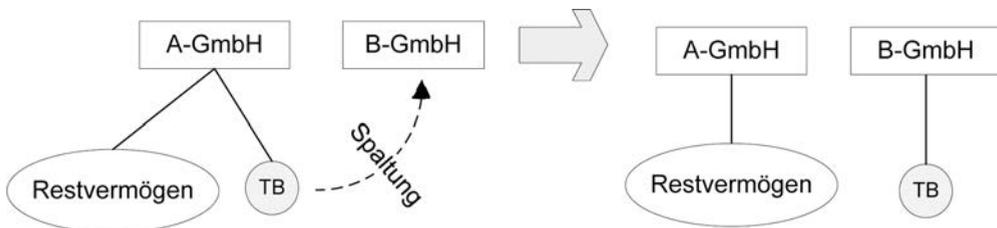
6.2.1 Auf- und Abspaltung

Je nachdem, ob die spaltende Gesellschaft durch die Spaltung untergeht oder weiter besteht, liegt eine Aufspaltung oder Abspaltung vor. In der Praxis überwiegen die Abspaltungen.

Bei der **Aufspaltung** überträgt die spaltende Gesellschaft jeweils qualifiziertes Vermögen (siehe *Pkt 6.3.1*) auf (mindestens) zwei übernehmende Gesellschaften. Die spaltende Gesellschaft wird gleichzeitig ohne weitere Abwicklung beendet und geht somit durch die Spaltung unter.



Bei der **Abspaltung** überträgt die spaltende Gesellschaft qualifiziertes Vermögen an eine (oder mehrere) übernehmende Gesellschaft(en), bleibt allerdings weiterhin bestehen. Somit wird nur ein Teil ihres gesamten Vermögens übertragen. Das abgespaltene Vermögen muss ein qualifiziertes Vermögen (siehe *Pkt 6.3.1*) sein. Für das in der spaltenden Gesellschaft verbleibende Vermögen (Restvermögen) besteht hingegen dieses Erfordernis eines qualifizierten Vermögens nicht. Somit können im Restvermögen auch einzelne Wirtschaftsgüter, wie zB Grundvermögen, verbleiben.



6.2.2 Spaltung zur Aufnahme und zur Neugründung

Je nachdem, ob die übernehmende Gesellschaft erst durch die Spaltung entsteht oder bereits vor der Spaltung bestanden hat, handelt es sich um eine Spaltung zur Neugründung oder zur Aufnahme.

Bei der **Spaltung zur Neugründung** wird das Vermögen auf eine neu zu gründende Gesellschaft übertragen. Das heißt, dass die aufnehmende Gesellschaft erst durch die Spaltung entsteht und das Nennkapital durch die spaltungsbedingte Übernahme des Vermögens aufgebracht wird. Die Gesellschafter der spaltenden Gesellschaft erhalten